

Determinación del impuesto sobre los bienes personales. Acciones y participaciones societarias por empresas que utilizan normas NIIF. Rotundo cambio de criterio de la AFIP

Aisenberg, Micaela

Abstract: La idea del presente artículo es analizar la postura del fisco respecto al cálculo del impuesto sobre los bienes personales correspondiente a las acciones y participaciones societarias, en empresas que utilizan normas internacionales de contabilidad para el armado de los estados contables.

I. Introducción

En el último tiempo tomamos conocimiento de que la Administración Federal de Ingresos Públicos (la "AFIP") está comenzando a fiscalizar a ciertos contribuyentes que confeccionan sus balances aplicando las Normas Internacionales de Información Financiera ("NIIF" o "IFRS" por sus siglas en inglés), con el objeto de impugnar el cálculo del impuesto sobre los bienes personales correspondiente a las acciones y participaciones societarias.

Como se abordará a continuación, esta situación denota un cambio radical y arbitrario en la postura del fisco, incurriendo en una clara contradicción con la normativa vigente.

II. Normativa aplicable y evolución de la opinión del fisco

En primer lugar, corresponde destacar que, sobre la determinación del impuesto sobre los bienes personales - acciones y participaciones societarias, el art. 25.1 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales dispone que "[e]l gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley general de sociedades ley 19.550, T. O. 1984 y sus modificaciones, cuyos titulares sean personas humanas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otra persona jurídica, 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" (la cursiva nos pertenece).

Por su parte, el citado art. 22, inc. h), de la citada ley establece que "[c]uando 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 cursiva nos pertenece).

Sobre este punto, por medio del dictamen (DAT) 60/2003, de fecha 29 de agosto de 2003, la AFIP interpretó el significado del "valor patrimonial proporcional" al que alude el citado art. 25.1 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, indicando que las sociedades y empresas que lleven libros y confeccionen balance comercial, a los fines de la determinación e ingreso con carácter de pago único y definitivo del impuesto sobre los bienes personales correspondiente a las acciones y a las participaciones sociales pertenecientes a personas físicas o sucesiones indivisas del país o del exterior, y personas de existencia ideal del exterior, debían considerar el balance contable sometido a la asamblea de accionistas u órgano equivalente en otros tipos societarios.

Sin embargo, dicho dictamen fue emitido con anterioridad a la res. gral. 3363, publicada en el Boletín Oficial en fecha 12 de septiembre de 2012 ("RG 3363"), por medio de la cual la AFIP fijó un criterio concreto con respecto al cálculo del impuesto sobre los bienes personales - acciones y participaciones societarias.

En ese sentido, la RG 3363 ordena —en su art. 2°— que los contribuyentes que

confeccionen sus estados financieros aplicando las normas NIIF, deberán presentar ante la AFIP, además de los estados financieros confeccionados conforme las citadas normas NIIF —y de acuerdo con lo dispuesto por la res. técnica 26 (FACPCE) y su modificatoria 29 (FACPCE)—, los elementos que se detallan a continuación:

- Estado de Situación Patrimonial y Estado de Resultados confeccionados de acuerdo con las normas contables profesionales vigentes para los sujetos no alcanzados por las disposiciones de la citada resolución técnica.

- Informe Profesional en el cual se detallarán las diferencias que surjan de la aplicación de métodos de medición, valuación y/o exposición distintos a aquellos a los que deben ajustarse los sujetos no alcanzados por las normas referidas, describiendo los motivos que originan tales diferencias.

Es decir que, de acuerdo con la RG 3363, emitida por el propio organismo fiscal, las compañías que apliquen normas NIIF deberán confeccionar un balance separado, aplicando las normas de contabilidad argentinas.

