**19° Simposio sobre Legislación Tributaria**

**Comisión N° 1: Tratamiento de rentas y bienes del exterior**

**Dr. C.P. Ignacio Rodríguez**

**Impuesto sobre los Bienes Personales (IBP)**

El concepto de patrimonio “global” o “mundial es el principio rector que gobierna el impuesto sobre los bienes personales para aquellos sujetos domiciliados en la República Argentina.

A partir de esta premisa es interesante esta oportunidad que se me brinda de compartir situaciones que podrían derivarse en la práctica y que merecen atención a fin de no generar escenarios de doble imposición, atendiendo al alcance que la ley del gravamen ofrece en lo que hace a la acreditación de impuestos análogos y a escenarios particulares que pudieran derivarse del último régimen de sinceramiento fiscal instaurado por la ley 27.260, y que ya pudo haber tenido ramificaciones en las recientes presentaciones realizadas por el período fiscal 2016.

En tal sentido es que a continuación abordaré cuestiones específicas que, sin ser excluyentes de otras, ofrecen aristas para el debate, siendo mi ánimo el disparar inquietudes y arrimar respuestas que, lejos de ser unívocas y concluyentes, brinden algo de luz en escenarios que podrían presentarse complejos a partir de decisiones puntuales que los contribuyentes pudieron haber tomado.

1. **Bienes en el exterior y en el país mantenidos a través de una sociedad extranjera – Existencia de un impuesto análogo del IBP – Cómputo de impuestos análogos pagados en el exterior (FTC) o en el país por:**

* **El accionista residente (domiciliado) en el país**
* **la Sociedad extranjera,**
* **otra/s Sociedades Participadas**

El artículo 25 de la ley dispone que, a efectos de mitigar una posible doble imposición, los sujetos del IBP podrán computar como pago a cuenta las sumas efectivamente pagadas en el exterior por gravámenes similares que consideren como base imponible el patrimonio o los bienes en forma global. Este crédito sólo podrá computarse hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de los bienes situados con carácter permanente en el exterior.

Por su parte, los artículos 26 y el incorporado a continuación del artículo 25 proponen un régimen especial de ingreso para (i) aquellos bienes en el país pertenecientes a individuos del exterior – inclusive acciones y/o participaciones en sociedades argentinas –, (ii) aquellos bienes inmuebles y acciones y/o participaciones en sociedades argentinas pertenecientes a sociedades del exterior, y (iii) aquellas obligaciones negociables – excepto aquellas emitidas por oferta pública –, cuotas partes de fondos comunes de inversión y participaciones en el capital de entidades cooperativas del país pertenecientes a sociedades del exterior radicadas en países que no exijan un régimen de nominatividad de acciones y, por su naturaleza jurídica o sus estatutos tengan por actividad principal realizar inversiones fuera de la jurisdicción del país de constitución y/o no puedan ejercer en las mismas ciertas operaciones y/o inversiones expresamente determinadas en el régimen legal o estatutario que las regula (entidades “off-shore”).

No escapó al legislador el hecho de que, a través de tales supuestos de responsabilidad sustituta, se vieran alcanzadas entidades extranjeras cuyo titular último pudiera ser un individuo domiciliado en nuestro país, por lo que el artículo 26 en su antepenúltimo párrafo previó que la reglamentación estableciera los mecanismos mediante los cuales se evitará la doble imposición en el país en los casos en que las sociedades del exterior sean titulares de bienes comprendidos en este artículo siendo sus acciones poseídas por residentes en el país u otros supuestos de doble imposición que pudieran presentarse.

