



IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES ACCIONES Y PARTICIPACIONES EN EL CAPITAL DE SOCIEDADES – EJERCICIO 2009

Escriben para Todo Impuestos:
Luis Lavadenz / Yanina Cúccaro.

Generalidades

A partir del 10 de mayo próximo, comenzará a vencer el plazo para la presentación de la declaración jurada correspondiente al Impuesto Sobre los Bienes Personales correspondiente a las participaciones accionarias y en el capital de las sociedades, correspondiente al ejercicio fiscal 2009. Al respecto, las sociedades regidas por la Ley 19.550 deberán actuar como Responsable por deuda ajena, e ingresar el impuesto, de acuerdo con el siguiente cronograma:

	TERMINACIÓN DEL NÚMERO DE CUIT				
	0-1	2-3	4-5	6-7	8-9
Presentación	10/05/2010	11/05/2010	12/05/2010	13/05/2010	14/05/2010
Pago	11/05/2010	12/05/2010	13/05/2010	14/05/2010	17/05/2010

Marco Normativo:

Recordamos que el artículo sin número agregado a continuación del N° 25 de la Ley del Impuesto, establece que el gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550 de Sociedades Comerciales, 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 e 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** gravado de acuerdo con lo que a tal fin establecen las normas. El impuesto así ingresado, tendrá el carácter de pago único y definitivo.

A los efectos previstos, se presume sin admitir prueba en contrario que las participaciones en el capital cuyos titulares sean personas de existencia ideal –en todas sus variantes-, domiciliados, radicados o ubicados en el exterior, pertenecen de manera indirecta a personas físicas del exterior.



De tal modo, los sujetos mencionados, deberán calcular, al 31/12/2009 el valor patrimonial, por diferencia entre activo y pasivo, a efectos de aplicar la alícuota mencionada.

Casos especiales - los Fideicomisos

Adicionalmente la normativa establece que, tratándose de fideicomisos no financieros, excepto cuando el fiduciante sea el Estado en todas sus dependencias, o que se encuentren destinados al desarrollo de infraestructura de interés del Estado Nacional, el gravamen será liquidado por quienes asuman la calidad de Fiduciarios, aplicando la alícuota mencionada, sobre el valor de los bienes que integren el fideicomiso al 31/12/2009. De tal modo se genera una diferencia importante, al liquidar el impuesto, únicamente en base al Activo del Fideicomiso. En estos casos, se presume sin admitir prueba en contrario, que los bienes que integran el fideicomiso pertenecen de manera directa o indirecta a sujetos pasivos del gravamen.

Por su parte, se define que los bienes integrados a los mencionados fideicomisos no integrarán la base que los fiduciantes, personas físicas o sucesiones indivisas, deben considerar a efectos de la determinación del impuesto. Si el fiduciante no fuese una persona física o sucesión indivisa, dichos bienes no integrarán su capital a fines de determinar la valuación que deben computar a los mismos efectos.

Lo dispuesto en el párrafo anterior sólo será aplicable ya se hubiera ingresado, a su vencimiento, el impuesto por el Fideicomiso

Al respecto, las actas del 27/05/2009 del GRUPO DE ENLACE AFIP - CPCECABA ratifican dicho criterio.

Las sociedades de hecho, sujetos del Régimen Simplificado (Monotributo)

La normativa no deja en absoluto fuera de la obligación que nos ocupa, a las sociedades de hecho y/o sociedades incluidas en el Régimen Simplificado, atento a que la inclusión en la obligación, se realiza para todos los sujetos alcanzados por las directivas de la Ley de Sociedades Comerciales, debiendo por lo tanto éstas, cumplir con dicha obligación.