En el año 2018, la reforma tributaria instaurada por la ley 27.430 dispuso la obligación de aplicar el ajuste por inflación en materia contable. Si bien la AFIP ya había aclarado, mediante la RG 3363, que las empresas que aplicaban las normas NIIF en su contabilidad debían también confeccionar un balance separado según las normas argentinas (balance que resultaría aplicable para liquidar impuestos), se presentó la duda de si correspondía practicar en ese caso el ajuste por inflación contable.

Dicha controversia fue zanjada por medio de la res. gral. (AFIP) 4483, emitida el 15 de mayo de 2019 ("RG 4483"), que modificó el art. 2° de la RG 3363 y dispuso que, a los efectos de la confección del balance según la normativa interna, no se deberá considerar el efecto que se produce por el cambio en el poder adquisitivo de la moneda.

Por otro lado, la RG 3363 indica que, cuando para la determinación de la materia imponible del "tributo de que se trate", conforme las disposiciones legales y reglamentarias que sean de aplicación, el contribuyente deba partir de la información de los estados financieros, deberá utilizar —a dichos efectos— la información que surja de los elementos previstos en el art. 2° [\(1\)](#).

Ello significa que, a efectos de calcular impuestos, los contribuyentes que apliquen normas NIIF en su contabilidad deberán utilizar los balances separados y confeccionados según normativa argentina y sin actualizar por inflación, tal como surge del art. 2° de la RG 3363.

Esta postura del fisco fue ratificada por el mismo organismo mediante el sistema "ABC Consultas Frecuentes" de su sitio web, a través de la Consulta Nro. 16242415 de fecha 12 de julio de 2012. Allí, se consultó: "Cuando se trate de sujetos que confeccionen sus estados financieros aplicando las NIIF, ¿corresponde interpretar que el valor patrimonial proporcional a computar, a efectos de la liquidación del tributo, es el que surge del Estado de Situación Patrimonial o el Patrimonio Neto a que aluden los arts. 2° o 3° de la RG 3363/12?". En ese contexto, la AFIP sostuvo que "a los efectos de la liquidación del tributo se deberá computar el valor del Patrimonio Neto expuesto en el Estado de Situación Patrimonial o en la Nota a los Estados Financieros a que se refieren los arts. 2° y 3°, según corresponda, de la RG 3363/12".

Asimismo, la Consulta Nro. 16249441 del sistema "ABC Consultas Frecuentes", emitida en fecha 17 de mayo de 2013 y referida específicamente a una cuestión sistémica de la página web de AFIP, también indica que para calcular el impuesto sobre los bienes personales - acciones y participaciones societarias, deberá partirse de la información que surge de los

Estados confeccionados por requerimiento de la RG 3363 a fin de liquidar el impuesto.

Este criterio también fue sostenido por reconocida doctrina [\(2\)](#), en tanto se afirmó:

"En lo que respecta al impuesto sobre los personales —responsable sustituto—, acciones y societarias (...) hay que considerar la información contable confeccionada conforme a las normas contables vigentes, pero en moneda nominal.

"Entonces, a partir de todos estos cambios normativos, el impuesto sobre los bienes personales (responsable sustituto), acciones y participaciones societarias se liquida sobre la base del estado de situación patrimonial confeccionado de acuerdo con las normas contables profesionales vigentes para los sujetos no alcanzados por las NIIF, sin considerar el efecto que se produce por el cambio en el poder adquisitivo de la moneda; es decir, en valores históricos" (la cursiva nos pertenece).

Sobre la base de los antecedentes citados, surge que los contribuyentes que aplican las normas NIIF en su contabilidad, a efectos de determinar tributos, deben confeccionar un balance separado a valores históricos sin ajustar por inflación [\(3\)](#).

Corresponde destacar que la RG 3363 no especifica cuáles son los tributos que deberán liquidarse bajo dichas reglas, aunque resulta lógico interpretar que se trata del impuesto a las ganancias y al impuesto sobre los bienes personales, toda vez que para su liquidación se considerará el resultado de los estados financieros de los contribuyentes.