En esa línea, el artículo incorporado a continuación del artículo 28 del decreto reglamentario del impuesto (DR) dispone que las personas físicas (humanas ahora) y sucesiones indivisas domiciliadas en el país que sean titulares o participen en el capital de cualquier tipo de persona ideal, ente o patrimonio de afectación, domiciliado, radicado o ubicado en el exterior, que a su vez participe en las sociedades o empresas[[1]](#footnote-2) a que se refieren los artículos incorporados a continuación del artículo 25 de la ley del tributo y del artículo 20 de la reglamentación, podrán computar como pago a cuenta del impuesto que determinen la proporción del pagado por los bienes comprendidos en el régimen de liquidación e ingreso en concepto de pago único y definitivo establecido por los artículos mencionados, que corresponda a su participación en el capital de los titulares de dichos bienes, en tanto acrediten fehacientemente su ingreso (excluye de esta posibilidad a sociedades del exterior que no apliquen nominatividad de acciones).

Con igual temperamento, el artículo 29 del DR establece que, cuando proceda el pago dispuesto en el artículo 26 (responsabilidad sustituta en caso de entidades en paísessin nominatividad de acciones y con régimen *off-shore* titulares de bienes en general, excepto títulos valores, o entidades del exterior titulares de inmuebles en el país), las personas físicas y sucesiones indivisas domiciliadas en el país que sean titulares o participen en la titularidad del capital de las sociedades, empresas, patrimonios de afectación o explotaciones a las que se refiere el primer párrafo de este artículo, podrán computar como pago a cuenta del impuesto que determinen, la proporción del pagado por los bienes incluidos en el presente régimen, que corresponda a su participación en el capital de los titulares de dichos bienes, en tanto acrediten fehacientemente su ingreso.

Finalmente, el artículo 31 del DR dispone que, en los casos no expresamente previstos en ese decreto reglamentario se aplicarán supletoriamente las disposiciones legales y reglamentarias del impuesto a las ganancias.

Respecto a esta supletoriedad se suscita la inquietud de si la misma se extiende a imprevisiones exclusivamente vinculadas con escenarios regulados o habilita a esgrimir situaciones no reguladas. Para ser más precisos:

* Posibilidad de cómputo de crédito “indirecto” de impuestos pagados en el exterior en caso de “cadena de sociedades”, a partir de determinados umbrales de participación directa e indirecta en entidades del exterior.
* Posibilidad de acreditación del impuesto ingresado por responsables sustitutos en Argentina con relación a bienes de una sociedad del exterior poseída por otra sociedad del exterior cuyo último titular es un individuo domiciliado en Argentina.

Con relación al primer postulado, la referencia es a los artículos 1° y 2° incorporados a continuación del artículo 165.VIII, donde la reglamentación del impuesto a las ganancias establece que los créditos por impuestos análogos pagados en el extranjero se extienden no sólo a aquel retenido de manera directa al accionista al momento de la percepción del dividendo, si no también a aquellos pagados por la sociedad que distribuye en forma directa y los que hubieran sido pagados o retenidos un “escalón” más abajo en la cadena por una eventual subsidiaria en segundo grado, todo esto provisto que se verifican los porcentajes de tenencia accionaria allí regulados.

Sin una pretensión de ser concluyente en este sentido, pareciera que extrapolar confiadamente la supletoriedad de las normas a un supuesto que la ley de IBP no regula puede ser excesivo,toda vez que estamos hablando de una norma específica vinculada con el flujo de dividendos exclusivamente, de cara a la “reconstrucción” de la ganancia bruta en manos del inversor. Es decir, esta pretendida supletoriedad no necesariamente habilita a la acreditación de impuesto sobre los bienes – eventualmente el más probable – o al patrimonio neto en cabeza de alguna sociedad a un fisco extranjero. La visión conservadora radica en que, cuando se pretendió prever otro supuesto de acreditación el mismo se contempló, tal como ocurre con la tenencia indirecta – a través de una sociedad extranjera – de bienes inmuebles o participaciones societarias en el país – o demás bienes si se diera el extremo de entidad *off-shore*, aunque esto último debería lidiar quizás también contra la inconstitucionalidad del último párrafo del artículo 165.XIII.1 de la reglamentación del impuesto a las ganancias y del artículo 28 de la del IBP –.

