

DICTAMEN D.A.T. 29/16

Buenos Aires, 20 de setiembre de 2016

Fuente: página web A.F.I.P.

Impuesto sobre los bienes personales. Base imponible. Acciones de sociedades del exterior. Valuación.

Sumario

I. Las acciones emitidas por sociedades del exterior deben ser categorizadas como bienes situados en el exterior, correspondiendo a la propia persona física liquidar e ingresar el tributo sobre aquéllas.

II. Dado que las acciones en cuestión poseen cotización tanto en el país como en el exterior, su tratamiento surge del art. 23, inc. c), de la ley, el cual establece que los títulos valores que coticen en Bolsas o Mercados del exterior se valuarán al último valor de cotización al 31 de diciembre de cada año.

III. Si bien la norma no contempla aquellos casos en que las acciones coticen en el país, el caso bajo análisis se refiere a este tipo de bienes que, aunque coticen también en el país, poseen cotización en el exterior, siendo éste el parámetro de valuación definido expresamente por la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales.

Texto

Vienen las presentes actuaciones de la Dirección ... dependiente de la Subdirección General ... solicitando la intervención de las máximas áreas asesoras del organismo en los términos del pto. ... de la Instr. Gral. Nº ... (...), a partir de las dudas suscitadas en el ámbito de la citada Dirección regional con relación a la valuación de acciones emitidas por sociedades domiciliadas en el exterior y con cotización en el país en el marco de la determinación del impuesto sobre los bienes personales.

Sobre el particular es dable precisar que según surge del informe técnico elaborado por la División ... que corre agregado a fs. .../..., las actuaciones tienen origen en un escrito del contribuyente del epígrafe en el que manifiesta haber presentado declaraciones juradas rectificativas del gravamen en trato por los períodos ... a ... de las cuales surgen saldos a su favor, solicitando la acreditación de los mismos.

Asimismo en dicho informe consta que, en respuesta al referido escrito, el .../15 el jefe ... de la Sección ... a cargo de la Agencia Nº ... dictó la Res. .../15 (...) rechazando dichas declaraciones juradas rectificativas y haciéndole saber al contribuyente que la vía disponible para recurrir la

resolución es la prevista por el art. 81 de la Ley de Procedimiento Tributario (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

De esa manera, agrega que el .../15 el responsable interpone una acción de repetición, subordinando el área interviniente su resolución al pronunciamiento de las áreas asesoras centrales.

Se aclara que el responsable funda su reclamo en la modificación en la valuación de su tenencia accionaria en "AA S.A." y en "BB S.A.", las que fueron incorporadas en las declaraciones juradas originales al valor de cotización al .../12 de cada año, procediendo luego a su rectificación asignándole el valor patrimonial proporcional, ello conforme con que, según sus dichos, en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la C.A.B.A. se le informó que a los fines de determinar el valor en cuestión corresponde aplicar lo dispuesto en el inc. h) del art. 22 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, habiendo obtenido una respuesta similar por parte de la Mesa de Ayuda de esta Administración.

Al respecto, el área ... señala que de la normativa aplicable surge que "... la norma contempla el lugar de emisión de las acciones a los fines de considerar los bienes que se encuentran situados en el país y los bienes situados en el exterior", agregando que "Las acciones bajo consulta fueron emitidas por 'AA S.A.', cuyo país de radicación es ... y 'BB S.A.', cuyo país de radicación es ...", aclarando que ambas entidades cotizan en el exterior y en el país.

En ese sentido, entiende que dichas acciones deben ser consideradas como bienes situados en el exterior, por lo que corresponde aplicar lo dispuesto en el inc. c) del art. 23 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, valuando dichas acciones por su valor de cotización al .../12 de cada año.

Destaca que si bien la ley del gravamen coloca en cabeza de las sociedades regidas por la Ley 19.550 la obligación de liquidación e ingreso del impuesto sobre acciones y participaciones de titularidad de personas físicas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país –artículo incorporado a continuación del 25 de ley del gravamen, mediante el cual se optimizó el sistema de liquidación e ingreso del tributo que recae sobre las tenencias accionarias en el capital de las sociedades constituidas en el país–, ello no aplica al caso bajo análisis atento a que las sociedades emisoras, al domiciliarse en el exterior, no se rigen por esa norma societaria –el subrayado es nuestro–.

No obstante, plantea que si bien la ley no ha previsto en forma expresa la valuación que debe asignarse a acciones emitidas en el exterior que cotizan en el país, opina que "... debe valuarse al último valor de cotización al 31 de diciembre ...", ello atento a que conforme lo avala la jurisprudencia que cita, en materia de interpretación de las leyes tributarias se atenderá al contenido económico real de las circunstancias comprendidas.

Remitidos los obrados a la División ... de la Dirección ... de origen ésta emite el pertinente dictamen ..., en el que realiza una breve reseña de la cuestión compartiendo su elevación en consulta en los términos ya expuestos.

