



# CAPACITARTE



## Análisis del régimen de responsabilidad sustituta para la liquidación del gravamen<sup>1</sup>

La ley 25.585 introdujo una trascendente modificación al tratamiento de las tenencias accionarias y participaciones en el capital de sociedades regidas por la ley 19.550 de sociedades comerciales con vigencia a partir del período 2002.

Se incorporó el artículo 25.1 a la ley de Bienes Personales referido a la liquidación e ingreso del gravamen disponiendo que recaiga sobre los referidos bienes, aplicable tanto a las personas físicas y sucesiones indivisas del país, como así también a las personas físicas, sucesiones indivisas y sujetos de existencia ideal del exterior. Se creó entonces, una presunción de derecho que presume que las acciones o participaciones en el capital de las sociedades mencionadas en el párrafo anterior cuyos titulares son empresas del exterior, pertenecen de manera indirecta a personas físicas o sucesiones indivisas del exterior.

### Sujetos obligados a actuar como responsables sustitutos

Son responsables de la liquidación e ingreso del impuesto, las sociedades emisoras de las acciones y participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley de Sociedades Comerciales, excluidas las explotaciones unipersonales.

Los sujetos que se encuentran obligados a actuar como responsables sustitutos serían los siguientes:

Sociedades extranjeras inscriptas en el país

Sociedades anónimas, incluidas las de participación estatal mayoritaria.

Sociedades de responsabilidad limitada.

Sociedades de economía mixta.

Sociedades en comandita simple y por acciones.

Sociedades de capital e industria.

Sociedades colectivas.

Sociedades de hecho, o irregulares, con objeto comercial

---

<sup>1</sup> Fuente: <https://www.cronista.com/fiscal/Analisis-del-regimen-de-responsabilidad-sustituta-para-la-liquidacion-del-gravamen-20160425-0008.html>

## Fideicomisos no financieros

### Base imponible

La base imponible está determinada por la diferencia entre el activo y el pasivo de la sociedad al 31 de diciembre de cada año. A dicho importe se le deberá restar: El valor atribuible a las acciones, cuotas o participaciones pertenecientes a otras sociedades del país.

Los aportes de capital, incluidos los irrevocables para la futura integración de acciones, en el monto que corresponda a titulares de acciones o participaciones pertenecientes a otras sociedades del país.

De esta forma se establecerá el valor atribuible por acción, cuota o unidad de participación social.

En el caso de contribuyentes que posean una fecha de cierre de ejercicio comercial diferente al 31 de diciembre, se deberán realizar los siguientes ajustes:

- Sumar los aumentos de capital verificados entre la fecha de cierre del ejercicio comercial de las sociedades y el 31 de diciembre del período fiscal por el que se liquida el impuesto, originados en integración de acciones, o aportes de capital, incluidos los irrevocables para la futura integración de acciones, o aumentos de capital.
- Restar:

Los dividendos en efectivo, o en especie -excluidas las acciones liberadas-, distribuidos y puestos a disposición durante el período que se liquida el impuesto. Las utilidades distribuidas por la sociedad en el período comprendido entre el último cierre del ejercicio y el 31 de diciembre, con independencia del ejercicio comercial que haya generado las utilidades que se distribuyeron.

### Liquidación del impuesto

El decreto 988/2003 reglamentó la ley 25585 precisando la mecánica de liquidación del impuesto. El mismo dispone que se debe aplicar la alícuota del 0,50% sobre el valor impositivo de las acciones o participaciones alcanzadas por el tributo. El impuesto determinado e ingresado tiene el carácter de pago único y definitivo. Las sociedades responsables del ingreso del impuesto tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando los bienes que dieron origen al pago como por ejemplo las acciones o las cuotas sociales.

El impuesto abonado como responsable sustituto no es deducible como gasto en el balance impositivo de la sociedad habida cuenta de la disposición legal que autoriza a su reintegro por parte de los titulares.

### Situaciones especiales

#### Sociedades constituidas durante el año

En el caso de una sociedad que se ha constituido en el curso del año, y que por lo tanto al 31 de diciembre del mismo año no cerró su ejercicio fiscal, en opinión del Dictamen DAT 19/2004 no existen elementos técnicos que impidan cumplir con las obligaciones formales y materiales en la determinación del gravamen, debiendo partir, a tales efectos, del balance de inicio y de los datos correspondientes al capital social y aportes consignados en el instrumento de constitución de la sociedad. Consecuentemente procede cumplimentar la aludida obligación de la liquidación e ingreso del impuesto sobre las acciones y participaciones sociales

#### Cómputo del mínimo exento de \$ 305.000

Los responsables sustitutos no deberán computarse el mínimo exento para el cálculo del impuesto, dado que la normativa no contempla dicha posibilidad. Con el dictado de la ley 26452 se modifica el inciso i) del artículo 21 de la ley del impuesto sobre los Bienes personales quedando redactado de la siguiente manera: ...Los bienes gravados -excepto los comprendidos en el artículo sin número incorporado a continuación del art. 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 trescientos cinco mil pesos (\$ 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. No quedan dudas ue el monto mínimo exento no resulta aplicable para casos normados en el artículo 25.1.

