

Universidad Nacional de La Matanza
Departamento de Ciencias Económicas

PROGRAMA

Proyecto de investigación:

Código:C 2- ECO- 29

Título: "Impuesto sobre los Bienes Personales"

Director del Proyecto: Longo, Alberto

INFORME FINAL

Programa de acreditación: CyTMA2

Fecha de inicio: 01/01/2015

Fecha de finalización: 31/12/2016

Período informado: 01/01/2015 al 31/12/2016

Integrantes del Proyecto:

Devesa, Jorge; Ferreiro, Jorge; Echeverría, Fabián; Mistrot, Diego; Carreño, Silvina
Rita; Resnicosky, Paola; Ausa, Ximena; Perniola, Damián; Santanocito, Rosa; Benet,
Lorena; Alumno investigador: Rojas, Brian

Códigos de área-disciplina-campo de aplicación del proyecto:

Código Área: 3900 - Contabilidad

Código Disciplina: 3904 – Contabilidad Fiscal

Código Campo de Aplicación: 4204 - Economía del Sector Público

INDICE

INFORME DE AVANCE.....	1
1. RESUMEN.....	3
2. INTRODUCCION.....	3
2.1. ASPECTOS CONCEPTUALES.....	3
2.2. HISTORIA DEL IMPUESTO.....	5
2.3. LEY VIGENTE.....	7
2.4. ASPECTOS A ANALIZAR.....	10
3. DESARROLLO.....	11
4. SUJETOS.....	12
4.1. DEFINICION DE LOS SUJETOS DOMICILIADOS.....	12
4.2. EMPRESAS O EXPLOTACIONES UNIPERSONALES.....	15
4.3. TENENCIAS Y PARTICIPACIONES EN LAS SOCIEDADES (LA LEY 19.550).....	17
4.3.1. RESPONSABLE SUSTITUTO. ACCIONES Y PARTICIPACIONES SOCIETARIAS.....	17
4.3.2. CUESTIONES SOCIETARIAS.....	18
4.3.3. CUESTIONES DE DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO.....	25
4.3.4. CUESTIONES TRIBUTARIAS.....	27
4.3.5. INTERPRETACION LEGAL.....	32
4.4. LA SOCIEDAD CONYUGAL. PATRIMONIO.....	35
4.4.1. BIENES PROPIOS.....	39
4.4.2. BIENES GANANCIALES.....	41
4.4.3. PRESUNCION IURIS TANTUM.....	43
4.4.4. ADMINISTRACION DE LOS BIENES ADQUIRIDOS CONJUNTAMENTE.....	43
4.4.5. INDIVISION POST COMUNITARIA.....	44
4.4.6. LIQUIDACION DE LA COMUNIDAD.....	45
4.4.7. PARTICION DE LA COMUNIDAD.....	46
4.4.8. GANANCIA DE LOS COMPONENTES DE SOCIEDAD CONYUGAL.....	47
5. EXENCIONES.....	48
5.1. MINIMO EXENTO.....	50
6. VALUACION DE BIENES.....	55
6.1. VALUACION DE BIENES SEGÚN LA LEY.....	55
6.2. VALUACION DE BIENES URBANOS.....	57
6.2.1. CONCEPTOS BASICOS.....	57
6.2.2. VALUACION.....	57
6.3. VALUACION INMUEBLE RURAL.....	62
6.3.1. CONCEPTOS BASICOS.....	62
6.3.2. ANTECEDENTES.....	63
6.3.3. NORMATIVA.....	64
a) Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta: Ley 25063 y sus modificaciones.....	64
b) Impuesto sobre los bienes personales.....	65
c) Código Civil Argentino.....	65
d) Decreto 988/03.....	67
e) Nota externa (AFIP) 5/2006.....	68
f) Ley N 22.248 y 13.246.....	69
g) Dictamen DAT 27/2001: (30/04/2001).....	69
h) Dictamen N 78/01.....	69
j) Fallo del TFN en el caso "González, Camilo" (14/4/2009).....	70
l) Fallo del TFN sala A en el caso Molaro, José Luis (17/05/2012).....	71
6.3.4. DESARROLLO.....	72
6.3.5. CONCLUSION ACERCA DE SU GRAVABILIDAD.....	75
6.4. NAVES, AERONAVES Y AUTOMOTORES.....	76
6.5. OBJETOS PERSONALES Y DEL HOGAR.....	80
7. MODIFICACIONES A LA LEY DEL GRAVAMEN.....	83
7.1 Modificaciones introducidas por la ley 27260. Valuaciones.....	83
7.2 Modificaciones introducidas por la ley 27260. Eximición del impuesto.....	84
7.3 Modificaciones introducidas por la ley 27260. Modificaciones específicas.....	84

8.	IMPACTO DEL IMPUESTO EN LA RECAUDACION NACIONAL.....	84
9.	CONCLUSION	88
10.	BIBLIOGRAFIA	90

1. RESUMEN

El proyecto constituye un análisis del actual impuesto sobre los Bienes Personales, con el objeto de establecer si el mismo refleja adecuadamente la capacidad contributiva de los sujetos del impuesto, o, si por el contrario, no cumple con dicho objetivo.

Considerando que se verifican inequidades motivadas por un tributo que grava la posesión de bienes de personas que son indispensables para su existencia, en unos casos, y en otros, que no alcanza adecuadamente su verdadera capacidad económica, se analizará cómo se integra el conjunto de bienes que resultan alcanzados y el valor que la ley del gravamen les asigna, el rol de los pasivos no admitidos, la existencia de presunciones y el establecimiento de un monto exento en el tributo.

Dicho análisis nos permitirá presentar una sugerencia de proyecto actualizado que introduzca las modificaciones que permitan que el impuesto alcance genuinas manifestaciones de capacidad contributiva.

El trabajo es una proyección de la línea de investigación, constituida por la comunidad de investigadores de la cátedra de Teoría y Técnica Impositiva

Palabras claves: tributo, equitativo, capacidad contributiva, análisis, propuestas.

2. INTRODUCCION

2.1. ASPECTOS CONCEPTUALES

El Impuesto sobre los Bienes Personales grava la posesión ó pertenencia de bienes al 31/12 de cada año. Son sujetos del impuesto las personas físicas y sucesiones indivisas domiciliadas en el país, respecto de sus bienes situados en el país y en el exterior y las personas físicas y sucesiones indivisas domiciliadas en el extranjero, con relación a sus bienes situados en el país

La ley 23966 crea este impuesto en el marco de una emergencia económica del país otorgándole una vigencia de 9 ejercicios fiscales a partir del 31/12/1991 inclusive¹, esto es hasta el 31/12/1999.

Pero como toda “ley ómnibus”² que crea impuestos en la República Argentina, este tributo vino para quedarse. Tanto es así, que sucesivas leyes han sido sancionadas con el fin de otorgarle la prórroga legal deseada para el Estado Argentino, como así también, para introducirle las modificaciones que se consideraron oportunas.³

“Pero en la Argentina se sabe que los tributos que nacieron en la emergencia económica, como en este caso a la salida de hiperinflación de 1989 y 90, se mantuvieron y consolidaron en la bonanza y se reafirman cuando amenaza una nueva crisis.”⁴

Pero antes de adentrarnos al estudio de este tributo en particular, corresponde hacer una breve reseña histórica y conceptual.

Un impuesto es una obligación creada por ley, vinculada a un hecho imponible, mediante la cual el sujeto pasivo u obligado debe satisfacer con una prestación pecuniaria al sujeto activo o Estado, de una manera dada y en un momento dado.

Tanto la configuración del hecho imponible, el importe a abonar, el sujeto obligado, la forma y el momento de pago deben surgir de una ley previa, a esto nos referimos cuando se hace mención al principio constitucional de “nullumtributum sine lege”, que significa que es nulo un tributo que no haya sido creado por ley, se refiere al principio de legalidad⁵.

Es así como vemos que las cuestiones referidas a los tributos en forma específica, ya sea el hecho imponible, el sujeto obligado, las exenciones, los mínimos no imponibles o exentos, las presunciones de capacidad contributiva, etc., las encontramos en lo que se denomina leyes de fondo o derecho sustantivo. Mientras que los pormenores que

¹ Conforme artículo 16 del Título VI Ley 23966 B.O.20/08/1991.

² “La que regula materias que, por su contenido, deberían estar en leyes separadas o que, referentes aun[a un] mismo contenido, tienen como finalidad ratificar decretos-leyes separadamente publicados.”
Fuente: <http://argentina.leyderecho.org/ley-omnibus/>

³ Cfr. p. 4.

⁴ Daniel Sticco, “*Bienes Personales: un impuesto poco aplicado en el mundo que nació en emergencia*”, artículo periodístico publicado en infobae el 07/01/2014, fuente <http://www.infobae.com/2014/01/07/1535550-bienes-personales-un-impuesto-poco-aplicado-el-mundo-que-nacio-la-emergencia>

⁵ Es el principio que con mayor insistencia señala nuestra Constitución Nacional. Establece que no habrá tributo sin ley. Nadie estará obligado a pagar un tributo que no haya sido impuesto por ley. Fuente AFIP: <http://www.afip.gov.ar/institucional/afipSimulada/archivos/Principios%20constitucionales%20en%20materia%20tributaria.pdf>

reglan sobre cómo hacer la liquidación, cómo presentarla, cuándo y cómo realizar el pago, los encontramos en las leyes de forma o derecho adjetivo.

“Los elementos de la relación jurídica tributaria sustancial son los siguientes: el sujeto activo, titular de la pretensión, es decir, del crédito tributario, en otras palabras el acreedor del tributo; el sujeto pasivo principal o deudor principal del tributo, a quien se puede dar el nombre de “contribuyente” y los otros sujetos pasivos codeudores o responsables del tributo por causa originaria (solidaridad, sustitución), o derivada (sucesión en la deuda tributaria); el objeto, es decir, la prestación pecuniaria, o sea el tributo (...); el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria.”⁶

2.2. HISTORIA DEL IMPUESTO.

Ahora bien, efectuada la breve introducción conceptual necesaria, corresponde que nos aboquemos a la historia del impuesto sobre los bienes personales.

Como bien hemos mencionado, este impuesto, aunque no tal como lo conocemos hoy en día⁷, ha sido creado por ley en el año 19918 y con motivo de una emergencia económica que atravesaba el país, pero mucho antes que eso existió otro impuesto denominado impuesto sobre los capitales y patrimonio sancionado por la ley 20629.

“La ley 20629, sancionada y promulgada en diciembre de 1973, introdujo en su artículo 17 la obligación de gravar los bienes radicados en el país, pertenecientes a personas físicas y/o jurídicas domiciliadas o residentes en el exterior.

La norma nunca entró en vigor, pues mientras lo estuvo, no se fijó vencimiento para su liquidación e ingreso, y luego fue derogada con carácter retroactivo, desde su vigencia, por la ley 21282.”⁹

La misma norma legal (ley 21282) ¹⁰ que deroga en forma retroactiva el mencionado impuesto sobre los capitales y patrimonio, sanciona otro tributo al que denomina impuesto sobre el patrimonio neto, también como gravamen de emergencia, en el año 1976.

⁶DinoJarach, *El hecho imponible teoría general del derecho tributario sustantivo*, 3° ed., re-impresión, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2004, p. 65.

⁷Ya que se denominaba impuesto sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico.

⁸Ver datos de publicación en n. 1.

⁹ Jorge H. Asiain, “Impuesto sobre los bienes personales. Acciones o participaciones en el capital de sociedades”, artículo de doctrina publicado en *Doctrina Tributaria*, Vol. T. 23, no. 268, Errepar, julio de 2002, p. 585-590.

¹⁰ Ley 21282 B.O. 07/04/1976.

“La ley 21282, en su artículo 14, volvió a ocuparse en forma particular del tema. En su segundo párrafo se presumía, sin admitir prueba en contrario, que las participaciones en sociedades locales, pertenecientes a sujetos del exterior, siempre eran de propiedad de personas físicas, aun cuando la tenencia directa fuere de una persona jurídica. Esta obvia conclusión no redundaba en gravar estas tenencias, pues las mismas estaban exentas por estar alcanzadas por el impuesto sobre el capital de las empresas. [refiriéndose al impuesto creado por la ley 21287 ver n. 12].

Una posterior reforma, a través de la ley 23297, con vigencia a partir del ejercicio fiscal 1985, introdujo la gravabilidad efectiva de las participaciones societarias de sujetos no residentes.”¹¹

Paralelamente, el impuesto sobre el capital de empresas fue creado por la ley 21287¹², sancionada también en el año 1976. Este impuesto consistía en tributar un 1,5% del capital imponible, el que surgía como consecuencia de la ecuación patrimonial (activo menos pasivo); aunque para ello, establecía una forma específica de valuación y un régimen de exención muy preciso.

“Las empresas locales, cuyo capital perteneciera total o parcialmente a sujetos del exterior, debían ingresar la diferencia de impuesto que surgiera de detracer al 2% aplicado sobre dicha participación, el impuesto abonado en cabeza de la sociedad local en concepto de impuesto sobre los capitales, en la proporción del capital extranjero.”¹³

Por su parte la ley 23760¹⁴ crea en el año 1989, como tributo de emergencia, el impuesto a los activos financieros y deroga a las normas anteriores a las que nos referimos como el impuesto sobre el patrimonio neto (L. 21282) y el impuesto sobre el capital de empresas (L. 21287).

A su vez, la ley 23764¹⁵ crea una contribución especial de emergencia sobre la base del capital imponible para los ejercicios fiscales cerrados entre el 01/07/1989 y 30/06/1990, a modo de transición ente las normas vigentes y derogadas.

Al respecto, el autor Pablo Porporatto¹⁶ nos explica que el impuesto sobre los activos (L. 23760) gravaba las participaciones sociales, ya sea en el capital de empresas o de

¹¹ Asiain, *op cit.*, en n. 9.

¹² Ley 21287 B.O. 07/04/1976.

¹³ Asiain, *op cit.*, en n. 9.

¹⁴ Ley 23760 B.O. 18/12/1989.

¹⁵ Ley 23764 B.O. 15/01/1990.

explotaciones unipersonales, debido a que éstas resultaban exentas del entonces denominado impuesto sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico creado por la mencionada ley 23966 en el año 1991.

Asimismo, aclara que con la sanción de la ley 2446817, en el año 1995, se cambia la denominación del impuesto sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico por el que ya conocemos como Impuesto sobre los Bienes Personales, trayendo aparejado un cambio profundo de criterio en cuanto a la imposición de los patrimonios individuales, al pasar desde la gravabilidad de los bienes no incorporados al proceso económico, a la inclusión de la totalidad de los bienes, incorporados o no a dicho proceso.

Esta modificación, que surte efectos a partir del ejercicio cerrado al 31/12/1995 inclusive, presenta una imposición perfecta del patrimonio personal total, representando no sólo una modificación en la denominación del impuesto sino que su fundamento se debe a la derogación de la ley 23760 dispuesta por el decreto 1684/9318.

2.3. LEY VIGENTE

Como bien dijimos, lo que ahora conocemos como el impuesto sobre los bienes personales fue creado mediante la ley 23966 y, si bien, antes se hacía una distinción sobre los bienes que formaban parte del proceso productivo y los que no, a partir del año 1995 existe este impuesto integral tal como lo conocemos.

Ahora bien, el espíritu de esa ley de emergencia era crear un impuesto por únicamente nueve ejercicios fiscales, esto era hasta el 31/12/1999, pero con motivos de sanciones de leyes de prórroga, el citado impuesto sigue vigente en la actualidad y tiene como fecha de vencimiento el 31/12/2019, al menos por ahora.

Es así, como en un principio la ley 2523919, en su artículo 16 prorroga por dos años más la vigencia de la ley, es decir por los años 2000 y 2001; posteriormente la ley 2556020 prorroga nuevamente su vigencia hasta el 31/12/2005; la ley 2607221 la

¹⁶Pablo A. Porporatto, *“El impuesto sobre los bienes personales y la participaciones sociales: una historia de desencuentros”*, artículo de doctrina publicado en Impuestos T 2002-A, La Ley, Buenos Aires, p. 341.

¹⁷Ley 24468 B.O. 23/03/1995.

¹⁸Decreto PEN 1684/93, B.O. 17/08/1993, para los ejercicios que cierran a partir del 30/06/1995, inclusive.

¹⁹Ley 25239 B.O. 28/12/1999.

²⁰Ley 25560 B.O. 08/01/2002.

²¹Ley 26072 B.O. 10/01/2006.

extiende una vez más hasta el 31/12/2009 y por último, hasta ahora, la ley 2654522 lo mantiene vigente hasta el 31/12/2019, inclusive.

El porqué de tantas prórrogas, además de una política económica de estado, se debe a una limitación que nuestra Constitución Nacional impone al Estado Nacional en lo que respecta a la recaudación de los impuestos directos. Según nuestra Carta Magna²³, la atribución que posee el Estado Nacional para imponer contribuciones directas es por tiempo limitado.

Ahora bien, las prórrogas no fueron lo único que se introdujo en la vida de este impuesto, sino más bien, a medida que fue pasando el tiempo, los legisladores le fueron incluyendo las modificaciones que consideraron necesarias en virtud a los tiempos socio-económicos que fue atravesando nuestro país.

Es así, como en el año 2002 vemos con claridad la primera gran modificación del impuesto, con la sanción de la ley 2558524 que introduce el concepto de responsable sustituto, mediante el cual se dispuso un gravamen sobre las participaciones societarias, en general, cuya tarea de determinación y su posterior ingreso pasaría a ser responsabilidad de la sociedad emisora del capital.

Otro cambio importante fue dado por la ley 2631725 al modificar no solo el monto del mínimo no imponible, sino también el cambio radical en el concepto, pasando a llamarse ahora mínimo exento.

Ello significa, en otras palabras, que anteriormente al año 2007 el mínimo no imponible estaba fijado en el monto de \$ 102.300 y que los contribuyentes que efectivamente abonaban el impuesto, lo hacían sólo si superaban esa cifra y únicamente por ese excedente. Después de la sanción de esta última ley, si bien el monto se elevó a \$ 305.000, al ser un mínimo exento, implica que si un contribuyente supera dicho importe, así sea en un peso, paga por el total y no por el excedente -en este caso de un peso-; cuando otro responsable que no llegue a tal importe -incluso por un peso- no paga por absolutamente nada. Esta modificación produjo una serie casi inagotable de críticas porque representa una cruda injusticia en la realidad.

“En la actualidad el mínimo representa un valor exiguo pero, además, cuando la valuación de la totalidad de los bienes supera el monto establecido pone al

²² Ley 26545 B.O. 02/12/2009.

²³ Conforme al art. 75 inc. 2.

²⁴ Ley 25585 B.O. 15/05/2002.

²⁵ Ley 26317 B.O. 10/12/2007.

contribuyente en igualdad de condiciones con otros sujetos que tienen patrimonios superiores en valores y genera una monumental injusticia puesto que deben abonar el impuesto por la totalidad del patrimonio. Iguala a contribuyentes que apenas superen el valor considerado, como mínimo, que no indica capacidad contributiva, con otros que tienen hasta patrimonios con grandes valores, (...). Esta circunstancia se ve agravada en razón de la insuficiencia del mínimo vigente y del mecanismo para establecerlo.”²⁶

Para comprender mejor el ejemplo dado, podemos graficarlo de la siguiente manera:

Contribuyente	base imponible	alícuota	impuesto a ingresar
A	\$ 305.001,00	0,50%	\$ 1.525,00
B	\$ 304.999,00	-	-

“Desde la crisis de fines de 2001, nuestro país sufrió niveles de inflación que no tuvieron un correlato en la legislación impositiva. Aún hoy se discute judicialmente la posibilidad de aplicar el ajuste por inflación impositivo (...). La no aplicación de este Ajuste por Inflación Impositivo trajo como consecuencia el pago de un impuesto que se aplicó sobre conceptos que no deberían recibir el trato de una renta propiamente dicha.

El cambio del llamado “Mínimo exento” debió haber sido efectuado con anterioridad ya que la suma de \$ 102.300 resultaba irrisorio para determinar el umbral de capacidad contributiva en un impuesto patrimonial de esta naturaleza. Esto es reconocido por el mismo Poder Ejecutivo que en los considerandos del proyecto elevado al Congreso reconoce que el impuesto alcanzaba a “aquellos sujetos que poseen bienes que reflejan escasa capacidad contributiva y se ha efectuado la necesaria equidad que debe caracterizar al tributo”.²⁷

Es necesario dejar en claro que el principio de equidad es un principio constitucional elemental que debe contener implícito cualquier impuesto, de ahí el significado de

²⁶Orlando A. Gualtieri, “*Algunos comentarios sobre bienes personales*”, artículo de doctrina publicado en Impuestos, año 2013, N° 1, La Ley, Buenos Aires, enero de 2013, p. 13.

²⁷Alejandro N. López, “*Cambios en las alícuotas del Impuesto sobre Bienes Personales 2007*”, artículo de doctrina publicado en Impuestos, año 2007, N° 21, La Ley, Buenos Aires, noviembre de 2007, p. 1977.

capacidad contributiva, de ahí el concepto que igual paga el que igual gana o igual tiene, es por eso que el ejemplo brindado con anterioridad deja plasmada la manifiesta inequidad del mínimo exento. Ese mínimo exento debiera volver a convertirse en un mínimo no imponible con el fin de achicar la brecha de la injusticia social, como primera medida.

El mismo Organismo recaudador lo aclara cuando dice que “La igualdad es la base del impuesto. No es una igualdad numérica sino igualdad para los semejantes. Se trata de asegurar el mismo tratamiento para quienes se encuentran en análogas situaciones. Es igualdad por rangos de igual capacidad contributiva (que se exterioriza por el patrimonio, la renta o el gasto).”²⁸

Por ello, podemos insistir en que la implementación de un mínimo exento no tiene correlación con el concepto de igualdad entre rangos, máxime citando el ejemplo dado de un monto total de bienes que asciende a \$ 304.999,00 frente a otro de \$ 305.001,00. La diferencia entre ambos de \$ 2, genera que un contribuyente deba pagar un impuesto de \$ 1.525,00 frente a otro que nada paga por dicho concepto.

“En esta carrera desesperada por allegar recursos al Estado, sin pensar en los efectos que pueden producirse desde el punto de vista económico, principalmente en materia de fomento al ahorro e inversión que den el oxígeno que la actividad productiva está necesitando, se siguen presentando medidas de corte netamente recaudatorio, que alimentan un sistema tributario, que a medida que pasan los días y se sigue engrosando y/o modificando –olvidando totalmente la importancia que deviene de la estabilidad de las normas como un aspecto de estabilidad jurídica- pierde el calificativo de “sistema” -si es que alguna vez lo tuvo-.”²⁹

2.4. ASPECTOS A ANALIZAR.

Ahora bien, no existe disparidad únicamente por la falta de actualización del mínimo exento o porque dicho mínimo no represente a un mínimo no imponible, sino también dicha inequidad se debe a la forma en que deben valuarse los activos.

“Por eso puede darse el caso, injusto, de dos personas que tienen la misma capacidad contributiva, pero en donde uno paga y otro no. El que paga adquirió el inmueble en el año 2005 por U\$S 100.000, y el que no tributa lo compró en 1999, también en U\$S 100.000, pero a diferente cotización.

²⁸ Fuente AFIP, *op cit.*, en n. 5.

²⁹ Porporatto, *op. cit.*, en n. 16.

Otro caso injusto, a la hora de medir la capacidad contributiva, se produce por ejemplo si una persona adquirió un auto de alta gama en el 2009, que no paga porque ya lo amortizó, ya que pasaron más 5 años en el patrimonio; comparado con otra persona que compró un modelo antiguo en el 2013 por un importe sensiblemente inferior, pero que tiene que incluirlo en el cálculo porque no está amortizado.”³⁰

Debe tenerse presente que los métodos de valuación tienen directa incidencia con el concepto de capacidad contributiva. Esta capacidad tributaria es el principio rector que debe llevar implícito la totalidad de los impuestos con el fin de cumplir con los principios constitucionales de equidad e igualdad tributaria ya mencionados.

Por último, podemos agregar que la imposibilidad de descontar los pasivos, con algunas excepciones previstas por la ley, también genera disparidades a la hora de medir la real capacidad contributiva de los contribuyentes. Las deudas también son parte del patrimonio de las personas y más si dichas deudas han sido contraídas para la compra de los activos que resultan alcanzados por el impuesto.

Todas estas medidas podrían inducir a los argentinos al consumo de bienes no durables en desmedro del ahorro y de la acumulación de capital, máxime considerando que por esos ingresos que han obtenido y por los cuales podrían adquirir los bienes ya han sido objeto de otro impuesto, el Impuesto a las Ganancias.

3. DESARROLLO

Conforme a las actividades planificadas en el diagrama de GANTT presentado en el formulario FI-002 Protocolo de presentación de proyecto de investigación que acompaña en Anexo II a este Informe, se han alcanzado los siguientes resultados:

1. Revisión bibliográfica y jurisprudencial, coordinada con el contacto a organismos gubernamentales.
2. Análisis de la definición de capacidad contributiva basada en el patrimonio de las personas, que permita establecer una medida de transferencia de recursos del sector privado al sector público que no afecte el ahorro ni la inversión.
3. Realización de un aporte doctrinario sobre la imposición a los bienes de las personas físicas y sucesiones indivisas

³⁰José L. Ceteri, “*Bienes Personales: el 31 de diciembre se “anclan” los datos*”, artículo periodístico publicado en el cronista el 30/12/2014, fuente <http://http://www.cronista.com/economiapolitica/Bienes-Personales-el-31-de-diciembre-se-anclan-los-datos-20141230-0099.html>

4. Haber reunido los elementos para la edición de un libro sobre el tratamiento de este gravamen para las cátedras de Teoría y Técnica Impositiva I y Finanzas Públicas, y como material de consulta para todos los interesados en la temática

4. SUJETOS.

4.1. DEFINICION DE LOS SUJETOS DOMICILIADOS.

La aplicación del Impuesto sobre los Bienes Personales implica que se configure prima facie el nacimiento de la obligación tributaria que es la relación o vínculo que se verifica entre el **sujeto activo** siendo éste el Estado y un **sujeto pasivo** que es sobre quién se materializa el hecho imponible definido en el gravamen.

Bajo determinadas situaciones legales o fácticas es que la Ley procede a extender el alcance de la responsabilidad de la determinación y posterior ingreso del gravamen a otros sujetos que adoptan el carácter de Responsables Sustitutos, sujetos sobre los que no se cumplen los condicionamientos para ser determinados como **sujetos pasivos**, sin embargo están llamados a satisfacer formal y materialmente con las obligaciones que de la aplicación del Impuesto nacen.

El artículo 17 de la examinada norma establece con claridad quienes son los sujetos pasivos del impuesto, a saber:

- a) *Las personas físicas domiciliadas en el país y/o las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país y en el exterior.*
- b) *Las personas físicas domiciliadas en el exterior y/o las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país.*

Cabe ahora examinar con detalle los elementos mencionados.

