

66030

MENEGUZZI, S.M.  
Impuesto Sobre los B

2009

66030

UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO CUARTO

CARRERA: ESPECIALIDAD EN TRIBUTACION

TITULO: IMPUESTO SOBRE LOS BIENES  
PERSONALES – RESPONSABLES SUSTITUTOS  
– ASPECTOS CONTROVERTIDOS

ALUMNA: CRA. SILVINA MABEL  
MENEGUZZI

DIRECTOR: DR. MARIO VOLMAN



**INDICE TEMATICO:**

◆ INTRODUCCION

◆ LA FIGURA DEL RESPONSABLE SUSTITUTO

Responsables por deuda propia

Responsables del cumplimiento de la deuda ajena

◆ DEFINICION DE LA BASE IMPONIBLE DEL TRIBUTO

◆ REGIMEN DE COMPENSACION DEL TRIBUTO CON SALDOS DE LIBRE  
DISPONIBILIDAD

Fallo "Cubecorp Argentina SA s/ apelación – Impuesto sobre los bienes personales"

Fallo "Agrobos SA c/ en AFIP DGI – Resol 23-V-03 s/ Amparo Ley 16.986"

◆ CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION EN EL IBP

◆ TRATADO DE MONTEVIDEO DE 1980 (ALADI)

El Dictamen de Cancillería

El Dictamen de la Procuración del Tesoro

◆ CONCLUSIONES FINALES

62070

65030

MFN:
Clasif: T. 548

## IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES – RESPONSABLES SUSTITUTOS – ASPECTOS CONTROVERTIDOS

### INTRODUCCION

La ley 25.585 (B.O. 15.05.2002) dispuso una modificación a la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, instituyendo un nuevo caso de sustitución tributaria.

En esta oportunidad, se trata de que el gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19.550, 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, debe ser liquidado e ingresado por las sociedades regidas por la ley 19.550. Nuevamente, el impuesto así ingresado tiene carácter de pago único y definitivo.

Es un tipo de imposición cédular que reemplaza a la del verdadero contribuyente quien debe excluir tales participaciones de su materia imponible.

Respecto de la modificación de la ley del IBP, en el art. primero incorporado a continuación del artículo 25 surgen cuestiones controvertidas susceptibles de ser analizadas.

El Art. a ser analizado establece textualmente lo siguiente:

*“... El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19.550, cuyos titulares sean personas físicas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el exterior, y/o cualquier tipo de persona de existencia ideal, domiciliada en el exterior, serán liquidados por las sociedades regidas por la ley 19.550 y la alícuota a aplicar será del 0,50 % sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo...”*

*A los efectos previstos en el párrafo anterior, se presume derecho sin admitir prueba en contrario – que las acciones y/o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19.550, cuyos titulares sean sociedades, cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, empresas, establecimientos estables, patrimonio de afectación o explotaciones, domiciliadas, 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”*

El presente artículo, contiene la modificación dispuesta por Ley 26.317 (B.O. 28.11.2007), vigente para el ejercicio 2007.

Existen, respecto de este tributo, diversos aspectos a tener en cuenta:

### **La figura del Responsable sustituto.**

Con la expresión Responsables, se designan a todas aquellas personas que por mandato de la ley están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser deudores de la obligación.

Respecto del tema responsables, la ley 11.683 t.o. 1998 y sus modificatorias, en los artículos 5 y 6 refiere:

#### **Responsables por deuda propia**

*Artículo 5 - Están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria: los que sean contribuyentes según las leyes respectivas; sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil, sin perjuicio, con respecto a estos últimos, de la situación prevista en el artículo 8, inciso d). Son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria:*

- a) Las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común.*
- b) Las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho.*
- c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.*
- d) Las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva. Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, provincial o municipal, así como las empresas estatales y mixtas, están*

*sujetas a los tributos (impuestos, tasas y contribuciones), regidos por esta ley y a los restantes tributos nacionales (impuestos, tasas y contribuciones), incluidos los aduaneros, estando, en consecuencia, obligadas a su pago, salvo exención expresa.*

#### *Responsables del cumplimiento de la deuda ajena*

*Artículo 6 - Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley:*

*a) El cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro.*

*b) Los padres, tutores y curadores de los incapaces.*

*c) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos.*

*d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5 en sus incisos b) y c).*

*e) Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero.*

*f) Los agentes de retención y los de percepción de los impuestos.*

*"Asimismo, están obligados a pagar el tributo al Fisco los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad en que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación." (Párrafo Incorporado por Ley 25795 B.O. 17/11/2003)*

Respecto de este último artículo la ley hace la distinción entre "responsables" y "sustitutos", aunque esta distinción no aparece suficientemente explicada.

Esta categoría de sustitutos tiene importancia y responde a características propias del derecho financiero. La ley, con el propósito de asegurar la normal y oportuna

recaudación dispone el traslado o traspaso de la obligación hacia personas, distintas del deudor, que se constituyen en sujetos pasivos indirectos.

No son deudores subsidiarios, cuya existencia esta condicionada a la actuación de otras personas, sino que el responsable sustituto tiene una relación directa y a titulo propio con el sujeto activo, o sea, actúa paralelamente o en lugar del deudor, pero no en defecto de este.

Autores españoles, como Sainz de Bujanda, en sus lecciones de Derecho Financiero, menciona a la figura del responsable sustituto de la siguiente manera

“El sustituto es un sujeto pasivo que se coloca en el lugar del sujeto pasivo realizador del hecho imponible. Esto significa: a) que es sujeto pasivo porque ha realizado no el hecho imponible, sino el presupuesto generador de la sustitución; b) que se coloca en lugar del sujeto pasivo realizador del hecho imponible. De este modo se distingue del responsable, que se coloca junto a aquel”

“El sustituto esta obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, es decir, sustituye al sujeto pasivo no solo en la obligación tributaria en sentido estricto, es decir, en la obligación de pago del tributo, sino también en la relación jurídica tributaria en sentido amplio”

Es sabido que no siempre el sujeto pasivo de la obligación tributaria es aquel a quien la ley reconoce la aptitud tributaria. En algunos casos, se da una alteración de los principios lógicos que deben regular la aplicación de un tributo.

Es entonces cuando el sujeto pasivo del impuesto no es el titular del hecho materia de imposición, sino un tercero elegido por la ley con la función de reemplazar a este, asumiendo la condición de responsable sustituto.

Se ha definido con precisión que habrá responsabilidad sustituta cuando en virtud de una disposición expresa de la ley, la obligación tributaria surge desde un primer momento contra una persona diferente de aquella que esta en relación económica con el acto o negocio gravado, en este caso, es la propia ley quien sustituye al sujeto pasivo directo por otro indirecto.

La razón de ser de estos responsables indirectos obedece a razones de conveniencia recaudatoria, función que se ve manifiestamente facilitada merced a la intervención de estos sujetos.

Respecto de este tema la RG 1497 (B.O. 30/04/2003) cuando se refiere a los sujetos del impuesto, en su artículo 1, reza lo siguiente:

*“.....ARTICULO 1º.- Las sociedades comprendidas en la Ley N° 19.550, texto ordenado en 1984 y sus modificaciones (1.1.), excluidas las explotaciones unipersonales, en su carácter de responsables sustitutos del impuesto sobre los bienes personales sobre las acciones y participaciones correspondientes a las personas físicas y/o sucesiones indivisas (1.2.), deberán observar -a los fines de la determinación e ingreso del gravamen- los requisitos, formas, plazos y demás condiciones que se establecen en esta resolución general.....”*

Volviendo al tema que nos ocupa, la ley 25.585, por medio de la cual se dispuso que el Impuesto sobre los Bienes Personales (IBP), correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades argentinas regidas por la ley 19.550 (ley de sociedades comerciales), cuyos titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, debe ser liquidado e ingresado por las propias sociedades emisoras, actuando en calidad de responsables sustitutos .

A los fines de sustentar dicha creación, el mismo artículo de la ley crea una presunción de derecho, sin admitir prueba en contrario, de que las acciones y participaciones sociales de sociedades argentina, cuyos titulares sean sociedades, o 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.

Desde entonces, las empresas argentinas, están obligadas a ingresar el IBP aplicando el 0,5 % sobre el valor patrimonial proporcional (VPP) de las acciones o participaciones que componen su capital, teniendo el derecho de reintegrarse el impuesto abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago.

