

Dictamen N° 67/2003

Dir. de Asesoría Técnica

02 de Octubre de 2003

DATOS DE PUBLICACIÓN

Boletín N° 83, 01 de Junio de 2004, página 1145

Carpeta N° 30, página 236

ASUNTO

IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES - ARTICULO INCORPORADO A CONTINUACION DEL 25 DE LA LEY. BASE IMPONIBLE DEL GRAVAMEN. VALUACION DE LAS ACCIONES Y PARTICIPACIONES SOCIETARIAS. CONSULTA VINCULANTE. CABAÑA Y ESTANCIA "R.R."

^ TEMA

IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES-SOCIEDADES COMERCIALES -ESTADOS CONTABLES-AJUSTE POR INFLACION-BASE IMPONIBLE -ACCIONES SOCIETARIAS

SUMARIO

Se interpreta que la valuación, de las acciones y participaciones societarias a que hace referencia el régimen instaurado por el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, deberá realizarse sobre la base del balance contable sometido a la asamblea de accionistas u órgano equivalente.

El instituto de compensación de saldos previsto en el artículo 28 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) no resulta admisible para cancelar el Impuesto sobre los Bienes Personales correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades comprendidas en la Ley N° 19.550 (t.o. en 1984 y sus modificaciones), en virtud de la inexistencia de identidad subjetiva en la titularidad del crédito y la deuda.

TEXTO

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la contribuyente del epígrafe, mediante la cual consulta en los términos de la Resolución General N° 858 (A.F.I.P.), si es procedente determinar el valor patrimonial proporcional al que se refiere el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, sobre el balance impositivo expresado en valores históricos.

Asimismo plantea la procedencia de utilizar el instituto de la compensación de saldos, previsto en el artículo 28 de la Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones, para cancelar el referido impuesto.

Al respecto, hace referencia a la posición tomada por el Poder Ejecutivo Nacional respecto de la improcedencia de aplicar el ajuste por inflación a los fines impositivos, plasmada en el mensaje de elevación al Honorable Congreso de la Nación del proyecto de modificación al Impuesto a las Ganancias, al afirmar que "... con el propósito de dar una clara señal de estabilidad económica y fiscal, se eliminan en el Impuesto a las Ganancias todas aquellas cláusulas que estén referidas a indexación, incluido el Título VI de su texto legal referido al Ajuste por Inflación."

Agrega que mediante la Nota Externa N° 10/02, la Administración Federal de Ingresos Públicos sostiene la no aplicación del ajuste por inflación impositivo, al expresar que "se estima conveniente precisar que los sujetos que confeccionan estados contables en moneda constante (homogénea), para determinar el resultado neto impositivo deben ajustar su resultado neto contable a fin de eliminar el importe correspondiente al efecto que se produce por el cambio en el poder adquisitivo de la moneda."

Es por ello que sostiene que una armónica interpretación de las normas del gravamen en el contexto del sistema tributario y en particular en el marco de las disposiciones que privilegian el nominalismo monetario y la ausencia de toda ponderación de la inflación en las determinaciones fiscales, conduciría a sostener que el V.P.P. debe ser determinado sobre la base de un balance que no contemple la inflación, es decir sobre la base de un balance a fines fiscales (o balance impositivo).

Por último, con relación al mecanismo de compensación para la cancelación del impuesto, opina que el responsable sustituto al ser el sujeto obligado en forma directa a ingresar el tributo y, a la vez, el titular del saldo de libre disponibilidad, resulta habilitado para compensar saldos deudores y acreedores ante el Fisco.

II. En primer lugar, cabe señalar que a partir de la sanción de la Ley N° 25.585, se incorporó a continuación del artículo 25 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, un régimen específico por el cual el "... gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley N° 19.550, cuyos titulares sean personas físicas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, domiciliada en el exterior, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por la Ley N° 19.550 y la alícuota a aplicar será del 0,50% sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22, no siendo de aplicación en este caso el mínimo exento dispuesto por el artículo 24. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo".

Es del caso recordar que el tercer párrafo del inciso h) del artículo 22, al cual remite la norma antes glosada, establece que, "Cuando se trate de acciones se imputarán al valor patrimonial proporcional que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquida ...".

Por su parte, a través del Decreto N° 988/03, el Poder Ejecutivo Nacional procedió a introducir modificaciones a la reglamentación del tributo, a los efectos de adecuar el mismo a la reforma legal en cuestión.

Así pues y con relación al tema, el segundo párrafo del segundo artículo sin número incorporado a continuación del 20 del Decreto Reglamentario dispone que el gravamen "... se liquidará considerando el importe que surja de la diferencia entre el activo y pasivo de la sociedad correspondiente al 31 de diciembre del año respectivo ...".

En tanto su artículo 22 prevé que "El capital (activo menos pasivo) que debe considerarse a los efectos de determinar la titularidad o, en su caso, el pago único y definitivo, correspondientes a las empresas o explotaciones unipersonales y sociedades a que se refieren los artículos 20 y segundo agregado sin número a continuación del artículo 20 de este reglamento, que no lleven registraciones que les permita confeccionar balances en forma comercial, se determinará

valuando el activo de acuerdo con las disposiciones establecidas en el artículo 4° de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, sin computar a dichos efectos la reducción prevista en el cuarto párrafo del inciso b) del mencionado artículo".