Personas físicas: Que expresado en primer lugar que van a resultar sujetos pasivos las personas físicas, esto es, personas de existencia visible y con rasgos característicos de humanidad.

En segundo lugar, y a los efectos de determinar la inclusión de los bienes dentro del objeto del impuesto ya sean del país o del exterior, implica la necesidad de determinar cuál es el domicilio del sujeto pasivo, toda vez que el

Nexo o Vínculo Jurisdiccional que la Ley enuncia es en función del **domicilio** del sujeto.

Es en este sentido que para ahondar lo expresado hasta el presente debemos remitirnos al Decreto Reglamentario N° 127/96 (modificatorio del DR N° 379/92), que en su artículo N° 1 establece lo siguiente en su parte pertinente:

“El domicilio de las personas físicas es el que posean al 31 de diciembre de cada año, de acuerdo con las disposiciones del primer párrafo del artículo 3 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones.”

Teniendo en consideración lo transcrito es que el domicilio a considerar (en adelante domicilio fiscal) es el real, o en su caso, el legal de carácter general, legislado por nuestro Código Civil y Comercial de la República Argentina en su artículo N° 89 y siguientes.

Sólo cuando el domicilio real no coincida con el lugar donde esté ubicada la dirección o administración principal y efectiva de sus actividades, será éste último consignado el domicilio fiscal.

Es así que nos encontramos en condiciones de concluir que la norma distingue a los sujetos como del país o del exterior de acuerdo a su domicilio fiscal, no teniendo en consideración la efectiva residencia de los mismos, como sí lo hace el Impuesto a las Ganancias.

Sucesiones Indivisas: Además de las personas físicas, resultan comprendidos como sujetos pasivos las Sucesiones Indivisas de acuerdo al art. N° 17 en su parte pertinente:

“Las sucesiones indivisas son contribuyentes de este gravamen por los bienes que posean al 31 de diciembre de cada año en tanto dicha fecha quede comprendida en el lapso transcurrido entre el fallecimiento del causante y la declaratoria de herederos o aquella en que se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad.”

Las Sucesiones Indivisas no están definidas en el Derecho Civil y Comercial, sino que son una creación autónoma del Derecho Tributario sustantivo a los efectos de dar la posibilidad de continuidad sobre la vida comercial, y en consecuencia tributaria, del fallecido siendo éste contribuyente del Impuesto sobre los Bienes Personales. Debe entenderse que la Sucesión Indivisa es un sujeto distinto e independiente del causante y de los herederos, aunque su

vinculación esté determinada por el concepto de continuidad comercial y tributaria.

La Administración Federal de Ingresos Públicos mediante Dictamen DAL 64/2002 entiende que la sucesión indivisa existe a partir de las 0 hs del día siguiente al fallecimiento del contribuyente e inclusive hasta la fecha en la que se dicte la declaratoria de herederos o se apruebe el testamento, lo que corresponda según el caso.

Con respecto al domicilio a considerar para la Sucesión Indivisa debemos remitirnos nuevamente al Decreto Reglamentario N° 127/96 que en su artículo N° 1 parte pertinente expresa:

“Las sucesiones indivisas se considerarán radicadas en el lugar de la apertura del respectivo juicio sucesorio. Cuando al 31 de diciembre no se haya iniciado dicho juicio, el lugar de radicación será el del último domicilio del causante salvo en el supuesto de existir un solo heredero domiciliado en el país, en cuyo caso la radicación estará dada por el domicilio del mismo, hasta la iniciación del respectivo juicio sucesorio.”

Situaciones Particulares

Funcionarios Públicos en el Exterior: Artículo N° 17, 3° párrafo

“se considerará que están domiciliados en el país los agentes diplomáticos y consulares, el personal técnico y administrativo de las respectivas misiones y demás funcionarios públicos de la Nación y los que integran comisiones de la provincias y municipalidades que, en ejercicio de sus funciones, se encontraren en el exterior, así como sus familiares que los acompañaren.”

Esto implica que estos sujetos mencionados son considerados como domiciliados en el país a los efectos de la determinación e ingreso del impuesto.

Personas Físicas de nacionalidad extranjera domiciliadas en el país por motivos laborales: Artículo N° 1 del Decreto Reglamentario N° 127/96 que en su parte pertinente expresa:

“Las personas físicas de nacionalidad extranjera, domiciliadas en el país por razones de índole laboral debidamente acreditada, que requieran una residencia en el mismo que no supere los cinco (5) años, se considerarán comprendidas en el inciso b) del artículo 17 de la ley y tributarán exclusivamente sobre sus bienes situados en el país, en la forma, plazos y

condiciones fijadas para los sujetos pasivos a los que se refiere el inciso a) de dicho artículo.”

Es dable mencionar que estos sujetos podrían ser alcanzados por el régimen de Responsabilidad Sustituta, en cuanto se verifiquen los requisitos y condiciones del artículo N° 26 de la Ley, no por sus propios bienes, sino por bienes de otros sujetos del exterior sobre los que tenga uso, goce, posesión, etc.

4.2. EMPRESAS O EXPLOTACIONES UNIPERSONALES.

Existirá empresa cuando una persona física realiza una actividad económica organizada mediante el empleo de elementos materiales y humanos con el objeto de que el ente autónomo tenga como finalidad la producción o el cambio de bienes o servicios.

Las empresas o explotaciones unipersonales no actúan como responsables sustitutos frente al Impuesto sobre los Bienes Personales, por lo que el tributo respectivo debe ser ingresado por el contribuyente.

La valuación de la titularidad en empresas o explotaciones unipersonales se determinará en función del capital de las mismas que surja de la diferencia entre el activo (valuado de acuerdo con el artículo 4 del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta) y el pasivo al 1/12 del año respectivo, disminuido en el monto de las acciones y participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedades regidas por la Ley N° 19.550, efectivamente afectadas a la empresa o explotación, alcanzadas por el pago único y definitivo establecido en el artículo 25.1 de la Ley.

Al valor así determinado se le sumará o restará, respectivamente, el saldo acreedor o deudor de la cuenta particular del titular al 31/12 del año por el que se efectúe la liquidación del gravamen, sin considerar los créditos provenientes de la acreditación de utilidades que hubieran sido tenidas en cuenta para la determinación del valor de la titularidad a la fecha de cierre del ejercicio considerado, ni los saldos provenientes de operaciones efectuadas con la empresa o explotación en condiciones similares a las que pudiesen pactarse entre partes independientes, debiendo considerarse estos últimos como créditos o deudas, según corresponda.

Cuando las sociedades, empresas o explotaciones no estén obligadas a contabilizar sus operaciones, el ejercicio comercial coincidirá con el año fiscal. En el caso de

sociedades, empresas o explotaciones, a las que la Administración Federal de Ingresos Públicos hubiere determinado una fecha de cierre distinta al año fiscal, los titulares de sociedades, explotaciones unipersonales y los citados en el artículo 20.2 deberán considerar lo indicado en los puntos precedentes respecto de los aumentos o disminuciones de capital.

Los titulares de empresas o explotaciones unipersonales, que confeccionen balances en forma comercial, computarán como aumentos los aportes de capital que realicen entre la fecha de cierre del ejercicio comercial y el 31/12 del período fiscal que se liquida y como disminuciones los retiros de utilidades que efectúen en el mismo lapso, cualquiera fuera el ejercicio comercial en el que se hubieren generado.

La distribución de utilidades no debe ser considerada como una disminución del patrimonio, cuando estén acreditadas en la cuenta particular del socio a la fecha de cierre del ejercicio; caso contrario, se produciría una doble imposición.

Las empresas o explotaciones unipersonales y sociedades a que se refieren los artículos 20 y 20.2, del Decreto Reglamentario que no lleven registraciones que les permita confeccionar balances en forma comercial, determinarán su capital (activo menos pasivo) de la siguiente forma:

Activo: el activo deberá valuarse 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 (reducción 25% sobre inmuebles rurales o \$ 200.000).

Pasivo: el pasivo deberá considerarse conformado por:

a) Las deudas de la sociedad, empresa o explotación y las provisiones para hacer frente a las obligaciones devengadas no exigibles a la fecha de cierre del ejercicio.

Las deudas en moneda extranjera se convertirán de acuerdo con el último valor de cotización tipo de cambio vendedor del Banco de la Nación Argentina a la fecha de cierre del ejercicio comercial.

Todas las deudas incluirán el importe de los intereses devengados hasta la fecha de cierre del ejercicio comercial.

b) Los importes correspondientes a los beneficios percibidos por adelantado y a realizar en ejercicios futuros.

Cuando por aplicación de las normas de valuación precedentes el pasivo resulte mayor al activo, a los efectos de la determinación del impuesto, no deberá computarse importe alguno en concepto de participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedades o titularidad del capital de empresas o explotaciones unipersonales.

Resulta de suma importancia determinar si un bien se encuentra o no afectado a la explotación unipersonal dado que al ser la “misma persona”, en un caso podrá detraer el pasivo (unipersonal) y en el otro no (persona física). Así también, por ejemplo, tratándose de un rodado, la persona física lo valuará a su valor residual actualizado o valor dispuesto por la AFIP, según corresponda, mientras que la unipersonal lo valuará a su valor contable si practica balance o en los términos del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta si no confecciona balance.

4.3. TENENCIAS Y PARTICIPACIONES EN LAS SOCIEDADES (LA LEY 19.550).

4.3.1. RESPONSABLE SUSTITUTO. ACCIONES Y PARTICIPACIONES SOCIETARIAS.

En el presente apartado se analiza la modificación de la ley 23.966 en la parte pertinente a los Impuestos sobre los Bienes Personales, por la ley 25.585 sobre el tratamiento de las tenencias accionarias y participaciones en las sociedades regidas por la ley 19.550 a partir del ejercicio 2002.

Dicha modificación del impuesto, introduce el concepto de responsable sustituto, mediante el cual se dispuso un gravamen sobre las participaciones societarias, en general, cuya tarea de determinación y su posterior ingreso pasaría a ser responsabilidad de la sociedad emisora del capital.

De esta manera, las empresas deben liquidar y abonar el impuesto correspondiente a las personas físicas o sucesiones indivisas que sean titulares de sus acciones o participaciones en el capital, indistintamente que dichos sujetos se encuentren en el país o en el exterior, en proporción a su tenencia al 31/12 de cada año.

Esta ley, también 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.”

Así, debido a este cambio, la situación al respecto de las participaciones sociales quedaba plasmada de esta manera:

HASTA EL 2001	DESDE EL 2002
Tributaba en cabeza de la persona física	En cabeza de la empresa (responsable)

	sustituto)
sin deducción de pasivo	grava el patrimonio neto (se deduce pasivo)
tasas desde 0,5% a 1,25%	tasa única 0,5%
genera obligación de anticipos (R.G. AFIP 327/99)	no genera obligación de anticipos (pago anual)

La modificación mencionada abarca institutos propios del derecho tributario, pero su comprensión debe necesariamente dirigirse a conceptos y figuras del derecho comercial armonizando con toda la normativa que regula relaciones jurídicas del Estado Nacional con personas jurídicas del extranjero que conducen a la aplicación de principios del Derecho Internacional Privado.

La complejidad en el alcance normativo, lejos de una posición abstracta, se fue concretando en el dictado de reglamentaciones declaradas inconstitucionales por el tribunal cimero.

4.3.2. CUESTIONES SOCIETARIAS

La Ley 19.550 conocida como ley de sociedades comerciales, a partir del 01/ 08 /2015 31, se denomina Ley General de Sociedades, sufriendo además de su denominación, ciertas modificaciones.

El artículo agregado a continuación del 25 de la ley del impuesto sobre los bienes personales modificada por ley 25.585 introduce en el texto legal la condición de estar “regidas” por la ley 19.55032.

Los cambios introducidos por el actual Código Civil y Comercial de la Nación a la citada ley de sociedades comerciales no modifican sustancialmente a los temas objeto de la presente. Dicha ley seguirá “rigiendo” a similares tipos de sociedades comerciales que antes de su modificación, admitiendo ahora la sociedad de una sola persona y otras residuales de la llamada Sección IV.

La cuestión a dilucidar pasa por entender el alcance del término “regir” como extensivo a todas las sociedades comerciales del país, incluyendo a las constituidas en el extranjero o no.

³¹ Ley 26.994 Nuevo Código Civil y Comercial derogó y reemplazó el Código Civil redactado por Dalmasio Velez Sarsfield y aprobado por Ley 340; también derogó y reemplazó el Código de Comercio aprobado oportunamente por Ley 15; y modificó a la Ley 19.550

³²“El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19.550 de sociedades comerciales (texto ordenado en 1984) y sus modificaciones, ...”

Etimológicamente el término extraído del latín *regere* tiene varias acepciones, tales como dirigir, gobernar o mandar; guiar llevar o conducir algo; estar vigente y varias más³³ pero ninguna resulta jurídicamente feliz. Es decir, que ninguna de sus acepciones define al término con cada uno de los tipos societarios de la citada ley, los abarca en forma global no resultando una dirección terminológica unívoca entre cada tipo societario y el verbo.

Las sociedades anónimas o las en comanditas por acciones, como un tipo más de las reguladas en la ley, en la medida que son constituidas en el país, deben cumplir con todas las condiciones y formas legales para resultar tales, existir, oponerse a terceros, en definitiva, generar derechos y contraer obligaciones como personas jurídicas.

Sin embargo las sociedades anónimas constituidas en otro país, por cuestiones que hacen al Derecho Internacional Privado ya tratadas en el capítulo homónimo, deben la existencia, validez y naturaleza de su accionar a las leyes del Estado en el cual se han creado.

La actual Ley General de Sociedades mantiene en su versión original, los mismos artículos relacionados con las sociedades constituidas en el extranjero³⁴. Los deberes de registración de actos aislados, la fijación de domicilio y representante y hasta la necesidad de llevar registros contables autónomos.

Rige cuestiones formales, de publicidad e inscripción, pero no interfiere en la existencia, naturaleza, ni validez de la sociedad extranjera.

Sociedades accionarias

Nuestro régimen societario adoptó la tesis contractual por la cual a los socios los guía un fin común, lo que motivara la teoría del contrato de organización, o asociativo, o plurilateral.³⁵ La codificación argentina, siguiendo los cauces de la legislación francesa, incluyó a las sociedades entre los contratos y las caracterizó como tales. La autonomía de la voluntad como libertad de contratar; el efecto relativo y el de la fuerza obligatoria, son los tres pilares que sustentan dicha clasificación.

En las sociedades anónimas y las en comanditas por acciones, el capital social se representa por acciones. Siguiendo al autor referenciado al pie³⁶, la acción posee específicas características:

Es un título de crédito de índole causal nominativo y no endosable que se vincula de manera directa con su génesis eficiente que es el estatuto;

Es impropio al suponer una especie de derecho de crédito sobre los beneficios y sobre el capital, que sólo podrán realizarse si dichos beneficios existen en el futuro;

³³ Real Academia Española, Diccionario de la lengua española www.rae.es

³⁴ Del artículo 118 al 124, ambos inclusive.

³⁵ "Cuestiones Societarias", Mariano M. Gagliardo, Editorial LexisNexis, Buenos Aires, 2005, página 26.

³⁶ Mariano M. Gagliardo *OpCt* ps 41 y ss.

Es de participación, al conferir a su titular distintas prerrogativas políticas y patrimoniales;

Es un título incompleto³⁷ porque el derecho cartular proviene de un antecedente: estatuto, emitido en una o varias series.

De crédito ambulante, toda vez que el crédito inherente a la acción se transmite de un titular a otro.

Como es de observarse en las características detallada de la acción, representativa del capital social, existe un vínculo jurídico unívoco entre la misma y el estatuto como acuerdo de las partes que dan origen a la sociedad y nacimiento de los derechos y obligaciones con los terceros.

Si el Estatuto se inicia por acuerdo de partes en el país, se inscribe logrando los efectos de la publicidad de todo acto jurídico y comienza a funcionar, la sociedad se regirá por la ley General de Sociedades.

En cambio, si el Contrato constitutivo, Estatuto o similar y su inscripción original, se gestaron y perfeccionaron en otro país, es la ley de ese lugar la que resultará aplicable, por lo menos, en lo que a su existencia y formas se exigen. La legislación extranjera determinará el carácter de la persona jurídica, su existencia, el momento a partir del cual será considerada sujeto de derecho; su capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones; las formalidades del contrato social; el régimen interno de funcionamiento de la sociedad, legitimación para actuar de sus administradores y representantes, sistemas para la adopción de decisiones y obligaciones frente a terceros; los alcances de los pactos y convenciones que tengan los instrumentos constitutivos; los requisitos del estatuto o contrato original, su objeto, duración y condiciones en caso de liquidación, sanciones en caso de incumplimientos. Si bien la lista es vasta y pareciera omnicomprensiva de todos los actos societarios, solamente se circunscriben al reconocimiento de una sociedad extranjera como tal respecto de su creación, existencia, ley aplicable a su régimen interno, capacidad y posibilidad de celebrar ciertos actos.³⁸

Siguiendo a Vítolo, la propia ley de sociedades comerciales en un mismo artículo marca una gran diferencia entre las sociedades extranjeras que pueden ser reconocidas como tales, y los requisitos para que dichos entes puedan actuar en nuestro país.³⁹

³⁷ Título incompleto, ya que no se genera la totalidad de derechos y obligaciones por sí, y en la especie, no resulta un título valor autónomo, es decir que puede ejecutarse por sí solo sin depender de otro. (Cfr, con definiciones opuestas de cheque, pagaré, vs)

³⁸ “Sociedades Extranjeras y *off shore*”, Daniel Roque Vítolo, Editorial Ad- Hoc, Buenos Aires, 2003, páginas 35 y 36.

³⁹ Art. 118 Ley 19.550: “La sociedad constituida en el extranjero se rige en cuanto a su existencia y formas por las leyes del lugar de constitución.

Se halla habilitada para realizar en el país actos aislados y estar en juicio.

Es decir que la legislación local exige más requisitos cuando la sociedad extranjera empieza a desarrollar mayor actividad en el país, exigiendo la fijación de domicilios y representante. Pero nunca se inmiscuye en lo que a su existencia y validez otorgada en el extranjero, se refiere. La jurisprudencia comercial ha sido pacífica en el respeto a las leyes del país de constitución si las sociedades extranjeras resultan de un tipo similar al nacional y contemplan todos los actos, alcances y consecuencias que se exigen en la legislación argentina para constituir sociedades. 40

La cuestión empieza a complicarse cuando operan en nuestro país tipos societarios desconocidos por la legislación local ya sea porque son de naturaleza diferente, porque no se encuentran terminados o porque tienen mayores alcances que los de origen local. Por ejemplo, conforme la ley de sociedades comerciales, las sociedades anónimas sólo pueden formar parte de otras sociedades anónimas y si su objeto no es de inversión o financiero, tienen una limitación para dicha participación. Por lo tanto si una sociedad nacional o extranjera quiere participar en una sociedad local, debe cumplir los requisitos legales, ya sea en la constitución original o con posterioridad al adquirir acciones. 41

Deteniendo el análisis en el transcripto artículo 118 de la ley comercial, circunscribe la obligación de las sociedades a inscribirse como sucursales de sociedades extranjeras en la medida que desarrolle actividades según su objeto social y/ o establezca un asiento o representación permanente. Si ello no ocurre, el primer párrafo del artículo legal citado menciona la posibilidad de estar en juicio y efectuar actos aislados.

Otra gran indefinición legal es la de "actos aislados" que no llegan a acordar en forma pacífica, doctrina, jurisprudencia ni Estado. El Organismo de contralor dictó normativa al respecto⁴², que si bien la discrecionalidad administrativa para encuadrar situaciones de hecho en las hipótesis normativas, rayan la arbitrariedad en numerosos casos, resulta un esfuerzo para encauzar la problemática que principalmente las sociedades off shore contienen ante la falta de solvencia y legitimación pasiva para demandarlas.⁴³

Para el ejercicio habitual de actos comprendidos en su objeto social, establecer sucursal asiento o cualquier otra especie de representación permanente, debe:

- 1) *Acreditar la existencia de la sociedad con arreglo a las leyes de su país.*
- 2) *Fijar un domicilio en la República, cumpliendo con la publicación e inscripción exigidas por esta Ley para las sociedades que se constituyan en la República;*
- 3) *Justificar la decisión de crear dicha representación y designar la persona a cuyo cargo ella estará.*

Si se tratara de una sucursal se determinará además el capital que se le asigne cuando corresponda por leyes especiales"

⁴⁰ "Lloyd Aéreo Boliviano c/ Interjets Viajes y Turismo", CNCom, Sala "E", 22/ 02/ 1988; "Deliceland S.A. c/ Cadehsur S. A." CNCom, Sala "C", 21/ 07/ 2003.

⁴¹ "Squibb S.A." CNCom Sala "D", 11/10/ 1978; "SaabScania Argentina S.A." CNCom Sala "D" 20/ 07/ 1978

⁴² Mediante Resolución 8/ 2003 la I.G.J. creó el Registro de Actos Aislados de Sociedades constituidas en el extranjero.

⁴³ A modo de ejemplo, se transcriben los puntos 19 y 20 de los considerandos de la Resolución 2/ 2005 de IGJ que modificó la Resolución 8/ 2003 citada anteriormente: **19.** "Que las sociedades "off shore" carecen de cualquier utilidad para una economía real de inversión para la producción de bienes y servicios y para la creación de fuentes de trabajo, y no puede a esta altura negarse verdad a la percepción generalizada que de ellas se tiene como instrumentos del fraude, el ocultamiento o disimulo patrimonial, la

La justicia nacional⁴⁴ tuvo que pronunciarse en torno a la existencia de lo que se consideraban actos aislados, y la falta de reglamentación en las leyes específicas ya que la ley de sociedades comerciales no define cuando se está en presencia de dichos actos. Para ello la alzada, revirtiendo el pronunciamiento de primera instancia, consideró la cantidad y entidad de las operaciones y que si bien la sucursal de sociedad extranjera no se había inscripto en el registro de actos aislados – conforme Resolución 8 de IGJ mencionada -, dicha falencia no podía jugarle a favor de la falta de legitimación pasiva que pretendía esgrimir.

Siguiendo el articulado referido a las sociedades extranjeras, las normas imponen deberes de registración y publicidad para las mismas para legitimar su actuación local o resultar inoponibles, problema que se encuadra en el status legal de la sociedad extranjera no inscripta.⁴⁵ La sociedad extranjera en definitiva, ya sea considerada como tal, resultar nula parcial o totalmente, o irregular o de hecho, o inoponible a terceros, en cualquiera de estas hipótesis, tendrán accionistas cuyos vínculos jurídicos se establecieron fuera del país y así continuará para el resto de los efectos a nivel local.

La excepción a la valla jurídica para la propia constitución, naturaleza y existencia de una sociedad del exterior, lo plantea el artículo 124 de la ley general de sociedades. 46

violación de normas de orden público, la legitimación de activos provenientes de actos o actividades ilícitas comprendidos gravísimos delitos de actividad organizada (trata de blancas, prostitución infantil, tráfico de drogas y de armas, terrorismo, etc.), etc.; ello, por más que alguna doctrina haya insistido en posturas favorables o cuanto menos legitimantes del empleo de tales sociedades, sirviendo de tal modo, objetivamente, a intereses raramente explicitados que a ellas se vinculan, lo que debería suscitar hondas preocupaciones morales entre los hombres de Derecho, cuyo primer deber es el de defender los valores elevados del interés público y general en lugar de sustentar estrategias en beneficio de intereses particulares, desentendiéndose de sus consecuencias". 20. "Que, sería cuanto menos una simplificación ingenua resistir a esta altura el agravamiento de la rigurosidad con que debe fiscalizarse la actuación de las sociedades "off shore" —de carácter exclusivamente extraterritorial — con las usuales apelaciones a que ello podría generar "desaliento en las inversiones", "afectación de la seguridad jurídica", "desconfianza hacia la libre iniciativa privada" o "miedo al riesgo y a la libertad"; argumentos —éstos— con los que suele cuestionarse la interferencia pública en la actividad de los particulares cuando se ejercen los controles de ley. Hechos terribles acaecidos en el mundo y en la República Argentina, tales como los episodios del 11 de septiembre de 2001 —en los Estados Unidos de Norteamérica — y la reciente tragedia de "República de Cromagnon", en los que tuvieron especial participación este tipo de sociedades para el financiamiento del atentado, o para operar la evasión de las responsabilidades de ley, tendrán mayores probabilidades —si no se toman decididamente, internacional y localmente, las medidas adecuadas de fiscalización y prevención— de quedar impunes en el plano de la identificación de los verdaderos autores materiales y cómplices y en lo referido a las legítimas reparaciones patrimoniales, que también deben ser reclamadas de los particulares involucrados, los cuales, desaparecidos tras "sociedades fantasmas", changarines, amas de casa y cuantos más prestanombres y cuantas más "sociedades fantasmas" sea necesario interponer, ciertamente no van a solventaren aras de una rentabilidad de negocios, que ni siquiera admitirían que la sangre de tantas víctimas pudiera afectar."

⁴⁴ "Rolyfar S.A. c Confecciones Poza SACIFI s/ ejecución hipotecaria", CNac Civil, Sala "F", junio 2003

⁴⁵ Cfr. Nissen, Ricardo "Situación legal de las sociedades extranjeras no inscriptas en los registros mercantiles de la República" Ed Ad – Hoc, Buenos Aires, 1997, página 221 con Rovira, Alfredo "Sociedades Extranjeras" Abeledo – Perrot, Buenos Aires, 1985, páginas 78 y 79

⁴⁶ Art 124: "La sociedad constituida en el extranjero que tenga su sede en la República o su principal objeto esté destinado a cumplirse en la misma, será considerada como sociedad local a los efectos del cumplimiento de las formalidades de constitución o de su reforma y contralor de funcionamiento."

Artículo que tiene opiniones encontradas en doctrina, donde las principalmente opuestas pasan por decidir si se trata de una norma de policía del ordenamiento local⁴⁷ o de fraude a la ley.⁴⁸

Criterios válidos para una calificación de la norma, la jurisprudencia comercial ⁴⁹ para el caso de sociedades constituidas en el extranjero que tiene sede en la República o cuyo principal objeto está destinado a cumplirse en ella, contiene la consecuencia que de ello se deriva: de considerarse como sociedad local a los fines del cumplimiento de las formalidades de constitución o de su reforma y contralor de funcionamiento. (el resaltado es propio). Se trataba en la especie de una sociedad constituida en la República Oriental del Uruguay cuya sucursal en la República Argentina tenía un patrimonio y una actividad que excedían el ámbito de actos aislados en nuestro país, la realidad económica la encuadraba como casa independiente conforme artículo 41 del Tratado de Montevideo de 1940, con sede casi exclusiva en Argentina.