Esta cuestión, además de la desarrollada recientemente sobre la figura del Responsable sustituto, ha suscitado otras cuestiones controvertidas aún hoy no resueltas en forma definitiva por la legislación y la jurisprudencia.

Una mención en forma concisa de estas cuestiones sería la siguiente:

- Definición en forma clara de la base imponible del tributo.
- Compensación del impuesto del Art. 25.1 con saldos de libre disponibilidad propios de la empresa.
- Tratamiento dispensado a las tenencias accionarias y demás participaciones sociales en los convenios suscritos por nuestro país con otras naciones tendientes a evitar o atenuar la doble imposición, en adelante denominados CDI.
- Consideración del Tratado de Montevideo de 1980, en relación a los acuerdos celebrados con otros países de Sudamérica.

### **Definición de la base imponible del tributo.**

Respecto de este tema el art. Agregado a continuación del 25 de la LBP, no menciona la forma de determinar la base imponible del gravamen, solo refiere que están alcanzados por la alícuota del 0,50 % sobre el valor determinado de acuerdo a lo establecido por el art. 22 Inc. h, no siendo de aplicación el mínimo exento de este impuesto ( \$ 305.000, a partir de la sanción de la Ley 26317 B.O. 28/11/2007)

El inciso h del art. 22 en su tercer párrafo, establece que cuando se trate de acciones se computaran al valor patrimonial proporcional que surja del ultimo balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquida y remite al Decreto Reglamentario respecto de la forma en la cual se computaran 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 art. 19 del DR establece que respecto de la determinación del monto de Objeto Personales y del Hogar, (Inc. g del Art. 22 LBP) no se deberán considerarse el monto de las acciones y participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedad regidas por la Ley 19.550, alcanzadas por el pago único y definitivo establecido en el art. Sin numero a continuación del Art. 25 de la ley.

El Art. 20 del citado Decreto Reglamentario, respecto de la determinación del gravamen a que se refiere el art. Agregado a continuación del art. 25, se liquidará considerando el importe que surja de la diferencia entre el activo y el pasivo de la sociedad correspondiente al 31 de diciembre del año respectivo y aplicando la alícuota del CERO

CON CINCUENTA POR CIENTO (0,50 %) sobre el 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 sociedades o cualquier tipo de persona de existencia ideal, ente o patrimonio de afectación, domiciliado, radicado o ubicado en el exterior.

Cuando el patrimonio neto de la sociedad al cierre del ejercicio considerado contenga aportes de capital, incluido aportes irrevocables para futura integración de acciones, dichos aportes deberán detraerse de la base imponible definida precedentemente, en el monto que corresponda a los titulares de acciones o participaciones no comprendidos en la liquidación del art. A continuación del Art. 25. Esto quiere decir que los aportes hechos por personas jurídicas radicadas en el país no se consideran parte de la base imponible del gravamen. Al respecto el fallo Aranda, José Antonio c/ demanda de repetición aclara un poco más el tema. T. F. N Sala C (17/12/2002).

A continuación transcribo los aspectos más importantes del mismo:

".....*HECHOS:*

*Un contribuyente apeló la denegatoria de repetición formulada ante la D.G.I. La diferencia reclamada se originó en un error al liquidar el impuesto sobre los bienes personales, al incluir en la determinación del valor proporcional de las acciones el monto correspondiente a aportes irrevocables efectuados por un tercero. El Tribunal Fiscal revocó la resolución administrativa.....*

*.....Manifiesta que el art. 22 inc. h) párrafo tercero de la ley 23.966, regula la valuación de las participaciones accionarias, estableciendo que, cuando se traten de acciones que no cotizan en bolsa deben computarse al valor patrimonial proporcional que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquida.*

*Agrega que la Resolución General D.G.I. N° 4152, en su artículo 15, a los fines de determinar correctamente el impuesto sobre los bienes personales, dispone que los accionistas o socios de las sociedades de cualquier naturaleza deberán solicitar a las mismas la información referida al valor patrimonial proporcional de las acciones, de lo que -según su óptica- surge que el total del patrimonio neto debe ser considerado a los efectos de realizar la referida valuación.*

*Señala que el contribuyente, contrariamente a lo expuesto dedujo del patrimonio social los aportes para futura suscripción de acciones, para luego efectuar el cálculo del valor patrimonial proporcional sobre el neto resultante. Sostiene la incorrección*



*del método en el entendimiento de que al afecto debe considerarse la totalidad del patrimonio neto que surge del balance del cierre del ejercicio que se liquida.....*

*.....Manifiesta que también deben tenerse en consideración las reformas introducidas por el decreto 1534/98 (B.O. 29/01/99), que sustituyó el art. 20 de la ley, y que, en la parte pertinente, dispone: "Los aumentos de capital a los que hace referencia al tercer párrafo, última parte del inc. h) y el segundo párrafo, última parte del mismo artículo, son aquéllos originados en la integración de acciones o aportes de capital, incluidos los irrevocables para la futura suscripción de acciones o aumentos de capital, verificados entre la fecha del cierre del ejercicio comercial de las sociedades, empresas o explotaciones y el 31 de diciembre del período fiscal por el que se liquida el impuesto. El cómputo de dichos aumentos incrementará, en la porción correspondiente, el valor atribuible a las respectivas acciones o participaciones".*

*Alega que, según los principios contables generalmente aceptados, los aportes para futura suscripciones integran el patrimonio social y el cálculo del valor patrimonial proporcional debe efectuarse considerando el monto total resultante del cierre del ejercicio, tal como lo indica la ley, sin importar si el aporte lo hizo el interesado u otra persona.*

*.....Que la cuestión a dirimir consiste en establecer si el aporte irrevocable para futuras suscripciones de acciones efectuadas por un tercero antes del cierre del período fiscal 1997 de la sociedad emisora, debe computarse dentro del patrimonio neto social a efectos de valuar, en el caso, las acciones que poseía el actor a dicha fecha.*

*Al respecto, debe tenerse presente que el capítulo II de la ley del impuesto sobre los bienes personales contiene las pautas de liquidación del gravamen; el artículo 22 establece el método de valuación de los bienes situados en el país y el 3er. párrafo del inciso h) de dicho artículo, se refiere específicamente a la valuación de las acciones que no coticen en bolsa, disponiendo que "...se computarán al valor patrimonial proporcional que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquida...".*

*Cabe destacar que las partes no cuestionan el carácter de componente de patrimonio neto social de los citados aportes, lo que tampoco hace el suscripto, sino que el thema decidendum se centra en establecer si el monto de dicho rubro debe computarse en su totalidad a efectos de determinar el denominado valor patrimonial proporcional de las acciones en poder de los accionistas al cierre del ejercicio.*

*A dicho efecto, conviene recordar que el punto II. A. 4 de la Resolución Técnica N° 5 de la Federación de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas define el "valor patrimonial proporcional" como el "...resultante de aplicar al patrimonio neto de la sociedad emisora la proporción de la tenencia en acciones que le corresponde a la empresa inversora".*

*Debe tenerse también presente que para los casos en que los cierres del ejercicio de las sociedades emisoras y tenedoras de acciones no coincidan, la ley delegó la reglamentación la forma de computar los aumentos y disminuciones del capital.*

*A ese efecto, el artículo 20 del decreto reglamentario de la citada ley establece que: "Los aumentos de capital a que se refiere el tercer párrafo -última parte- del inciso h), son aquellos originados en la integración de acciones o aportes de capital, incluidos los aportes irrevocables para la futura integración de acciones o aumentos de capital, verificados entre las fechas de cierre del ejercicio comercial de las sociedades, empresas o explotaciones a las que alude la citada norma y el 31 de diciembre del período fiscal por el que se liquida el impuesto. El cómputo de dichos aumentos incrementará, en la proporción correspondiente, el valor atribuible a las respectivas acciones o participaciones..." (el destacado me corresponde).*

*Teniendo en consideración que, como lo tiene dicho el más Alto Tribunal "la incongruencia o falta de previsión no se suponen en el legislador y, por esto, es principio recordado que las leyes se interpretan evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones y adoptando como verdadero el que concilie y deje a todas con valor y efecto" ("ESSO SAPA", CSJN, 26/10/93), cabe concluir que resulta válido el criterio sustentado por el recurrente desde que la aplicación literal del método de valuación previsto, sustentado por el Fisco, generaría un resultado, a todas luces, inadecuado.*

