

Material Imprimible

Curso Ganancias Personas Jurídicas, Ganancia Mínima Presunta, Bienes Personales - Acciones y Participaciones Societarias

Módulo Impuesto sobre los Bienes Personales

Contenidos:

- Concepto y normativa de Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y participaciones societarias
- Base imponible, alícuota aplicable y anticipos
- Pago del impuesto
- Formulario 899
- Aplicación práctica

Concepto y normativa del Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y participaciones societarias

A partir de la sanción de la ley 25.585, la tenencia de acciones y otras participaciones en sociedades regidas por la ley de sociedades comerciales resultó excluida de la imposición global del impuesto sobre los bienes personales. De esta manera, la tenencia de acciones y participaciones pasó a estar alcanzada por un régimen de imposición cedular.

Este régimen se encuentra legislado en los primeros tres párrafos del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 25, también denominado “artículo 25.1” de la ley del impuesto sobre los bienes personales. A continuación transcribiremos el mismo.

“El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19.550 de sociedades comerciales 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 0,50% sobre el valor determinado, de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22 de la presente norma.”

El artículo continúa diciendo: “El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo. A los efectos previstos en el párrafo anterior, se presume, sin admitir prueba en contrario, que las acciones y/o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19.550 de sociedades comerciales y sus modificaciones, cuyos titulares sean sociedades, cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones, domiciliados, radicados o ubicados en el exterior, pertenecen de manera indirecta a personas físicas domiciliadas en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas. 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.”

De lo que acabamos de mencionar se desprende:

- Primeramente, su objeto. Este régimen alcanza a las acciones o participaciones societarias que sean propiedad de las personas físicas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior y las sociedades y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal domiciliada en el exterior.

- Por su lado, los sujetos obligados son las sociedades regidas por la ley de sociedades comerciales. Es decir, que los sujetos obligados y sobre los que recae la imposición, que deberán liquidar el impuesto e ingresarlo por los terceros propietarios
- En el caso puntual de los 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.

Por su parte, el artículo 30.1 de la resolución general de la Administración Federal de Ingresos Públicos número 2151 del año 2006, dispone que los countries, clubes de campo, barrios cerrados y urbanizaciones especiales, constituidos como sociedades anónimas según la Ley General de Sociedades, 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.

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

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

Asimismo, los bienes alcanzados por este gravamen son exclusivamente las acciones, es decir, las participaciones en el capital de sociedades anónimas, y las participaciones en el capital de otro tipo de sociedades regidas por la ley de sociedades comerciales.

Además, la base imponible de este impuesto deberá determinarse sobre la base del balance elaborado de acuerdo a las normas contables profesionales vigentes.

Recordemos que la lectura de una ley no alcanza para poder liquidar un tributo y entenderlo, sino que debemos también leer el decreto que reglamenta dicha ley. En este caso, el decreto reglamentario es el decreto 197 del año 1996.

Mediante el decreto 988 del año 2003, se incorporó un segundo artículo a continuación del artículo 20 del decreto reglamentario, que establece que el impuesto será liquidado e ingresado con carácter de pago único y definitivo por las sociedades comprendidas en la ley de sociedades comerciales, incluyendo además a los establecimientos estables pertenecientes a las sociedades extranjeras mencionadas en el artículo 118 de la ley de sociedades, a las sociedades de hecho y a las sociedades irregulares.

¡Frenemos un momento! Se preguntarán... ¿qué significa que el impuesto tiene carácter de pago único? Esto quiere decir que efectuada la retención o el pago, el contribuyente queda liberado de realizar otro pago sobre dicho hecho generador.

De igual manera, las sociedades responsables del ingreso del gravamen tendrán el derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago del mismo, de ser necesario.

Base imponible, alícuota aplicable y anticipos

El gravamen en cuestión se liquidará considerando el importe que surja de la diferencia entre el activo y el pasivo de la sociedad, ambos al 31/12 del año respectivo, y aplicando a esa diferencia resultante, la alícuota vigente. O sea, que esa es la **base imponible**.