Ya el derogado Código de Comercio⁵⁰ contemplaba la consideración para todos sus efectos de las sociedades extranjeras cuya principal actividad comercial se desarrollara en el país.

A partir del año 2003 el organismo de contralor de la ley de sociedades comerciales⁵¹, reglamentó específicamente las comprobaciones que deben seguir las sociedades extranjeras para no encuadrarlas en el artículo 124 de la citada ley, lo que se conoció como “nacionalización de las sociedades”. Las mismas deben demostrar actividades y/ o bienes significativos del activo fijo en el exterior, con rigurosas formalidades de certificación y valoración extranjera.⁵²

El artículo 5º de la Resolución de IGJ 7 /2003 ya referenciada, impone la facultad del organismo de requerir a las sociedades que no puedan demostrar otra actividad o un patrimonio significativo en otro país, la adecuación de sus estatutos o contrato a las disposiciones de la ley 19.550, en los términos del artículo 124 del citado ordenamiento, por un término de ciento ochenta días, transcurrido el cual sin respuesta satisfactoria se procederá a solicitar por vía judicial la cancelación de la inscripción de la sociedad y, en su caso, la liquidación que pudiere corresponder.

⁴⁷ Boggiano, Antonio “Curso de derecho internacional privado”, Ed Abeledo – Perrot, Buenos Aires, 2000, páginas 609 y ss

⁴⁸ Goldschmidt, Werner “Derecho internacional privado” Editorial Depalma, Buenos Aires, 1997 y Kaller de Orchansky, Berta “Nuevo Manual de derecho internacional privado”, Editorial Plus Ultra, Buenos Aires, 1995

⁴⁹ “Belforte de Uruguay S. A. s/ concurso preventivo s/ incidente de nulidad” CNCom, Sala “B”, 16/ 04/ 2003

⁵⁰ Art 286 del Código de Comercio originario.

⁵¹ Resolución Nro 7/ 2003 de I.G.J. a cargo de Ricardo Nissen como flamante Director de la Inspección General de Justicia.

⁵² Por Resolución 12/ 2003 la I.G.J. reglamentó el procedimiento a seguir para la “nacionalización” a efectuar.

Es decir que en caso de incumplimiento, las trata “como si fueran” locales, que no siéndolo, debe someterse a los requisitos de inscripción, publicidad y adaptación del tipo societario a las admitidas localmente, o proceder a su liquidación por vía judicial.

Sucursal o filial

Un tema aparte y no por ello menor, es la clasificación de la sociedad extranjera en sucursal o filial de su casa matriz.

El organismo de contralor se pronunció extensamente al rechazar la inscripción de una multinacional como integrante de una sucursal argentina⁵³ al clasificarla como “sociedad de cómodo” vehículo jurídico utilizado para participar en una sociedad local con el 99, 99 % del capital social. En dicho pronunciamiento se fundamentan las consideraciones a tener en cuenta ante la existencia de una sucursal, de una filial y la diferencia entre ambas, las cuales se resumen a continuación:

La sucursal es una forma descentralizada de carácter permanente, dotada de autonomía para actuar, colaborar con su casa matriz, y cuya existencia no afecta la unidad patrimonial global. La empresa madre es la que se constituye como titular de todo el patrimonio y a quien en definitiva los acreedores de la sucursal pueden perseguir el cobro de sus acreencias. Asimismo, la quiebra de la casa matriz alcanza a todas sus sucursales.

La filial en cambio es una sociedad jurídicamente independiente de la casa matriz, provista de personalidad jurídica constituye un centro diferenciado de imputación de derechos y obligaciones, dotada de un patrimonio propio, regida por sus propios estatutos y por sus propios órganos de gobierno y administración.

La principal diferencia entre ambas radica en que los terceros ante un reclamo directo a la sucursal, deben llegar a la empresa madre ante la prolongación jurídica que implica; en cambio, si se trata de una filial argentina, la independencia jurídica de ésta respecto a su matriz torna a aquélla suficiente para la satisfacción del reclamo.

Aspectos similares refleja la posición del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁵⁴, consintiendo en que a las sucursales no les exigen capital mínimo propio y que si bien tienen que cumplimentar con exigencias contables, no se obligan a reunión de socios, accionistas o directores, ni llevar registro de actas.

En cambio la filial, continúa afirmando la posición oficial, en línea con lo sostenido por la Inspección General de Justicia, posee capital propio debiendo satisfacer la totalidad de los reclamos a ella efectuados sin alcanzar dichas pretensiones a la Casa Matriz.

⁵³ Resolución I.G.J. 1632 del 15 de diciembre 2003 en expediente Coca Cola Femsa

⁵⁴ “Establecimiento de una sociedad extranjera en Argentina” www.buenosaires.gob.ar Centro de Atención al inversor, Ministerio de Desarrollo Económico

Conforme destacada doctrina⁵⁵, “La sucursal no tiene personalidad jurídica, no puede ser objeto de fusión y su incorporación a otra sociedad puede realizarse mediante la transferencia de fondo de comercio. La sucursal debe llevar contabilidad separada y presentar sus balances anuales a la Inspección General de Justicia.”

Las sucursales resultan una extensión jurídica de la Casa Matriz, mientras que las filiales deben constituirse como sociedades independientes en el país.

4.3.3. CUESTIONES DE DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO.

En otro de los capítulos del presente trabajo, se expone en extenso el tema de las sociedades comerciales, y en particular, la tesis contractual que define a la constitución de una sociedad fundamentada principalmente en la autonomía de la voluntad.

El contrato constitutivo, estatuto o acuerdo de partes en general, es el que regirá las relaciones entre sus integrantes, la sujeción a sus cláusulas y el cumplimiento de sus pactos, todo con la legitimidad que las leyes del lugar donde se celebren, le otorguen.

Algunos autores desdoblan el acto jurídico en dos elementos diversos con caracteres propios. El elemento intrínseco, que comprende las condiciones requeridas para que un acto sea válido, aparte de toda manifestación exterior de su existencia, y que se refiere a la capacidad de las personas, el consentimiento, el objeto y la causa.

El otro elemento, el extrínseco, abarca todas las circunstancias que tornan visibles y que tienen por objeto constatar su existencia.

El primer elemento constituye la sustancia o el fondo del acto jurídico, mientras que el segundo, su forma.

Nuestro Código Civil que rigió hasta el 31/ 07/ 2015⁵⁶ y el actual Código Civil y Comercial de la Nación⁵⁷, establecen que los contratos se someten a las leyes del lugar de su celebración.

Aceptada la sociedad como contrato, clasificada como persona jurídica (acepción atribuida a Savigny), ideal (Freitas) o no humana, la sociedad extranjera se menciona en el Código vigente⁵⁸ y remite la ley aplicable a la ley general de sociedades – anterior Ley 19.550 -, y que en el presente trabajo se encuentra desarrollado en las Cuestiones Societarias.

⁵⁵ Stella Maris Biocca “Derecho internacional Privado”, Tomo II, Editorial Lajouane, Buenos Aires, 2004, página 150.

⁵⁶ Art 12, 950 y 1180 Código Civil de La Nación Argentina.

⁵⁷ Art 2649, 2652 Código Civil y Comercial de la Nación Argentina.

⁵⁸ Art. 150 último párrafo Código Civil y Comercial de la Nación Argentina.

Asumida la existencia de un contrato, resulta fácil determinar cuando el mismo tiene aplicación local, ya que es nacional cuando todos los elementos tienen contacto jurídico con un solo ordenamiento jurídico.

La clasificación de internacional, en cambio, requiere un mayor esfuerzo de interpretación y conocimiento de los distintos elementos constitutivos y sus efectos, por ejemplo:

Cuando la residencia habitual o el domicilio o el establecimiento de las partes se encuentran en los territorios de Estados diferentes,

O cuando el contrato tiene contactos objetivos con más de un Estado,

O cuando están en juego los intereses del comercio internacional,

O cuando el contrato supera los límites económicos estatales.

En definitiva, la internacionalidad del contrato lo determinará la ponderación de diversos elementos extranjeros tanto jurídicos como económicos que resulten relevantes.

Para situar en perspectiva, la sociedad extranjera que se desarrolla en el país, es un contrato internacional que en cuanto a las formas se le aplican las leyes del Estado en donde se creó.⁵⁹

Prestigiosa doctrina nacional⁶⁰ destaca que sean públicas o privadas, para las personas jurídicas en general se han planteado distintas teorías a efectos de analizar la ley aplicable en el caso de extraterritorialidad:

La teoría de la ficción de la ley en un extremo, resalta la total autonomía jurídica del ente respecto de sus integrantes, y que esa existencia ideal se respetará como tal en cualquier país que tenga efectos.

La teoría de la realidad, la cual sostiene que por persona debe entenderse todo sujeto de derecho, asimilándola a persona física, lo cual permite gozar de todos los derechos en otros estados donde también se le reconozca su existencia.

La teoría del acto jurídico, mediante la cual la persona jurídica es un acto jurídico y como tal se le deben aplicar las reglas sobre la validez extraterritorial de los actos y contratos.

Esta validez de un contrato en otro Estado implica aceptar la existencia, capacidad y naturaleza del mismo, y se conoce con el adagio latino *locus regimactum* cuya

⁵⁹ En el Código Civil anterior, el artículo 1205 remitía a las leyes del lugar de celebración. Hoy el actual Artículo 2652 del nuevo Código Civil y Comercial, respeta dicha remisión solamente en caso de que las partes así decidieron. Ante ausencia de elección, se remite a las leyes del lugar del cumplimiento del contrato.

⁶⁰ Feldstein de Cárdenas, Sara L. "Derecho Internacional Privado" Parte Especial, Editorial Universidad, Buenos Aires, 2000, páginas 87 - 101

traducción sería algo así como “la forma de los actos se rige por la ley del lugar de celebración”⁶¹

La aplicación la regla citada tiene varios fundamentos, entre los que se destacan la soberanía territorial, el orden público, el consenso universal, razones de índole práctica, de necesidad y utilidad.

Es decir que la sucursal de sociedad extranjera se rige para su existencia y validez y por añadidura su capacidad, por las leyes del lugar de constitución, en analogía permitida pedagógicamente, al tratarse de un contrato, la existencia, validez de los actos y capacidad de las partes, se rigen por las leyes del lugar donde se celebró el acto.

Esto resulta legítimo por los principios jurídicos que rigen el derecho internacional privado y que los ordenamientos internos de cada estado respetan, como es en el caso de Argentina el Código Civil anterior y el actual Código Civil y Comercial de la Nación, los cuales respetan dichos estándares internacionales en la medida que no se esté en presencia de un fraude a la ley, incumplimiento de normas de policía locales o se transgredan mandatos de orden público internacional.

4.3.4. CUESTIONES TRIBUTARIAS.

Modificación legal subjetiva

Desarrolladas las cuestiones extra fiscales previas, tanto las societarias como las internacionales, en este capítulo nos abocaremos finalmente al fondo de la cuestión tributaria, la aplicación en el impuesto sobre los bienes personales, de las tenencias accionarias y participaciones societarias de las sociedades extranjeras.

La ley 25.585 agregó al texto original lo siguiente: Art. 25.1 – El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19550 de sociedades comerciales (t.o. 1984) y sus modificaciones, 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 esa ley y la alícuota a aplicar será de cincuenta centésimos por ciento (0,50%) sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22 de la presente norma. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo. (El resaltado es propio)

⁶¹ Numerosas críticas a la traducción literal de la expresión latina citada, a tal punto que Calandrelli, Alcides por ejemplo advirtió que la ley del lugar donde el acto se perfecciona puede ser el lugar de celebración o la del lugar de ejecución, proponiendo la siguiente construcción: “*lexlocicelebrationis* o *lexlociactusregitinstrumentumejus*”: La ley del lugar de celebración del acto rige el instrumento del mismo.

Modificó en primer término el sujeto obligado ya que la norma original alcanzaba solamente a las personas físicas y sucesiones indivisas, obligando ahora a las sociedades regidas por la ley 19.550 a tributar por el impuesto que le correspondiera a los socios y accionistas por sus participaciones societarias y tenencias accionarias, y a las sociedades y/ o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, domiciliada en el exterior.

En los debates parlamentarios se menciona expresamente razones de equidad ya que el empresario local era alcanzado por el impuesto mientras que si constituía una sociedad en el exterior – en Uruguay por ejemplo – y tenía los mismos bienes locales que tenía el empresario argentino, quedaba al margen de la tributación.⁶²

Finalmente el proyecto con similares opiniones similares de otros parlamentarios como Verna y Cafiero, el Presidente del cuerpo, Dr. Maqueda finalmente dio por aprobada la modificación legal.

Lamentablemente situaciones de estricta técnica legislativa y cumplimiento a normas de derecho internacional privado, fueron soslayadas en los fundamentos parlamentarios.

Sobre las primeras, profundizaremos en un capítulo específico mientras que el cumplimiento a las normas de derecho internacional privado, quedaron al descubierto al desarrollarlas como cuestiones preliminares en el presente trabajo.

Sin cambiar el sujeto obligado, contribuyente de derecho⁶³ resulta ser la persona física o sucesión indivisa titular de la acción, cuota parte, o título representativo del capital social, pero el responsable en ingresar el gravamen pasa a ser el ente ideal⁶⁴, que posteriormente podrá repetir del contribuyente⁶⁵.

Prestigiosa doctrina al detallar los distintos tipos obligados a cumplir la obligación tributaria clasifican a los contribuyentes como a los sujetos a quienes acaecía el hecho

⁶² El senador Maestro en dicho debate, textualmente expresaba: *“En la actualidad, de la normativa vigente surge la existencia de un trato desigual entre los titulares de acciones residentes en la Argentina respecto de aquellos domiciliados en el exterior. La diferencia radica en que existe un beneficio para estos últimos, ya que basta simplemente con que cualquier accionista de una empresa radicada en el país recurra al artilugio de constituir su domicilio en el exterior --por ejemplo, en Montevideo-- para poder eludir el pago del impuesto.*

El relevamiento que hemos hecho marca que el 70 por ciento de los accionistas de las doscientas principales empresas industriales y de servicios del país, que tienen un patrimonio acumulado de más de 55 mil millones de dólares, ha fijado su domicilio en el exterior, razón por la cual no están alcanzados por el impuesto. En cuanto a las entidades bancarias que operan en el país, los primeros diecinueve bancos disponen de un patrimonio acumulado de 9.500 millones de dólares, de los cuales el 80 por ciento pertenece a accionistas que en su casi totalidad están domiciliados en el exterior.”

⁶³ Art. 5 Ley 11.683

⁶⁴ Art. 6 Ley 11.683

⁶⁵ La RG 1497 AFIP clasificó a las sociedades como Responsables Sustitutos.

imponible, y a los responsables como aquellos que debían satisfacer la demanda fiscal. Estos últimos a su vez, los segregaba en responsables por deuda ajena, que debían cumplir con la obligación tributaria si el contribuyente no lo hacía; y el responsable sustituto que debía satisfacer la pretensión fiscal en reemplazo del contribuyente. Ambas responsabilidades resultaban obligaciones ex lege que en respeto al principio de legalidad, se reconocía la ley como única fuente creadora de tributos y sujetos.

Sin embargo el Organismo de contralor al regular el tema de la compensación no distinguía entre responsables por deuda ajena y responsables sustitutos, falencia que le permitió a una sociedad anónima compensar el impuesto “sustituto” sobre los bienes personales con saldos a su favor provenientes de su propio impuesto al valor agregado.⁶⁶ En honor a la verdad objetiva, la resolución de AFIP que reglamentaba la compensación en su primera parte señalaba: “Los contribuyentes o responsables podrán solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales – determinadas y exigibles – con saldos a su favor aún cuando estos correspondan a distintos tributos de conformidad con el régimen que se establece en la presente resolución general. Dicha compensación procederá en tanto los saldos deudores y acreedores pertenezcan a un mismo sujeto y siempre que la autoricen las normas que rigen los gravámenes de que se trate.”

La mayoría del tribunal (Lorenzetti, Fayt, Maqueda, Argibay, Petracchi y Zaffaroni) se pronunció a favor de la compensación justificando la primera parte de la resolución – lo resaltado en negrita – que no discriminaba entre contribuyentes y responsables.

La disidencia – Elena I. Highton de Nolasco – basó su fundamento en la segunda parte – lo subrayado- que exige la existencia de saldos de diferente signo para un mismo sujeto, entendiendo que resultaba muy claro que por sujeto se refería a contribuyente, o a responsable, en forma separada.

Triunfando la posición a favor del contribuyente, el gravamen se compensó con saldos de libre disponibilidad, que era el fondo de la cuestión. Sin embargo, resulta llamativo como una norma de rango inferior puede resistir embates del prestigioso tribunal y no resultar ineficaz por contradicción normativa. En definitiva, si la segunda parte da por tierra a la primera, debe dictarse una nueva norma al resultar contradictoria por elementales principios de razonabilidad.

Modificación legal objetiva

⁶⁶ Rectificaciones Rivadavia S. A. CSJN 12/ 07/2011

Además de la modificación legal subjetiva, la ley 25.585 extendió el objeto al gravar a las tenencias y participaciones de sociedades regidas por la ley nacional de sociedades. Adelantando el inconveniente que la redacción legal podría traer, el Poder Ejecutivo dictó el Decreto 988 en abril del 2003 para asegurarse la obligación tributaria de parte de todas las sociedades incorporó lo siguiente: “La determinación del gravamen a que se refiere el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la ley, será liquidado e ingresado con carácter de pago único y definitivo por las sociedades comprendidas en la Ley N° 19.550, texto ordenado en 1984 y sus modificaciones, incluidos los establecimientos estables pertenecientes a las sociedades extranjeras mencionadas en el artículo 118 de esta última ley, las sociedades de hecho y las sociedades irregulares.” (el resaltado es propio)

La posición oficial a través del Dictamen 507 del 13/12/ 2004 del Procurador del Tesoro de la Nación interpretó que, cuando alude a las sociedades regidas por la ley 19550, en realidad “...no hace referencia a las sucursales de sociedades extranjeras, toda vez que, si bien ellas deben llevar -como lo exige el art. 120 Ley 19550 y modificatorias - una contabilidad separada, carecen de personería jurídica y de capital accionario propios”. Pero en la especie se trataba de una sucursal de sociedad extranjera cuya accionista era una sociedad estatal israelí.

En rigor de verdad existe inmunidad de jurisdicción para que los Estados no sean sometidos a la potestad judicial de otro Estado, en razón de su soberanía, ⁶⁷ no obstante en los últimos tiempos se ha considerado la distinción entre actos iure gestionis, o de naturaleza comercial o industrial, y los actos iure imperii, de naturaleza plenamente soberana.⁶⁸

Sin embargo en nuevo decisorio ⁶⁹ el mismo Organismo fue contra sus propios pasos para aclarar que la exclusión a sucursales de sociedades extranjeras del gravamen solo resultaba legítima si la totalidad del paquete accionario correspondía a un estado extranjero. No habían cambiado las situaciones de hecho ni de derecho entre el dictamen anterior y éste, no obstante se pronuncia con una aclaración que desvirtúa lo afirmado previamente.

Es de recordar que la ley 24.667 establece que el Procurador del Tesoro de la Nación es un funcionario con independencia técnica y jerarquía equivalente a la de los Ministros del Poder Ejecutivo Nacional y depende directamente del Presidente de la Nación. Entre varias cuestiones, emiten opinión en el caso de situaciones jurídicas

⁶⁷ Stella Maris Biocca “Derecho Internacional Privado”, Tomo II, Editorial Lajouane, Buenos Aires, 2004, página 123.

⁶⁸ Stella Maris Biocca *Op Cit* página 124.

⁶⁹ Dictamen Nro 380 PTN del 15/ 11/ 2005 y Dictamen AFIP (DALIyRSS) 4/2010 en consecuencia.

complejas su examen se circunscribe al análisis de legalidad y sus decisiones resultan obligatorias para los abogados del Estado⁷⁰.

Finalmente la justicia comienza a destejer la maraña reglamentaria que intentó crear nuevos sujetos impositivos, a través de elaborada jurisprudencia⁷¹, diferencia entre sucursal de sociedad extranjera y el resto, asumiendo que aquélla no posee personería jurídica propia, que no se encuentra regida por la ley 19.550 y que al decretarse por vía reglamentaria un alcance a las sociedades comprendidas en la ley comercial, se produce una violación al principio constitucional de legalidad por crearse sujetos fuera de la ley.

Así se sostiene en reciente jurisprudencia, al reflejar lo mencionado en cuestiones previas en cuando que ...”... la sucursal carece de personería jurídica propia; - se trata de la misma sociedad constituida en el extranjero que ejerce una determinada actividad en nuestro país ; - si bien la actividad se rige por la ley argentina, la capacidad societaria y el acto constitutivo se rigen por la ley del lugar de constitución de aquélla – como su patrimonio no se diferencia del que es propio de la sociedad constituida en el exterior, no puede hablarse de sustitución en el pago del gravamen correspondiente a acciones y participaciones en su capital.”.

Recuerda el tribunal que este principio de aplicar la ley al lugar de constitución tiene tres excepciones: la de orden público internacional, las de normas de policía y las de fraude a la ley.

Un pronunciamiento más reciente⁷² de la misma sala que el anterior, se pronuncia en el mismo sentido al establecer que cuando la ley impositiva determina que las sociedades regidas por la ley comercial quedan alcanzadas, no está incluyendo a las sucursales de las sociedades extranjeras porque éstas no están regidas por la ley 19.550 (hoy ley general de sociedades) y remite a un pronunciamiento anterior del tribunal cimero que avala esta posición.⁷³

Este último caso referenciado comenzó cuando The Bank of Tokio pagó el impuesto sobre los bienes personales por los períodos 2003 y 2004 y se presentó a solicitar la repetición. Ante la denegatoria fiscal, tanto la alzada como el máximo tribunal se pronunciaron a favor del contribuyente por todos los argumentos esgrimidos a lo largo del presente trabajo adicionando la ilegalidad del decreto reglamentario en detrimento del principio constitucional de reserva de ley.

⁷⁰Para mayor abundamiento sobre este tema se recomienda el extenso trabajo sobre El Alcance de los Dictámenes de la PTN” de la Universidad Nacional del Nordeste, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales y Políticas www.unne.edu.ar/unnevieja/web/cyt/cyt/2002/01-sociales/S-032.pdf

⁷¹“Minera Alumbreira Limited Sucursal Argentina c/ EN-AFIP-DGI r 9/ 2010 s/ DGI”. CNACContAdm Federal Sala “II”, 30/ 06/ 2015

⁷²“Nolkesur SA Sucursal Argentina C/DGI s/ recurso directo de organismo externo”, CNACContAdm Federal Sala “II” 24/ 09/ 2015

⁷³“The Bank of Tokio – Mitsubishi UFJ Ltd c/EN – AFIP- DGI- Resol 269/ 07 s / DGI”, CSJN, 22/ 12/ 2014

4.3.5. INTERPRETACION LEGAL.

De forma

Ir a su verdadero significado, es la correcta interpretación de una norma jurídica en general, impositiva en particular.

La legislación vigente⁷⁴ conduce a una sana hermenéutica yendo al fin de las mismas y a su significación económica, y en forma residual cuando no surge de la letra ni espíritu, el verdadero sentido o alcance de las normas, se debe recurrir a conceptos y términos del derecho privado.

No obstante, numerosas hipótesis al concretar su aplicación, caen en ambigüedades, lagunas y reiteraciones que no surgían a priori del texto legal.

El derecho no puede ser una ciencia especulativa, sino que comienza a brindar sus mayores bondades a medida que se aplican en la práctica, las hipótesis de incidencia previstas en la norma. En el momento en que se materializa la acción contenida en el texto, las consecuencias jurídicas pasan a ser analizadas por los operadores en sus distintas versiones; jueces, funcionarios, asesores, ciudadanos.

Distintos métodos de interpretación⁷⁵ enseñados durante años, y modalidades bien estudiadas ⁷⁶a veces no alcanzan para dilucidar la objetiva aplicación normativa a un caso concreto.

Enfocado desde el razonamiento judicial, las elementales nociones teóricas explican la actividad llevada a cabo por los jueces como un proceso de “encanastamiento”⁷⁷ mediante el cual, cierta clase de hechos que constituyen un caso particular, son incluidos o insertados dentro de las previsiones de una norma o un subconjunto normativo que describe, en forma abstracta, el caso general: es decir, el género respecto del cual aquel caso particular, resulta ser una especie.

Con remisiones a la teoría egológica – Cossio- y los aportes de la Teoría Pura del Derecho –Kelsen- la profesora referenciada sostiene que la interpretación del lenguaje jurídico es más compleja todavía, debiendo recurrir también al auxilio de la filosofía lingüística y de la filosofía hermenéutica.

Si además de la complejidad intrínseca que tiene el lenguaje jurídico, se suceden errores de técnica legislativa groseros, la interpretación resulta ser una aventura.

Los aspectos esenciales del hecho imponible comprenden básicamente el temporal, espacial, subjetivo y objetivo. Así lo entienden la mayoría de los legisladores que

⁷⁴ Art. 1 ley 11.683.

⁷⁵ Literal, lógico o exegético, histórico, evolutivo, sistemático, teleológico, funcional e/ otros “Ignacio J. Buitrago, Laura A. Guzman, María A. Sánchez-Sucarr “Procedimiento Fiscal” editorial Errepar, Buenos Aires, 2001, ps 41- 45

⁷⁶ *In Dubio Contra Fiscum; In Dubio Pro Fiscum*, interpretación restrictiva, estricta, extensiva y analógica. *Ibidem*.

⁷⁷ Dra Aurora Estela Souza, “Sobre el razonamiento judicial”, Material compilado para la Asignatura: Análisis Jurídico, Departamento de Derecho y Ciencias Social, Universidad de Morón, año 2010.

estructuran las normas impositivas agrupando cada uno de estos elementos originalmente y las modificaciones posteriores, no desestructuran su andamiaje sino que lo respetan y mantienen su ubicación.

Sin embargo en el tributo bajo análisis la modificación legal establecida en el año 2003 adiciona sujetos y objetos, no respetando su estructura original.

Si cada artículo estructura el contenido de una norma, cada artículo debe regular un aspecto particular de la materia tratada por la ley.⁷⁸

El referenciado autor en apoyo a la premisa anunciada, cita a las directrices francesas y a las directrices de la Unión Europea, pero destaca que resulta complejo – pese a la aceptación de autonomía que debe primar en cada estamento – separa cada artículo según su estructura y aporta reglas prácticas a saber:

Cada artículo debe constituir un conjunto sintáctico completo, sin remisiones ni complementaciones. Serían erróneas V.G. las siguientes expresiones “conforme a la norma del artículo anterior...”, “sin perjuicio de lo establecido en el artículo ..”