Expuesta la temática que motiva la presente intervención, inicialmente corresponde mencionar que la División ..., mediante la Actuación Nº .../16 (DI ...) conformada por la Nota Nº .../16 (DI ...), previamente y en cumplimiento del ... de la Instr. Gral. Nº ... (...), efectuó la correspondiente

evaluación y consideró que la consulta reúne las condiciones previstas en el ... de la misma habida cuenta de la naturaleza y complejidad de la cuestión debatida y de la inexistencia de antecedentes que la analizaran en los términos requeridos.

Con el fin de arribar a una interpretación que otorgue mayor claridad a la cuestión bajo estudio este servicio asesor estima apropiado recordar que, conforme al art. 17 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, son sujetos pasivos del gravamen por los bienes situados en el país y en el exterior.

Al respecto, el art. 19 de la misma ley considera situados en el país, entre otros, a: “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”, mientras que conforme al art. 20 son bienes situados en el exterior, entre otros: “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”.

Del mismo modo, la ley distingue en sus arts. 22 y 23 la modalidad de valuación según se trate, entre otros bienes, de acciones emitidas en el país o en el exterior:

“Artículo 22 – Los bienes situados en el país se valuarán conforme con: (...)

h) (...) 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. La reglamentación fijará 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 subrayado nos pertenece–.

“Artículo 23 – Los bienes situados en el exterior se valuarán de la siguiente forma: (...)

c) Los títulos valores que se coticen en Bolsas o Mercados del exterior: al último valor de cotización al 31 de diciembre de cada año.

(...)” –el subrayado nos pertenece–.

Adicionalmente, procede recordar que la Ley 25.585 modificó el art. 25 de la ley del tributo e introdujo un artículo sin número a continuación del mismo –con vigencia a partir del período fiscal 2002–, disponiendo su primer párrafo que. “El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550 de Sociedades Comerciales (t.o. en 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 inc. h) del art. 22 de la presente norma. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo” –el subrayado nos pertenece–

Agrega el tercer párrafo del mismo artículo que: “Las sociedades responsables del ingreso del gravamen, a que se refiere el primer párrafo de este artículo, tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago”.

De las normas expuestas puede apreciarse con claridad que tratándose de una persona física residente en el país tributa el gravamen tanto por los bienes situados en el país como en el exterior, dependiendo tal categorización en el caso de las acciones del lugar de emisión de las mismas.

Asimismo se desprende que cuando se trate de acciones emitidas por sociedades constituidas en el país, la liquidación e ingreso del tributo se encontrará a cargo de las sociedades, siendo de aplicación lo dispuesto por el artículo incorporado a continuación del 25 de ley del gravamen, correspondiendo valorar esas participaciones conforme a lo establecido por el inc. h) del art. 22 de la misma ley, mientras que tratándose de acciones emitidas en el exterior, la normativa es clara en cuanto a que será la propia persona física titular de las mismas quien deberá liquidar e ingresar el gravamen, debiendo valorar sus participaciones de acuerdo con lo previsto por el inc. c) del art. 23 de la Ley del Impuesto.

Ahora bien, en el caso bajo análisis se trata de una persona física residente en el país que debe tributar por su participación accionaria en “AA S.A.” y “BB S.A.”, reconociendo tanto el contribuyente como las áreas preopinantes que ambas son sociedades radicadas en el exterior y, consecuentemente, las acciones por ellas emitidas deben ser categorizadas como bienes situados en el exterior, y por ello es dicha persona física titular de las acciones la que debe liquidar e ingresar el tributo sobre las mismas.

Hasta aquí no surgen diferencias entre lo interpretado por el recurrente y por este organismo, teniendo origen la controversia en el modo de valorar las acciones.

En relación con este punto se estima que la pretensión del contribuyente de valorar sus participaciones accionarias en el exterior conforme al inc. h) del art. 22 de la ley del gravamen resulta improcedente y contradictoria, ello por cuanto dicho dispositivo comprende a los bienes situados en el país y porque en tal supuesto resulta de aplicación el procedimiento contemplado por el artículo incorporado a continuación del 25 de la misma ley –que requiere que la sociedad sea del país–, siendo que en el presente caso es el propio contribuyente quien en su nombre debe liquidar el gravamen correspondiente a las participaciones accionarias objeto de consulta –en sociedades del exterior–.

Por otra parte y atento a que, según surge de los informes reseñados en el pto. I, las acciones en cuestión poseen cotización tanto en el país como en el exterior, su tratamiento se halla previsto en el art. 23, inc. c), de la ley, el cual establece que los títulos valores que coticen en Bolsas o Mercados del exterior se valorarán al último valor de cotización al 31 de diciembre de cada año.

Es decir que si bien la norma no contempla aquellos casos en que las acciones coticen en el país, el caso bajo análisis se refiere a este tipo de bienes que, sin perjuicio de cotizar también en el país, poseen cotización en el exterior, siendo éste el parámetro de valuación definido expresamente por la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales.

Por último, y en cuanto a la respuesta brindada por la ... de esta Administración obrante a fs. ..., tal como se señalara en la Actuación N° .../16 (DI ...), la misma hace referencia a acciones situadas en el país, supuesto distinto al del caso traído a consulta.