Las asociaciones civiles y fundaciones

Atento a que las asociaciones civiles y las fundaciones no son sujetos regidos por la Ley de Sociedades Comerciales, no están obligadas a liquidar e ingresar el impuesto que se trata en el presente

La Figura del Responsable Sustituto – alcance de la responsabilidad

La norma ya establece para otra situación la figura del responsables sustituto, fijando que toda persona domiciliada en el país (puede ser tanto una persona física como una persona jurídica) que tenga el condominio, posesión, uso, goce, disposición, depósito, tenencia, custodia, **administración o guarda de bienes** sujetos al impuesto que pertenezcan a las personas físicas del



exterior, deberán ingresar con carácter de pago único y definitivo por los respectivos bienes al 31 de diciembre de cada año, el UNO CON VEINTICINCO CENTESIMOS POR CIENTO (1,25%) del valor de dichos bienes, determinado con arreglo a las normas de la presente ley.

Por otra parte la ley aclara que los responsables obligados al ingreso del gravamen, al igual que para el caso de las participaciones societarias, tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago.

De tal modo se configura la figura del RESPONSABLE SUSTITUTO, o como lo llama la Ley del impuesto, RESPONSABLE POR DEUDA AJENA.

Coincide la doctrina en que el responsable sustituto se convierte en deudor principal de la obligación, EN REEMPLAZO del sujeto sustituido quien pasa a ser responsable subsidiario. De este modo, el deudor sustituto reemplaza y desplaza totalmente al sujeto generador del hecho imponible (el sustituido). Este desplazamiento da lugar al nacimiento de una relación autónoma entre el sustituto y el Fisco, debiendo el primero, **responder con sus bienes propios por la manifestación de capacidad contributiva.**

Ubicado de este modo en esta figura, el alcance de la nueva responsabilidad, en carácter de sujeto obligado en forma principal del impuesto, será por el cumplimiento del pago del mismo, originado en los hechos imponibles indicados en la norma (en este caso los bienes que cumplan con los requisitos mencionados más arriba, o en el caso de las participaciones accionarias, por ser la sociedad responsable), en tiempo y forma, y las eventuales consecuencias económicas que surjan del no cumplimiento del régimen **en la misma manera en que esto es aplicable a las deudas generadas en hechos imponibles propios.**

Doctrina vinculada a la Responsabilidad sustituta

Cortés Domínguez ("Ordenamiento tributario español" - pág. 471) *"...la sustitución supone siempre la existencia de dos presupuestos de hecho y de dos deudores: el sustituto y el sustituido, de tal manera puestos, que no se produce una verdadera y propia sustitución, sino un supuesto de responsabilidad, que se distingue de la anterior en que ahora el responsable principal es el sustituto y el responsable subsidiario es el sujeto pasivo realizador del presupuesto de hecho, y antes, en los supuestos de responsabilidad subsidiaria, el responsable principal lo era el realizador del hecho imponible"*.

*En la doctrina nacional, Villegas ("Curso de finanzas, derecho financiero y tributario" - 8a. ed. - Ed. Astrea - pág. 335) sostiene que "ajeno al acaecimiento del hecho imponible, el sustituto desplaza a aquel a quien está dirigido por ley el peso del tributo, pero que queda marginado de la relación jurídica tributaria sustantiva". Distingue luego al sustituto del solidario diciendo que "el sustituto no queda obligado **junto a** como sucede con el responsable solidario, sino **en lugar de**".*

Jurisprudencia vinculada a la responsabilidad sustituta

"Barrenechea, Ignacio José María s/recurso de apelación - Impuesto al valor agregado" - TFN - Sala A - 16/6/1998



El impuesto es, por ley, ante todo, puesto a cargo de una determinada persona, que coincide por regla con el partícipe directo de la situación base del impuesto. Por distinta norma, después, es establecida la obligación de otro sujeto, a la vez y junto al primer obligado, o en el caso de responsables sustitutos, en lugar de dicho obligado.

"Ekman y Co. AB" - TFN - Sala A - 17/11/1997

Al extender las obligaciones impositivas a personas diversas del sujeto, la ley tributaria puede dar un paso más sustituyendo completamente al sujeto pasivo en las relaciones con la administración financiera por una persona distinta, que ocupa el puesto de aquél y queda, por consiguiente, obligada -no junto al sujeto pasivo, sino en lugar del mismo- al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales, que derivan de la relación jurídica impositiva. Esta responsabilidad sustitutiva hace a la constitución misma de la relación impositiva, de suerte tal que el Fisco sólo mantiene relación jurídica con el sustituto.