Cada definición o regla debe enunciarse en un solo artículo.

Cada una de las disposiciones de un artículo debe contener entre sí una relación evidente.

La autonomía normativa de cada artículo constituye un principio básico en la redacción de las leyes y así se recomienda en la tarea de elaboración legislativa.⁷⁹

El destacado investigador, también analiza el concepto principal y el accesorio en una norma y la relación entre los mismos debe darse en plano de jerarquías. Los de mayor jerarquía deben ubicarse antes que los de menor jerarquía.

Así lo general prevalece sobre lo particular, lo ordinario sobre lo excepcional, la regla sobre la excepción, el fondo sobre la forma, etc.⁸⁰

Pero esa jerarquización – continúa Leiva Fernández – no se agota en el orden de los artículos dentro del texto de la ley. En un mismo artículo coexisten conceptos principales e incidentales. Los conceptos incidentales, que muchas veces sólo tiene carácter explicativo, no deben intercalarse en la oración que contiene el concepto general pues debilitan su fuerza, y oscurecen su claridad.

La propia ley que dio origen al impuesto sobre los bienes personales, por empezar, careció de autonomía al tratarse de una ley tipo ómnibus, como se denominan a las leyes que tratan varios y diferentes temas. Establece un nuevo impuesto a partir del Título VI, desde el artículo 16 hasta el 30, ya que los anteriores y posteriores tratan de pagos a cuenta y modalidades de otros tributos.

⁷⁸ Leiva Fernández, Luis F. P. “Fundamentos de Técnica Legislativa”, Editorial La Ley, Buenos Aires, 1999, página 118.

⁷⁹ Leiva *OpCit* página 119 con cita al pie de nota 413 Manual de práctica parlamentaria, Grosso, B.; Svetaz, M.A.; Luna M.; PerezBourbón, H.; Ubertone, F. Bs Editorial “Instituto Ciencia y Técnica Legislativa” , 1995, página 47.

⁸⁰ Leiva *OpCit* página 281

La modificación a la ley impositiva bajo análisis no respetó la estructura original que ubicaba a los sujetos en el artículo 17 y el objeto o materia imponible, a partir de los artículos siguientes.

De fondo

En otro orden de ideas, lo que se refiere al fondo de la modificación legal, la inclusión del término “regir” con el ánimo de referenciar a todo lo alcanzado en la ley 19.550, resultó un término poco feliz que el Decreto 988 modificador del 127 que reglamentaba a la ley tributaria, intentó corregir incluyendo el término “comprendidas” en la ley comercial.

Hay sociedades – por ejemplo las sucursales de sociedades extranjeras – que por todo lo expresado en cuestiones previas, su existencia y forma y por añadidura su capacidad, se rigen por las leyes del lugar de constitución. De los fundamentos parlamentarios de la ley 25.585 que incluyó a las sociedades como responsables sustitutas del gravamen de sus integrantes, se comparte el deseo de sofocar la elusión tributaria y la transferencia de riqueza ante la carencia de cargas que se genera desde sectores pudientes a otros que no tienen la capacidad de armar una ingeniería societaria en el exterior para evadir un tributo.

Tampoco es admisible que en función de una sana redistribución de riquezas se violenten principios constitucionales como los de legalidad y de igualdad. Por el primero, el tribunal cimero a través de la jurisprudencia reseñada destacó su vigencia al considerar que por el Decreto 988 del Poder Ejecutivo se estaba creando una carga pública que debía respetar el principio de reserva de ley, y destacada doctrina lo considera una norma de normación en pos de la seguridad jurídica que debe primar en todo Estado de Derecho.⁸¹ Por el segundo principio, de igualdad, que en materia tributaria la equidad como especie del mismo, implica el mismo trato para los iguales y a los desiguales su tratamiento desigual, y que la unidad de medida para conocer cuando se está en presencia de iguales y desiguales es la capacidad contributiva.⁸²

En cuestiones previas también se observó en este trabajo que el organismo de contralor reglamentó, e incluso la Corte Suprema de Justicia – en el caso Rolyfar - impidió que sociedades extranjeras simularan su falta de inscripción mediante la apariencia de actos aislados. Si incumplen normas de policía local, orden público internacional o en fraude a la ley, las sociedades – incluso las constituidas en el exterior, a través de su nacionalización – sujetarán su accionar a las leyes del lugar de

⁸¹ Casás José Osvaldo “Seguridad Jurídica y Tributación”, Revista Jurídica de Buenos Aires, Derechos Humanos y Tributación, Editorial Lexis – NexisAbeledo – Perrot, Buenos Aires, 2001 pág 86 - 92

⁸² Corti Horacio G.A. “El principio de igualdad tributaria” Revista Jurídica de Buenos Aires, Derechos Humanos y Tributación, Editorial Lexis – NexisAbeledo – Perrot, Buenos Aires, 2001 pág145 -153

ejecución de los actos que no es otro que la República Argentina, territorio donde desarrollan sus actividades.

En este legítimo caso se podrá entonces aplicar el gravamen a la sociedad por sus accionistas, en cumplimiento del artículo agregado a continuación del 25 de la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, ya que se tratará de sociedades regidas por la actual ley general de sociedades, anterior ley 19.550 de sociedades comerciales.

4.4. LA SOCIEDAD CONYUGAL. PATRIMONIO

Antes de la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial, la ley tenía previsto en su artículo 18 que: Corresponde atribuir al marido además de los bienes propios la totalidad de los que revisten el carácter de gananciales excepto:

- a) Que se trate de bienes adquiridos por la mujer con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria.
- b) Que exista separación judicial de bienes.
- c) Que la administración de todos los bienes gananciales la tenga la mujer en virtud de una resolución judicial.

Ahora bien, qué ha ocurrido con la vigencia del nuevo instrumento legal?.

Conforme al CODIGO CIVIL Y COMERCIAL DE LA NACION, aprobado según Ley 26.994, ley sancionada el 1/10/14 y promulgada el 07/10/14, siendo su entrada en vigencia, 01/08/2015, tenemos que por imperio del TITULO II Régimen patrimonial del matrimonio, se ha introducido un tratamiento específico que no era del caso en el Código Civil de la Nación.

Bajo ese Título, se legisla: las convenciones matrimoniales, siendo del caso transcribir el artículo 446, el que expresa: " Antes de la celebración del matrimonio los futuros cónyuges pueden hacer convenciones que tengan únicamente los objetos siguientes:

- a) la designación y avalúo de los bienes que cada uno lleva al matrimonio.

Tratándose de bienes inmuebles, debería procurarse armonizar el procedimiento que - desde el plano civil- se adopte para la designación y avalúo, pudiendo al respecto unificarlas con las normas tributarias.

Al respecto la propia ley de Impuestos sobre los Bienes Personales, establece:

1. Inmuebles adquiridos: al costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio, se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 27 referido a la fecha de adquisición o de ingreso al patrimonio, que indique la tabla

elaborada por la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA para el mes de diciembre de cada año.

2. Inmuebles construidos: al valor del terreno, determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se le adicionará el costo de construcción, al que se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 27 referido a la fecha de finalización de la construcción, que indique la tabla elaborada por la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA para el mes de diciembre de cada año.

El costo de construcción se determinará actualizando mediante el citado índice, cada una de las sumas invertidas desde la fecha de cada inversión hasta la fecha de finalización de la construcción.

3. Obras en construcción: al valor del terreno determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1. se le adicionará el importe que resulte de actualizar cada una de las sumas invertidas, mediante el índice citado en los puntos anteriores, desde la fecha de cada inversión hasta el 31 de diciembre de cada año.

4. Mejoras: su valor se determinará de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2. y 3. para las obras construidas o en construcción, según corresponda.

Cuando se trate de inmuebles con edificios, construcciones o mejoras, al valor atribuible a los mismos, determinado de acuerdo con los apartados 1., 2. y 4, se le detraerá el importe que resulte de aplicar a dicho valor el DOS POR CIENTO (2%) anual en concepto de amortización. A los efectos de la aplicación de lo dispuesto precedentemente, en el caso de inmuebles adquiridos, la proporción del valor actualizado atribuible al edificio, construcciones o mejoras, se establecerá teniendo en cuenta la relación existente entre el valor de dichos conceptos y el de la tierra según el avalúo fiscal vigente a la fecha de adquisición. En su defecto, el contribuyente deberá justipreciar la parte del valor de costo atribuible a cada uno de los conceptos mencionados.

El valor a computar para cada uno de los inmuebles, determinado de acuerdo con las disposiciones de este inciso, no podrá ser inferior al de la base imponible —vigente al 31 de diciembre del año por el que se liquida el presente gravamen— fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares o al valor fiscal determinado a la fecha citada. Este valor se tomará asimismo en los casos en que no resulte posible determinar el costo de adquisición o el valor a la fecha de ingreso al patrimonio. El valor establecido para los inmuebles según las normas contenidas en los apartados 1. a 4. del primer párrafo de este inciso, deberá únicamente incluir el atribuible a aquellos edificios, construcciones o mejoras que hayan sido tomados en consideración para determinar la aludida base imponible. Aquellos no tomados en cuenta para dicha determinación, deberán computarse al valor establecido según los

mencionados apartados. (Párrafo sustituido por art. 2° de la Ley N° 26.317 B.O. 10/12/2007. De aplicación para el período fiscal 2007 y siguientes.)

De tratarse de inmuebles destinados a casa-habitación del contribuyente, o del causante en el caso de sucesiones indivisas, del valor determinado de conformidad a las disposiciones de este inciso podrá deducirse el importe adeudado al 31 de diciembre de cada año en concepto de créditos que hubieren sido otorgados para la compra o construcción de dichos inmuebles o para la realización de mejoras en los mismos.

En los supuestos de cesión gratuita de la nuda propiedad con reserva del usufructo, el cedente deberá computar, cuando corresponda a los fines de este impuesto, el valor total del inmueble, determinado de acuerdo con las normas de este inciso. En los casos de cesión de la nuda propiedad de un inmueble por contrato oneroso con reserva de usufructo se consideraran titulares por mitades a los nudos propietarios y a los usufructuarios.

Por medio del artículo 506 del Código Civil y Comercial, tanto respecto del otro cónyuge como de terceros, cada uno de los cónyuges puede demostrar la propiedad exclusiva de un bien por todos los medios de prueba.

5.- Automotores, aeronaves, naves, yates y similares: al costo de adquisición o valor del ingreso al patrimonio, se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 27 referido a la fecha de la adquisición, construcción o de ingreso del patrimonio, que indique la tabla elaborada por la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA. Al valor así obtenido se le restará el importe que resulte de aplicar el coeficiente anual de amortización que para cada tipo de bienes fije el reglamento o la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, correspondiente a los años de vida útil transcurridos desde la fecha de adquisición, finalización de la construcción o de ingreso del patrimonio, hasta el año, inclusive, por el cual se liquida el gravamen. En el caso de automotores, el valor a consignar no podrá ser inferior al que establezca la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, al 31 de diciembre de cada año, con el asesoramiento de la SUPERINTENDENCIA DE SEGUROS DE LA NACION, etc.

b) la enunciación de las deudas;

c) las donaciones que se hagan entre ellos: existe un límite en la normativa tributaria para su deducción en el Impuesto a las Ganancias;

d) la opción que hagan por alguno de los regímenes patrimoniales previstos en este Código.

A su vez, por el artículo 448, se establecen las formas de dichas convenciones, a saber: "Las convenciones matrimoniales deben ser hechas por escritura pública antes de la celebración del matrimonio, y sólo producen efectos a partir de esa celebración y

en tanto el matrimonio no sea anulado. Pueden ser modificadas antes del matrimonio, mediante un acto otorgado también por escritura pública. Para que la opción del artículo 446 inciso d), produzca efectos respecto de terceros, debe anotarse marginalmente en el acta de matrimonio."

Considerando el inciso d) del artículo 446 (la opción que hagan por alguno de los regímenes patrimoniales previstos en este Código), el artículo 449 establece la posibilidad de modificación de régimen, en los siguientes términos: "Después de la celebración del matrimonio, el régimen patrimonial puede modificarse por convención de los cónyuges. Esta convención puede ser otorgada después de un año de aplicación del régimen patrimonial, convencional o legal, mediante escritura pública. Para que el cambio de régimen produzca efectos respecto de terceros, debe anotarse marginalmente en el acta de matrimonio. Los acreedores anteriores al cambio de régimen que sufran perjuicios por tal motivo pueden hacerlo declarar inoponible a ellos en el término de un año a contar desde que lo conocieron.

Como bien lo señala el artículo 404, el menor de edad que no haya cumplido la edad de 16 años puede contraer matrimonio previa dispensa judicial. El menor que haya cumplido la edad de 16 años puede contraer matrimonio con autorización de sus representantes legales. A falta de ésta, puede hacerlo previa dispensa judicial. El juez debe mantener una entrevista personal con los futuros contrayentes y con sus representantes legales. La decisión judicial debe tener en cuenta la edad y grado de madurez alcanzados por la persona, referidos especialmente a la comprensión de las consecuencias jurídicas del acto matrimonial; también debe evaluar la opinión de los representantes, si la hubiesen expresado. La dispensa para el matrimonio entre el tutor o sus descendientes con la persona bajo su tutela sólo puede ser otorgada si, además de los recaudos previstos en el párrafo anterior, se han aprobado las cuentas de la administración. Si de igual modo se celebra el matrimonio, el tutor pierde la asignación que le corresponda sobre las rentas del pupilo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 129 inciso d).

Para este supuesto, el artículo 450 prevé cómo debe interpretarse esta circunstancia respecto de la opción de régimen patrimonial, no pueden hacer donaciones en la convención matrimonial ni ejercer la opción prevista en el artículo 446 inciso d).

Otro aspecto que debe analizarse es el relativo a la posibilidad de realizar donaciones, salvo el caso de menores de edad autorizados judicialmente para contraer matrimonio. Celebrado el matrimonio, cabe analizar desde la óptica de la ley del impuesto a las Ganancias y su incidencia en Bienes Personales, la magnitud de la donación realizada y si la misma puede contener la limitación que para el primero de los impuestos está

prevista en la normativa tributaria, ello con independencia de las implicancias civiles del tratamiento de tal instituto de donación y los derechos hereditarios.

Al respecto, corresponde analizar los artículos 452 y 453 ya que le asisten derechos tanto a terceros como entre los futuros cónyuges de hacer y recibir donaciones, pero entendemos que tales derechos no tienen incidencia a la hora de su deducción -por ejemplo- en el Impuesto a las Ganancias de los donantes. No obstante, no ser este el tratamiento que debe observarse para el Impuesto sobre los Bienes Personales.

En concordancia con lo expresado, el propio artículo 454, aclara que "Las disposiciones de esta Sección se aplican, cualquiera sea el régimen matrimonial, y excepto que se disponga otra cosa en las normas referentes a un régimen específico. Son inderogables por convención de los cónyuges, anterior o posterior al matrimonio, excepto disposición expresa en contrario.", pudiendo sostenerse que las disposiciones relativas al matrimonio tienen su propio y limitado alcance.

Mediante el artículo 461, se introduce como novedosa la responsabilidad solidaria de los cónyuges, por las obligaciones contraídas por uno de ellos para solventar las necesidades ordinarias del hogar o el sostenimiento y la educación de los hijos de conformidad con lo dispuesto en el artículo 455.

Para concluir que fuera de esos casos, y excepto disposición en contrario del régimen matrimonial, ninguno de los cónyuges responde por las obligaciones del otro. No obstante, el artículo 467, expresa: "Cada uno de los cónyuges responde frente a sus acreedores con todos sus bienes propios y los gananciales por él adquiridos. Por los gastos de conservación y reparación de los bienes gananciales responde también el cónyuge que no contrajo la deuda, pero sólo con sus bienes gananciales.", aunque tenga derecho de recompensa el cónyuge que solventó con fondos propios deudas de la comunidad.

Si no se ha ejercido la opción, conforme el artículo 463, los cónyuges quedan sometidos desde la celebración del matrimonio al régimen de comunidad de ganancias reglamentado en este Capítulo.

4.4.1. BIENES PROPIOS

Respecto de los bienes de los cónyuges, el artículo 464 distingue entre los bienes propios, respecto de los cuales, el artículo 469, señala que cada uno de los cónyuges

tiene la libre administración y disposición de sus bienes propios, excepto lo dispuesto en el artículo 456. Entonces, son bienes propios:

- a) los bienes de los cuales los cónyuges tienen la propiedad, otro derecho real o la posesión al tiempo de la iniciación de la comunidad;
- b) los adquiridos durante la comunidad por herencia, legado o donación, aunque sea conjuntamente por ambos, y excepto la recompensa debida a la comunidad por los cargos soportados por ésta. Los recibidos conjuntamente por herencia, legado o donación se reputan propios por mitades, excepto que el testador o el donante hayan designado partes determinadas. No son propios los bienes recibidos por donaciones remuneratorias, excepto que los servicios que dieron lugar a ellas hubieran sido prestados antes de la iniciación de la comunidad. En caso de que el valor de lo donado exceda de una equitativa remuneración de los servicios recibidos, la comunidad debe recompensa al donatario por el exceso;
- c) los adquiridos por permuta con otro bien propio, mediante la inversión de dinero propio, o la reinversión del producto de la venta de bienes propios, sin perjuicio de la recompensa debida a la comunidad si hay un saldo soportado por ésta. Sin embargo, si el saldo es superior al valor del aporte propio, el nuevo bien es ganancial, sin perjuicio de la recompensa debida al cónyuge propietario;
- d) los créditos o indemnizaciones que subrogan en el patrimonio de uno de los cónyuges a otro bien propio;
- e) los productos de los bienes propios, con excepción de los de las canteras y minas;
- f) las crías de los ganados propios que reemplazan en el plantel a los animales que faltan por cualquier causa. Sin embargo, si se ha mejorado la calidad del ganado originario, las crías son gananciales y la comunidad debe al cónyuge propietario recompensa por el valor del ganado propio aportado;
- g) los adquiridos durante la comunidad, aunque sea a título oneroso, si el derecho de incorporarlos al patrimonio ya existía al tiempo de su iniciación;
- h) los adquiridos en virtud de un acto anterior a la comunidad viciado de nulidad relativa, confirmado durante ella;
- i) los originariamente propios que vuelven al patrimonio del cónyuge por nulidad, resolución, rescisión o revocación de un acto jurídico;
- j) los incorporados por accesión a las cosas propias, sin perjuicio de la recompensa debida a la comunidad por el valor de las mejoras o adquisiciones hechas con dinero de ella;
- k) las partes indivisas adquiridas por cualquier título por el cónyuge que ya era propietario de una parte indivisa de un bien al comenzar la comunidad, o que la adquirió durante ésta en calidad de propia, así como los valores nuevos y otros

acrecimientos de los valores mobiliarios propios, sin perjuicio de la recompensa debida a la comunidad en caso de haberse invertido bienes de ésta para la adquisición;

l) la plena propiedad de bienes cuya nuda propiedad se adquirió antes del comienzo de la comunidad, si el usufructo se extingue durante ella, así como la de los bienes gravados con otros derechos reales que se extinguen durante la comunidad, sin perjuicio del derecho a recompensa si para extinguir el usufructo o los otros derechos reales se emplean bienes gananciales;

m) las ropas y los objetos de uso personal de uno de los cónyuges, sin perjuicio de la recompensa debida a la comunidad si son de gran valor y se adquirieron con bienes de ésta; y los necesarios para el ejercicio de su trabajo o profesión, sin perjuicio de la recompensa debida a la comunidad si fueron adquiridos con bienes gananciales;

n) las indemnizaciones por consecuencias no patrimoniales y por daño físico causado a la persona del cónyuge, excepto la del lucro cesante correspondiente a ingresos que habrían sido gananciales;

ñ) el derecho a jubilación o pensión, y el derecho a alimentos, sin perjuicio del carácter ganancial de las cuotas devengadas durante la comunidad y, en general, todos los derechos inherentes a la persona;

o) la propiedad intelectual, artística o industrial, si la obra intelectual ha sido publicada o interpretada por primera vez, la obra artística ha sido concluida, o el invento, la marca o el diseño industrial han sido patentados o registrados antes del comienzo de la comunidad. El derecho moral sobre la obra intelectual es siempre personal del autor.

4.4.2. BIENES GANANCIALES

A renglón seguido, el artículo 465, enumera los bienes gananciales, los que por el artículo 470, la administración y disposición de los mismos corresponde al cónyuge que los ha adquirido. Son bienes gananciales:

a) los creados, adquiridos por título oneroso o comenzados a poseer durante la comunidad por uno u otro de los cónyuges, o por ambos en conjunto, siempre que no estén incluidos en la enunciación del artículo 464;

b) los adquiridos durante la comunidad por hechos de azar, como lotería, juego, apuestas, o hallazgo de tesoro;

c) los frutos naturales, industriales o civiles de los bienes propios y gananciales, devengados durante la comunidad;

- d) los frutos civiles de la profesión, trabajo, comercio o industria de uno u otro cónyuge, devengados durante la comunidad;
- e) lo devengado durante la comunidad como consecuencia del derecho de usufructo de carácter propio;
- f) los bienes adquiridos después de la extinción de la comunidad por permuta con otro bien ganancial, mediante la inversión de dinero ganancial, o la reinversión del producto de la venta de bienes gananciales, sin perjuicio de la recompensa debida al cónyuge si hay un saldo soportado por su patrimonio propio. Sin embargo, si el saldo es superior al valor del aporte ganancial, el nuevo bien es propio, sin perjuicio de la recompensa debida a la comunidad;
- g) los créditos o indemnizaciones que subrogan a otro bien ganancial;
- h) los productos de los bienes gananciales, y los de las canteras y minas propias, extraídos durante la comunidad;
- i) las crías de los ganados gananciales que reemplazan en el plantel a los animales que faltan por cualquier causa y las crías de los ganados propios que excedan el plantel original;
- j) los adquiridos después de la extinción de la comunidad, si el derecho de incorporarlos al patrimonio había sido adquirido a título oneroso durante ella;
- k) los adquiridos por título oneroso durante la comunidad en virtud de un acto viciado de nulidad relativa, confirmado después de la disolución de aquélla;
- l) los originariamente gananciales que vuelven al patrimonio ganancial del cónyuge por nulidad, resolución, rescisión o revocación de un acto jurídico;
- m) los incorporados por accesión a las cosas gananciales, sin perjuicio de la recompensa debida al cónyuge por el valor de las mejoras o adquisiciones hechas con sus bienes propios;
- n) las partes indivisas adquiridas por cualquier título por el cónyuge que ya era propietario de una parte indivisa de carácter ganancial de un bien al extinguirse la comunidad, sin perjuicio de la recompensa debida al cónyuge en caso de haberse invertido bienes propios de éste para la adquisición;
- ñ) la plena propiedad de bienes cuya nuda propiedad se adquirió a título oneroso durante la comunidad, si el usufructo se consolida después de su extinción, así como la de los bienes gravados con derechos reales que se extinguen después de aquélla, sin perjuicio del derecho a recompensa si para extinguir el usufructo o los otros derechos reales se emplean bienes propios.

No son gananciales las indemnizaciones percibidas por la muerte del otro cónyuge, incluso las provenientes de un contrato de seguro, sin perjuicio, en este caso, de la recompensa debida a la comunidad por las primas pagadas con dinero de ésta.

4.4.3. PRESUNCION IURIS TANTUM

Presunción iuris tantum: Se presume, excepto prueba en contrario, que son gananciales todos los bienes existentes al momento de la extinción de la comunidad. Respecto de terceros, no es suficiente prueba del carácter propio la confesión de los cónyuges. Para que sea oponible a terceros el carácter propio de los bienes registrables adquiridos durante la comunidad por inversión o reinversión de bienes propios, es necesario que en el acto de adquisición se haga constar esa circunstancia, determinándose su origen, con la conformidad del otro cónyuge. En caso de no poderse obtener, o de negarla éste, el adquirente puede requerir una declaración judicial del carácter propio del bien, de la que se debe tomar nota marginal en el instrumento del cual resulta el título de adquisición. El adquirente también puede pedir esa declaración judicial en caso de haberse omitido la constancia en el acto de adquisición. (Artículo 466)

A su vez, por imperio del artículo 472, se reputa que pertenecen a los dos cónyuges por mitades indivisas los bienes respecto de los cuales ninguno de ellos puede justificar la propiedad exclusiva.

4.4.4. ADMINISTRACION DE LOS BIENES ADQUIRIDOS CONJUNTAMENTE.

Ahora bien, el nuevo Código ha legislado acerca de los bienes adquiridos conjuntamente mediante el artículo 471, en los siguientes términos: "La administración y disposición de los bienes adquiridos conjuntamente por los cónyuges corresponde en conjunto a ambos, cualquiera que sea la importancia de la parte correspondiente a cada uno. En caso de disenso entre ellos, el que toma la iniciativa del acto puede requerir que se lo autorice judicialmente en los términos del artículo 458. A las partes indivisas de dichos bienes se aplican los dos artículos anteriores. A las cosas se aplican las normas del condominio en todo lo no previsto en este artículo. Si alguno de los cónyuges solicita la división de un condominio, el juez de la causa puede negarla si afecta el interés familiar."

Dentro de las novedades que contiene la nueva legislación, está el supuesto de administración sin mandato expreso por parte de uno de los cónyuges que hacen que se apliquen las normas del mandato o de la gestión de negocios, según sea el caso, conforme artículo 474, poniendo de manifiesto la necesidad de autorizar en forma expresa esa administración, circunstancias que -desde la óptica tributaria- implican que los bienes que no han sido en forma explícita dados en administración al otro cónyuge

En cuanto a la extinción de la comunidad de bienes, más allá de las primeras cuatro causales que señala el artículo 475, la legislada como inciso e), puede tener implicancias tributarias, atento a que refiere a la modificación del régimen matrimonial convenido.

Otra arista para analizar la presenta el artículo 480, al referir al momento de la extinción de la comunidad matrimonial, el que se remonta o retrotrae -para los casos de anulación del matrimonio, el divorcio o la separación de bienes que producen la extinción de la comunidad- al día de la notificación de la demanda o de la petición conjunta de los cónyuges.

Asimismo dicho artículo distingue en su segundo párrafo si la separación de hecho sin voluntad de unirse precedió a la anulación del matrimonio o al divorcio, la sentencia tiene efectos retroactivos al día de esa separación. El juez puede modificar la extensión del efecto retroactivo fundándose en la existencia de fraude o abuso del derecho.

En todos los casos, quedan a salvo los derechos de los terceros de buena fe que no sean adquirentes a título gratuito. En el caso de separación judicial de bienes, los cónyuges quedan sometidos al régimen establecido en los artículos 505, 506, 507 y 508.

Resulta evidente la incidencia que tales pronunciamientos han de tener al momento de efectuar las respectivas declaraciones juradas en el impuesto en trato, máxime cuando se habla de retrotraer, lo que implicaría la modificación de declaraciones juradas ya presentadas.