*En efecto si se pretende establecer el valor de las acciones en circulación a cierre del ejercicio a partir de la consideración del patrimonio neto social incrementado por los aportes irrevocables para futuras emisiones efectuadas por terceras personas, sin efectuar una apropiación previa del monto de dicho aporte a su único y verdadero titular, se obtiene, necesariamente, un valor no representativo del que verdaderamente poseen dichas participaciones sociales o, lo que es peor, se produciría una duplicación de los valores representativos del patrimonio social al computarse el monto de aporte irrevocable tanto para valuar las acciones en circulación como para la consideración de la participación social que debe declarar*

*el aportante del mismo.*

*Dado que "En la interpretación de las normas impositivas debe atenderse a su finalidad y a su significación económica (art.1 de la ley N° 11.683-t.o 1998) y que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible corresponde tener en consideración los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (CSJN "La Meridional Cía. Argentina de Seguros S.A." del 9/11/93) se impone enfatizar que, si bien los aportes irrevocables conforman el patrimonio neto social, éste se encuentra representado, como contrapartida, tanto por las acciones en circulación como por el aporte irrevocable -asimilado tributariamente- por lo que, a efectos de establecer el valor de las respectivas participaciones y, en tanto al cierre del período no se encontraban aún suscriptas y emitidas las acciones representativas del citado aumento, el valor de las existentes y en circulación debe surgir del cociente del valor del patrimonio neto social sin incluir el monto del aporte por la cantidad de acciones en circulación al cierre. Por su parte, los titulares de los aportes irrevocables deberán computar su participación social según el valor detráido, representativo de aquél. ...."*

El presente fallo fue dejado sin efecto por la sentencia dictada por la Cámara Nacional en lo Contenciosoadministrativo Federal, Sala II, del 05.06.2007.

Respecto de las disminuciones de capital originadas en dividendos en efectivo o en especie, correspondiente al ejercicio cerrado por la sociedad que efectuó la distribución durante el período que se liquida el impuesto o por utilidades distribuidas por la sociedad con posterioridad al cierre del último ejercicio, durante el período por el cual se liquida el impuesto, dichas disminuciones reducirán el patrimonio neto sobre el cual se determina el gravamen.

En el caso de que las sociedades, empresas o explotaciones no estén obligadas a contabilizar sus operaciones, el ejercicio comercial coincidirá con el año calendario.

En estos casos el capital (activo menos pasivo) que debe considerarse a los efectos de determinar la titularidad y el pago único y definitivo, se determinará valuando el activo de acuerdo con el art. 4 de la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta, sin computar la reducción de \$ 200.000 prevista para los inmuebles rurales y descontando el pasivo al 31.12.

## Régimen de compensación del tributo con saldos de libre disponibilidad

En Mayo del año 2003, las Sociedades de la ley 19.550 obligadas a realizar el primer pago luego de la reforma de la LBP, que poseían saldos de libre disponibilidad intentaron compensar este impuesto con dichos saldos. Fue entonces que el Fisco emite una primera opinión sobre el tema compensaciones a través de la emisión de la Nota N° 1542/03 (SDG LTI), del 20.05.2003.

En la misma, haciendo mención a planteamientos efectuados en relación a la posibilidad de utilizar el instituto de compensación del saldos, previsto en el artículo 28 de la ley 11.683, t.o. 1998 y sus modificaciones, para cancelar el Impuesto sobre los Bienes Personales correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades comprendidas en la ley 19.550, t.o. 1984 y sus modificaciones, por parte de los sujetos obligados al ingreso de dicho gravamen conforme lo establecido por el art. Agregado a continuación del artículo 25 de la LBP, el fisco opinó:

*“...Al respecto cabe señalar que si bien el régimen dispuesto por la Ley 25.585 estableció un sistema especial de ingresos del tributo, ello no altera la naturaleza propia del impuesto, el cual recae sobre el titular de las acciones o participaciones sociales, atento a que este resulta incidido patrimonialmente en merito al resarcimiento previsto en el ultimo párrafo del artículo incorporado por la indicada ley.*

*En tal orden de ideas, cabe concluir que la compensación pretendida no resulta admisible en virtud de la inexistencia de identidad subjetiva en la titularidad del crédito y la deuda, es decir que no se verifican simultáneamente la calidad de deudor y acreedor exigida por el citado artículo 28 reglamentado por la Resolución General N° 2542 (DGI)”*

En el momento del dictado de esta opinión la figura del Responsable sustituto no estaba incorporada a la Ley de Procedimiento, por cuanto la misma se refería solo a responsables por deuda propia y a los responsables por deuda ajena.

Por ende, la interpretación del Fisco sobre la figura del Responsable sustituto fue asimilarlo al responsable por deuda ajena.

Tal interpretación implicó desconocer totalmente que el Responsable sustituto, es un sujeto que sustituye en forma plena a aquel que general el hecho imponible, razón por la

cual, solo es entendible tal razonamiento con fines recaudatorios, a los fines de impedir desvíos que había sufrido esta interpretación por aplicación de convenios para evitar la doble imposición.

Posteriormente los Dictámenes D.A.T. 67/2003 y D.A.L. 44/2004 confirman nuevamente la posición del Fisco a favor de la no compensación no solo del IBP por las tenencias accionarias, sino también de los intereses resarcitorios por ingreso fuera de término de dicho gravamen.

Al respecto el Dictamen AFIP DGI 67/2003 (DAT) respecto de este tema, en su parte pertinente establece:

*"..... cabe ahora referirnos al segundo tema sometido a consulta, consistente en determinar la procedencia o no del instituto de la compensación del gravamen con saldos a favor de la empresa.*

*Como señaláramos en párrafos precedentes, el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la Ley del tributo, establece que el impuesto correspondiente a acciones y otras participaciones societarias, será determinado y posteriormente ingresado por las sociedades regidas por la Ley N° 19.550 emisoras del capital.*

*Por su parte el último párrafo del citado artículo establece que " 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 esta forma, se acuerda en dichas sociedades la responsabilidad de liquidación e ingreso del gravamen, siendo que el hecho imponible sigue recayendo en las personas físicas titulares de las acciones y participaciones sociales.*

*En idéntico sentido por Nota N° ... del 20/05/2003, la Subdirección General de Legal y Técnica Impositiva señaló que " ... si bien el régimen dispuesto por la Ley N° 25.585 estableció un sistema especial de ingreso del tributo, ello no altera la naturaleza propia del impuesto, el cual recae sobre el titular de las acciones o participaciones sociales, atento que éste resulta incidido patrimonialmente en mérito al resarcimiento previsto en el último párrafo del artículo incorporado por la indicada ley".*

*Concluyendo que "... la compensación pretendida no resulta admisible en virtud de la inexistencia de identidad subjetiva en la titularidad del crédito y la deuda..."*.

*Definido ello, cabe ahora referirnos al segundo tema sometido a consulta, consistente en determinar la procedencia o no del instituto de la compensación del gravamen con saldos a favor de la empresa.*

*Como señaláramos en párrafos precedentes, el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la Ley del tributo, establece que el impuesto correspondiente a acciones y otras participaciones societarias, será determinado y posteriormente ingresado por las sociedades regidas por la Ley N° 19.550 emisoras del capital.*

*Por su parte el último párrafo del citado artículo establece que " 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 esta forma, se acuerda en dichas sociedades la responsabilidad de liquidación e ingreso del gravamen, siendo que el hecho imponible sigue recayendo en las personas físicas titulares de las acciones y participaciones sociales.*

*En idéntico sentido por Nota N° ... del 20/05/2003, la Subdirección General de Legal y Técnica Impositiva señaló que " ... si bien el régimen dispuesto por la Ley N° 25.585 estableció un sistema especial de ingreso del tributo, ello no altera la naturaleza propia del impuesto, el cual recae sobre el titular de las acciones o participaciones sociales, atento que éste resulta incidido patrimonialmente en mérito al resarcimiento previsto en el último párrafo del artículo incorporado por la indicada ley".*

*Concluyendo que "... la compensación pretendida no resulta admisible en virtud de la inexistencia de identidad subjetiva en la titularidad del crédito y la deuda..."*.