La liquidación del impuesto

A los efectos de la liquidación del gravamen, se deberá tener en cuenta el importe que surja de la diferencia entre el activo y el pasivo de la sociedad, correspondiente al 31 de diciembre de 2009 –en este caso- y aplicarle la alícuota del 0,50% al monto resultante atribuible a las acciones y participaciones **cuyos titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el país o en el extranjero y/o personas de existencia ideal del exterior.**

Cuando el patrimonio neto de la sociedad al cierre del ejercicio considerado para la liquidación, contenga aportes de capital, incluidos los aportes irrevocables para la futura integración de acciones, los mismos deberán detrarse de la base imponible definida, en el monto que corresponda a titulares de acciones y participaciones que no resultan comprendidas en la liquidación mencionada el párrafo anterior.

Asimismo, si bien no lo aclara la norma, los aportes realizados a la sociedad, deberán atribuirse al sujeto que los aportó, quitándolos del capital sujeto a aplicación del porcentaje de participación. De no realizarse este ajuste, se estaría distribuyendo el impuesto en proporciones que no serían representativas de la realidad, conforme surge de la doctrina y de la jurisprudencia existente.

Por su parte, si la fecha de cierre del ejercicio comercial no coincide con el 31/12/2009, deberá:

Sumarse al patrimonio neto, los aumentos de capital correspondientes originados en la integración de acciones o aportes de capital, en la medida en que no correspondan a sujetos sociedades regidas por la Ley 19.550.

Restarse al patrimonio neto:

Los dividendos –en efectivo o en especie- (excluidas las acciones liberadas) correspondientes al ejercicio cerrado por la sociedad que efectuó la distribución durante el período que se liquida el



impuesto y puestos a disposición en este último sin importar cuál fue el ejercicio que generó las utilidades distribuidas.

Utilidades distribuidas por la sociedad con posterioridad al cierre.

Asimismo, a los efectos de valorar el capital (activo menos pasivo) que debe considerarse en las empresas o explotaciones unipersonales que no confeccionen balances comerciales, se deberá atender a las normas de valuación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta en lo que respecta a la valuación del activo, entendiéndose que el pasivo se encuentra conformado por las deudas más las provisiones para hacer frente a obligaciones devengadas y no exigibles a la fecha de cierre, incluyendo intereses devengados y a por los importes correspondientes a los beneficios percibidos por adelantado y a realizar en ejercicios futuros.

Generación de la Declaración Jurada – Aplicativo vigente

A los efectos de la generación de la Declaración Jurada, deberá utilizarse el aplicativo "BIENES PERSONALES – ACCIONES Y PARTICIPACIONES SOCIETARIAS – VERSION 2.0 – Release 1", el cual puede ser bajado desde la página web de "Todo Impuestos en la web" (www.todo-impuestos.com.ar) o desde la página del Organismo Fiscal. Cabe destacarse que al cierre del presente artículo no existía en el aplicativo vigente, una alternativa para presentar con la figura de "Fideicomiso".

El pago del saldo resultante

Si bien existe doctrina en contrario, el impuesto resultante no se encontrará sujeto a compensaciones con saldos de libre disponibilidad, atento a que la sociedad actúa en carácter de responsable sustituto y que el impuesto abonado reviste el carácter de pago único y definitivo. No obstante, el saldo podrá ingresarse en tres cuotas mediante el plan de pagos permanente establecido por la RG (AFIP) 984. (Recomendamos ver al respecto en nuestro web, el artículo escrito y disponible con la descripción de cómo funciona dicho plan de pagos).✍️

Abril de 2010

Destacamos que el presente resumen, surge de una discreta y razonable interpretación y aplicación de las normas fiscales vigentes a la fecha del presente artículo. Los firmantes no se responsabilizan por la utilización y/o aplicación errónea de la información u opinión vertida en la presente.