Si bien cuando comenzamos esta clase y leímos el artículo que da nacimiento a este régimen dijimos que la **alícuota** era de 0,50% sobre el monto resultante, tenemos que tener en cuenta que... El artículo 71 de la ley 27.260 modifica esta alícuota, siendo la aplicable de 0,25% sobre el valor determinado.

Y luego, con la reforma de la Ley 27.541, la alícuota vuelve a ser de 0,50% sobre el valor determinado, es decir, al valor patrimonial proporcional que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquida.

Ahora aprenderemos a determinar la base imponible y liquidar el impuesto de aquellas sociedades que confeccionan su balance comercial.

El segundo artículo incorporado a continuación del artículo 20 del decreto reglamentario de la ley de bienes personales dispone lo siguiente: "la base imponible para determinar

el impuesto de referencia se obtendrá de restar del activo el valor del pasivo hacia terceros, correspondiente al último balance cerrado al 31/12 del año a liquidar”

Para esto, se debe utilizar el balance contable realizado según las normas vigentes.

También dispone que 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 restarse de la base imponible.

Ahora bien, ¿qué pasa cuando la fecha de cierre del ejercicio comercial de la sociedad no coincide con el 31/12 del año respectivo? En este caso, para determinar el patrimonio se deberán sumar o restar los aumentos y disminuciones de capital que definiremos a continuación para lograr la base imponible al 31 de diciembre.

Los aumentos son:

- Los originados a partir de la integración de acciones o aportes de capital, incluidos los irrevocables, para la futura integración de acciones
- O los aumentos de capital verificados entre la fecha de cierre del ejercicio comercial de las sociedades y el 31/12 del período fiscal por el que se liquida el impuesto.

Las disminuciones, por su parte, son las originadas por:

- Los dividendos, ya sea en efectivo o en especie, excluidas acciones liberadas, correspondientes al ejercicio comercial cerrado por la sociedad que efectuó la distribución durante el período que se liquida el impuesto y puestos a disposición en el transcurso de este último, cualquiera fuere el ejercicio comercial de dicha sociedad en el que se hubieran generado las utilidades distribuidas
- Y las utilidades distribuidas por la sociedad con posterioridad al último ejercicio cerrado por la misma, durante el período por el que se liquida el impuesto, cualquiera fuera el ejercicio comercial de la sociedad en el que se hubieran generado las utilidades distribuidas.

El artículo 21 del decreto reglamentario dispone que cuando las sociedades, empresas o explotaciones no estén obligadas a contabilizar sus operaciones, el ejercicio comercial coincidirá con el año fiscal. Es decir, que el ejercicio comercial será del 01/01 al 31/12 de cada año.

En el caso de sociedades, empresas o explotaciones que hubieren determinado una fecha de cierre distinta al año fiscal, se deberán considerar los aumentos y disminuciones del capital, como ya hemos explicado.

Les resultará raro que una empresa que no lleva balance pueda tener una fecha de cierre diferente al año fiscal. Esto podría suceder porque el artículo 18 inciso a) de la Ley del Impuesto a las Ganancias establece que cuando no se contabilicen las operaciones, la Administración Federal de Ingresos Públicos estará facultada para fijar fechas de cierre del ejercicio en atención a la naturaleza de la explotación u otras situaciones especiales.

¿Cómo es entonces que se determina el activo? El mismo se determinará de acuerdo con las disposiciones que se han establecido en el artículo 4 de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta sin computar a dichos efectos la reducción prevista para los inmuebles rurales.

Recordemos que este artículo establece las normas para valuar los bienes gravados del activo en el país: bienes muebles amortizables, bienes inmuebles, bienes de cambio, depósitos, créditos, títulos públicos y demás valores, cuotas de fondos comunes de inversión, bienes inmateriales y otros bienes.