Ahora bien, con relación a este último supuesto, en donde claramente se procura que un sujeto obligado al impuesto no tribute doblemente frente al Fisco argentino vía, en primer término, el impuesto que ingrese quien tenga la administración o custodia de los bienes en Argentina de la sociedad del exterior y, luego, sobre la participación accionaria en aquella sociedad, sí pareciera razonable aplicar supletoriamente las previsiones del primer artículo incorporado a continuación del 165.XIII de la reglamentación del impuesto a las ganancias para que esta pretensión no se vea desvirtuada por el mero hecho de que,en lugar de una sociedad del exterior haya dos entre el individuo argentino y el bien en Argentina.

1. **Valor impositivo de participaciones en sociedades. Concepto de Valor Patrimonial Proporcional.**
2. **Con balance de publicación (concepto de balance)**
3. **Sin balance de publicación**
4. **Casos en que puede determinarse un valor de mercado (p.ej. operaciones testigo de venta de otras participaciones a terceros)**

El artículo 22, inciso h) de la ley del IBP dispone que, cuando se trate de acciones se imputarán al valor patrimonial proporcional que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquida, delegando en la reglamentación la forma de computar los aumentos y/o disminuciones de capital que se hubieran producido entre la fecha de cierre de la sociedad emisora y el 31 de diciembre del año respectivo.

El DR dispone que 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 y el pasivo al 31 de diciembre 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, texto ordenado en 1984 y sus modificaciones, efectivamente afectadas a la empresa o explotación, alcanzadas por el pago único y definitivo establecido en el artículo incorporado sin número a continuación del artículo 25 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 de diciembre 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.

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 de diciembre 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.

Cuando el patrimonio neto de la sociedad al cierre del ejercicio considerado para la liquidación del impuesto contenga aportes de capital, incluidos los irrevocables para la futura integración de acciones, los mismos deberán detraerse de la base imponible definida precedentemente, en el monto que corresponda a titulares de acciones o participaciones que no resultan comprendidas en la liquidación del gravamen prevista en el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la ley.

El capital o patrimonio (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 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 para inmuebles rurales (25% del avalúo fiscal).

Con relación a los bienes en el exterior, el artículo 23 dispone que los títulos valores que no coticen en bolsas o mercados del exterior se valuarán con arreglo al mecanismo para similares bienes en el país.

De lo anterior, se colige que no parece razonable que eventuales “operaciones testigo” que insinúen un valor de mercado de este tipo de activos condicionen a someter a imposición como integrante del patrimonio personal una ganancia de capital “latente” no realizada. Esto sin perjuicio de no haber una norma clara que permita ignorar estados contables eventualmente emitidos bajo normas internacionales (i.e. IFRS)

1. **Casos particulares derivados del régimen de sinceramiento instaurado por la Ley 27.260**
2. **Criterios de amortización de inmuebles, automóviles, etc. sobre los valores declarados en el régimen de sinceramiento fiscal (valores de incorporación)**

La valuación de los bienes y tenencias de moneda practicada en los términos del artículo 40

de la Ley 27.260, constituye, a todos los efectos fiscales, el valor de incorporación al patrimonio del declarante.

Se considera como fecha y valor de origen el consignado al 22/7/2016. Si bien este precepto está expresamente referenciado para inmuebles, razonablemente aplica para todos los bienes tomándose como inicio de su vida útil tal fecha.

1. **Aplicabilidad del Valor Patrimonial Proporcional en el período fiscal 2016 y siguientes a pesar de haberse declarado la Participación para el Blanqueo según el valor de los activos (sociedades de rentas pasivas)**

Sin perjuicio del valor declarado con motivo de la exteriorización de acciones extranjeras (activos) se retoma el concepto de Valor Patrimonial Proporcional a partir del 31/12/2016.