Este sería el caso, por ejemplo de la liquidación comunitaria que se encuentra previsto en el artículo 499, cuando dispone que uno de los cónyuges puede solicitar la atribución preferencial de los bienes amparados por la propiedad intelectual o artística, de los bienes de uso relacionados con su actividad profesional, del establecimiento comercial, industrial o agropecuario por él adquirido o formado que constituya una unidad económica, y de la vivienda por él ocupada al tiempo de la extinción de la comunidad, aunque excedan de su parte en ésta, con cargo de pagar en dinero la diferencia al otro cónyuge o a sus herederos. Habida cuenta de las circunstancias, el juez puede conceder plazos para el pago si ofrece garantías suficientes.

Con lo expresado, se impone con mayor claridad la necesidad de armonizar la normativa vigente que involucra las cuestiones patrimoniales de los integrantes o ex integrantes de una sociedad conyugal.

4.4.5. INDIVISION POST COMUNITARIA

Se asimila a la indivisión hereditaria, conforme artículo 481, salvo que el fallecimiento sea de ambos, en cuyo caso, se rigen por esta Sección.

Tratándose de pasivo, durante la indivisión post comunitaria se aplican las normas de los artículos 461, 462 y 467, en las relaciones con terceros acreedores, sin perjuicio del derecho de éstos de subrogarse en los derechos de su deudor para solicitar la partición de la masa común.

Respecto de los frutos y rentas: el artículo 485, establece: "Los frutos y rentas de los bienes indivisos acrecen a la indivisión. El copropietario que los percibe debe rendición de cuentas, y el que tiene el uso o goce exclusivo de alguno de los bienes indivisos debe una compensación a la masa desde que el otro la solicita."

4.4.6. LIQUIDACION DE LA COMUNIDAD

Extinguida la comunidad, se procede a su liquidación. A tal fin, se establece la cuenta de las recompensas que la comunidad debe a cada cónyuge y la que cada uno debe a la comunidad, según las reglas de los artículos siguientes.

Se encuentra previsto los casos de recompensas, los que se generan cuando la comunidad debe recompensa al cónyuge si se ha beneficiado en detrimento del patrimonio propio, y el cónyuge a la comunidad si se ha beneficiado en detrimento del haber de la comunidad. Si durante la comunidad uno de los cónyuges ha enajenado bienes propios a título oneroso sin reinvertir su precio se presume, excepto prueba en contrario, que lo percibido ha beneficiado a la comunidad. Si la participación de carácter propio de uno de los cónyuges en una sociedad adquiere un mayor valor a causa de la capitalización de utilidades durante la comunidad, el cónyuge socio debe recompensa a la comunidad. Esta solución es aplicable a los fondos de comercio.

Siendo a cargo de quién invoca su derecho a recompensa probarla, siendo admisible cualquier medio probatorio. El monto de la misma estará dado por el menor de los valores que representan la erogación y el provecho subsistente para el cónyuge o para la comunidad, al día de su extinción, apreciados en valores constantes. Si de la erogación no derivó ningún beneficio, se toma en cuenta el valor de aquélla.

Respecto de la valuación, es criterio sostenido con anterior la necesidad de armonizar los aspectos civiles con los tributarios y un modo de llevarlo a la práctica es homogeneizar el procedimiento para valuar los bienes que unifique ambos extremos. Valuación de las recompensas. Los bienes que originan recompensas se valúan según su estado al día de la disolución del régimen y según su valor al tiempo de la liquidación.

Con relación a la liquidación de las recompensas adeudadas por cada uno de los cónyuges a la comunidad y por ésta a aquél, el saldo en favor de la comunidad debe colocarlo a la masa común, y el saldo en favor del cónyuge le debe ser atribuido a éste sobre la masa común. En caso de insuficiencia de la masa ganancial, en la partición se atribuye un crédito a un cónyuge contra el otro.

4.4.7. PARTICION DE LA COMUNIDAD

Disuelta la comunidad, la partición puede ser solicitada en todo tiempo, excepto disposición legal en contrario. La masa común se integra con la suma de los activos gananciales líquidos de uno y otro cónyuge y se divide por partes iguales entre los cónyuges, sin consideración al monto de los bienes propios ni a la contribución de cada uno a la adquisición de los gananciales. Si se produce por muerte de uno de los cónyuges, los herederos reciben su parte sobre la mitad de gananciales que hubiese correspondido al causante. Si todos los interesados son plenamente capaces, se aplica el convenio libremente acordado.

ARTICULO 499.- Atribución preferencial. Uno de los cónyuges puede solicitar la atribución preferencial de los bienes amparados por la propiedad intelectual o artística, de los bienes de uso relacionados con su actividad profesional, del establecimiento comercial, industrial o agropecuario por él adquirido o formado que constituya una unidad económica, y de la vivienda por él ocupada al tiempo de la extinción de la comunidad, aunque excedan de su parte en ésta, con cargo de pagar en dinero la diferencia al otro cónyuge o a sus herederos. Habida cuenta de las circunstancias, el juez puede conceder plazos para el pago si ofrece garantías suficientes.

El inventario y división de los bienes se hacen en la forma prescripta para la partición de las herencias.

En el régimen de separación de bienes, cada uno de los cónyuges conserva la libre administración y disposición de sus bienes personales, excepto lo dispuesto en el artículo 456. Cada uno de ellos responde por las deudas por él contraídas, excepto lo dispuesto en el artículo 461.

Tanto respecto del otro cónyuge como de terceros, cada uno de los cónyuges puede demostrar la propiedad exclusiva de un bien por todos los medios de prueba. Los bienes cuya propiedad exclusiva no se pueda demostrar, se presume que pertenecen a ambos cónyuges por mitades. Demandada por uno de los cónyuges la división de un condominio entre ellos, el juez puede negarla si afecta el interés familiar.

En los casos de uniones convivenciales, se puede establecer la división de los bienes obtenidos por el esfuerzo común, en caso de ruptura de la convivencia. Desde el punto

de vista del derecho tributario puede asimilarse a una sociedad de hecho pero por imperio del artículo 517, los pactos, su modificación y rescisión son oponibles a los terceros desde su inscripción en el registro previsto en el artículo 511 y en los registros que correspondan a los bienes incluidos en estos pactos. Los efectos extintivos del cese de la convivencia son oponibles a terceros desde que se inscribió en esos registros cualquier instrumento que constate la ruptura.

Respecto a las relaciones patrimoniales, expresa el artículo 518 que las relaciones económicas entre los integrantes de la unión se rigen por lo estipulado en el pacto de convivencia. A falta de pacto, cada integrante de la unión ejerce libremente las facultades de administración y disposición de los bienes de su titularidad, con la restricción regulada en este Título para la protección de la vivienda familiar y de los muebles indispensables que se encuentren en ella. No obstante rige a su respecto, la responsabilidad por las deudas frente a terceros, siendo solidariamente responsables por las deudas que uno de ellos hubiera contraído con terceros de conformidad con lo dispuesto en el artículo 461.

A continuación se ha agregado la normativa pertinente de la Ley de Impuesto a las Ganancias (Texto Ordenado por Decreto 649/97 (B.O. 06/08/97).

4.4.8. GANANCIA DE LOS COMPONENTES DE SOCIEDAD CONYUGAL

Art. 28 - Las disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los beneficios de los cónyuges no rigen a los fines del impuesto a las ganancias, siendo en cambio de aplicación las normas contenidas en los artículos siguientes.

Art. 29 - Corresponde atribuir a cada cónyuge las ganancias provenientes de:

- a) Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio, industria).
- b) Bienes propios.
- c) Bienes adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria.

Art. 30 - Corresponde atribuir totalmente al marido los beneficios de bienes gananciales, excepto:

- a) Que se trate de bienes adquiridos por la mujer en las condiciones señaladas en el inciso c) del artículo anterior.
- b) Que exista separación judicial de bienes.
- c) Que la administración de los bienes gananciales la tenga la mujer en virtud de una resolución judicial.

Como una primera conclusión, podemos sostener que es necesaria la armonización de estos aspectos que resultan del resorte de la Nación, atento tratarse de tres leyes nacionales.

5. EXENCIONES

El artículo 21 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, establece determinadas exenciones. Estarán exentos del impuesto:

a) Los bienes pertenecientes a los miembros de las misiones diplomáticas y consulares extranjeras, así como su personal administrativo y técnico y familiares, en la medida y con las limitaciones que establezcan los convenios internacionales aplicables. En su defecto, la exención será procedente, en la misma medida y limitaciones, sólo a condición de reciprocidad;

b) Las cuentas de capitalización comprendidas en el régimen de capitalización previsto en el título III de la ley 24.241 y las cuentas individuales correspondientes a los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, dependiente de la Subsecretaría de Bancos y Seguros de la Secretaría de Política Económica del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. *(Inciso sustituido por inc. b) del art. 7º de la [Ley Nº 25.063](#) B.O. 30/12/1998)*

c) Las cuotas sociales de las cooperativas;

d) Los bienes inmateriales (llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros bienes similares).

e) Los bienes amparados por las franquicias de la Ley 19.640.

f) Los inmuebles rurales a que se refiere el inciso e) del artículo 2º de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta; *(Inciso incorporado por inc. c) del art. 7º de la [Ley Nº 25.063](#) B.O. 30/12/1998)*

g) Los títulos, bonos y demás títulos valores emitidos por la Nación, las provincias, las municipalidades y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y los certificados de depósitos reprogramados (CEDROS).

(Inciso sustituido por art. 1º de la [Ley Nº25.721](#) B.O. 17/1/2003. Vigencia: desde el día de publicación en B.O. y surtirá efecto para los bienes existentes a partir del 31 de diciembre de 2002, inclusive.)

h) Los depósitos en moneda argentina y extranjera efectuados en las instituciones comprendidas en el régimen de la Ley N° 21.526, a plazo fijo, en caja de ahorro, en cuentas especiales de ahorro o en otras formas de captación de fondos de acuerdo con lo que determine el BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA. *(Inciso incorporado por inc. a) del art. 7° del [Decreto N° 1676/2001](#) B.O. 20/12/2001. Vigencia: desde su publicación en Boletín Oficial y surtirá efecto para los bienes existentes a partir del 31 de diciembre de 2001, inclusive)*

i) Los bienes gravados —excepto los comprendidos en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 25 de esta ley— pertenecientes a los sujetos indicados en el inciso a) del artículo 17 de la presente, cuando su valor en conjunto, determinado de acuerdo con las normas de esta ley, sea igual o inferior a pesos trescientos cinco mil (\$ 305.000).

Cuando el valor de dichos bienes supere la mencionada suma, quedará sujeta al gravamen la totalidad de los bienes gravados del sujeto pasivo del tributo. *(Inciso i) sustituido por art. 1° de la [Ley N° 26.452](#) B.O. 16/12/2008)*

El artículo 21 bis establece que la exención dispuesta para las obligaciones negociables en la ley 23.576 y sus modificaciones, no será de aplicación respecto del presente impuesto, cuando la adquisición o incorporación al patrimonio de los referidos bienes se hubiere verificado con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley 24.468.

De las exenciones mencionadas analizaremos los apartados h) e i)

Para dicho análisis, vamos a mencionar que según la clasificación de los impuestos en función al momento sobre el cual recae el hecho imponible, existen dos tipos: los de ejercicio, que acumulan operaciones durante un determinado periodo y los impuestos instantáneos, que gravan la situación en un momento determinado, como el Impuesto sobre los Bienes Personales que queda sujeto al gravamen los activos al 31 de diciembre.

Al ser de un tributo que se calcula sobre el conjunto de bienes al 31 de diciembre de cada año (es decir, sobre la "foto"), mientras menos bienes queden alcanzados a esa fecha, menor será el tributo que deberán ingresar ante la AFIP.

Con relación a los depósitos en moneda argentina y extranjera, el apartado h) artículo 21, la normativa establece, que los fondos (tanto en pesos como en moneda

extranjera) que se encuentran depositados en cajas de ahorro o plazos fijos están exentos del pago del impuesto, mientras que si dichos fondos se encuentran en una cuenta corriente, o en una caja de seguridad los mismos resultarían alcanzados. Es decir que, lo que será determinante a la hora de liquidar el tributo es dónde están colocados.

Por este motivo, muchas personas que tienen sus ahorros en cajas de seguridad o ahorradas, que fueron generados en actividades lícitas y declaradas en su oportunidad, acuden a estas operaciones para disminuir su carga fiscal.

Dicha exención, fue incorporada en el año 2001, con el objetivo de reforzar la liquidez del sistema financiero, dado la situación de crisis económica que vivía nuestro país. La misma nunca fue eliminada, sigue vigente se convirtió en una herramienta legal para que muchas personas, puedan evitar o reducir el importe a pagar.

Por ejemplo, si una persona tiene en su casa unos u\$s 10.000, debería afrontar el impuesto, si los dólares los tuviera en un plazo fijo o en una caja de ahorro, no debería tributar.

Cuando el Impuesto fue creado, tenía el objetivo de gravar las "riquezas" y el mínimo establecido en la normativa era de \$100.000 (o sea u\$s100.000, ya que estaba vigente la Ley de Convertibilidad)

El importe del mínimo actual, \$305.000 fue fijado en 2007. En dicha reforma, se elevó el monto, y también se introdujo un cambio fundamental, se sustituyó el mínimo no imponible por uno exento. Lo que trajo como consecuencia un aumento en la carga del impuesto. Es decir que superada la cifra establecida en la norma como mínimo exento, el conjunto de bienes queda alcanzado, y no sólo la diferencia, como antes.

Por ejemplo, si una persona tuviera un inmueble valuado en \$ 320.000, debe pagar unos \$ 1.600, mientras que si se hubiese mantenido el esquema anterior, sólo tendría que afrontar un gravamen de \$ 75 ($\$ 320.000 - \$305.000 \times 0,5\%$).

5.1. MINIMO EXENTO

La ley N° 26317 introdujo como mejora sustancial la eliminación del mínimo no imponible vigente hasta el período fiscal 2006 inclusive. Dicho mínimo operaba de pleno derecho para la mayoría de los sujetos incididos (exclusión hecha para la figura del responsable sustituto).

Ese mínimo no imponible estaba establecido por el artículo 24 de la ley 23966:

"No estarán alcanzados por el impuesto los sujetos indicados en el inciso a) del artículo 17 cuyos bienes, valuados de conformidad con lo dispuesto en los artículos 22 y 23, resulten iguales o inferiores a \$ 102.300 (ciento dos mil trescientos pesos)."

En el momento de la sanción de la ley, ese mínimo no imponible fue originalmente de \$ 100.000, transformándose en \$ 102.300.- a partir del año 1993 siendo esta medida retroactiva al período fiscal 1992

Vale mencionar que en aquella época, en nuestro país se encontraba vigente el régimen de convertibilidad del peso argentino frente al dólar estadounidense. Por lo tanto, esos \$ 102.300 equivalían a U\$S 102.300, de acuerdo a la paridad cambiaria \$ 1 = U\$S 1.

Terminado, a partir del año 2002, el régimen de convertibilidad con la consecuente devaluación del peso argentino frente a la divisa norteamericana; se produjo un reajuste muy importante en la valuación de los bienes de la economía, con el consecuente impacto en la valuación del patrimonio de los sujetos incididos por el Impuesto Sobre los Bienes Personales.

Siendo así es que la mayoría de los bienes transables recuperaron su valor en dólares, o en algunos casos se revalorizaron con relación a sus valores previos a la devaluación.

Dadas estas circunstancias se hacía imprescindible avanzar legislativamente en las modificaciones necesarias para dotar al impuesto de valores monetarios de referencia, y que los mismos posean un fuerte grado de concordancia con la realidad.

Siendo así, el Poder Ejecutivo de la Nación envió el 09 de octubre de 2007 al Honorable Congreso de la Nación un proyecto de ley modificatorio de la ley de Impuesto Sobre los Bienes Personales.

La Cámara de Diputados de la Nación le dio media sanción el 14 de noviembre y el 21 de noviembre el Senado de la Nación aprobó el proyecto enviado por la Cámara de Diputados, sin hacerle modificación alguna.

El artículo 5 del proyecto de modificación enviado por el Poder Ejecutivo Nacional establece que las modificaciones introducidas serán de aplicación para el período fiscal 2007 y siguientes.

Hasta la derogación del mínimo no imponible, cualquier persona que poseyera bienes por un importe mayor a \$ 102,300.-, quedaba sujeta a la determinación

del Impuesto Sobre los Bienes Personales, en la magnitud correspondiente al diferencial que se verifique entre la totalidad del valor de sus bienes gravados y el mínimo no imponible (\$ 102.300.-). En el siguiente supuesto:

Total de bienes gravados valuados según el Imp. Sobre los Bs. Pers.	\$ 380.000,00
Mínimo no imponible vigente antes de la reforma	\$ 102.300,00
Base imponible para la det. del Impuesto Sobre los Bienes Personales	\$ 277.700,00

Cuadro de elaboración propia

A partir de la sanción de la ley modificatoria la totalidad del valor del patrimonio del sujeto incidido estará sujeta a la determinación del Impuesto Sobre los Bienes Personales, esto implica que el mínimo no imponible deja de existir.

La Cámara de Diputados de la Nación estableció la suma de \$ 305.000 como una exención en el Impuesto Sobre los Bienes Personales, incorporando el inciso i) al artículo 21 y derogando el mínimo no imponible del artículo 24.

"Estarán exentos del impuesto:

"...i) los bienes gravados cuyo valor en conjunto, determinado de acuerdo con las normas de esta ley, sea igual o inferior a trescientos cinco mil pesos (\$ 305.000)."

Reafirmando el carácter de mínimo exento y no de mínimo no imponible, se incorpora un segundo párrafo, en el que se aclara lo siguiente:

"...Cuando el valor de los bienes supere la mencionada suma, quedará sujeta al gravamen la totalidad de los bienes gravados del sujeto pasivo del tributo."

Como ya hemos comentado el mínimo no imponible de \$ 102300.- fue derogado, implantándose un mínimo exento de \$ 305000.-. Como puede apreciarse el monto se incrementó notablemente, motivado esto por las causas comentadas, entre las que destacamos la salida del régimen de convertibilidad del peso, con su consecuente devaluación.

La explicación de tal incremento estuvo presente en el debate parlamentario. El presidente de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Honorable Cámara de Diputados, el diputado por la provincia de Jujuy Carlos Snopek, expresó en la sesión del 14 de noviembre lo siguiente:

"Ahora bien, la pregunta que cabe aquí es la siguiente: ¿por qué se fija el monto de \$ 305.000 y no de \$ 289.000, de \$ 310.000 o cualquier otro? Sencillamente, porque esa cifra es el punto de equilibrio. Quiere decir que aquel individuo que antes estaba exento por tener un patrimonio de \$ 102.300, y ahora llega al monto de \$ 305.000, va a pagar exactamente lo mismo que antes, o sea que sigue siendo el que menos tiene."

Siguiendo esta línea de razonamiento que es la que se llevó a la redacción final de la reforma, analicemos cuál es la situación en el caso que se posean bienes gravados por \$ 305.000 donde se verificaría (de acuerdo a lo enunciado por el Diputado Snopek) el punto de equilibrio y, consecuentemente, la reforma carecería de mayor impacto a los contribuyentes:

Concepto	Antes de la reforma	Después de la reforma
Total de bienes gravados por el impuesto	\$ 305.000	\$ 305.000
Mínimo no imponible	(\$ 102.300)	\$ 0
Base imponible	\$ 202.700	\$ 305.000
Alícuota aplicable	0,75%	0,50%
Impuesto determinado	\$ 1.520,25	\$ 1.525

Cuadro de elaboración propia

Como se puede apreciar claramente la situación anterior con relación a la presente no se verifica que, de la eliminación del mínimo no imponible y la incorporación del mínimo exento con la nueva escala de alícuotas, queda la situación exactamente igual en lo que hace a la carga fiscal que antes de la reforma.

Se comprueba una leve carga tributaria mayor ahora que antes de la modificación legislativa.

El verdadero punto de equilibrio o de indiferencia resultaría de la aplicación de la siguiente fórmula: (llamamos "Y" a la incógnita a develar que refleja el monto total de los bienes gravados en los cuáles sí se verifica el punto de equilibrio)

$$(Y - 102.300) \times 0,0075 = Y \times 0,005$$

Operando matemáticamente obtenemos que el valor de “Y” es de \$ 306.900.-, cifra en la cual se verifica el punto de equilibrio. Comprobando:

Concepto	Antes de la reforma	Después de la reforma
Total de bienes gravados por el impuesto	\$ 306.900	\$ 306.900
Mínimo no imponible	(\$ 102.300)	\$ 0
Base imponible	\$ 204.600	\$ 306.900
Alícuota aplicable	0,75%	0,50%
Impuesto determinado	\$ 1.534,50	\$ 1.534,50

Cuadro de elaboración propia

Concluyendo podemos afirmar que aquellos contribuyentes que posean bienes gravados cuyo importe se encuentre entre \$ 305.001.- y \$ 306.900.- sufrirán una mayor carga fiscal producto de la última modificación, por encontrarse por debajo del punto de equilibrio.

Retomando el análisis del punto de indiferencia, a partir del mismo (\$ 306.900) el impuesto que se pagaba antes de la reforma era mayor que luego de ella. Esto se da porque la alícuota es menor luego de la reforma (0,50% contra 0,75%), aun cuando la base imponible sea mayor por la no deducción del mínimo no imponible.

Como se ha podido apreciar ya encontramos un primer problema al definir la actual modificación legislativa un importe en concepto de mínimo exento de \$ 305.000.-, monto por el cual no significa una situación indiferente para el sujeto incidido en comparación a la anterior legislación.

Avanzando temporalmente a la fecha de realización del presente Trabajo de Investigación podemos apreciar que el monto exento no ha sufrido incremento alguno, lo que considerando la evolución del aumento de los precios de la economía desde 2007 hasta el presente que según el INDEC la inflación acumulada entre 2008 y 2014 es de aproximadamente un 106,7% mientras que las estimaciones privadas para el mismo período arroja un acumulado de 355%.

Dicho esto, queda absolutamente claro que se requiere de una urgente adecuación del monto exento toda vez que las distorsiones en materia ampliación de base sujeta a gravamen en relación al total de sujetos alcanzados, provocan que patrimonios básicos de una persona en general, quedan sujetos a la determinación y pago del impuesto.

6. VALUACION DE BIENES.

6.1. VALUACION DE BIENES SEGÚN LA LEY.

La ley concretamente refiere a la aplicación de este impuesto a los bienes personales existentes al 31 de diciembre de cada año.

La propia ley no lo define pero si los enuncia, distinguiendo entre bienes situados en el país y bienes situados en el exterior

Las personas físicas domiciliadas en el país y sucesiones indivisas radicadas en el mismo; por los bienes ubicados en el país y en el exterior.

Bienes situados en el País.

ARTÍCULO 19 — Se consideran situados en el país:

- a) Los inmuebles ubicados en su territorio.
- b) Los derechos reales constituidos sobre bienes situados en él.
- c) Las naves y aeronaves de matrícula nacional.
- d) Los automotores patentados o registrados en su territorio.
- e) Los bienes muebles registrados en él.
- f) Los bienes muebles del hogar o de residencias transitorias cuando el hogar o residencia estuvieran situados en su territorio.
- g) Los bienes personales del contribuyente, cuando éste tuviera su domicilio en él, o se encontrara en él.
- h) Los demás bienes muebles y semovientes que se encontraren en su territorio al 31 de diciembre de cada año, aunque su situación no revistiera carácter permanente, siempre que por este artículo no correspondiere otro tratamiento.
- i) El dinero y los depósitos en dinero que se hallaren en su territorio al 31 de diciembre de cada año.
- j) Los títulos, las acciones, cuotas o participaciones sociales y otros títulos valores representativos de capital social o equivalente, emitidos por entes públicos o privados, cuando éstos tuvieran domicilio en él.
- k) Los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en él.

l) Los créditos, incluidas las obligaciones negociables previstas en la Ley 23.576 y los debentures —con excepción de los que cuenten con garantía real, en cuyo caso estará a lo dispuesto en el inciso b)— cuando el domicilio real del deudor esté ubicado en su territorio.

m) Los derechos de propiedad científica, literaria o artística, los de marcas de fábrica o de comercio y similares, las patentes, dibujos, modelos y diseños reservados y restantes de la propiedad industrial o inmaterial, así como los derivados de éstos y las licencias respectivas, cuando el titular del derecho o licencia, en su caso, estuviere domiciliado en el país al 31 de diciembre de cada año.

Bienes situados en el Exterior.

Personas físicas domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo; por los bienes ubicados en el país.

ARTICULO 20 — Se entenderán como bienes situados en el exterior:

- a) Los bienes inmuebles situados fuera del territorio del país.
- b) Los derechos reales constituidos sobre bienes situados en el exterior.
- c) Las naves y aeronaves de matrícula extranjera.
- d) Los automotores patentados o registrados en el exterior.
- e) Los bienes muebles y los semovientes situados fuera del territorio del país.

Respecto de los retirados o transferidos del país por los sujetos mencionados en el inciso b) del artículo 17, se presumirá que no se encuentran situados en el país cuando hayan permanecido en el exterior por un lapso igual o superior a SEIS (6) meses en forma continuada con anterioridad al 31 de diciembre de cada año.

f) Los títulos y acciones emitidos por entidades del exterior y las cuotas o participaciones sociales, incluidas las empresas unipersonales, y otros títulos valores representativos del capital social o equivalente de entidades constituidas o ubicadas en el exterior. (Inciso sustituido por inc. a) del art. 7º de la Ley Nº 25.063 B.O. 30/12/1998

g) Los depósitos en instituciones bancarias del exterior. A estos efectos se entenderá como situados en el exterior a los depósitos que permanezcan por más de TREINTA (30) días en el mismo en el transcurso del año calendario. Para determinar el monto de tales depósitos deberá promediarse el saldo acreedor diario de cada una de las cuentas.

h) Los debentures emitidos por entidades o sociedad domiciliadas en el exterior.

i) Los créditos cuyos deudores se domicilien en el extranjero excepto que deban ser considerados como radicados en el país por aplicación del inciso b) de este artículo. Cuando los créditos respondan a saldos de precio por la transferencia a título oneroso de bienes situados en el país al momento de la enajenación o sean consecuencia de actividades desarrolladas en el país, se entenderá que se encuentran con carácter

permanente en el exterior cuando hayan permanecido allí más de SEIS (6) meses computados desde la fecha en que se hubieren hecho exigibles hasta el 31 de diciembre de cada año.

Entonces, al hablar de bienes personales -atendiendo a los incisos enunciados en los artículos 19 y 20-, se infiere que deben formar parte de la base imponible a considerar al 31 de diciembre de cada año siempre y cuando resulte de propiedad de quién los declara.