Por su parte, el Dictamen AFIP DGI 44/2004 (DAL), referido al tema de intereses resarcitorios por el pago fuera de término del impuesto siguiendo el mismo razonamiento del Dictamen anterior refiere:

*“.....I.- Vienen los presentes obrados de la Dirección Regional ..., a los efectos de que este servicio jurídico determine si resulta procedente la pretensión manifestada por el sujeto de la referencia la cual versa acerca de si pueden compensarse los intereses resarcitorios generados por el ingreso fuera de término del Impuesto sobre los Bienes Personales correspondiente a sus accionistas por la participación en el capital que tienen en ella -artículo sin número incorporado a continuación del artículo 25 de la ley del impuesto-, con los saldos acreedores provenientes del Impuesto al Valor Agregado.....”*

*“.....Ello así, en términos generales la doctrina ha sostenido respecto a este tipo de intereses que "El "interés" utilizado como sanción por la Ley N° 11.683 en su artículo 42, es el primeramente nombrado, es decir, el "resarcitorio". En consecuencia, se trata de aquella sanción que es una forma específica de indemnización por el atraso del deudor en el pago de una obligación pecuniaria. Sin necesidad de que el acreedor pruebe los perjuicios ocasionados por el retardo, el deudor le debe pagar los intereses porque la ley estima que tales perjuicios son inevitables, forzosos y automáticos, puesto que el acreedor se vio privado de disponer oportunamente de un capital que produce frutos, precisamente "intereses" (Héctor B. Villegas. "Curso de finanzas, derecho financiero y tributos". 5° Edición. Ed. Depalma, página 301).*

*Asimismo, continúa manifestando que "El interés es un accesorio del tributo, y por lo tanto, la suerte de esta obligación legal accesoria queda subordinada a la de la obligación tributaria principal", abonando lo señalado a través de un ejemplo práctico en el sentido que "De la aplicación de la tesis precedente se desprende que al participar el interés resarcitorio de la misma naturaleza del tributo y estar sometido a su mismo régimen legal, solamente podrá ser aplicado mediante el procedimiento para la determinación de oficio que prescribe el artículo 24 de la Ley N° 11.683, el cual asegura la debida defensa del sujeto pasivo sancionado..." (ob. cit., página 303)....”.*

*“.....En tal sentido, este servicio jurídico observa que el interés que se aplica al deudor por el retraso en sus obligaciones fiscales, como obligación accesoria de la principal, está íntimamente relacionado a ésta, no correspondiendo desprender una*

*de otra como si se tratase de actos jurídicos autónomos y con efectos independientes entre sí.*

*En este orden de ideas, los intereses resarcitorios aplicados al sujeto del asunto por el ingreso fuera de término del Impuesto sobre los Bienes Personales correspondiente a sus accionistas por la participación en el capital que tienen en ella -artículo sin número incorporado a continuación del artículo 25 de la ley del impuesto-, toda vez que siguen la suerte de la obligación principal, corresponden al accionista por la aludida participación, teniendo eventualmente la sociedad el derecho de reintegro tanto del impuesto pagado como de los intereses en cuestión.*

*En suma pues, y en el orden de ideas expuesto, queda demostrado que los intereses resarcitorios generados por el ingreso fuera de término del Impuesto Sobre los Bienes Personales correspondiente a sus accionistas por la participación en el capital que tienen en ella -artículo sin número incorporado a continuación del artículo 25 de la ley del impuesto-, guarda la misma naturaleza en relación a la obligación principal, y en consecuencia, al responder frente al Fisco en ambas situaciones en su carácter de responsable por deuda ajena, no resulta admisible en virtud de la inexistencia de identidad subjetiva en la titularidad del crédito y la deuda, la compensación pretendida por el referido responsable con saldos acreedores propios provenientes del Impuesto al Valor Agregado, en los términos del artículo 28 de la Ley de Procedimiento Tributario, reglamentado por la Resolución General N° 2.542 (DGI)..."*

A fines del año 2003, por medio de la sanción de la ley 25.795 (B.O. 17/11/2003), se incorporo al Responsable Sustituto a la ley de procedimiento por medio de un párrafo final al artículo 6 que dispuso: "...Asimismo, están obligados a pagar el tributo al Fisco los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad en que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación".

Otro hecho posterior y no menos importante, se produjo al reformarse nuevamente la Ley de Procedimiento a través de la Ley 26.044 (B.O. 06/07/2005) conocida como "Plan Antievasión II", que agregó un párrafo al art. 28 de aquella norma por medio del cual se dispuso que la facultad del Fisco de compensar saldos deudores y acreedores

podrá extenderse a los responsables del Art. 6, conforme los requisitos y condiciones que determine la AFIP.

Existen en la justicia actualmente dos causas, dignas de mención respecto del tema compensaciones en el IBP.

**“Cubecorp Argentina SA s/apelación – Impuesto sobre los bienes personales”  
(TFN – Sala B – 09/02/2007 – Expte N° 23.763-I)**

El fallo de la Sala “B” del Tribunal Fiscal de la Nación es consecuencia que el contribuyente interpuso un recurso de repetición ante dicho Tribunal, a raíz del pago efectuado luego de una intimación practicada por la AFIP en el impuesto sobre los bienes personales por el periodo fiscal 2002, respecto del pago del capital correspondiente, con mas sus intereses resarcitorios, en su carácter de responsable sustituto.

La intimación se origino en razón de que la empresa Cubecorp Argentina SA canceló el impuesto sobre los bienes personales por el periodo 2002 a su vencimiento general en mayo del 2003, utilizando para ello la compensación con saldos a su favor de libre disponibilidad provenientes de otros impuestos nacionales.

En fecha posterior, el Fisco comunica a la empresa de la improcedencia de la compensación alegando la inexistencia de identidad subjetiva en la titularidad del crédito y en la deuda.

En respuesta la empresa presenta una nota en la que manifiesta su desacuerdo con el criterio adoptado por el Fisco, entendiendo que se debe considerar la figura del sustituto como la de un deudor directo y no como la de un responsable solidario de la obligación.

La AFIP intima el importe del impuesto, con mas sus intereses resarcitorios. La empresa paga el impuesto exigido, con sus accesorios, dejando en claro que el importe ya había sido compensado oportunamente al vencimiento de la obligación, circunstancia por la cual inicia la correspondiente demanda de repetición.

Llegado el análisis al Tribunal Fiscal, la Sala B, con voto del doctor Castro, al que adhiere el Doctor Torres, por mayoría resuelve hacer lugar al recurso interpuesto,



disponiendo la repetición de las sumas ingresadas, con más los intereses previstos por la norma reglamentaria.

Del desarrollo de la resolución tomada por el Tribunal Fiscal, se desprenden tres aspectos principales a tener en cuenta:

### **1. Condiciones para la procedencia de la acción de repetición**

En tal sentido, la AFIP DGI no desconoce la existencia de saldos a favor de libre disponibilidad que el contribuyente utilizó para la compensación.

### **2. El pedido de repetición**

Respecto del fondo de la cuestión, es decir la repetición, de la actora, el Tribunal expresa que con la Sanción de la ley 25.585, se modifica en forma sustancial el impuesto en lo referido a las acciones y participaciones empresarias, trasladando el gravamen, que antes era de los accionista o socios, a las sociedades emisoras de acciones y participaciones. En este sentido, ni la ley de IBP, ni su reglamento, definen cual es el tipo de sujeto que debe determinar la obligación tributaria y proceder a su ingreso.

En este contexto la RG 1497, es la que establece las normas complementarias a ser observadas por los responsables sustitutos referidas a los aspectos formales, régimen transitorio para el ejercicio 2002 y forma de pago. Es decir, es el propio Fisco Nacional, quien otorga el status de "responsable sustituto" a la sociedad pagadora del impuesto. Es de concluir, que la sociedad emisora del capital debe actuar entonces como responsable sustituto en esta relación jurídico- tributaria.