Sin perjuicio de lo anterior, en el año 2019, mediante el dictamen (DI ATEC) 42/2019, la AFIP dejó en evidencia un cambio rotundo de criterio en lo que respecta a la determinación del impuesto sobre los bienes personales - acciones y participaciones societarias. En dicha oportunidad, se consultó lo siguiente:

1. "Si en los casos en que se confeccionen los Estados Contables mediante aplicación de las normas NIIF, ¿este resulta el que deba ser considerado para la determinación de la base imponible del impuesto sobre los bienes personales acciones y participaciones societarias con prescindencia de su aprobación o no por la asamblea de accionistas?"

2. "Si lo normado por la res. gral. 3363 (AFIP) no resulta en contraposición a lo que se concluya con respecto a la determinación de los estados contables a considerar para la conformación de la base imponible del gravamen".

Sobre la base de dichos interrogantes, la AFIP interpretó:

"En razón de lo expuesto, se entiende que cuando la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales se refiere en el inc. h) del art. 22 al valor patrimonial proporcional de las acciones que no coticen en bolsa que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquida a fin de determinar la base para determinar la obligación del responsable sustituto, lo está haciendo respecto del monto de patrimonio neto que surge de los estados contables de la sociedad emisora sometidos o a someter a la asamblea de accionistas u órgano equivalente, ello teniendo en cuenta la aplicación de las normas contables vigentes para cada empresa. Es decir, si la empresa aplica NIIF deberán emplearse los estados contables preparados con tales normas, si no las aplica deberán emplearse aquellos que determinen las normas contables pertinentes.

"Concluido ello, en lo que respecta al segundo interrogante planteado, esto es, la posible contraposición entre el criterio que antecede y lo normado por la res. gral. 3363 (AFIP) y su modificatoria, en cuanto a los estados contables a presentar a este Organismo, procede aclarar que el objetivo de tal normativa y los efectos que esta proyecta se circunscriben a la determinación del impuesto a las ganancias y otros que requieran el balance histórico como base para determinar el gravamen que corresponde a la sociedad, sin implicar al impuesto

que nos ocupa dado que el balance histórico no refleja la determinación de las utilidades acumuladas contables que se distribuirán entre los socios y que se restarán de este cuando se haga efectiva tal distribución.

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

Es decir que, de acuerdo con dicho dictamen, la RG 3363 aplicaría solamente con respecto al impuesto a las ganancias y no al impuesto sobre los bienes personales, correspondiendo en este último caso aplicar la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, que ordena —según el fisco— calcular el impuesto tomando en consideración el balance que aplica las normas vigentes para cada empresa (por ejemplo, las normas NIIF).

Este novedoso criterio fue ratificado en otra oportunidad por el fisco, por medio de la Consulta Vinculante Nro. 29/2020, en la que la AFIP dispuso: "Cuando la ley 23.966, Título VI de Impuesto sobre los Bienes Personales, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones —con el fin de determinar la base del pago único y definitivo que está obligada a ingresar la sociedad como responsable sustituto por sus propias acciones se refiere en el inc. h) del art. 22, al valor patrimonial proporcional correspondiente a dichos títulos que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquida, lo está haciendo respecto del monto del patrimonio neto que surge de los estados contables de la entidad y que fueron o serán sometidos a la asamblea de accionistas u órgano equivalente, teniendo en cuenta la aplicación de las normas contables vigentes para cada empresa" (la cursiva nos pertenece).

En concordancia con lo anterior, en octubre del año 2022 la AFIP modificó la Consulta Nro. 16242415 del sistema "ABC Consultas Frecuentes". Como se mencionó, previo a esa fecha dicho ABC indicaba que a los efectos de la liquidación del impuesto sobre los bienes personales - acciones y participaciones societarias se debía computar el valor Patrimonio Neto expuesto en el Estado de Situación Patrimonial o en la Nota a los Estados Financieros a que se refiere —en lo que aquí interesa— en art. 2° de la RG 3363. Luego de su modificación, esta consulta señala: "Los estados contables que deben utilizarse como base de cálculo para la determinación y liquidación del gravamen son los que fueran sometidos a consideración y aprobados por el órgano social competente según el tipo societario de que se trate" (la cursiva nos pertenece).