De la normativa transcrita se colige que, a los efectos de la aplicación del régimen implementado por la Ley N° 25.585, el valor patrimonial proporcional correspondiente a acciones o participaciones sociales de entidades que lleven registraciones contables que les permitan confeccionar balances en forma comercial, deberá ser calculado a partir de los valores del activo y pasivo expuestos en los respectivos estados contables.

Al respecto, cabe recordar que a través de la Resolución N° 11/02 (I.G.J.) -B.O. 22/04/03-, la Inspección General de Justicia dispuso que los estados contables correspondientes a ejercicios finalizados a partir del 01/05/02, deberían ser presentados en moneda constante, debiéndose utilizar a los fines de dicha reexpresión, las normas de la Resolución Técnica N° 6 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Posteriormente, el mismo organismo de contralor, a través de la Resolución N° 4/03 (I.G.J.) -B.O. 07/08/02-, estableció que el último índice de actualización a aplicar será el correspondiente al día 28/02/03, y que el ajuste por inflación debe ser discontinuado a partir del 01/03/03.

Corresponde agregar que el criterio esbozado no conduce a una colisión con el temperamento sostenido por este Organismo con relación a la no aplicación del ajuste por inflación impositivo en el impuesto a las ganancias, por cuanto ha sido reconocido en forma reiterada que, en base al principio de legalidad y la imposibilidad de recurrir a la interpretación analógica en materia tributaria, cada tributo debe regirse por su marco regulatorio específico.

Por otra parte, resulta oportuno resaltar que si bien la utilización de balances comerciales puede ocasionar un tratamiento inequitativo de ciertos contribuyentes respecto de aquéllos que no confeccionen los mismos -quienes se rigen por las normas de valuación del activo previstas en la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta-, ello se vería atenuado por las disposiciones contenidas en los incisos c), d), e), f), g) y h) del artículo 4° de este último marco legal. En efecto, estos preceptos ordenan valuar los respectivos bienes a valores de cotización al cierre.

Debemos agregar que consultada que fuera en la materia la Dirección Nacional de Impuestos, ésta se ha pronunciado en su Memorando N° .../2003, de fecha 26/06/03, concluyendo que "Respecto de sociedades y empresas que lleven libros y confeccionen balance comercial cabe señalar que, a los fines de la determinación e ingreso con carácter de pago único y definitivo del impuesto sobre los bienes personales correspondiente a las acciones y a las participaciones sociales pertenecientes a personas físicas o sucesiones indivisas del país o del exterior, y personas de existencia ideal del exterior, deben considerar el balance contable sometido a la asamblea de accionistas u órgano equivalente en otros tipos societarios", criterio éste posteriormente aprobado por la Subsecretaría de Ingresos Públicos - Exp. N° ...-.

Definido ello, cabe ahora referirnos al segundo tema sometido a consulta, consistente en determinar la procedencia o no del instituto de la compensación del gravamen con saldos a favor de la empresa.

Como señaláramos en párrafos precedentes, el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la Ley del tributo, establece que el impuesto correspondiente a acciones y otras participaciones societarias, será determinado y posteriormente ingresado por las sociedades regidas por la Ley N° 19.550 emisoras del capital.

Por su parte el último párrafo del citado artículo establece que " Las sociedades responsables del ingreso del gravamen tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago."

De esta forma, se acuerda en dichas sociedades la responsabilidad de liquidación e ingreso del gravamen, siendo que el hecho imponible sigue recayendo en las personas físicas titulares de las acciones y participaciones sociales.

En idéntico sentido por Nota N° ... del 20/05/2003, la Subdirección General de Legal y Técnica Impositiva señaló que " ... si bien el régimen dispuesto por la Ley N° 25.585 estableció un sistema especial de ingreso del tributo, ello no altera la naturaleza propia del impuesto, el cual recae sobre el titular de las acciones o participaciones sociales, atento que éste resulta incidido patrimonialmente en mérito al resarcimiento previsto en el último párrafo del artículo incorporado por la indicada ley".

Concluyendo que "... la compensación pretendida no resulta admisible en virtud de la inexistencia de identidad subjetiva en la titularidad del crédito y la deuda ...".

Referencias Normativas:

- [Ley N° 23966 \(T.O. 1997\)](#) Artículo N° 25 (IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES -TITULO VI-)
 - [Ley N° 11683 \(T.O. 1998\)](#) Artículo N° 28 (LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO)
 - [Ley N° 19550](#)
 - [Resolución General N° 858/2000](#)
 - [Nota Externa N° 10/2002](#)
 - [Ley N° 25585](#)
 - [Ley N° 23966 \(T.O. 1997\)](#) Artículo N° 22 (IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES -TITULO VI-)
 - [Decreto N° 988/2003](#)
 - [Decreto N° 127/1996](#) Artículo N° 20 (DECRETO REGLAMENTARIO BIENES PERSONALES)
 - [Ley N° 25063](#) Artículo N° 4 (IMPUESTO A LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA)
-

FIRMANTES

LILIANA INES BURGUEÑO Jefa Departamento Asesoría Técnica
Tributaria Conforme: 30/09/2003 ALFREDO R. STERNBERG Director
(Int.) Dirección de Asesoría Técnica Conforme: 02/10/2003 JOSE
NORBERTO DEGASPERI Subdirector General Subdirección General
de Legal y Técnica Impositiva