Respecto de este tema, citando definiciones de responsable sustituto, previstas en la legislación española e italiana, se llega a concluir que el responsable sustituto es:

- a) Sujeto pasivo porque ha realizado no el hecho imponible, sino el presupuesto generador de la sustitución
- b) Que se coloca en lugar del sujeto pasivo realizador del hecho imponible; de este modo, se distingue del responsable, que se coloca junto a aquel

El sustituto esta obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria; es decir, sustituye al sujeto pasivo, no solo en la obligación tributaria en sentido estricto, s decir, en la obligación del pago del tributo, sino también en la relación jurídico- tributaria en sentido amplia

Por lo tanto, se concluye en el caso que “el apelante ya no es solo un responsable por deuda ajena, sino que ha pasado a convertirse en contribuyente del impuesto en examen por haberse operado, con relación a el, el proceso de sustitución tributaria” y “... en las condiciones descriptas, puede concluirse que la sustitución tributaria que se opera en la especie, tanto en el plano formal con en el sustancial, tiene como consecuencia generar la existencia de una sola relación jurídico- tributaria que se concreta en cabeza del sustituto, lo que trae aparejada la posibilidad que este tiene de compensar sus saldos de impuesto dentro del conjunto interrelacionado de gravámenes que componen dicha relación jurídico- tributaria, siempre, obviamente, en la medida permitida por la ley procesar, la de los distintos gravámenes y las reglamentaciones que se dicten al efecto”.

### 3. La incorporación de la figura del responsable sustituto en la ley 11683

En su exposición el doctor Castro analiza la figura del “responsable sustituto”, luego de las modificaciones introducidas por la ley 25795 (B.O. 17/11/2003) a la ley de procedimiento tributario, en su artículo 6, que *“...incorpora al ordenamiento a los responsables sustitutos, pero como sujetos obligados a pagar el tributo al Fisco con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc. En la forma y oportunidad en la que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación. Estos sustitutos, en la inteligencia legal, se aglutinan bajo la categorización de los responsables del cumplimiento de deuda ajena”.*

Agrega el Dr. Castro *“..Que, no obstante el hecho de que la ley 25795, al reconocer la figura del responsable sustituto, lo haya colocado entre los “responsables por deuda ajena”, dicha posición solo puede ser entendida con relación a la titularidad de la capacidad contributiva alcanzada, de modo de cuadrar la imposición con los principios tributarios constitucionales de capacidad contributiva, razonabilidad, etc., pero tal amenidad mas no en lo que hace al plano de mecanismo de ingreso, donde*

*claramente existe un solo sujeto obligado frente al Fisco Nacional y relacionado jurídicamente con el- En dicho plano de análisis, nada hay de una deuda ajena para el responsable, sino de una obligación que tienen en forma propia y exclusiva, sin perjuicio de su derecho de regreso sin trascendencia tributaria...."*

Al respecto el Tribunal Fiscal opinó:

*"...que es el propio Fisco Nacional, mediante la R.G N° 1497/2003, quien otorga el estatus de "responsable sustituto" a la sociedad pagadora del impuesto y que el responsable sustituto no es responsable solidario, ya que reemplaza al verdadero contribuyente, por lo que el Fisco sólo puede accionar contra él, que pasa a ser deudor directo de la obligación fiscal.*

*Que, no obstante, el hecho de que la ley 25795 al reconocer la figura del responsable sustituto lo haya colocado entre los "responsables por deuda ajena"; dicha ajenidad sólo puede ser entendida en punto a la titularidad de la capacidad contributiva alcanzada, de modo de cuadrar la imposición con los principios tributarios constitucionales de capacidad contributiva, razonabilidad, etc., mas no en lo que hace al plano de mecanismo de ingreso, donde, claramente, existe un solo sujeto obligado frente al Fisco Nacional y relacionado jurídicamente con él. En dicho plano de análisis nada hay de una deuda ajena para el responsable, sino una obligación que tiene en forma propia y exclusiva, sin perjuicio de su derecho de regreso de la suma ingresada por parte de sus accionistas.*

*Que, en definitiva, a efectos de resolver una cuestión eminentemente práctica como es la procedencia o improcedencia del mecanismo compensatorio en este supuesto particular, no resulta aconsejable efectuar finas disquisiciones jurídico-doctrinarias, sino enfocar la controversia en un plano eminentemente práctico, expresando que una prudente exégesis interpretativa del artículo 28 de la ley 11683, conduce a admitir una solución como la peticionada por la recurrente. En efecto, el artículo permite, en forma genérica y sin distinciones, compensar con saldos acreedores del contribuyente los impuestos "declarados" por aquél, siendo este, precisamente un gravamen que se encuentra declarado por el actor*

Al momento de emisión del presente fallo se encontraba vigente la reforma a la Ley 11.683, efectuada por la ley 25.795, donde se ofrece a los responsables por deuda ajena la posibilidad de compensación. Este hecho no fue analizado por el TFN.

Se concluye que, “... *en definitiva, a efectos de resolver una cuestión eminentemente practica, como es la procedencia o improcedencia del mecanismo compensatorio en este supuesto particular, no resulta aconsejable efectuar finas disquisiciones jurídico doctrinarias, sino enfocar la controversia en un plano eminentemente practico. En esta línea, parece claro que el legislador y el Fisco han buscado, entre otras cosas, simplificar la recaudación y administración del impuesto sobre los bienes personales en cuanto toca a las participaciones accionarias, por lo que parece un razonamiento antisistemico el rechazar la cancelación de la gabela por el sujeto obligado, por todos los medios que el ordenamiento tributario le acuerda a cualquier contribuyente*”.

Si bien, resulta oportuno aclarar que el fallo solo resulta aplicable al caso particular que resuelve, sin perjuicio de la facultad de la AFIP de apelar el mismo ante la Cámara y eventualmente ante la Corte Suprema de la Nación, la aparición de este fallo opera como un antecedente favorable para aquellos contribuyentes que decidan de aquí en mas realizar la compensación en cuestión.

**“Agrobos SA c/ EN AFIP DGI –Resol 23-V-03 s/ amparo Ley 16.986”**

Un cambio de dirección en la posibilidad de compensar con saldos a favor de libre disponibilidad el impuesto que las empresas deben ingresar como responsables sustitutos.

Debido a la importancia de los conceptos vertidos en el mismo, a continuación transcribo lo siguiente:

***Autos: “AGROBOS SA C/AFIP-DGI. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, 05/06/2007  
Buenos Aires, 5 de junio de 2007***

***VISTOS estos autos “Agrobos SA c/EN AFIP-DGI - resolución 23/5/2003 s/amparo ley***

16986”, y

**CONSIDERANDO:**

1) *Que mediante resolución de fojas 79/80 el señor juez de la instancia anterior rechazó la acción de amparo promovida por la firma actora, a fin de que se le permita compensar las obligaciones fiscales derivadas de su carácter de responsable sustituto del impuesto a los bienes personales respecto de las acciones o participaciones sociales de sus accionistas (ello conforme la obligación impuesta por L. 25585), con parte del saldo a favor de libre disponibilidad en el impuesto al valor agregado.*

*Para así resolver, sostuvo que en el caso no se daba la identidad de persona acreedora y deudora exigida por el artículo 818 del Código Civil, pues “que la empresa sea la obligada a la liquidación y pago del gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las empresas, según el texto de la ley 25585, no modifica el hecho de que el sujeto pasivo del impuesto a los bienes personales es la persona (física o jurídica) titular de los mismos (art. 17, L. 23966 y modif.)”.*

2) *Que contra dicho pronunciamiento a fojas 83/88 la actora dedujo y fundó su recurso de apelación ante esta Cámara, el que fue contestado por la contraria a fojas 94/100.*

3) *Que los agravios vertidos por la recurrente no logran desvirtuar la conclusión expuesta por el señor juez a quo en la resolución recurrida.*

*Que la solución que se propicia exige un estudio completo de la normativa involucrada.*

4) *Que en primer término cuadra señalar que la compensación de impuestos como forma de extinción de la obligación tributaria se encuentra contemplada en el artículo 28 de la ley 11683, en los siguientes términos “la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá compensar de oficio los saldos acreedores del contribuyente, cualquiera que sea la forma o procedimiento en que se establezcan, con las deudas o saldos deudores de impuestos declarados por aquél o determinados por la Administración Federal y concernientes a períodos no prescriptos, comenzando por los más antiguos y, aunque provengan de distintos gravámenes. Igual facultad tendrá para compensar multas firmes con impuestos y accesorios, y viceversa”.*