1. **Problemas que presenta el criterio de transparencia o desconocimiento fiscal de la Sociedad (o la cadena de Sociedades) con motivo del sinceramiento**
2. **Determinación del valor de la Participación en caso de cambio de activos (bien exteriorizado por nuevo bien posblanqueo; caso de cuentas, inversiones, inmuebles, etc.)**

El haber elegido la opción del artículo 39 de la Ley 27.260 obliga, de algún modo, a procurar un seguimiento del activo y del producido respectivo (sus frutos)dado que no era requerido desarmar la estructrura (como sí se exige cambio de titularidad en caso de sinceramiento por artículo 38) y continuar declarándoselo como “bien propio” detrayendo el valor que integre el VPP de la respectiva sociedad del exterior, que también debió haber sido sincerada (y las rentas respectivas). A su vez, imputarse el resultado por sus frutos/explotación o de la venta a la persona humana argentina.

Si se tratara de inmuebles o automóviles probablemente prevalezca el concepto de “no-habitualidad” pero en caso de acciones o títulos valores se plantearía la inquietud de en qué medida corresponde la acreditación de crédito por impuestos pagados en el exterior, de existir.

La inquietud que aflora es si corresponde la incorporación de los frutos también al patrimonio del individuo (caja) o su subsumisión en el consumo y cómo se realiza el seguimiento de esos frutos(rentas) de cara a futuras distribuciones o rescates de capital para no incorporarlos nuevamente en la materia gravada.

1. **Determinación del valor de la Participación en caso de nuevas capitalizaciones en la Sociedad (p.ej. por nuevos aportes, compras de acciones de otros accionistas residentes)**

Si se vendiera la participación en la Sociedad “sincerada” en principio se eliminarían del patrimonio los bienes que fueron declarados en cabeza propia “transparentando” el velo corporativo.

Siendo que la venta estaría gravada al 15%, sería razonable detraer el valor de venta asignableal bien tratado de modo separado por su “sinceramiento transparentado”a fin de no comparar un costo fiscal “deprimido” de venta de esas acciones que a su vez debieron haber sido sinceradas detrayendo este valor y luego determinar el resultado de venta del bien “transparentado” de manera autónoma y asignando el tratamiento pertinente(para ello sería razonable considerar tales bienes “transparentados” a su valor de incorporación por blanqueo,toda vez que el artículo 5 del DR estipula este valor a “todos los efectos fiscales”).

1. **Inversiones de la Sociedad en bienes situados en el país. Aplicabilidad del régimen de responsable sustituto o bajo el Régimen General en cabeza del accionista o socio domiciliado en el país.**

Dependerá de cómo hayan sido sincerados. Si fueron sincerados por el accionista “transparentando” el velo societario y asumiendo la tenencia directa de los bienes, debería aplicarse régimen general de valuación y tributación siendo que se trataría de un sujeto domiciliado declarando bienes en el país.

Si, por el contrario, se hubiera sincerado sólo la tenencia accionaria de una sociedad extranjera que, a su vez, posee bienes inmuebles o acciones en el país, aplicaría el régimen de responsable sustituto (en ambos casos cómputo de crédito). Correspondería también la tributación sobre otros bienes si se tratare de entidad *off-shore* no sujeta a régimen de nominatividad de acciones o se trate de inmuebles aunque podría controvertirse el cómputo de crédito de impuesto.

La problemática que deriva de estas decisiones tomadas a la hora de exteriorizar estos activos extranjeros juega y continuará jugando un papel relevante en la eventual complejidad que para el contribuyente contenga su propia declaración en los próximos períodos.

En cualquier caso siempre existirán herramientas para simplificar y enmendar las estructuras seleccionadas que, a la luz de las nuevas declaraciones que se presenten pueden requerir correcciones que eviten zonas grises o controvertidas, sin perjuicio de las que deriven de aspectos esenciales como las substancia de entidades extranjeras y las ramificaciones de la reglamentación – cuando ocurra – del Registro de sociedades de rentas pasivas.

1. Nótese que no se hace mención a los fideicomisos no financieros que tributan conforme al artículo 25.1. [↑](#footnote-ref-2)