El pasivo, por su parte, se conformará por las deudas de la sociedad 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 deberán convertir al último tipo de cambio vendedor del Banco Nación a la fecha de cierre del ejercicio. Además, todas las deudas incluirán los intereses devengados hasta el 31 de diciembre. Asimismo, al pasivo se le sumarán los importes correspondientes a los beneficios percibidos por adelantado y a realizar en futuros ejercicios.

Vamos a analizar juntos la siguiente situación: Supongamos que una sociedad se ha constituido a mitad del año x1. Cuando llega el 31/12 de ese ejercicio, ¿creen que corresponde presentar la declaración jurada y, en su caso, ingresar el impuesto sobre los bienes personales correspondiente a acciones y participaciones societarias? Bueno, la respuesta a esta pregunta es que sí.

A pesar de que una sociedad se haya constituido en el curso del año, y que por ende, al 31/12 del mismo año no haya cerrado su ejercicio fiscal y/o comercial, podemos decir que no existen elementos técnicos que impidan a esta sociedad cumplir con las obligaciones formales y materiales en la determinación del gravamen, debiendo partir del balance de

inicio y de los datos correspondientes al capital social y aportes consignados en el instrumento de constitución de la sociedad.

Un punto especial a tener en cuenta en este tema es que para este tributo no deben ingresarse anticipos a cuenta del mismo, como sí hemos visto con el impuesto a las ganancias. Esto tiene que ver con lo que ya hemos mencionado, de que el tributo tiene carácter de pago único y definitivo.

Otro punto importante es el tema de las compensaciones... ¿Pueden los responsables sustitutos compensar el impuesto sobre los bienes personales en participaciones societarias con saldos a su favor en su carácter de contribuyentes de otros impuestos? Diremos al respecto que no será procedente compensar bienes personales acciones y participaciones societarias, dado que este tributo tiene carácter de pago único y definitivo para la sociedad, quien actúa como responsable por deuda ajena, y que si bien existe discrepancia doctrinaria sobre este tema, la opinión de la AFIP es la de considerarlo como un pago por cuenta de terceros.

De hecho, este tema se trata en la causa Rectificaciones Rivadavia Sociedad Anónima, y a partir de esta causa, con fecha 2/9/2021, la AFIP publica en el Boletín Oficial la Resolución General 3175 disponiendo en su artículo primero que los responsables por el cumplimiento de deuda ajena y los responsables sustitutos, a que se refiere el artículo sexto de la ley 11683, que es la ley de procedimiento fiscal, no podrán solicitar la compensación del tributo.

Por último diremos con referencia a las cuentas particulares de los socios, que en la reunión del 29/8/2003 entre la AFIP y el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se estableció que las mismas no deben sumarse a los efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre los Bienes Personales - Acciones y Participaciones Societarias.

La ley del impuesto sobre los bienes personales establece en su artículo 24 un mínimo exento. Esto significa que no estarán alcanzados por el impuesto sobre los bienes personales aquellos bienes que en su conjunto resulten para el período fiscal 2016, iguales o inferiores a 800.000 pesos; para el período fiscal 2017, iguales o inferiores a 950.000 pesos; para el período fiscal 2018, iguales o inferiores a \$1.050.000.

Luego, para los años 2019 y 2020, iguales o inferiores a \$2.000.000 y en 2021 y siguientes, iguales o inferiores a \$6.000.000. Hasta el año 2015, este mínimo exento era de \$300.000.

Sin embargo, el artículo en cuestión especifica que este mínimo exento no será de aplicación para los bienes comprendidos en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 25 de esta ley. Dicho de otro modo, no podremos computar el mínimo exento en la liquidación de acciones y participaciones.

Finalmente, una vez liquidado el impuesto, se obtendrá el formulario de declaración jurada Formulario 899/A, que será el resultado generado por el programa aplicativo de Bienes Personales Acciones y Participaciones Societarias.