*Que, por su parte, la resolución general 2542/1985, de específica aplicación al caso pues reglamenta el artículo 28 de la ley 11683, dispone en su primer artículo que “los contribuyentes o responsables podrán solicitar la compensación de las obligaciones fiscales -determinadas y exigibles- con saldos a su favor aun cuando éstos*

*correspondan a distintos tributos de conformidad con el régimen que se establece en la presente resolución general”.*

*Y sigue: “Dicha compensación procederá en tanto los saldos deudores y acreedores pertenezcan a un mismo sujeto y siempre que la autoricen las normas que rigen los gravámenes de que se trate”.*

*Así el criterio adoptado en materia tributaria para la procedencia de esta forma de extinción de las obligaciones, es conforme al regulado por el artículo 818 del Código Civil, que exige que dos personas por derecho propio, reúnan recíprocamente la calidad de deudor y acreedor.*

*Respecto a la inteligencia de este requisito el Dr. Guillermo Borda explica que “estas calidades deben reunirlos por derecho propio ... Por igual motivo, no son compensables las deudas que tiene una sociedad con un tercero, con el crédito que uno de los socios tiene contra él” (“Tratado de Derecho Civil”, Obligaciones, T. I, Ed. Abeledo-Perrot). Así “la imposibilidad de compensar deudas o créditos de la sociedad frente a terceros, respecto de los socios y recíprocamente, no presenta problema, porque constituye un caso de aplicación del requisito de reciprocidad en la calidad de acreedor y de deudor, exigido por el artículo 818” (Salvat, Raymundo, “Tratado de Derecho Civil Argentino, Obligaciones en general”,*

*T. III, n. 1764b, Tipográfica Editora Argentina, Bs. As., 1956).*

*5) Que, por lo demás, estos principios contenidos en el derecho común, y mantenidos en el orden tributario, no se ven alterados con el sistema específico de liquidación y percepción del impuesto a los bienes personales traído por la ley 25585.*

*Que el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la ley 23966 por el artículo 1, punto c de la ley 25585 (BO: 15/5/2002), y que dio origen a la interpretación propuesta por la sociedad actora, dispone que “el gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19550, 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 la ley 19550 y la alícuota a aplicar será del 0,50% sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22, no siendo de aplicación en este caso el mínimo exento dispuesto por el artículo 24. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo ... 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”.

Por su parte el decreto reglamentario del impuesto en cuestión, número 127/1996 [texto incorporado por el art. 1, inc. c), del D. 988/2003 -BO: 29/4/2003-J refiere que “la determinación del gravamen a que se refiere el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la ley, será liquidado e ingresado con carácter de pago único y definitivo por las sociedades comprendida en la ley 19550, t.o. 1984 y sus modificaciones, incluidos los establecimientos estables pertenecientes a las sociedades extranjeras mencionadas en el artículo 118 de esta última ley, las sociedades de hecho y las sociedades irregulares...”.

Finalmente ante aquellas modificaciones la Administración Federal de Ingresos Públicos, dictó la resolución general 1497 (BO: 5/5/2003, sustituida luego por la R. 2151/2006), estableciendo que “las sociedades comprendidas en la ley 19550, t.o. en 1984 y sus modificaciones (1.1), excluidas las explotaciones unipersonales, en su carácter de responsables sustitutos del impuesto sobre los bienes personales sobre las acciones y participaciones correspondientes a las personas físicas y/o sucesiones indivisas (1.2), deberán observar -a los fines de la determinación e ingreso del gravamen- los requisitos, formas, plazos y demás condiciones que se establecen en esta resolución general” (art. 1).

Que la normativa específica transcripta ut supra, que regula este nuevo sistema de Liquidación e ingreso del impuesto a los bienes personales respecto de acciones o Participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19550, no altera la Naturaleza propia del tributo, el hecho imponible, o sujeto obligado; tampoco produce una confusión de las obligaciones del contribuyente y del responsable sustituto, ya que la causa de ambas obligaciones es distinta, el accionista resulta sujeto pasivo porque es en su cabeza que se verifica el hecho imponible que da lugar a la obligación tributaria, mientras que las sociedades regidas por la ley 19550 asumen el carácter de responsables como consecuencia de un deber impuesto expresamente por la ley.

Este régimen tampoco viene a alterar los requisitos señalados en el considerando 4 para la procedencia de la compensación como forma de extinción de la obligación tributaria.

Así, contrariamente a lo sostenido por el recurrente, para la procedencia de la

*compensación resulta necesaria la identidad subjetiva, en el sentido que el titular del crédito fiscal sea el mismo sujeto que verifica el hecho imponible, y por lo tanto resulta sujeto pasivo del impuesto que se pretende cancelar mediante aquel instituto. Sin que pueda entenderse que la empresa obligada a la liquidación y pago del gravamen correspondiente a acciones o participaciones en el capital de las empresas, reúna la calidad de sujeto pasivo del impuesto a los bienes personales (art. 17, L. 23966).*

*6) Por las consideraciones expuestas precedentemente corresponde confirmar la resolución recurrida, con costas (art. 68, CPCCN).*

**ASÍ SE RESUELVE.**

*María I. Garzón de Conte Grand - Marta Herrera*

En este caso en particular, la empresa promovió acción de amparo a fin de que se le permita compensar el IBP como responsable sustituto con saldos a favor de libre disponibilidad en el IVA.

El juez de primera instancia rechazó la acción con el argumento de que en el caso no se daba la identidad de persona exigida por el Art. 818 del Código Civil para que proceda la compensación

No obstante, la actora apeló a la Cámara, pero la Sala II confirmó el pronunciamiento.

Los fundamentos que utiliza la Cámara para denegar el instituto de la compensación, son los expresados por el Dr. Broda, que en este tema no tiene que ver con la cuestión del responsable sustituto, ya que si bien en la situación interviene el Fisco y el tenedor de acciones o participaciones sociales, este último es reemplazado por completo por el sustituto desde el momento en que se configura el hecho imponible, por lo cual existen en realidad dos sujetos, el fisco y el sustituto, en torno a la obligación del IBP.

Es válido admitir la compensación como medio de cancelación de las obligaciones de los RS. No existen argumentos normativos en la actualidad para impedir por parte del organismo fiscal la compensación.

## CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION EN EL IBP

El fenómeno de la doble imposición internacional se da cuando una misma renta es sometida a imposición en dos o más países. Este hecho perjudica indudablemente los negocios internacionales y atenta contra la neutralidad que los sistemas fiscales deben procurar a los fines de facilitar la circulación de capitales.

Para evitar este tipo de inconvenientes, los países celebran tratados bilaterales, cuyos principales objetivos son incentivar el crecimiento económico a través de la eliminación de la doble imposición y mejorar la administración fiscal en los dos estados contratantes por medio de la reducción de oportunidades para la evasión fiscal.

Unos de los pilares del desarrollo económico de los países emergentes, es la apertura al libre comercio y al flujo de capitales. Para el éxito de esta estrategia es necesaria atraer capitales extranjeros. Un tratado de estas características además de resolver controversias fiscales, reduce la incertidumbre sobre el régimen fiscal que el inversor encontrara en la jurisdicción de destino.

A los fines de atraer inversiones de largo plazo, las economías de los países deben lograr un marco legal y fiscal estable, transparente y predecible para la inversión privada. Es aquí cuando cobran vital importancia los convenios para evitar la doble imposición (CDI).

La celebración de estos tratados constituye en la actualidad la vía estipulada por las naciones para acordar la resolución de problemas de doble imposición.

Cada convención es un compromiso entre las leyes internas de los países signatarios, los cuales adquieren la forma de contrato Standard. El modelo de convenio de la OCDE ha servido como base de todos los tratados, desde su publicación definitiva en 1977.

También las Naciones Unidas ha publicado en 1979 el manual para la negociación de tratados fiscales bilaterales entre países desarrollados y en vías de desarrollo.

El principal objetivo de los tratados fiscales bilaterales es el de promover e incentivar el flujo de negocios e inversiones entre los países signatarios. Los CDI ayudan también a reducir el riesgo de evasión fiscal internacional.

Los CDI contienen disposiciones tendientes a lograr un intercambio de información entre las administraciones fiscales de los países signatarios.