#### Ingresos de anticipos

No deben ingresarse anticipos a cuenta del tributo, atento que este impuesto tiene carácter de pago único y definitivo.

#### Cuenta particulares de los socios

En la reunión del 29/8/2003 entre la AFIP y el CPCECABA se establece que las cuentas particulares de los socios no deben sumarse a los efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre los Bienes Personales - Acciones y Participaciones Societarias.

Balance que debe considerarse para determinar la base imponible del gravamen  
En los dictámenes DAT 60/2003, 67/2003 y 64/2005 se dispone que la base imponible de dicho tributo deberá determinarse sobre el balance contable sometido a la Asamblea de Accionistas u órganos equivalentes.

### Uniones Transitorias de Empresas

Las Uniones Transitorias de Empresas no deben liquidar este tributo, ya que debe ser ingresado por las empresas integrantes, en razón de que no están tipificadas como una sociedad comercial en la Ley 19.550.

### Asociaciones civiles y fundaciones

Las asociaciones civiles y fundaciones no están alcanzadas por el impuesto sobre los bienes personales acciones y participaciones societarias, por no tratarse de sociedades regidas por la Ley 19.550.

### Countries

Según la Nota Externa AFIP 5/2005 y el Dictamen DAT 68/2005, el artículo 30.1 de la Resolución General AFIP 2151/06 dispone que los countries, clubes de campo, barrios cerrados y urbanizaciones especiales, constituidos como sociedades anónimas según la Ley de Sociedades Comerciales Ley 19.550, son responsables de liquidar e ingresar el impuesto sobre los bienes personales sobre las acciones representativas de capital, cuyos titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior y sociedades o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal domiciliada en el exterior. Por lo tanto los countries deberán liquidar e ingresar el impuesto por las acciones o participaciones de sus integrantes.

### Tratamiento de los aportes irrevocables

En el campo Aportes de Capital deben ingresarse sólo los aportes que no estén relacionados con emisión de acciones, cuotas partes, etc., como por ejemplo aportes irrevocables a cuenta de futura suscripción de acciones.

### Fideicomisos no financieros.

Tratándose de fideicomisos no financieros, quien asuma la calidad de fiduciario deberá efectuar la determinación e ingreso del gravamen correspondiente a los bienes que integran el fideicomiso.

### Sociedades de Garantía Recíproca

En la reunión del mes de marzo de 2007 entre la ASFIP y el CPCECABA la AFIP opinó que las Sociedades de Garantía Recíproca se encuentran obligadas a ingresar el gravamen correspondiente a las acciones y participaciones sociales en su capital.

### Sociedad de Hecho con actividad agropecuaria



Con la sanción de la ley 26.694 de unificación de los Códigos Civil y Comercial hizo desaparecer la distinción entre sociedades civiles y comerciales. Anteriormente cuando la actividad agropecuaria resultara ajena a las actividades de índole comercial o industrial, la misma no se encuentra alcanzada por el régimen implementado a través del artículo a continuación del artículo 25 del gravamen y cada uno de los socios debían declarar e ingresar el impuesto en su declaración jurada individual.

Ahora, a partir del 1/8/2015 las sociedades civil al igual que las comerciales pasan a ser responsables sustitutos en el impuesto sobre los bienes personales.

#### Compensación del impuesto con saldos de libre disponibilidad

En la causa Rectificaciones Rivadavia SA, la Corte Suprema de Justicia de la Nación termina así con una larga discusión sobre la posibilidad de que los responsables sustitutos compensen el impuesto sobre los bienes personales en participaciones societarias con saldos a su favor en su carácter de contribuyentes de otros impuestos. Esto es así, ya que se verifica la requerida identidad entre los sujetos tributarios, esto es, que el titular pasivo de la deuda impositiva sea, simultáneamente, el titular activo de un crédito contra el Fisco.

Sin embargo, muy lejos de esto estuvo el accionar de la AFIP de aceptar el fallo de la Corte. Con fecha 2 de setiembre de 2011 publicó en el Boletín Oficial la Resolución General AFIP 3.175 disponiendo en su artículo 1° que los responsables por el cumplimiento de deuda ajena y los responsables sustitutos, a que se refiere el artículo 6 de la ley 11683, no podrán solicitar la compensación del tributo. Posteriormente en el dictamen DAT 67/03 la AFIP opinó que la compensación no es procedente, dado que Impuesto sobre los Bienes Personales Acciones y Participaciones tiene carácter de pago único y definitivo para la sociedad, quien actúa como responsable por deuda ajena.