6.2. VALUACION DE BIENES URBANOS

6.2.1. CONCEPTOS BASICOS.

Antes de ingresar en la temática abordada es dable conceptualizar que se entiende por bienes urbanos. Según el Código Civil y Comercial de la Nación, en adelante CCCN, las personas son titulares de los derechos individuales sobre los bienes que integran su patrimonio. Los derechos referidos a esos bienes pueden recaer sobre bienes susceptibles de valor económico.⁸³

Por otro lado cuando nos referimos a bienes, estos pueden ser muebles o inmuebles. El término inmueble proviene del vocablo latino que sirve para referirse a algo que está unido al terreno de modo inseparable, tanto física como jurídicamente. Es decir, es una estructura que no puede moverse sin causarle daños. Por el contrario, los bienes muebles son las cosas que pueden desplazarse por sí mismas o por una fuerza externa.⁸⁴

Ahora bien, si nos referimos a urbano, es el adjetivo para designar a lo perteneciente o relativo a la ciudad, en latín “urbs”.⁸⁵

Para sintetizar, cuando hablamos de bienes urbanos, son aquellos bienes inmuebles que se encuentran dentro del patrimonio de una persona, susceptible de apreciación económica.

6.2.2. VALUACION.

La valuación es el acto y el resultado de valorar, fijar el precio o valor a algo. Para poder definir la valuación de los bienes inmuebles, primero deberíamos realizar una distinción, los bienes situados en el país y los bienes situados en el exterior. Según el

⁸³ CCCN, Derechos y bienes, Art. 15 y 16.

⁸⁴ CCCN, Bienes, Art 227.

⁸⁵ Concepto de urbano, <https://es.wikipedia.org/wiki/Urbano>

artículo 22 de la Ley de Bienes Personales, en adelante LBP, los bienes situados en el país se dividen en:

Adquiridos

Construidos

Obras en construcción

Mejoras

Inmuebles Adquiridos

Los inmuebles adquiridos, son aquellos que han ingresado al patrimonio de la persona por adquisición de los mismos. Su valuación se realiza al costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio. El costo de adquisición debe estar actualizado por el índice que indica el artículo 27 de LBP y se le debe deducir la amortización del bien objeto de valuación. Este valor resultante, valor residual impositivo, deberá compararse con la Valuación Fiscal a esa misma fecha. Quedará entonces como base impositiva de los bienes adquiridos, el mayor valor de la comparación resultante anteriormente descripta.

Cuando mencionamos el artículo 27 de LBP, hacemos referencia a que la ley permite la actualización a través de índices de actualización que deberán ser elaborados anualmente por la Administración Federal de Ingresos Públicos, en adelante AFIP. Estos índices se realizarán sobre la base de los datos relativos a la variación de índices de precios al por mayor, nivel general, que deberá suministrar el Instituto Nacional de Estadística y Censos, en adelante INDEC.

Valuación Fiscal Homogénea

Ahora bien, el mayor problema que acontece a la valuación de bienes inmuebles es la Valuación Fiscal, La misma surge de la suma del valor tierra, más el valor edificio y mejora actualizadas anualmente. Hoy se llama Valuación Fiscal Homogénea y se calcula considerando el valor económico e incidencia del terreno según ubicación geográfica y entorno, y la incidencia comercial dentro del distrito, por un lado, y el valor real de edificación, la categoría, destino, calidad y características por el otro.⁸⁶

Profundizando este tema, tenemos que tener presente que los bienes inmuebles se encuentran individualizados con una nomenclatura catastral inamovible establecida por la Dirección General de Catastro, en adelante DGC.⁸⁷ La nomenclatura catastral para los bienes urbanos responde a los siguientes conceptos: ejido, circunscripción, radio, manzana y parcela. Esta nomenclatura es inalterable por el cambio de titulares

⁸⁶ Concepto de Valuación Fiscal Homogénea, <https://lb.agip.gob.ar/implnmobiliario/>

⁸⁷ Ley N° 935, complementada por Ley N° 2828, Artículo 15

de los derechos que sobre ella se ejerzan, pero puede llegar a modificarse en caso de unificaciones o subdivisiones físicas. 88

Para la determinación del valor tierra en las plantas urbanas, se determinará el valor unitario básico para un lote tipo, centro de cuadra, conforme con el valor medio de mercado en la zona durante los últimos 3 años. Con el valor unitario básico, corregido por coeficiente según forma, dimensiones y ubicación aplicado a la superficie de la parcela, se determinará el valor tierra.⁸⁹

El valor de las accesiones se determinará zonificando el territorio provincial, conforme con el nivel de costos medios. Para cada una de las zonas de costos medios resultantes, se determinarán valores unitarios básicos según destinos y tipos. Los valores unitarios básicos resultarán del promedio de los costos de los mismos durante los últimos tres años, y corregidos por coeficientes de depreciación según antigüedad y estado de conservación aplicados a la dimensión de las accesiones según lo establezca la reglamentación, determinarán el valor de las mismas.⁹⁰

En los casos de inmuebles sujetos al régimen de propiedad horizontal, la valuación deberá referirse a la totalidad de los mismos, determinándose la valuación de cada una de las subparcelas resultantes, mediante coeficientes de ajuste, según emplazamiento en planta y piso y dimensión.⁹¹

La revaluación general de las parcelas se efectuará, por lo menos, una vez cada diez (10) años y los valores resultantes servirán para la determinación de la base imponible inmobiliaria, a los efectos de las obligaciones fiscales, en la forma y tiempo que establezca el Poder Ejecutivo⁹².

Inmuebles Construidos

Para los inmuebles construidos, la valuación se realiza al valor del terreno, adicionando el costo de construcción, ambos valores actualizados por el índice que indica el artículo 27 de LBP, desde el cada momento en que fueron invertidas las sumas de dinero hasta la fecha de finalización de la construcción. A dicho valor, se le debe detraer la amortización del bien objeto de valuación. Este valor resultante, valor residual impositivo, deberá compararse con la Valuación Fiscal a esa misma fecha. Quedará entonces como base impositiva de los bienes adquiridos, el mayor valor de la comparación resultante anteriormente descrita.

⁸⁸ Ley N° 935, complementada por Ley N° 2828, Artículo 16

⁸⁹ Ley N° 935, complementada por Ley N° 2828, Artículo 20

⁹⁰ Ley N° 935, complementada por Ley N° 2828, Artículo 22

⁹¹ Ley N° 935, complementada por Ley N° 2828, Artículo 23

⁹² Ley N° 935, complementada por Ley N° 2828, Artículo 35

Cuando nos referimos a las sumas invertidas, se deberán tomar cada una por separado y actualizarlas por el artículo 27 de LBP, hasta la fecha de finalización de la construcción objeto de valuación.

Obras en Construcción

Respecto de las obras en construcción, la valuación se realiza al valor del terreno, adicionando el costo de construcción, ambos valores actualizados por el índice que indica el artículo 27 de LBP, desde el cada momento en que fueron invertidas las sumas de dinero hasta la fecha de finalización de la construcción. Este valor resultante, valor residual impositivo, deberá compararse con la Valuación Fiscal a esa misma fecha. Quedará entonces como base impositiva de los bienes adquiridos, el mayor valor de la comparación resultante anteriormente descripta.

En este caso, cuando nos referimos a las sumas invertidas, éstas se deberán también tomar por separado y deberán ser actualizadas por el artículo 27 de LBP, pero en este caso ya no hasta la finalización de la construcción sino hasta el 31 de diciembre de cada año. Esto se debe a que la obra no ha sido terminada y se encuentra en proceso de construcción.

Mejoras

Cuando hablamos de mejora, hacemos referencia a la obra que se realiza en una vivienda, edificio u otro lugar con el fin de mejorarlo. Su valuación se realizará por el mismo método que para las mejoras construidas o en construcción según corresponda. Método detallado en los párrafos que anteceden.

Amortización

La amortización o depreciación, es la pérdida del valor de los activos duraderos, en nuestro caso, los bienes inmuebles. Ahora bien, cuando se trate de inmuebles con edificios, construcciones o mejoras, el valor atribuible a los mismos, determinado según detallamos anteriormente, se le deducirá el importe que resulte de aplicar a dicho valor el 2% (dos por ciento) anual en concepto de amortización. Para su aplicación en el caso de los inmuebles adquiridos, la proporción del valor actualizado atribuible al edificio, construcciones o mejoras, se establecerá teniendo en cuenta la relación existente entre el valor de dichos conceptos y el de la tierra según el avalúo fiscal vigente a la fecha de adquisición. Si no cuenta con estos valores el contribuyente deberá justipreciar la parte del valor de costo atribuible a cada uno de los conceptos mencionados.

Para calcular la amortización, se deberá tomar el inicio del trimestre del ejercicio fiscal en el cual se produjo la afectación del bien hasta el trimestre en que se agote la vida útil del bien o hasta el trimestre inmediato anterior a aquel en el que los bienes se enajenen o desafecten de la actividad o inversión. La vida útil del inmueble es de 50 (cincuenta) años, es decir, 200 (doscientos) trimestres. Las mejoras por otro lado, cuando corresponda, se amortizarán en el lapso de vida útil que le reste al inmueble sobre las que fueron construidas a partir del ejercicio de habilitación de las mismas, inclusive.

Base Imponible

Se debe tener presente además que, el valor a computar para cada uno de los inmuebles, determinado de acuerdo a lo expuesto precedentemente, no podrá ser inferior al de la base imponible, vigente al 31 de diciembre del año por el que se liquida el presente gravamen, fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares o al valor fiscal determinado a la fecha citada. Este valor se tomará también, en los casos en que no resulte posible determinar el costo de adquisición o el valor a la fecha de ingreso al patrimonio. Hacer referencia valor fiscal homogéneo

Bienes destinados a Casa Habitación

Uno de los destinos que el contribuyente puede darle a sus bienes inmuebles es la Casa Habitación, o sea, el utilizado para la vivienda de él y su familia. De tratarse de este tipo de bienes, el contribuyente o el causante, en el caso de sucesión indivisa, el valor determinado para el bien de que se trate, según las valuaciones enumeradas anteriormente, se podrá deducir el importe adeudado al 31 de diciembre de cada año en concepto de créditos que hubieren sido otorgados para la compra o construcción de dichos inmuebles o para la realización de mejoras en los mismos.

Bienes situados en el exterior

Cuando nos referimos a los bienes situados en el exterior, hablamos de todos aquellos inmuebles que se encuentran fuera de la frontera de la República Argentina. Este tipo de bienes, según el artículo 23 de la LBP, se valuarán a su valor de plaza en el exterior al 31 de diciembre de cada año.

6.3. VALUACION INMUEBLE RURAL

6.3.1. CONCEPTOS BASICOS.

En el presente apartado desarrollaremos el tratamiento que se le otorga a los inmuebles rurales en los impuestos patrimoniales dentro del sistema Tributario Argentino.

Considerando que el impuesto sobre los Bienes Personales grava la posesión de bienes a una fecha determinada, y por otro lado, el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta se determina sobre el activo, valuados conforme a las normas de la ley. Es complementario del Impuesto a las Ganancias. El eje central a abordar es si corresponde -o no- gravar los inmuebles rurales en el impuesto sobre los bienes personales y en el impuesto a la ganancia mínima presunta, cuando los mismos estén afectados a una explotación unipersonal, estén inexplotados o sometidos a una renta con las distintas posiciones doctrinarias y jurisprudenciales.

Para comenzar, diremos que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) dictó la nota externa 5/2006, en la cual establece los aspectos a tener en cuenta acerca de la gravabilidad de los inmuebles rurales en el impuesto sobre los bienes personales pertenecientes a personas físicas y a las sociedades de hecho, inexplotados, arrendados o cedidos en alquiler. El mismo no respeta el principio de legalidad, ni razonabilidad.

En 14/4/2009, el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), Sala "C", en la causa "González, Camilo", entendió que no se verifica una doble imposición sobre los inmuebles afectados a una explotación unipersonal entre el impuesto sobre los bienes personales (ISBP) y el impuesto a la ganancia mínima presunta (IGMP).

Sin embargo, el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), Sala A en el caso Molaro, José Luis considera que la intención del legislador al sancionar la ley del impuesto sobre los bienes personales fue tratar de evitar la doble imposición, por ende revocó la determinación realizada por la AFIP.

6.3.2. ANTECEDENTES

En el año 1991 se sanciona la ley 23966, que creó el impuesto sobre los bienes personales, el cual recaía sobre la totalidad de los bienes que al 31 de diciembre de cada año pertenecían a personas físicas o sucesiones indivisas. Los inmuebles rurales pertenecientes a estos sujetos resultaban alcanzados.

En el año 1998 se crea el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta bajo ley 25063, quedando los inmuebles rurales de personas físicas y sucesiones indivisas ahora gravados por dicho impuesto. A su vez se establece la modificación de los bienes exentos en el impuesto a los bienes personales (agrega el inciso f al art. 21 ley ISBP), siendo ese momento cuando se plantea el conflicto de la gravabilidad o no de los inmuebles rurales.

Podemos decir entonces, que quedaban exentos del ISBP los inmuebles rurales pertenecientes a "personas físicas o sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles" y estos bienes quedaban alcanzados por el impuesto a la ganancia mínima presunta.

Ahora bien, la exención solo alcanza a los sujetos titulares de inmuebles rurales que se encuentren arrendados o inexplorados. Por lo tanto, uno de los problemas centrales que se crearon acerca de la gravabilidad -o no- de los inmuebles rurales afectados a una explotación unipersonal es que entre los "bienes situados en el país", definidos como alcanzados por el ISBP en el artículo 19, inciso k), se indica a "los patrimonios de empresas unipersonales ubicadas en él".

Esto genera que por un lado, se encuentran gravados en el ISBP los patrimonios de empresas unipersonales, y por otro, en el mismo impuesto, pero en el artículo 21, inciso f), se indica que están exentos los inmuebles rurales pertenecientes a "personas físicas o sucesiones indivisas".

La pregunta es ¿qué ocurre cuando un inmueble rural perteneciente a una persona física es afectado por ésta a una sociedad de hecho, explotación unipersonal propia o a contratos agropecuarios asociativos?

Acá hay dos tendencias doctrinarias:

- a) Los que plantean que los inmuebles rurales son bienes registrables de propiedad de las personas físicas y no de las empresas unipersonales, y por ende exentos dichos bienes en el ISBP. Aseguran que no existen bienes registrables propiedad de empresas unipersonales, y que los mismos son propiedad de las personas físicas.
- b) Los que consideran que si dichos bienes se encontraban afectados a una explotación unipersonal estarían alcanzados y solo consideran que las exenciones pueden darse cuando los campos no se encuentren explotados por su propietario, o sea se encuentren inexplorados, cedidos en alquiler o arrendamiento.

6.3.3. NORMATIVA

Legislación Vigente

a) Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta: Ley 25063 y sus modificaciones
Establece en su artículo 2, que serán sujetos pasivos del impuesto a la ganancia mínima presunta (IGMP), según su inciso c), las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo. En el inciso e) del mismo artículo, se incluyen como sujetos alcanzados a las personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación con dichos inmuebles.

Dentro de las exenciones a este tributo, encontramos a los bienes del activo gravados en el país que no superen el monto de \$ 200.000; es decir que un sujeto propietario de uno o varios inmuebles rurales, si la valuación de aquéllos no superara el límite expuesto, quedarían eximidos de la obligación. En orden a este punto, en la práctica se plantean las siguientes cuestiones: el mínimo, ¿debe considerarse para cada explotación?; ¿debe ser considerado para el conjunto de

los inmuebles rurales, o para cada uno, en el caso de que no se los explote? Cabe mencionar, que son diferenciadas las opiniones de la doctrina, la jurisprudencia, respecto del modo de determinar el monto de la valuación y su comparación con dicho monto exento, para el caso de este tipo de inmuebles.

Respecto de la valuación de estos inmuebles, el artículo 4, inciso b), punto 4, en su cuarto párrafo, dispone que del valor de valuación determinado, según la norma, se podrá deducir el mayor valor entre el veinticinco por ciento (25%) del valor fiscal asignado a la tierra libre de mejoras según el impuesto inmobiliario, o \$ 200.000. En el caso de que para su valuación no se pueda determinar el valor de origen o el costo de adquisición, se deberá considerar el valor de la base imponible para la determinación del impuesto inmobiliario o similar, reducida en los montos o porcentajes aludidos anteriormente. El artículo 12 del decreto reglamentario dispone que para el caso de las sociedades de hecho integren el activo gravado de aquéllas los inmuebles de propiedad de uno o más socios afectados a la explotación en forma exclusiva y sin retribución alguna, o cuando ésta sea inferior a la que se hubiera fijado entre partes independientes de acuerdo con los valores normales del mercado.

b) Impuesto sobre los bienes personales

La ley del impuesto sobre los bienes personales (IBP) establece que serán sujetos del impuesto las personas físicas domiciliadas en el país, las sucesiones indivisas radicadas en el mismo por los bienes en el país y en el exterior (art.17 inc a), así como las personas físicas y las sucesiones indivisas domiciliadas y radicadas, respectivamente, en el exterior, por los bienes en el país.

El art. 19 inc k establece que se consideran situados en el país los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en él.

Respecto de los inmuebles rurales, la ley, en su artículo 21, inciso f), recepta una exención para aquellos alcanzados por el IGMP.

c) Código Civil Argentino

Establece:

Art. 30: “son personas todos los entes susceptibles de adquirir derechos, o contraer obligaciones”.

Art. 31 menciona que “Las personas son de existencia ideal o de una existencia visible....Su capacidad o incapacidad nace de esa facultad que en los casos dados les conceden o niegan las leyes.

Art. 334: Son bienes inmuebles:

1. Las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo.
2. Los árboles y plantas y los frutos pendientes, mientras estuvieren unidos a la tierra.
3. Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto.
4. Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de uso u ornamentación, colocados en edificios o heredades por el dueño del inmueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo.
5. Las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma.
6. Los viveros de animales, palomares, colmenas, estanques de peces o criaderos análogos, cuando el propietario los haya colocado o los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca, y formando parte de ella de un modo permanente.
7. Los abonos destinados al cultivo de una heredad, que estén en las tierras donde hayan de utilizarse.
8. Las minas, canteras y escoriales, mientras su materia permanece unida al yacimiento y las aguas vivas o estancadas.
9. Los diques y construcciones que, aun cuando sean flotantes, estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa.
10. Las concesiones administrativas de obras públicas y las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles.

Art. 2.311. Se llaman cosas en este Código, los objetos materiales susceptibles de tener un valor.

Art. 2312: Los objetos inmateriales susceptibles de valor e igualmente las cosas, se llaman “bienes”. El conjunto de los bienes de una persona constituye su “patrimonio”.

Art. 2.313. Las cosas son muebles e inmuebles por su naturaleza, o por accesión, o por su carácter representativo.

Art. 2.314. Son inmuebles por su naturaleza las cosas que se encuentran por sí mismas inmovilizadas, como el suelo y todas las partes sólidas o fluidas que forman su superficie y profundidad: todo lo que está incorporado al suelo de una manera orgánica, y todo lo que se encuentra bajo el suelo sin el hecho del hombre.

Art. 2.315. Son inmuebles por accesión las cosas muebles que se encuentran realmente inmovilizadas por su adhesión física al suelo, con tal que esta adhesión tenga el carácter de perpetuidad.

Art. 2.316. Son también inmuebles las cosas muebles que se encuentran puestas intencionalmente, como accesorias de un inmueble, por el propietario de éste, sin estarlo físicamente.

d) Decreto 988/03

Este decreto ha modificado el Decreto Reglamentario del Impuesto sobre los Bienes Personales (127/1996), indicando expresamente cómo deberán valuarse los inmuebles rurales en las empresas unipersonales, sin tomar la reducción del 25% del valor de la tierra libre de mejoras.

El art. 22 establece 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 el artículo 20 y el segundo artículo 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.

El art. 4, cuarto párrafo, inciso b) expresa: En el caso de inmuebles rurales, el valor determinado de acuerdo con los apartados anteriores se reducirá en el importe que resulte de aplicar el veinticinco por ciento (25%) sobre el valor fiscal asignado a la tierra libre de mejoras a los fines del pago del impuesto inmobiliario provincial, o en doscientos mil pesos (\$ 200.000), el que resulte mayor. Se entenderá que

los inmuebles revisten el carácter de rurales, cuando así lo dispongan las leyes catastrales locales.

e) Nota externa (AFIP) 5/2006

1. Inmuebles rurales: afectados al patrimonio de una empresa unipersonal.

Los titulares de tales bienes deberán tributar:

1.1. el impuesto a la ganancia mínima presunta, según el artículo 2, inciso c), del Título V de la ley 25063 y sus modificaciones;

1.2. el impuesto sobre los bienes personales, por la participación patrimonial, de acuerdo con lo previsto en el artículo 19, inciso k), de la ley 23966 -Tít. VI- y sus modificaciones.

2. Inmuebles rurales inexplotados, arrendados o cedidos en alquiler y que pertenezcan a personas físicas y sucesiones indivisas. Dichos bienes resultan:

2.1. alcanzados por el impuesto a la ganancia mínima presunta, en virtud de lo establecido en el artículo 2, inciso e), de la ley del gravamen;

2.2. exentos en el impuesto sobre los bienes personales, conforme con lo dispuesto en el artículo 21, inciso f), de la ley del tributo.

3. Inmuebles rurales afectados al patrimonio de una sociedad de hecho: en los términos del artículo 12 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta. Tales inmuebles se hallan:

3.1. alcanzados por el impuesto a la ganancia mínima presunta, recayendo la obligación tributaria en la referida sociedad, según el artículo 2, inciso a), del Título V de la ley 25063 y sus modificaciones;

3.2. gravados por el impuesto sobre los bienes personales, respecto de la participación que posea la persona física o la sucesión indivisa, en los términos del artículo 19, inciso j), de la ley 23966 y sus modificaciones, correspondiendo a:

3.2.1. los titulares de tales bienes incluir en la declaración jurada del impuesto sobre los bienes personales el valor de su participación societaria;

3.2.2. las sociedades de hecho con objeto comercial liquidar e ingresar el tributo conforme con lo dispuesto en el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la ley del impuesto sobre los bienes personales

f) Ley N 22.248 y 13.246

La ley 22.248 (Régimen Nacional de Trabajo Agrario) establece que "se considera fuera del ámbito urbano aquellas tareas que se ejecutaren en un medio que no contare con asentamiento edilicio intensivo no estuviere efectivamente dividido en manzanas, solares o lotes o destinados preferentemente a residencia y en el que no se desarrollaren en forma predominante actividades vinculadas a la industria el comercio, los servicios y la administración pública".

Por su parte la Ley 13.246 de Arrendamientos y Aparecerías Rurales, establece en su art.2 que:"habrá arrendamiento rural, cuando una de las partes se obligue a conceder el uso y goce de un predio, ubicada fuera de la planta urbana de las ciudades o pueblos, con destino a la explotación agropecuaria en cualquier de sus especializaciones y la otra a pagar por ese uso y goce un precio en dinero."

g) Dictamen DAT 27/2001: (30/04/2001)

En el presente dictamen se consulta como debe tributarse en el impuesto a los bienes personales un inmueble rural incorporado a una sociedad de hecho.

La conclusión fue: "los inmuebles rurales que posean las personas físicas o sucesiones indivisas se encuentran exentos del impuesto sobre los bienes personales". se aclara que dicha exención no implica que, al momento de determinarse el impuesto sobre los bienes personales, los citados bienes que formen parte del patrimonio de la sociedad de hecho no deban incluirse en el activo a los efectos de la valuación de la participación social de la persona física o sucesión indivisa para la liquidación del citado tributo. El Fisco opina que si un inmueble rural es afectado a una sociedad de hecho, la exención queda sin efecto.

h) Dictamen N 78/01

En el presente dictamen se consulta sobre la valuación a asignar a los inmuebles rurales, a los efectos de la liquidación del impuesto sobre los bienes personales. El mismo hace una reseña normativa, mencionándose el art. 17 de la ley del impuesto sobre los bienes personales, el inc. f) del art. 21., y citando los antecedentes

parlamentarios del proyecto de ley que derivan en la implantación del Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta, en la que su propósito era evitar la doble imposición.

El dictamen concluye diciendo: "...este servicio asesor entiende que los inmuebles rurales cuya titularidad de dominio corresponda a personas físicas, se encuentran exentos del impuesto sobre los bienes personales, resultando inaplicables las normas de valuación previstas para los mismos."

i) Dictamen N 7/02

En el presente dictamen se solicita se aclare el tratamiento a dispensar en el Impuesto sobre los Bienes Personales a los inmuebles rurales integrantes de una explotación o afectados a una Sociedad de Hecho sin contraprestación.

La División interpretó que sólo están exentos del Impuesto sobre los Bienes Personales las personas físicas y/o sucesiones indivisas por los inmuebles cedidos o alquilados a terceros para su explotación bajo figuras distintas a la Sociedad de Hecho.

Por otro lado se encontrarán alcanzados por el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, los inmuebles pertenecientes a explotaciones agropecuarias. Con relación al impuesto sobre los bienes personales, quedará alcanzada la participación que posea la persona física en el patrimonio de dicha explotación.

En resumen, se encuentran fuera del ámbito del impuesto los inmuebles rurales que integren el activo de explotaciones unipersonales, que hayan sido afectados por sus titulares al patrimonio de sociedad de hecho, o los inmuebles inexplorados o cedidos en alquiler.

j) Fallo del TFN en el caso "González, Camilo" (14/4/2009)

Se trata de un recurso de apelación interpuesto por el contribuyente por un ajuste sobre el Impuesto sobre los Bienes Personales correspondiente a los períodos fiscales 2003 y 2004.

El contribuyente era propietario de ocho inmuebles rurales y tributaba IGMP por uno de ellos. Consideró que se encontraba exento de tributar el Impuesto sobre los Bienes Personales, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 21, inciso f), de la ley, precisamente porque pagaba el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

El fisco sostiene que los campos forman parte del activo de empresas o explotaciones unipersonales, por lo tanto están gravados.

La resolución del TFN establece que el impuesto sobre los bienes personales recae sobre los bienes que conforman el patrimonio de las personas físicas y sucesiones indivisas, mientras que el impuesto a la ganancia mínima presunta alcanza básicamente a los bienes del activo de sociedades, empresas o explotaciones unipersonales. La exención solo alcanza a los inmuebles rurales que no se exploten o que se arrienden.

k) Circular 1080 DGI (5/9/1979)

La presente circular define el concepto de empresa unipersonal: “Empresario es la persona física o sucesión indivisa titular de un capital que, a nombre propio y bajo su responsabilidad jurídica y económica, asume con intención de lucro la prestación habitual de servicios técnicos, científicos o profesionales, y organiza, dirige y solventa con ese fin, el trabajo remunerado y especializado de otras personas.