Entre otras ventajas que tienen los CDI se suelen citar las siguientes:



- Procuran eliminar o reducir la doble imposición de ganancias obtenidas en el otro país, a través de mecanismos específicamente establecidos.
- Reducen las alícuotas de retención impositiva en el país fuente
- Coordinan definiciones sobre determinados términos o conceptos que pueden ser materia controvertida
- Reducen la incertidumbre fiscal al disminuir la posibilidad de que un gobierno cambie unilateralmente el régimen fiscal aplicable a un determinado tipo de renta.

En los últimos años se ha evidenciado el fenómeno por el cual los países propician con gran ímpetu la negociación de estos tratados.

La Argentina celebró varios tratados en materia de doble imposición. Algunos de ellos se encuentran vigentes, mientras que otros no rigen aun, por cuestiones de trámite.

En cuanto a los alcances de los mismos dentro del ordenamiento jurídico nacional corresponde recordar la jerarquía normativa prevista en el Art. 31 de la Constitución Nacional, el cual confiere a los tratados con potencias extranjeras el rango de ley suprema de la nación, junto con la propia constitución y las leyes que rigen el Congreso. Por otra parte las normas de dichos acuerdos prevalecen sobre las contenidas en la legislación nacional respecto de situaciones jurídicas similares reguladas en ambos ordenamientos.

Los convenios celebrados por nuestro país, se basan principalmente en acuerdos elaborados por distintas convenciones (Convenio Modelo de la OCDE, convención modelo de las Naciones Unidas, modelo de Convenio del Pacto Andino), por ello la similitud que presentan mucho de ellos en cuanto a su redacción y contenido.

Los convenios celebrados con Bolivia y Chile, inspirados en el Modelo del Pacto Andino, el resto sigue el modelo de la OCDE, con algunas adecuaciones.

A los fines de aplicar un convenio, debemos identificar la estructura de los mismos.

#### 1. Ámbito de aplicación.

Es decir, quienes se encuentran alcanzados por el convenio respecto, generalmente definidos en el artículo 1 del convenio. El criterio utilizado en la mayoría de los convenios firmados es el de la residencia.

Cada convenio define que se entiende por "residente", pero en términos generales residente es aquella persona que en virtud de la legislación de uno de los Estados Contratantes, esta sujeta a imposición en el por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, o cualquier otro criterio de naturaleza análoga

Una persona puede ser residente de ambos Estados contratantes y será el –Convenio el que defina el criterio a seguir en este caso. Generalmente el sujeto será residente del Estado en el que tenga vivienda permanente disponible. En caso de que sea en ambos países, el criterio será definir el centro de los intereses vitales, y en caso de que no pudieren aplicarse ninguno de estos criterios será considerado residente el país en el cual tiene nacionalidad

Estos criterios se encuentran en los convenios firmados con Alemania, Austria, Francia, Canadá, España e Italia, entre otros.

Una excepción es el convenio firmado con Bolivia, el cual se aparta del modelo de la OCDE.

## 2. Impuestos comprendidos

El segundo elemento a ser definido por los convenios es el listado de impuestos a los cuales se aplicara el Tratado, (art. 2, por lo general)

En términos generales se refieren al impuesto a las ganancias, en todas sus formas y a los impuestos patrimoniales. Es de destacar el caso del convenio con –Brasil, que solamente se aplica a los impuestos a la renta, dejando de lado los impuestos patrimoniales.

## 3. Definiciones generales

El tercer elemento a tener en cuenta son las definiciones que hacen al convenio.

Este capítulo es fundamental, y de aplicación específica a cada convenio. Los elementos que se definen, por lo general, son los siguientes;

Estado contratante

Persona

Sociedad

Empresa de un estado contratante

El termino "nacional"

El termino "impuesto"

La expresión "trafico internacional"

No menos importante es la definición de "establecimiento permanente", la cual por lo general se encuentra especialmente detallada en un artículo separado.

La definición general de establecimiento permanente Como lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad seguida de un listado acumulativo de los casos incluidos y de un listado taxativo de aquellos establecimientos que no son considerados permanentes.

La importancia de esta definición radica en que por lo general, los estados contratantes se reservan la potestad de gravar las rentas generadas por las "personas" físicas o jurídicas residentes en sus territorios, excepto que las actividades se realicen en el territorio de otro estado contratante, a través de establecimientos permanentes. Si bien la definición de dichos establecimientos es común, existen distintos matices que las diferencian y pueden ocasionar resultados muy distintos, según sea la forma de desarrollar un negocio.

Por ejemplo, el hecho de tener un representante que se dedique exclusivamente a comprar, para una empresa de un Estado contratante, en otro estado contratante, no constituye establecimiento permanente. Sin embargo el Convenio con Alemania establece un tratamiento especial para el caso en que se posea un agente en el otro estado contratante, a los fines de adquirir productos agrícolas, forestales, mineros y de granja para la empresa. En estos casos se considera establecimiento permanente, respecto de los beneficios derivados de la adquisición de los bienes enunciados para exportar a un precio inferior al que se hubiera convenido entre partes independientes. Es decir, se refiere a una manera de evitar los precios de transferencia..

Las definiciones varían entre los convenios, por lo cual una adecuada interpretación de las normas incluidas en ellos requiere de un estudio detenido de las definiciones que los involucran.

#### 4. Rentas específicas-

Los convenios mencionan cuales son las rentas que reciben un tratamiento específico. Dentro de las mismas, podemos mencionar.

Rentas de bienes inmuebles

Beneficios de las empresas

Dividendos

Intereses

Regalías

Ganancias de capital

Honorarios de directores

Artistas y deportistas

## Funciones publicas

Si bien el tratamiento es similar, varias las condiciones aplicables, según la legislación de los países intervinientes

### 5. Métodos para atenuar la doble imposición. Procedimiento amistoso e intercambio de información

Encontramos en cada convenio capítulos que regulan los mecanismos a seguir para atenuar la doble imposición y que responden a la legislación vigente en cada uno de los países signatarios. Este apartado es diferente en cada convenio y requiere de un estudio en particular en cada caso.

En algunos casos, se elimina la renta de la base imponible de un estado participante, en otros casos se establece un computo de pagos a cuenta o de retenciones con carácter de pago único y definitivo. Y en algunos casos existen limitaciones a la alícuota máxima considerada en cada país.

Se prevén mecanismos para que un residente de un Estado reclame ante su propio Estado por las medidas aplicadas por el otro Estado contratante y que se consideren contrarias al convenio suscripto.

Se establecen también normas de información, a los fines de la aplicación de los convenios sujetos al secreto fiscal obligatorio.

### 6. No discriminación

Los convenios para evitar la doble imposición establecen una cláusula de no discriminación, por la cual los nacionales de un estado contratante no estarán sujetos en el otro Estado a impuestos diferentes o mas onerosos que los nacionales pertenecientes a dicho Estado. Tampoco una empresa podrá recibir un trato menos favorable por pertenecer a uno de estos Estados contratantes.

### 7. Protocolos adicionales

Un elemento importante a tener en cuenta son los protocolos adicionales a los convenios.

Se trata de ampliaciones, rectificaciones o ratificaciones de las normas contenidas en el convenio original, realizadas al momento de la ratificación del convenio por los países signatarios, o con posterioridad a la entrada en vigencia de los mismos.

La importancia de dichos protocolos es fundamental, ya que son necesarios para la adecuada interpretación de las normas contenidos en los mismos.

En la actualidad, La Republica Argentina tiene firmados los convenios que a continuación se enumeran para evitar la doble imposición internacional.