Por lo tanto, la AFIP adoptó un nuevo criterio en cuanto al cálculo del impuesto sobre bienes personales - acciones y participaciones societarias, indicando que se deberá tomar como base para su liquidación los estados contables sometidos a la asamblea de accionistas u órgano equivalente en otros tipos societarios. Ello significa que, en caso de que una sociedad aplique las normas NIIF en su contabilidad, deberá calcular el citado impuesto sobre la base del balance confeccionado con normas NIIF y no a valores históricos sin ajustar.

Un dato no menor es que, si bien la AFIP manifestó en diversas oportunidades su cambio de criterio en cuanto al cálculo del referido impuesto, la RG 3363 permanece inalterada desde su última modificación, que fuera introducida por la RG 4483 en el año 2019. Recordamos que allí se dispuso que para el cálculo de impuestos se tomarán los balances confeccionados según normativa local y no se practicará un ajuste por inflación. También merece la pena reiterar que la RG 3363 no dispone que sus normas resultan aplicables solamente al impuesto a las ganancias, sino que refiere al "tributo de que se trate", por lo que la norma no descarta

de ninguna manera su aplicación al impuesto sobre los bienes personales.

Asimismo, se destaca que el nuevo criterio que surge de la Consulta Nro. 16242415 del sistema "ABC Consultas Frecuentes", convive con la Consulta Nro. 16249441 citada con anterioridad, la cual no fue modificada y recepta el criterio de la RG 3363.

III. Nuestra opinión

En nuestra opinión, a efectos de dotar de legitimidad a los nuevos reclamos efectuados por la AFIP, dicho organismo debería —como mínimo— modificar la normativa vigente, en lugar de manifestar un cambio de criterio mediante precedentes administrativos sin rango normativo; esto es, por medio de dictámenes, consultas vinculantes o modificaciones de viejas consultas del sistema "ABC Consultas Frecuentes".

En efecto, carece de toda lógica que el fisco pretenda aplicar un criterio totalmente opuesto al que surge de la normativa por él mismo emitida y que se encuentra vigente, es decir, la RG 3363.

Si bien la AFIP argumenta que el criterio establecido por la RG 3363 resultaría aplicable solamente al impuesto a las ganancias, no coincidimos con esa postura, toda vez que dicha limitación no se encuentra plasmada en la referida norma.

En conclusión, entendemos que existen argumentos de peso para cuestionar el accionar del fisco, en la medida en que contradice arbitrariamente una norma que se encuentra vigente en su totalidad y que resulta plenamente aplicable a la determinación del impuesto sobre los bienes personales - acciones y participaciones societarias.

Como en muchos otros casos, se vislumbra la intención meramente recaudatoria del organismo fiscal, en tanto pretende incrementar la recaudación mediante un cambio injustificado y repentino de criterio, sin sustento normativo alguno y creando en los contribuyentes, en consecuencia, un estado de incertidumbre.

(1) O en el art. 3° en el caso de las pymes, cuyo tratamiento específico excede el alcance del presente artículo.

(2) AMARO GÓMEZ, Richard L., "Bienes personales. Responsable sustituto. Acciones y participaciones societarias", *Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)*, t. XXVII, p. 17, junio 2021.

(3) Si bien la AFIP pareciera interpretar, por medio del dictamen (DAT) 60/2003, que las empresas que confeccionan su balance comercial de acuerdo con las normas NIIF deben calcular el impuesto considerando el activo y pasivo que surge de este, es importante mencionar que, en oportunidad de emitirse dicho dictamen, todavía no existía la RG 3363, la cual sienta un criterio absolutamente opuesto, tal como fuera oportunamente descripto.