Constituye el capital, a estos efectos, todo tipo de recursos económicos significados por bienes afectados, total o parcialmente, a la consecución de los objetivos de que se trata”.

l) Fallo del TFN sala A en el caso Molaro, José Luis (17/05/2012)

La cuestión consistió en decidir sobre la procedencia del ajuste sustentado en la gravabilidad de los inmuebles rurales afectados a una explotación unipersonal en los términos del inciso k) del artículo 19 de la ley del impuesto sobre los bienes personales o si, por el contrario, resultaba aplicable la dispensa contenida en el inciso f) del artículo 21 de la ley del tributo, en cuanto establece la exención de los inmuebles rurales alcanzados, a su vez, por el impuesto a la ganancia mínima presunta.

Se revocó la resolución de la AFIP al entender que la intención del legislador al sancionar la ley del impuesto sobre los bienes personales fue tratar de evitar la doble imposición para los inmuebles registrados a nombre de personas físicas o sucesiones indivisas, afectados a sociedades de hecho o explotaciones unipersonales.

La exención tipificada en el artículo 21, inciso f), de la ley del impuesto sobre los bienes personales contempla la coexistencia de dos elementos inescindibles: el

subjetivo (que el inmueble pertenezca a personas físicas o sucesiones indivisas) y el objetivo (que el inmueble revista la condición de rural) esté o no afectado a una explotación. En la medida en que se verifiquen ambos elementos, procederá la exención, habida cuenta de que la ley no hace ninguna distinción acerca del destino o la afectación de los inmuebles.

6.3.4. DESARROLLO.

Como he mencionado en los antecedentes acá se plantean varias tendencias doctrinarias según el destino de los bienes inmuebles rurales:

a) Persona física titular de inmuebles rurales domiciliada en el país:

a.1) Explotado en forma directa por el propietario:

a.1.1) Tributa el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta sobre el activo de la empresa unipersonal (quedando encuadrado en el art. 2 inc c): “Las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo. Están comprendidas en este inciso tanto las empresas o explotaciones unipersonales que desarrollen actividades de extracción, producción, o comercialización con fines de especulación o lucro.....”)

a.1.2) Tributa el Impuesto sobre los Bienes Personales sobre la participación de empresa unipersonal (art. 17 inc a y art. 19 inc k).

El art. 12 del decreto reglamentario de la ley de IGMP establece que: “A los fines de la determinación del gravámen, integrarán el activo de las SH los inmuebles propiedad de uno o más socios, afectados a la explotación en forma exclusiva y sin retribución alguna, o cuando ésta sea inferior a la que se hubiera fijado entre partes independientes de acuerdo a los valores normales de mercado.”

a.2) Inexplotado o arrendado:

a.2.1) Tributa el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta sobre el valor del inmueble (art. 2 inc e).

a.2.2) Exento en el impuesto sobre Bienes Personales (art. 21 inc. f).

La definición de bienes improductivos, se establece en forma residual, excluyendo los bienes inmuebles del país o del exterior que no sean bienes de cambio, o bienes de uso, o se encuentren afectados a una actividad comercial, industrial, agropecuario, o de prestación de servicios.

b) Sociedad de hecho: inmuebles rurales afectados a una explotación agropecuaria

b.1) Tributan Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta sobre el activo (art.2 inc a).

b.2) Tributa Impuesto sobre Bienes Personales el socio al declarar su participación social en función del VPP de la sociedad si su objeto es civil y como responsable sustituto acciones y participaciones sociales si el objeto es comercial.

c) Persona física titular de inmuebles rurales domiciliada en el exterior:

c.1) Explotado en forma directa por el propietario:

c.1.1) Tributa el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta sobre el activo de la empresa unipersonal (quedando encuadrado en el art. 2 inc h como establecimiento estable, ingresando el impuesto el responsable sustituto): “ Los establecimientos estables domiciliados o, en su caso, ubicados en el país, para el o en virtud del desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o cualesquiera otras, con fines de especulación o lucro, de producción de bienes o de prestación de servicios, que pertenezcan a personas de existencia visible o ideal domiciliadas en el exterior, o a patrimonios de afectación, explotaciones o empresas unipersonales ubicados en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas.”

c.1.2) Se encuentra exento del Impuesto sobre los Bienes Personales sobre la participación de empresa unipersonal (art. 16 último párrafo): Art 26 último párrafo: “No regirán las disposiciones establecidas en este artículo cuando resulten de aplicación las contenidas en el sexto párrafo del inciso h) del artículo 2º de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta”.

c.2) Inexplotado o arrendado:

c.2.1) Tributa el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta sobre el activo de la empresa unipersonal (quedando encuadrado en el art. 2 inc h como establecimiento estable, ingresando el impuesto el responsable sustituto): “ Los establecimientos estables domiciliados o, en su caso, ubicados en el país, para él o en virtud del desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o cualesquiera otras, con fines de especulación o lucro, de producción de bienes o de prestación de servicios, que pertenezcan a personas de existencia visible o ideal domiciliadas en el exterior, o a patrimonios de afectación, explotaciones o empresas unipersonales ubicados en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas.”

c.2.2) Se encuentra exento del Impuesto sobre los Bienes Personales sobre la participación de empresa unipersonal (art. 16 último párrafo): Art 26 último párrafo: “No regirán las disposiciones establecidas en este artículo cuando resulten de aplicación las contenidas en el sexto párrafo del inciso h) del artículo 2º de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta”.

La valuación del inmueble al 31 de diciembre para la Ley de IGMP, no podrá ser inferior al valor que se fija para el pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares. Al dicho valor podrá deducirse el 25% del valor fiscal asignado a la tierra libre de mejora o \$200.000 el que fuese mayor.

En el IGMP, que es complementario del impuesto a las ganancias, el sujeto pasivo es la empresa unipersonal. En cambio, en el ISBP el sujeto pasivo es la persona física, que resulta única dueña de la explotación de cuyo capital forma parte el inmueble rural.

En el caso de inmuebles rurales pertenecientes a sujetos radicados en el exterior quienes tributan por los mismos (aún cuando no se exploten) vía responsable sustituto en el impuesto a la ganancia mínima presunta, pero quedan exceptuados de ingresar el impuesto sobre los bienes personales.

De lo expuesto podemos decir que se produce una mayor gravabilidad para aquellos sujetos que bajo la forma de empresa unipersonal deciden explotar el inmueble rural, de aquellos que lo arrendan o no lo dejan inexplotados.

6.3.5. CONCLUSION ACERCA DE SU GRAVABILIDAD

Analizando si corresponde o no gravar un inmueble afectado a la sociedad en el ISBP, la normativa vigente, la posición del fisco, la jurisprudencia y la doctrina ha ido variando.

Desde el punto de vista del fisco ha tenido criterios cambiantes, con el agravante de que su opinión ha sido plasmada en un marco normativo de escasa jerarquía como son los dictámenes, notas externas y preguntas frecuentes.

Con la nota externa (AFIP) 5/2006, el organismo determinó el tratamiento fiscal en relación a la gravabilidad de los inmuebles rurales en el ISBP y en el IGMP según su destino y afectación, considerando que los inmuebles arrendados e inexplorados estarían exentos en el ISBP y gravados en el IGMP, mientras que los afectados al patrimonio de una explotación unipersonal o de una sociedad de hecho estarían gravados en ambos tributos (correspondiendo -en este último supuesto- a los titulares de los inmuebles incluir en la DDJJ del ISBP el valor de su participación societaria).

Desde el punto de vista de la doctrina están quienes consideran que no se verifica doble imposición entre el ISBP y el IGMP, dado que estos gravámenes son pertenecientes a distintos ámbitos de imposición, cuyos sujetos pasivos tanto como sus bases imponibles son claramente diferenciados.

La doctrina opositora considera que la exención tipificada en el artículo 21, inciso f), de la ley del impuesto sobre los bienes personales contempla la coexistencia de dos elementos inescindibles: el subjetivo (que el inmueble pertenezca a personas físicas o sucesiones indivisas) y el objetivo (que el inmueble revista la condición de "rural"), esté o no afectado a una explotación.

En la medida en que se verifique la sustantividad de los citados elementos, los inmuebles en cuestión solamente estarán alcanzados por el impuesto a la ganancia mínima presunta y se encontrarán exentos del impuesto sobre los bienes personales, y ello, habida cuenta de que la exención no hace ninguna distinción acerca del destino o la afectación de los inmuebles.

Con relación a la Jurisprudencia en el Tribunal Fiscal, los pronunciamientos cambiaron de signo: en la causa González, Camilo, de 2009, los vocales Juan Carlos Vicchi, Adriana Adorno y Esteban Urresti dieron la razón a la AFIP, al decir que no se verifica una doble imposición económica sobre los inmuebles rurales, dado que su cómputo se efectúa a los efectos de la determinación de gravámenes pertenecientes

a distintos ámbitos de imposición, cuyos sujetos pasivos y base imponible son claramente diferenciados.

En 2012, en Molaro, José Luis, la Sala A integrada por Ignacio Buitrago y Ernesto Caldeiro dijo que una recta hermenéutica de las normas del artículo 19, inciso k) del Título IV de la ley 23.966 y artículo 2, inciso c) del Título V de la ley 25.063, llevan a la conclusión que los inmuebles rurales cuya titularidad de dominio corresponda a personas físicas sujetas a la Ganancia Mínima Presenta, están exentos del Impuesto sobre los Bienes Personales”.

El fisco se extiende en la interpretación de la ley, violando el principio de legalidad y extendiendo la base imponible. Por otro lado, se produce un trato discriminatorio en favor de quienes decidieron no asumir ningún riesgo empresarial.

Debe primar la estabilidad normativa, y su interpretación razonable por sobre una necesidad recaudatoria del estado.

Es fundamental realizarse una adecuación normativa, que deje en claro cuál es el tratamiento a otorgar a los inmuebles rurales en ambos tributos, evitando avasallar la intención que tuvieron los legisladores al momento de sancionar las normas.

Debería extenderse la exención en el impuesto sobre los bienes personales a todos los inmuebles rurales, ya sean explotados, inexplotados o arrendados, adoptando medidas que motiven la explotación de las tierras.

6.4. NAVES, AERONAVES Y AUTOMOTORES.

Conceptos Básicos

Concepto de automotor y automóviles: En la definición dada por la Ley 24449 – ley de tránsito-; los automotores son el género y el automóvil la especie; el concepto de automotor comprende entre otros a los automóviles, motos, camiones, etc. Se define como automóvil al automotor para el transporte de personas de hasta ocho plazas, excluido el conductor, con cuatro o más ruedas, y los de tres ruedas que excedan los 1.000 (mil) kilogramos de peso.

Concepto de nave: Del latinnavis, una nave es una construcción capaz de flotar, el término se utiliza, como sinónimo de embarcación o barco. En este caso la ley de navegación creó un registro en el cual se inscriben las transmisiones de dominio según lo establecido en el artículo 158.

Concepto de aeronaves: Se entiende por aeronave a todo aquel elemento que pueda transportarse en el aire, sosteniéndose en él sin mantener ningún tipo de contacto con la superficie terrestre y pudiendo desplazarse de un lugar a otro, es decir, no quedar estático en el aire; normalmente pensamos en aviones, avionetas, helicópteros; sin distinción de tamaño y destino de los mismos, por ejemplo uso comercial, deportivo, etc.

Resulta necesario aclarar si la titularidad del bien nace con la posesión o con la inscripción en el registro respectivo; sobre este tema existe un fallo de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en el cual sostuvo que la inscripción se refiere al dominio del buque y no a la traslación de ese dominio; en definitiva no resulta lo mismo los efectos de la transmisión de la propiedad con las consecuencias que trae aparejada la inscripción en la matrícula.

Por lo expuesto los actos de transmisión del dominio de buques o aeronaves podrán probarse por cualquier medio de prueba, sin necesidad de su anotación en los respectivos registros.

Bienes situados en el País. Valuación

1. Las naves y aeronaves de matrícula nacional. Art. 19 inc. c)
2. Los automotores patentados o registrados en su territorio. Art. 19 inc. d)

A los efectos de establecer si los bienes se encuentran situados en el país, la ley exige para las naves y aeronaves que deben estar matriculadas en el país y para los automotores patentados en el país.

Según el inciso b) del artículo 22 de la ley, dispone que los automotores, naves, yates y similares se deberán valorar al costo de adquisición, construcción o valor de ingreso al patrimonio; dichos valores deberán ser actualizados por los índices elaborados por la Dirección General Impositiva.-

Cabe recordar que los citados índices resultaron aplicables hasta marzo de 1992, inclusive, según ley 24073.

En los casos en que los bienes son adquiridos a título gratuito, se considerará el valor y la fecha de ingreso al mismo de acuerdo a lo dispuesto en la ley del impuesto a las ganancias, de la cual se desprende que el valor de esos bienes es el valor impositivo en cabeza de su antecesor a la fecha de declaratoria de herederos o declaración de validez del testamento o en su caso la tradición del bien donado, todo lo expuesto según los artículos 4 del decreto reglamentario del Impuesto Sobre Los Bienes

Personales y el artículo 4 de la ley del Impuesto a las Ganancias, al cual nos remite el artículo del Decreto Reglamentario del Impuesto Sobre los Bienes Personales.

Sobre el valor obtenido, se deberá detraer el importe que resulte de aplicar el coeficiente de amortización anual correspondientes a los años de vida útil transcurridos desde la fecha de adquisición, construcción o ingreso al patrimonio hasta el año, inclusive, por el cual se liquida el gravamen.

En el caso de la compra de un automóvil a nombre de un menor discapacitado, con las franquicias tributaria previstas en la ley 19279 y sus modificaciones; en consulta vinculante se concluyó que: “Tratándose el impuesto sobre los bienes personales de un tributo de naturaleza claramente distinta a aquellos contemplados por la ley 19279, y en tanto la ley 23966 que lo instaurara no ha legislado la exención u otro tratamiento preferencial para los bienes de titularidad de las personas discapacitadas, no cabe sino concluir acerca de la gravabilidad de los automotores adquiridos con los beneficios previstos por la norma legal citada en primer término.....”

En el caso especial de los automóviles, la valuación de los mismos, no podrá ser inferior al que surge de la comparación del valor residual y el valor de la tabla establecida por la AFIP, con el asesoramiento de la Superintendencia de Seguros de la Nación; al 31 de diciembre de cada año.

El valor de tabla se deberá utilizar solamente durante la vida útil del bien para el contribuyente, en un todo de acuerdo con lo dispuesto en el segundo párrafo del Art. 18 del Decreto Reglamentario. Si una vez que el bien se encuentre totalmente amortizado y el titular sigue siendo la misma persona, corresponde valuarlo según el primer párrafo del inciso b) del artículo 22 de la ley; por lo tanto el valor residual será cero. Desde el punto de vista expositivo, al cargar el bien en el programa aplicativo se deberá informar como “totalmente amortizado”.

Siguiendo con el párrafo anterior, se puede presentar la siguiente situación: que si bien el automotor desde su primer adquisición se encuentra totalmente amortizado, en mano del primer titular, al producirse la venta del bien, para el nuevo adquirente, el bien vuelve a tener un valor de origen, el cual se deberá amortizar y de figurar el vehículo en tabla, resulta procedente comparar el valor residual y el valor de tabla al 31 de diciembre del ejercicio fiscal en el cual se declara.

En los casos de la incorporación de un automotor usado al patrimonio, se debe aplicar el principio de realidad económica, determinándose la fecha de ingreso al patrimonio el día de la entrega de posesión, aun cuando la transmisión del dominio sólo produzca efectos entre las partes y terceros desde la fecha de inscripción en el Registro de la Propiedad Automotor.

En el supuesto que se trate de un automotor que no figura en tabla, se deberá aplicar el valor residual actualizado.

Para el caso de un vehículo de colección, se deberá valorar de acuerdo a lo establecido en el inciso e) del artículo 22 de la ley. Corresponde tomar el valor de compra y adicionarle las inversiones realizadas sin detraer amortización alguna si el vehículo fue restaurado.

Es muy común encontrar para este tipo de bienes, la utilización de operaciones de “leasing”; que si bien no se encuentran contempladas específicamente en la ley, por aplicación del criterio de apropiación nos podemos encontrar ante dos caminos:

- a) antes del ejercicio de la opción de compra, los bienes son declarados por el dador.
- b) ejercida la opción de compra, los bienes son declarados por el tomador.

Bienes situados en el Exterior. Valuación.

1. Las naves y aeronaves de matrícula extranjera. Art. 20 inc. c)
2. Los automotores patentados o registrados en el exterior. Art. 20 inc.d)

La ley en el artículo 23 a) cuando se refiere a los automotores, aeronaves, naves, yates y similares, dice que los mismos se valuarán “a su valor de plaza en el exterior al 31 de diciembre de cada año”.

“Para la conversión a moneda nacional de los importes en moneda extranjera de los bienes que aluden los incisos anteriores se aplicará el valor de cotización, tipo comprador, del Banco de la Nación Argentina de la moneda extranjera de que se trate al último día hábil anterior al 31 de diciembre de cada año.”

Para establecer con claridad que se debe entender por “valor de plaza”, el artículo 25 del Decreto Reglamentario establece: “A los fines del artículo 23 de la ley se entenderá

que constituye valor de plaza, el precio que se obtendría en el mercado en caso de venta del bien que se valúa, en condiciones normales de venta”.

“A tales efectos se considerarán constancias suficientes las certificaciones extendidas en el país extranjero por los correspondientes organismos de aplicación o por los profesionales habilitados para ello en dicho país. En todos los casos será indispensable la pertinente legalización por la autoridad consular argentina”.

6.5. OBJETOS PERSONALES Y DEL HOGAR.

Conforme lo establecido en el Artículo 22 de la Ley 23.966, la valuación de los objetos personales y del hogar es conforme a su costo de adquisición.

Dicho monto nunca puede ser inferior al cinco por ciento de la suma del valor de todos los bienes gravados del país y al valor de los inmuebles que se encuentren en el exterior. De esta manera se fija un tope inferior por el cual si la suma de las valuaciones de bienes que se posee resulte menor al mismo, debe tomarse como base imponible a este 5%. En definitiva a los fines de la determinación de la base para el cálculo del monto mínimo, no deberá considerarse el valor, real o presunto, de dichos bienes.

La Ley de Impuesto a las Ganancias, también establece para la valuación considerar el costo, pero no establece un monto mínimo a considerar como la ley de Impuesto sobre los Bienes Personales.

Los objetos de arte, para colección y antigüedades, de adorno, y uso personal y otros para cuya confección se hubiera utilizado principalmente materiales preciosos o piedras preciosas de acuerdo al inciso e) del Artículo 22 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales se valúa conforme a su valor de adquisición o construcción actualizado al 31 de diciembre del año en cuestión, al mismo se le aplicará el índice de actualización, mencionado en el artículo 27 entre la fecha de adquisición, construcción, que indique la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes de diciembre de cada año.

La Ley de Impuesto a las Ganancias, también establece para la valuación considerar el costo, pero sin la actualización establecida por la ley de Impuesto sobre los Bienes Personales.

Dictamen N° 48/2001 del 25 de julio de 2001 de la D.A.T. El Dictamen N° 48/2001 del 25 de julio de 2001 de la D.A.T.(Dirección de Asesoría Técnica - Administración

Federal de Ingresos Públicos) establece la valuación de las Obras de Arte que se reciban por donación. “Las obras de arte recibidas en donación deberán ser valuadas conforme el inciso e) del artículo 22 de la ley de impuesto sobre los bienes personales, artículo 4° de su decreto reglamentario y artículo 4° de la ley de impuesto a las ganancias y artículo 7° de su decreto reglamentario, ya que de aplicarse otro procedimiento quedaría excluido de la legislación vigente”.

El motivo del dictamen debido a que en una determinación de oficio de la AFIP el contribuyente no considero valor alguno para los indicados bienes. Mientras el sector que efectúa la determinación de oficio considera que debe valuarse de acuerdo al valor de plaza al momento de adquisición o conforme valuación en galerías de arte.

El caso en análisis comprende obras cuyo autor es un pintor reconocido públicamente, lo que conduce a deducir que las mismas son obras de arte y no bienes del hogar como manifiesta el contribuyente. Los dibujos, pinturas, son considerados objetos de arte si son producidos directamente por su autor (o sea no son copias o imitaciones).

En el Decreto Reglamentario del impuesto sobre los bienes personales dispone en el artículo 4° que, "Los contribuyentes del gravamen que hayan adquirido a título gratuito bienes que integren su patrimonio al 31 de Diciembre de cada año, deberán tener en cuenta el valor y la fecha de ingreso al mismo que deba atribuirse a tales bienes de acuerdo con las disposiciones del artículo 4° de la ley de impuesto a las ganancias"⁹³.

El artículo 4° de la ley del impuesto a las ganancias establece que cuando los contribuyentes recibieran bienes por herencia o donación, se considerará como valor de adquisición al valor impositivo que tales bienes tuvieran para su antecesor a la fecha de ingreso al patrimonio de estos y como fecha de adquisición esta última.

En caso de no poderse determinar dicho valor, se tomará como valor de adquisición el que surja para el impuesto a la transferencia gratuita de bienes o el que corresponda al bien a la fecha de transmisión.

En definitiva el Dictamen establece que se deberá computar como valor de adquisición para su incorporación al patrimonio el que corresponda al momento de efectuarse la respectiva donación.

Se ha fijado como criterio para la valuación de las obras de arte, al valor en plaza a fecha reciente, el mencionado criterio que no es acorde con lo dispuesto con la normativa, por lo tanto (según lo determinado en el Dictamen) se debe recalcular los valores al momento de la transferencia gratuita de los bienes.

⁹³ Art 4 – Decreto Reglamentario Impuesto sobre los Bienes Personales

Como complemento de la ley de impuesto sobre los bienes personales, se encuentra el Registro Fiscal de Operadores de Obras de Arte y un régimen de información respecto de las operaciones de compra, venta e intermediación de obras de arte.

El Registro de las operaciones de Obras de Arte, se inscriben las personas físicas, sucesiones indivisas que intervengan en las operaciones de compra, venta e intermediación.

Los sujetos se deben inscribir como "Galerías de Arte" o como "Comercializadores e Intermediarios de Obras de Arte".

Se consideran que son habitualitas cuando los últimos 12 meses calendario realicen por lo menos tres operaciones de compra y/o venta de obras de arte y se alcance el monto de \$50.000.

Los sujetos se deben inscribir a través de la página web de la AFIP, a mediante el Sistema Registral.

En el mismo se anotan los sujetos obligados a inscribirse en el "Registro", que sean como vendedores de obras de arte.

El sujeto debe presentar mensualmente la declaración de las transferencias a título oneroso de obras de arte cuyo precio total sea igual o superior a \$10.000.-, salvo las operaciones de compraventa de obras de arte efectuadas a través de remates y/o subastas.

El vencimiento de la DDJJ es el último día del mes siguiente al que se realiza la operación, y en caso de no haberse efectuado operaciones en un mes, se deberá informar "sin movimiento".

Las personas físicas, sucesiones indivisas dueños de obras de arte cuyo valor, considerando cada una de ellas, resulte igual o superior a \$10.000 deberán presentar una declaración jurada anual detallando la existencia de las mismas al 31 de diciembre para las personas físicas y a la fecha de cierre de ejercicio para personas jurídicas, para la valuación se debe considerar la establecida en la ley del impuesto sobre los bienes personales.

Los sujetos deben presentar la DDJJ a través de la pagina web de la AFIP, mediante el servicio de Regimen de Información.

La declaración jurada anual deberá presentarse hasta el último día del mes de febrero del año siguiente al que corresponda la información para las personas físicas, y vence el último día del segundo mes siguiente al de cierre del ejercicio correspondiente al período que se informa en el caso de personas jurídicas.

7. MODIFICACIONES A LA LEY DEL GRAVAMEN

7.1 Modificaciones introducidas por la ley 27260. Valuaciones

La ley 27260 , publicada en el B.O. el 22/07/2016, dispuso en su Libro II la creación de un Régimen de Sinceramiento Fiscal, más conocido como “blanqueo de bienes”, por el cual se concedieron ciertos beneficios a todos aquellos sujetos residentes que exteriorizaran sus bienes que hubieran omitido de hacerlo con anterioridad a la citada fecha de publicación de la ley, para el caso de personas humanas, o al 31/12/2015, en el caso de personas jurídicas, fechas a las que denominó como de preexistencia.

Para regularizar dicha omisión, los sujetos debían presentar una declaración jurada con individualización de los bienes a exteriorizar e ingresar un impuesto especial aplicable sobre el valor de dichos bienes, valuados de conformidad a esta norma excepcional.

En el caso de los bienes inmuebles, el valor de los mismos se fijó a su valor de plaza a la fecha de preexistencia, que para las personas humanas como se dijo, fue el 22/07/2016, y como fecha de incorporación del bien a esa misma fecha.

En el caso de los automotores, a su valor de las tablas que publica la AFIP al 31/12/2015 o al 22/07/2016, según si la fecha de incorporación lo fue hasta la primera de las fechas indicadas, o a la segunda si fue con posterioridad y hasta la última de las fechas indicadas.

La valuación de las aeronaves, naves, yates y similares, radicados en el país, declarados por personas humanas o las sucesiones indivisas, deberá surgir de una constancia emitida por una entidad aseguradora que opere bajo la supervisión de la Superintendencia de Seguros de la Nación, suscripta por persona habilitada

Los créditos y todo tipo de derecho susceptible de valor económico se valuarán a la fecha de preexistencia, prevista en el segundo párrafo del Artículo 37 de la Ley N° 27.260, de acuerdo con las normas del impuesto sobre los bienes personales cuando los titulares sean personas humanas o sucesiones indivisas y conforme a las disposiciones del impuesto a la ganancia mínima presunta cuando se trate de sujetos comprendidos en el Artículo 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

Cuando se trate de seguros con capitalización y ahorro contratados en el exterior y en la medida en que se cancelen y/o rescaten con anterioridad a la fecha de la declaración voluntaria del respectivo derecho, el valor de rescate —a la fecha de preexistencia prevista en el segundo párrafo del Artículo 37 de la Ley N° 27.260— deberá surgir de una constancia emitida por la entidad aseguradora del exterior. A efectos de la conversión de la moneda extranjera a moneda nacional se aplicará lo indicado por el primer párrafo del Artículo 40 de la citada ley. (Párrafo incorporado por art. 1° inc. a) de la Resolución General N° 3944/2016 de la AFIP B.O. 14/10/2016.)

Cuando se trate de acciones, títulos públicos y demás títulos valores, que coticen en bolsas y/o mercados —en el país o en el exterior— deberán valuarse al último valor de cotización o último valor de mercado en el supuesto de cuotas partes de fondos comunes de inversión, a la fecha de preexistencia de los mismos, definida en el segundo párrafo del Artículo 37 del texto legal.

Las valuaciones indicadas, en los casos que difieran de las aplicables según la ley del tributo, las sustituyen a partir de los períodos fiscales 2016 y siguientes.