El archivo .txt resultante se deberá presentar mediante transferencia electrónica de datos a través del sitio web institucional de la AFIP. Será necesario que los responsables posean la respectiva Clave Fiscal, con un nivel de seguridad dos como mínimo.

Para abonar el saldo correspondiente a las declaraciones juradas de acciones y participaciones, se debe generar un volante electrónico de pago.

Este volante electrónico de pago, conocido como VEP, deberá crearse con los siguientes códigos:

- El Código de Impuesto es 211 - BP - ACCIONES O PARTICIPACIONES
- El Código de Concepto es 019 + Código de Subconcepto: 01

Para el caso de que corresponda abonar Intereses Resarcitorios, se deberá generar un VEP con los siguientes códigos:

- El Código de Impuesto es 211 - BP- ACCIONES O PARTICIPACIONES
- El Código de Concepto es 019 + Código de Subconcepto: 051

Análisis práctico

Trabajaremos con una sociedad anónima constituida en el país, cuyo cierre de ejercicio operó el 31/05/2021. Esta empresa posee un patrimonio neto, es decir, activo menos pasivo, de \$7.500.000 conforme surge del balance auditado que fuera aprobado por la asamblea de accionistas del 13/09/2021.

La sociedad se encuentra integrada por tres socios, con las siguientes participaciones:

- Al accionista A, le corresponde un 30%. Se trata de una persona humana domiciliada en el país.
- Al accionista B, le corresponde un 30%. Se trata de una persona jurídica domiciliada en el país.

- Al accionista C, le corresponde un 40%. Corresponde a una persona jurídica domiciliada en el exterior.

Además sabemos que la asamblea de accionistas que tratará los estados contables del ejercicio 2021 ha dispuesto la distribución de honorarios al directorio por \$450.000, de dividendos en acciones liberadas por \$275.000, y de dividendos en efectivo por \$850.000, los que se imputarán a cada accionista según su participación en el capital.

Durante los meses de octubre y noviembre del 2021, cada uno de los accionistas ha efectuado aportes irrevocables por una futura integración de acciones por \$150.000. Dado que se trata de tres accionistas, los aportes totalizan los \$450.000.

Ahora veremos un ejemplo de una sociedad que cierra balance al 31/12 de cada año. Esta sociedad de responsabilidad limitada fue constituida en el país y el cierre que analizamos es el del 31/12/2021. A esa fecha, la sociedad tiene un patrimonio de \$7.500.000. Su capital se compone de 1000 acciones, y el balance auditado fue aprobado por la asamblea de accionistas del 13/04/2022.

La sociedad se encuentra integrada por tres socios, con las siguientes participaciones:

- Al Socio A, le corresponde un 20%. Se trata de una persona humana domiciliada en el país
- Al socio B le corresponde un 20%. Se trata de una persona jurídica domiciliada en el país
- Al socio C le corresponde un 60%. Corresponde a una persona jurídica domiciliada en el exterior.

La asamblea de accionistas que tratará los estados contables del ejercicio 2021 ha dispuesto la distribución de honorarios al directorio por \$450.000, de dividendos en acciones liberadas por \$275.000, y de dividendos en efectivo por \$850.000, los que se imputarán a cada socio según su participación en el capital.

Durante los meses de mayo y junio del 2022, cada uno de los socios ha efectuado aportes irrevocables por una futura integración de acciones por \$150.000.

En este caso, dado que la sociedad cierra su ejercicio comercial el 31 de diciembre, directamente liquidaremos el impuesto con el patrimonio que surge del balance a esa fecha. Esto quiere decir que los aportes irrevocables que los socios realizan durante los meses de mayo y junio del 2022, no deben ser considerados para el cálculo del patrimonio. Lo mismo con todo lo que dispone la asamblea de accionistas que se lleva a cabo en 2022, que tratará los estados contables del ejercicio 2021.