#### Sucursales de sociedades del exterior

Las sucursales de las sociedades constituidas en el extranjero no se encuentran obligadas a actuar como responsables sustitutos en el Impuesto sobre los Bienes Personales

A esta conclusión arribó la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "The Bank of Tokyo - Mitsubishi UFJ Ltd c/ Estado Nacional - AFIP - DGI" de fecha 16/12/2014 sosteniendo que la sucursal no tiene personalidad jurídica propia, tratándose de la misma sociedad del exterior que ejerce determinada actividad en nuestro país a través de una forma de descentralización.

#### Titulares de proyectos promovidos

Según lo dispone el dictamen DAL 6/2004 las sociedades regidas por la ley 19.550, titulares de proyectos promovidos, no podrán diferir el impuesto sobre los bienes personales, que incide sobre las personas físicas o sucesiones indivisas titulares de acciones o participaciones en el capital de dichas sociedades.

#### Tierra del Fuego

El inciso e) del artículo 21 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales dispone que están exentos del gravamen los bienes amparados por la franquicia de la ley 19.940. Por su parte en el dictamen DAT 44/2003 sobre regímenes promocionales ley 19.640 Tierra del Fuego el organismo fiscal sostuvo que se considera que los bienes a los que refiere el inciso e) del artículo 21 de la Ley del gravamen son todos aquellos pertenecientes a los sujetos comprendidos en la ley del gravamen y que se hallen radicados físicamente dentro del territorio amparado por la franquicia. Atento las modificaciones introducidas por la Ley 25.585, a través del primer artículo incorporado a continuación del 25 de la ley del gravamen -aplicable a partir del período fiscal 2002-, se ha establecido que las sociedades deberán actuar como agente liquidador, reteniendo e ingresando con carácter de pago único y definitivo, el 0,50% sobre la tenencia accionaria de sus accionistas sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22 de la Ley del gravamen, sin que se haya previsto atender a ningún tipo de circunstancia particular relacionada con el sujeto retenido.

#### Cuestiones controvertidas

##### Saldos pendientes de integración de accionistas y socios

El artículo 10 de la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales dispone que "a los efectos de la liquidación del presente gravamen, no se consideran como activos los saldos pendientes de integración de los accionistas".

La controversia se plantea es que en los estados contables se suelen reflejar esos compromisos de aporte de capital como incremento de patrimonio neto de la sociedad y como un crédito hacia los socios.

Si al 31/12 no se produjo la integración los estados contables reflejan un mayor patrimonio neto conjuntamente con un mayor activo por la inclusión del crédito bajo análisis. El tema es discutible. Hay quienes sostienen que las detracciones del patrimonio neto deben ser las que taxativamente menciona la ley y su decreto reglamentario. Otras opiniones por el contrario, tal como lo expresan los destacados doctrinarios Armando Lorenzo y César M. Cavalli, entienden que no existe un verdadero y efectivo incremento de la riqueza en poder de la sociedad hasta tanto no se haya efectivizado la integración del aporte. Y en consecuencia, no existe un efectivo incremento de la base imponible a efectos de determinar el monto del impuesto.

## Reducción del capital de las sociedades

La ley delegó en la reglamentación la fijación del tratamiento aplicable en los casos de reducción del capital del ente emisor, producidos con posterioridad a la fecha de cierre del ejercicio y hasta el 31 de diciembre del año que se liquida. La reglamentación en el artículo 20.2 omitió hacer referencia a las reducciones del capital propiamente dicho, ya que los movimientos patrimoniales considerados son solamente aquellos relacionados con los resultados no asignados, es decir las utilidades. Ahora bien, ¿significa esto que no podemos reducir el patrimonio neto sujeto a impuesto originado por ejemplo, mediante rescate de acciones a la par antes del 31 de diciembre del año que se liquida? La respuesta es negativa. De ningún modo puede legítimamente impedirse la detracción de dicha reducción patrimonial.

Ello es así, en primer lugar, porque la ley facultó al Poder Ejecutivo a fijar la forma de computar las reducciones más no a determinar si las mismas se computan o no. Interpretamos que la falta de mención expresa de las reducciones de capital en la reglamentación, no impide su detracción a efectos de determinar el valor del patrimonio neto sujeto a impuesto.

Debemos mencionar que el organismo fiscal ha sostenido lo contrario. Consideramos que para solucionar los diferentes criterios de interpretación se debería incluir el tratamiento expreso de las reducciones de capital en la reglamentación.

CAPACITARTE  
*Es ser líder de tu vida*