7.2 Modificaciones introducidas por la ley 27260. Eximición del impuesto

Por otra parte, para aquellos sujetos del impuesto que hayan cumplido con sus obligaciones tributarias durante los períodos 2014 y 2015, no tengan deudas en condición de ser ejecutadas por la Afip y no hayan adherido a planes de pago particulares, ni a los beneficios de la ley 26860 ni al de la presente 27260, quedarán exentos del impuesto sobre los Bienes Personales por los períodos fiscales 2016, 2017 y 2018.

7.3 Modificaciones introducidas por la ley 27260. Modificaciones específicas

Éstas son las modificaciones más importantes que se le han introducido a la ley del gravamen en los últimos años.

Éstas modificaciones sustanciales se refieren, en síntesis a:

- a) Incremento gradual de la exención del tributo. Para el período fiscal 2016 se fijó en \$ 800.000.-, para el período fiscal 2017 en \$ 950.000.- y para el período fiscal 2018 en \$ 1.050.000.-
- b) Carácter de la exención como monto no imponible. Los valores indicados en el precedente punto a) se deducirán de la base imponible, y sobre la diferencia se aplicará la alícuota del impuesto.
- c) Alícuota única y reducción gradual de la misma. Se fijó la alícuota única en 0.75% para el período fiscal 2016, en 0.50% para el período fiscal 2017 y en 0.25% para el 2018. Las mismas alícuotas serán aplicables a los sujetos no domiciliados en el país.
- d) Las participaciones societarias quedarán alcanzadas al 0.25%
- e) Modificación de la base de cálculo del valor mínimo presunto de los bienes personales y del hogar.

8. IMPACTO DEL IMPUESTO EN LA RECAUDACION NACIONAL

El Impuesto sobre los Bienes Personales, en lo que respecta a la recaudación nacional, tampoco representa un ingreso considerable y que justifique la implementación de esta medida tan criticada.

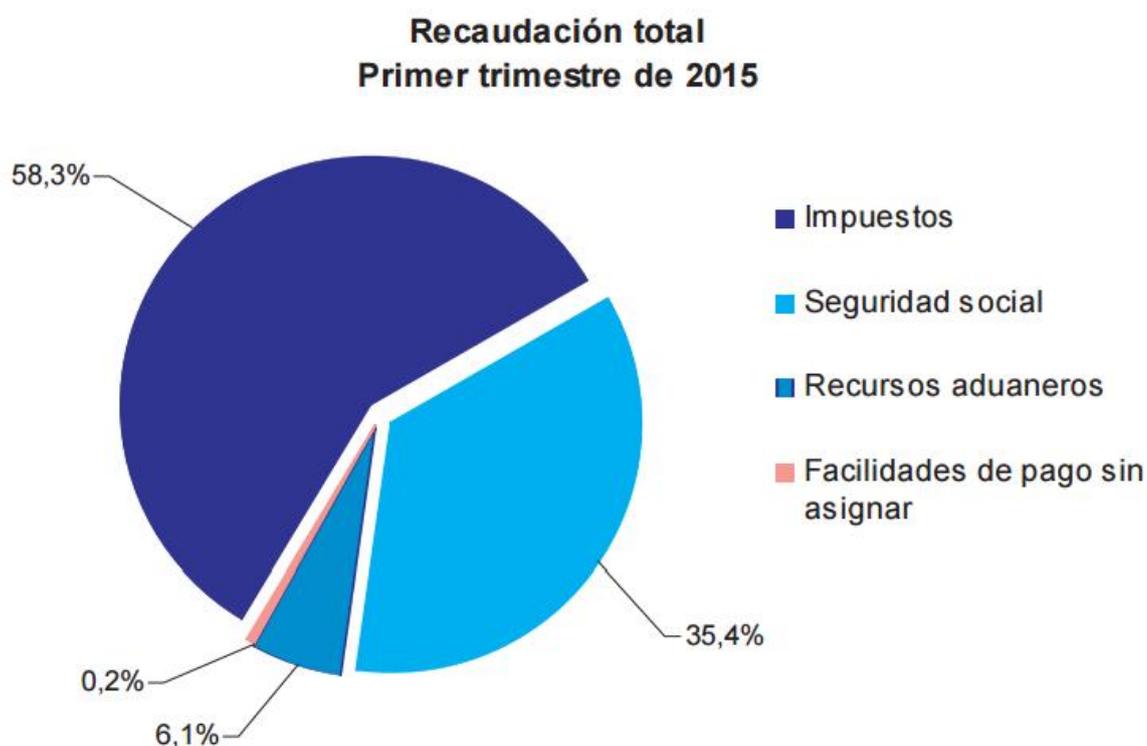
“Consultando sobre la caída de la recaudación en este ítem, el ministro [de economía AxellKicillof] dijo que “la recaudación del impuesto es baja y no refleja a situación patrimonial del país, pero ese es otro tema, es una cuestión de mejorar los controles y

llamar la atención sobre aquellas personas que tienen mayor poder adquisitivo y no pagan lo que tienen que pagar”.⁹⁴

En lo que respecta al primer trimestre del año 2015, en la recaudación de la República Argentina, siguen siendo los impuestos su fuente más cuantiosa, representando un 58,30% de la misma.

La siguen en importancia los recursos de la seguridad social con un 35,40%, mientras que el resto se encuentra representado por los recursos aduaneros y los planes de facilidades de pago sin asignar.

Gráficamente, queda plasmado de la siguiente manera⁹⁵:



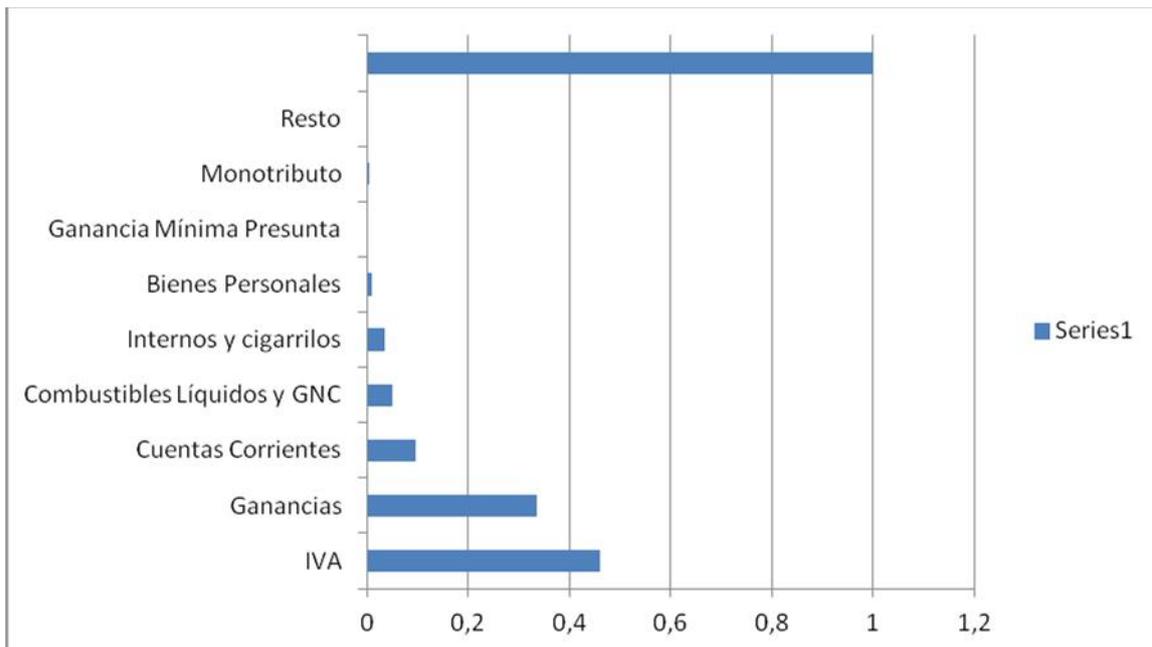
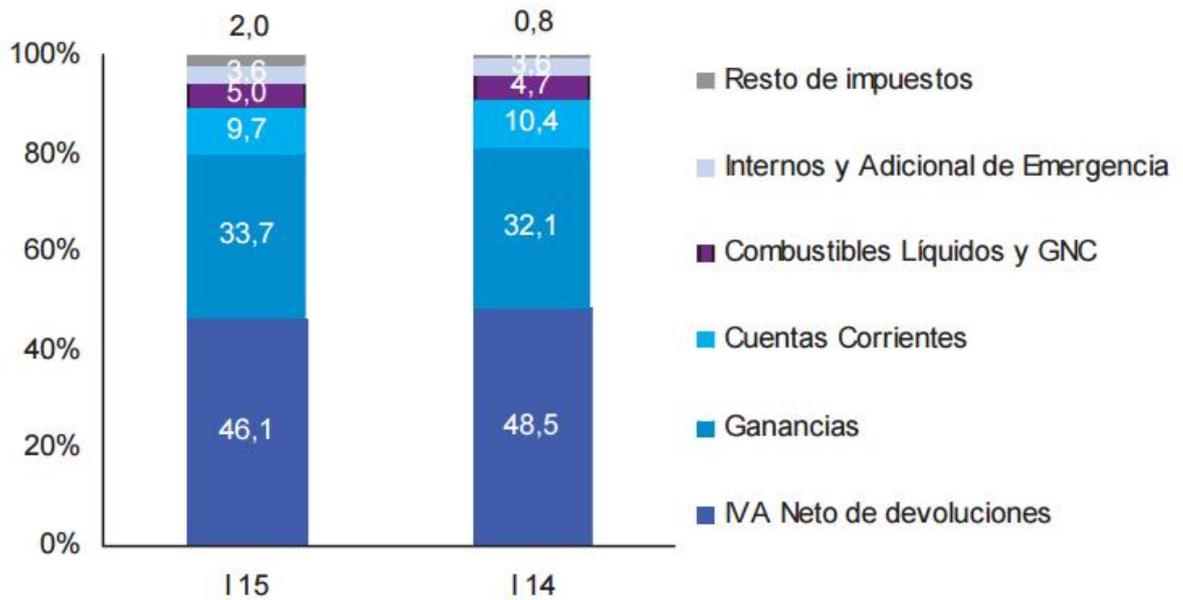
Ahora bien, ese 58,30% del total recaudado en concepto de impuestos se encuentra compuesto de la siguiente manera⁹⁶:

⁹⁴ “Kicillof: Hablé con la presidente y no hay ninguna medida de bienes personales en curso”, artículo periodístico publicado en infobae el 07/01/2014, fuente <http://www.infobae.com/2014/01/07/1535573-kicillof-hable-la-presidente-y-no-hay-ninguna-medida-bienes-personales-curso>

⁹⁵ Fuente AFIP: <http://www.afip.gob.ar/institucional/estudios/archivos/Informe.1.trimestre.2015.pdf>

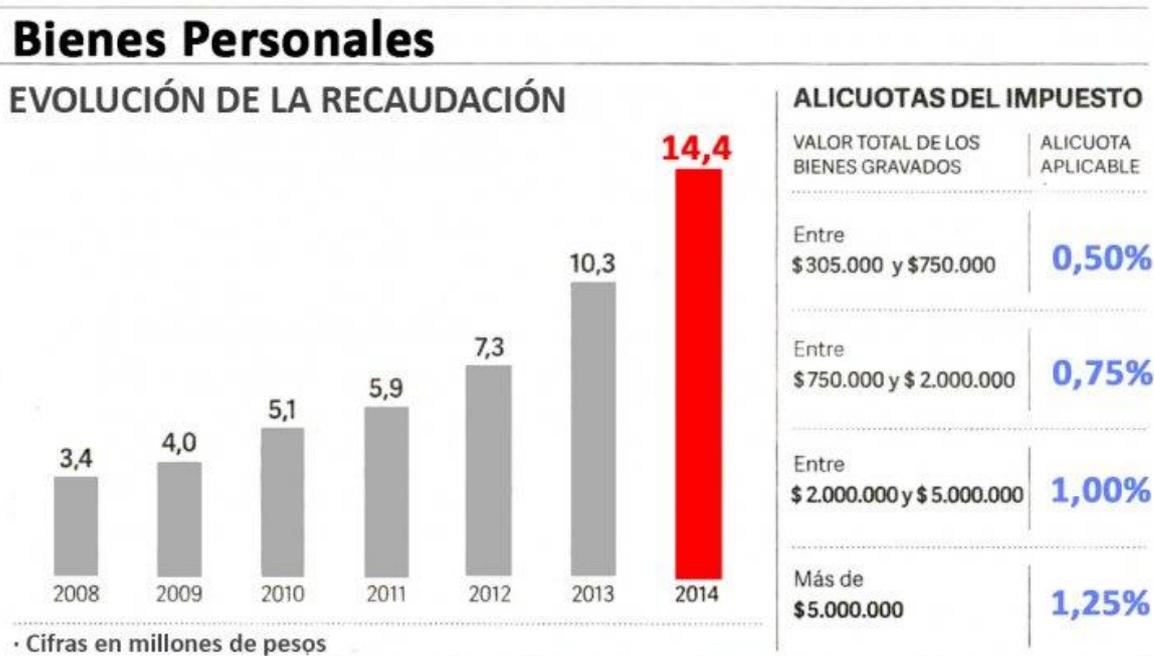
⁹⁶ Fuente Afip, *op. cit.*, en n. 31.

Recaudación de impuestos



Como se ve, el impuesto sobre los Bienes Personales apenas llega al 1% de la recaudación nacional en concepto de impuestos. Y también debe tenerse en cuenta que incluso en años anteriores, la recaudación total por este impuesto era infinitamente menor.

Al respecto, esta es su evolución histórica⁹⁷ desde el punto de vista recaudatorio:



Y si comparamos este impuesto argentino con sus similares en el resto del mundo, nos encontremos con que “La base exenta en España está en 300 mil euros y en Francia en 700 mil; en la Argentina, menos de 21.000 euros (...) En el mundo se aplica en general el Impuesto a las Ganancias con alícuotas que llegan al 52%, pero en general no alcanza a los bienes personales y si lo hacen es a cuenta del primero, es decir, como complemento.”⁹⁸. Si miramos dentro del Mercosur, “En Uruguay, por ejemplo, un patrimonio paga impuestos cuando sus bienes superan los 500 mil dólares. Por eso, si el impuesto se hubiese ajustado por la inflación real, hoy el piso debería rondar el 1.300.000 de pesos.”⁹⁹

La falta de actualización de un valor dado como mínimo en el año 2007 y que sigue intacto en la actualidad genera muchas disparidades.

“Según los expertos, se calcula que todos los años unos 100.000 nuevos contribuyentes pasan a estar alcanzados por este tributo (...). El año pasado [refiriéndose al año 2014 ver gráfico precedente], la AFIP recaudó 100% más que en

⁹⁷ Fuente AFIP, publicado en “Presión tributaria: más gente pagará Bienes Personales este año”, artículo periodístico publicado en infobae el 26/02/2015, fuente <http://www.infobae.com/2015/02/26/1629310-presion-tributaria-mas-gente-pagara-bienes-personales-este-ano>

⁹⁸Sticco, *op cit.*, en n. 4.

⁹⁹ Artículo periodístico, *op. cit.*, en n. 33.

2012 pero no porque hay más “riqueza” sino por la incidencia de la inflación con topes congelados.”¹⁰⁰

9. CONCLUSION

Como mencionamos el objetivo del presente trabajo de investigación está orientado a presentar una sugerencia de proyecto actualizado que introduzca las modificaciones que permitan que el impuesto alcance genuinas manifestaciones de capacidad contributiva. Con relación al análisis efectuado no solo existe disparidad únicamente por la falta de actualización del mínimo exento o porque dicho mínimo no represente a un mínimo no imponible, sino también dicha inequidad se debe a la forma en que deben valuarse los activos.

Al no modificarse el mínimo del impuesto mientras aumenta la valuación de los bienes genera que una persona sin aumentar su riqueza real se vea alcanzada por el impuesto. Queda absolutamente claro que se requiere de una urgente adecuación del monto exento toda vez que las distorsiones en materia ampliación de base sujeta a gravamen en relación al total de sujetos alcanzados, provocan que patrimonios básicos de una persona en general, queden sujetos a la determinación y pago del impuesto.

La ley 27260, promulgada durante el desarrollo del presente trabajo, ha recogido la inquietud y ya pretendido corregir el problema, pero ha resultado insuficiente. La eximición temporal para los denominados contribuyentes cumplidores es simplemente un paliativo transitorio para aquellos que cumplieron con sus obligaciones tributarias y no ocultaron bienes ni dejaron de pagar sus compromisos fiscales. Sólo merece destacarse la reducción de alícuotas, que alivia el peso del gravamen.

Debe tenerse presente que los métodos de valuación tienen directa incidencia con el concepto de capacidad contributiva. Esta capacidad tributaria es el principio rector que debe llevar implícito la totalidad de los impuestos con el fin de cumplir con los principios constitucionales de equidad e igualdad tributaria ya mencionados.

Por otro lado, la imposibilidad de descontar los pasivos, con algunas excepciones previstas por la ley, también genera disparidades a la hora de medir la real capacidad contributiva de los contribuyentes. Las deudas también son parte del patrimonio de las

¹⁰⁰ Artículo periodístico, *op. cit.*, en n. 33.

personas y más si dichas deudas han sido contraídas para la compra de los activos que resultan alcanzados por el impuesto.

El porcentaje que representa el Impuesto a los Bienes Personales disminuyó en los últimos años como porcentaje de la recaudación tributaria total. Desde la mitad de la década del 90 hasta principios de los años 2000, representó menos del 2,10%; en 2003 llegó a su pico (2,22%); y, luego, su incidencia comenzó a disminuir hasta llegar al piso de la última década: 1,07% en 2012.

El impuesto sobre los Bienes Personales puede ser una adecuada herramienta para aportar recursos a las finanzas públicas cuando grava una genuina expresión de capacidad contributiva. Para ello deberá, como lo fuera en sus orígenes, gravar el patrimonio de los contribuyentes, entendiendo por tal la diferencia entre el valor de sus bienes y el de las deudas contraídas.

10. BIBLIOGRAFIA

- 1) Ley 23.966 Impuesto sobre los Bienes Personales y su Decreto Reglamentario (BO 01/08/1991).
- 2) Ley 25.063 Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y su Decreto Reglamentario (BO 30/12/1998)
- 3) Ley 20.628 Impuesto a las Ganancias y su Decreto Reglamentario (BO 06/08/97)
- 4) Código Civil de La Nación – Ley 340 –
- 5) Código Civil y Comercial de la Nación – Ley 26.994 –
- 6) Ley 19.550 de sociedades comerciales. – Ley general de sociedades (Ley 26.994)
- 7) Decreto 988 / 2003 PEN.
- 8) Ley 11.683 de Procedimientos tributarios nacional.
- 9) Ley 23.966 originaria y modificaciones
- 10) Ley 22.248, Régimen Nacional del Trabajador Agrario (BO 18/07/1980)
- 11) Ley 13.246, Arrendamiento y Aparcerías rurales (BO 01/09/1948)
- 12) Nota Externa (AFIP) 5/2006. Inmuebles Rurales. Aclaraciones sobre su tratamiento BO. 22/11/2006
- 13) Dictamen N 7/2002. Dirección de Asesoría Técnica 28/12/2001. BO: 01/08/2002. Impuesto sobre los Bienes Personales. Exención artículo 21, inc f) de la Ley.
- 14) Dictamen N 78/2001. Dirección de Asesoría Técnica 31/10/2001. BO: 01/05/2002. Impuesto sobre los Bienes Personales. Normas de Valuación.
- 15) Dictamen N 27/2001. Dirección de Asesoría Técnica 30/04/2001. BO: 01/08/2001. Impuesto sobre los Bienes Personales. Valuación de Inmuebles Rurales.
- 16) Fallo del TFN en el caso "González, Camilo" (14/4/2009).
- 17) Circular 1080 DGI (5/9/1979).
- 18) JOSÉ LITVAK Y JORGE GEBHARDT “El Impuesto sobre los Bienes Personales” Editorial Errepar. Año: 2003.
- 19) JUAN C. NICOLINI, “Crónica Tributaria” N° 016008. Tomo IV Editorial. Errepar. 04/99.

- 20) SOTO, RAUL A. "Gravabilidad de los inmuebles rurales afectados a la explotación Unipersonal. Impuesto sobre los bienes personales y a la ganancia". *Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)*. XVII. 3/10/2009. Editorial Errepar.
- 21) ROCA, CARLOS. "Impuestos a la ganancia mínima presunta y sobre los bienes personales. Imposición sobre inmuebles rurales". *Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)* XVII 7/9/2009. Editorial Errepar.
- 22) D'AGOSTINO HERNAN M. "Inmuebles Rurales. Ganancia Mínima Presunta Versus Bienes Personales. El Tribunal Fiscal de la Nación define la inexistencia de doble Imposición. *Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)* XVII 11/10/2009. Editorial Errepar.
- 23) "Biocca Stella Maris" Derecho Internacional Privado, un nuevo enfoque, Tomo I, Editorial Lajouane, Buenos Aires, 2004.
- 24) "Biocca Stella Maris" Derecho Internacional Privado, un nuevo enfoque, Tomo II, Editorial Lajouane, Buenos Aires, 2004.
- 25) "Feldstein de Cárdenas, Sara L.", Derecho Internacional Privado, parte especial, Editorial Universidad, Buenos Aires, 2000.
- 26) Mariano M. Gagliardo, "Cuestiones Societarias", Editorial LexisNexis, Buenos Aires, 2005
- 27) García Belsunce, H. A. (1998). Enfoques sobre derecho y economía. Buenos Aires: Editorial Depalma
- 28) Goldschmidt, Werner "Derecho internacional privado" Editorial Depalma, Buenos Aires, 1997
- 29) Kaller de Orchansky, Berta "Nuevo Manual de derecho internacional privado", Editorial Plus Ultra, Buenos Aires, 1995
- 30) Leiva Fernandez, Luis F.P. "Fundamentos de Técnica Legislativa" Editorial La Ley, Buenos Aires. 1999.
- 31) M.D'Agostino, H. (2013). Bienes personales. Buenos Aires: Errepar.
- 32) Neumark, F. (1994). Principios de la Imposición. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda; Instituto de Estudios Fiscales.
- 33) Nissen, Ricardo "Situación legal de las sociedades extranjeras no inscriptas en los registros mercantiles de la República" Ed Ad – Hoc, Buenos Aires, 1997, página 221 con Rovira, Alfredo "Sociedades Extranjeras" Abeledo – Perrot, Buenos Aires, 1985,
- 34) Daniel Roque Vítolo, "Sociedades Extranjeras y off shore", Editorial Ad- Hoc, Buenos Aires, 2003
- 35) "Código Civil y Comercial" 2º reimposición, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2015.

- 36) "Código Civil de la República Argentina", Editorial AZ Universitarios, Buenos Aires, 2012
- 37) "Resolución IGJ N° 001632, diciembre 15 DE 2003, en el expediente "COCA COLA FEMSA DE BUENOS AIRES SA".
- 38) Dictamen Nro. 380 PTN del 15/ 11/ 2005 y Dictamen AFIP (DALyRSS) 4/2010
- 39) Dictamen Nro. 507 PTN del 15/12/ 2004
- 40) Resolución Nro. 7 / 2003 IGJ
- 41) Resolución Nro. 8 / 2003 IGJ
- 42) Resolución Nro. 12 / 2003 IGJ
- 43) Resolución Nro. 2 / 2005 IGJ
- 44) Resolución General 1497 AFIP.
- 45) Resolución 7/ 05 de la IGJ a la luz de la jurisprudencia", Dr. Eduardo Favier Dubois
Pronunciamientos judiciales
- 46) "Rolyfar SAc Confecciones Poza SACIFI ", CNCivCom Sala "F" 05/ 06/ 2003
- 46) "Lloyd Aéreo Boliviano c/ Interjets Viajes y Turismo", CNCom, Sala "E", 22/ 02/ 1988;
- 47) "Deliceland S.A. c/ Cadehsur S. A." CNCom, Sala "C", 21/ 07/ 2003.
- 48) "Squibb S.A." CNCom Sala "D", 11/10/ 1978; "SaabScania Argentina S.A." CNCom Sala "D" 20/ 07/ 1978
- 49) "Belforte de Uruguay S. A. s/ concurso preventivo s/ incidente de nulidad" CNCom, Sala "B", 16/ 04/ 2003
- 50) "Minera Alumbreira Limited Sucursal Argentina c/ EN-AFIP-DGI r 9/ 2010 s/ DGI". CNACContADm Federal Sala "II", 30/ 06/ 2015
- 51) Nolkedur SA Sucursal Argentina C/DGI s/ recurso directo de organismo externo", CNACContADm Federal Sala "II" 24/ 09/ 2015
- 52) "Rectificaciones Rivadavia S. A. c / DGI s/ recurso de repetición" CSJN 12 de julio 2011
- 53) Dra Aurora Estela Souza, "Sobre el razonamiento judicial", Material compilado para la Asignatura: Análisis Jurídico, Departamento de Derecho y Ciencias Social, Universidad de Morón, año 2010
- 54) Revista Jurídica de Buenos Aires, Derechos Humanos y Tributación, Editorial Lexis – Nexis Abeledo – Perrot, Buenos Aires
- 55) Seminarios de Actualización La Ley, Derecho Societario 3era edición 2006, "La empresa extranjera: Análisis actual de su problemática y de los principales fallos sobre la materia" Dr. Alfredo Rovira;

56) Seminarios de Actualización La Ley, Derecho Societario 3era edición 2006, "La 49) "The Bank of Tocio – Mitsubishi UFJ Ltd c/EN – AFIP- DGI- Resol 269/ 07 s / DGI", CSJN, 22/ 12/ 2014

57) <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/235000-239999/235975/norma.htm>.

58) <http://www.afip.gov.ar/gananciasYBienes/documentos/Manual%20-%20IMPUESTO%20SOBRE%20LOS%20BIENES%20PERSONALES.pdf>

59) "Régimen Patrimonial del Matrimonio y Uniones Convivenciales en el nuevo Código Civil y Comercial Unificado" LL - PET - 19/01/2015. "Régimen Patrimonial del Matrimonio y Uniones Convivenciales en el nuevo Código Civil y Comercial.

60) Información obtenida en las siguientes páginas de Internet:

www.consejo.org.ar

www.afip.gov.ar

www.ambito.com.ar

www.lanacion.com.ar

www.clarin.com.ar

www.errepar.com.ar

61) Atribución de rentas y bienes a los Cónyuges y herederos en los Impuestos a las Ganancias y sobre los Bienes Personales. Autor: Luis Omar Fernández. (<http://www.estudio-contable-fd.com.ar/articulos-impuestos/impuesto-ganancias/atribucion-rentas-bienes-conyugues-herederos>)

62) Ley 27260.