**Respecto a la RENTA**

CONVENIO CON	PUBLICACIÓN OFICIAL	VIGENCIA	
<u>Suecia</u>	14/04/1997	10/05/1997	
<u>Australia</u>	31/12/1999	31/12/1999	
<u>Brasil</u>	17/11/1982	7/12/1982	
<u>México</u>	13/01/2004	13/01/2004	-

**Respecto a la RENTA y al PATRIMONIO**

CONVENIO CON	PUBLICACIÓN OFICIAL	VIGENCIA	
<u>Alemania</u>	23/07/1979		
<u>Bolivia</u>	25/4/1978	4/6/1979	
<u>Francia</u>	30/12/1980	1/3/1981	
<u>Austria</u>	20/5/1982	17/1/1983	
<u>Italia</u>	24/2/1983	15/12/1983	
<u>Chile</u>	1/10/1985	19/12/1985	
<u>España</u>	19/11/1993	28/7/1994	
<u>Canadá</u>	13/12/1994	30/12/1994	
<u>Finlandia</u>	10/7/1996	5/12/1996	
<u>Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte</u>	4/12/1996	1/8/1997	
<u>Bélgica</u>	22/7/1997	21/7/1999	
<u>Dinamarca</u>	24/7/1997	3/9/1997	
<u>Países Bajos</u>	15/1/1998	11/2/1998	
<u>Noruega</u>	13/09/2001		
<u>Rusia</u>	03/01/2007		

## OTROS CONVENIOS

### Referidos al TRANSPORTE

CONVENIO CON	PUBLICACIÓN OFICIAL
EE.UU	13/12/1994
Ecuador	13/12/1982
Israel	31/05/1982
Venezuela	29/10/1991
España	28/04/1982
Paraguay	29/10/1999
México	13/01/2004
Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte	13/01/2004
Panamá	03/12/2004

### Referidos a la PROMOCIÓN Y PROTECCIÓN RECÍPROCA DE INVERSIONES

CONVENIO CON	PUBLICACIÓN OFICIAL
EE.UU	25/09/1992
Costa Rica	16/09/1997
Federación Rusa	20/11/2000

A los efectos de continuar con el Impuesto a los Bienes Personales de las acciones y participaciones sociales, voy a detallar en forma sucinta las particularidades de aquellos convenios que se refieren a la renta y al patrimonio.

## ALEMANIA

### 1 - DIVIDENDOS

SOMETIDO IMPOSICION	A	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
En ambos Estados		15 %

### 2 - INTERESES

SOMETIDO IMPOSICION	A	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
En ambos Estados		10 % (1) ó 15 % (2) o exentos (3)

### 3 - REGALIAS

SOMETIDO IMPOSICION	A	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
En ambos Estados		15 %

(1) Si los mismos se pagan en virtud de créditos originados en la venta de quips industriales, comerciales o científicos en cualquier clase de préstamos bancarios, o corresponden a la financiación de obras públicas.

(2) En los casos restantes.

(3) Los intereses originados en Alemania y pagados al gobierno argentino o al BCRA, o los originados en Argentina y pagados al gobierno alemán o a algunas instituciones pertenecientes a los mismos.

*Art. 22....*

*4) pueden someterse a imposición, en un Estado contratante, los componentes del patrimonio de un residente del otro Estado contratantes que se indican a continuación:*

*a) acciones de una sociedad domiciliada en el Estado Contratante mencionado en primer término...”*

En virtud de dicha normativa Argentina tiene potestad tributaria para gravar en el IBP las acciones de sociedades argentinas en poder de sujetos residentes de Alemania Federal. Con respecto a las participaciones sociales, la jurisprudencia entiende que deberían ser consideradas en el termino acciones, es decir incluyendo dentro del mismo todas las formas de participación representativas del capital previstas en la ley 19.550, a las cuales la ley de IBP les otorga el mismo tratamiento que a las acciones.



**BOLIVIA**

**1 - DIVIDENDOS**

<b>SOMETIDO IMPOSICION</b>	<b>A</b>	<b>IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN</b>
Donde resida la empresa pagadora		No prevista

**2 - INTERESES**

<b>SOMETIDO IMPOSICION</b>	<b>A</b>	<b>IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN</b>
Estado donde se utiliza el crédito		No prevista

**3 - REGALIAS**

<b>SOMETIDO IMPOSICION</b>	<b>A</b>	<b>IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN</b>
Estado donde se originan		No prevista

*“Art. 18.*

*El patrimonio situado en el territorio de unos de los Estados contratantes será gravable únicamente por este”.*

*“Art. 19.*

*A los efectos del artículo anterior se entiende que:*

*...b) los créditos, participaciones sociales, acciones y otros valores mobiliarios están situados en el Estado contratante en que tuviere su domicilio el deudor o la empresa emisora, según correspondiere...”*

En función de lo descrito Argentina tiene potestad tributaria exclusiva para gravar con el IBP las acciones y participaciones argentinas en poder de residentes de Bolivia. No es aplicable en este caso el Tratado de Montevideo de 1980, por haber sido suscripto este acuerdo con anterioridad a la vigencia del citado Tratado (artículo 59 del Tratado de Montevideo)

## FRANCIA

### 1 - DIVIDENDOS

SOMETIDO IMPOSICION	A	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
En ambos Estados		15 %

### 2 - INTERESES

SOMETIDO IMPOSICION	A	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
En ambos Estados (1)		20 % (2)

### 3 - REGALIAS

SOMETIDO IMPOSICION	A	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
En ambos Estados		18 %

(1) Los intereses originados en un Estado por préstamos efectuados, garantizados o asegurados por ciertas instituciones del otro Estado sólo pueden someterse a imposición a este último.

(2) Se encuentran exentos en el Estado de que proceden los intereses originados en él y pagados al gobierno o instituciones gubernamentales del otro.

*“Art. 23.*

- 1) El patrimonio constituido por bienes inmuebles comprendido en el artículo 6º que posea un residente de un Estado y que estén situados en el otro Estado será imponible en este otro Estado;*
- 2) el patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado tenga en el otro Estado, o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado disponga en el otro Estado para la prestación de trabajos independientes, será imponible en este otro Estado;*
- 3) el patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en transporte internaciones, así como bienes muebles afectados directamente a dichas actividades solo será imponible en el Estado en que este situada la sede de la dirección efectiva de la empresa;...”*

Es decir que Argentina tiene potestad tributaria para gravar con el IBP las acciones y participaciones sociales de sociedades argentinas en poder de residentes de Francia.

## AUSTRIA

### 1 - DIVIDENDOS

SOMETIDO A IMPOSICION	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
Estado donde reside la empresa pagadora	15 %

### 2 - INTERESES

SOMETIDO A IMPOSICION	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
Estado donde reside la empresa pagadora	12,5 % o exentos (*)

### 3 - REGALIAS

SOMETIDO A IMPOSICION	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
Estado donde se originan	15 %

(\*) Los intereses originados en créditos otorgados por instituciones bancarias pertenecientes al gobierno federal del otro Estado.

*"Art. 22..*

*4) El patrimonio constituido por acciones será únicamente imponible en el Estado del cual sea residente la sociedad que emitió las acciones..."*

Argentina tiene potestad exclusiva para gravar con el IBP las acciones de sociedades argentinas en poder de residentes de Austria. Las demás participaciones sociales no están taxativamente mencionadas pero deberían considerarse incluidas.

## ITALIA

### 1 - DIVIDENDOS

SOMETIDO IMPOSICION	A	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
En ambos Estados		15 %

### 2 - INTERESES

SOMETIDO IMPOSICION	A	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
En ambos Estados		20 % o exentos (1)

### 3 - REGALIAS

SOMETIDO IMPOSICION	A	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
En ambos Estados		10 % (2) ó 18 % (3)

(1)

- a. Los intereses cuyo deudor sea el Estado, sus subdivisiones o colectividades locales, al igual que los intereses pagados al gobierno del otro Estado, sus colectividades, instituciones u organismos pertenecientes en su totalidad a ese Estado o a una de sus actividades locales;

- b. También se encuentran exentos en el Estado del que proceden los intereses pagados a las instituciones financieras u organismos en razón de financiaciones acordadas por los gobiernos, siempre que el plazo sea inferior a cinco años.

(2) En el caso de uso o concesión de uso de derechos de autor.

(3) En los casos restantes.

*"Art. 23-*

- 1) El patrimonio constituido por bienes inmuebles comprendidos en el artículo 6º que posea un residente de un Estado Contratante y que estén situados en el otro Estado Contratante será imponible en este otro Estado.*
- 2) El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante disponga en el otro Estado contratante para la prestación de trabajos independientes, será imponible en este otro Estado.*
- 3) El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, así como por bienes muebles afectados directamente a dichas actividades será imponible en el Estado Contratante en que este situada la sede de dirección efectiva de la empresa.*
- 4) Todos los demás elementos del patrimonio de residente un Estado Contratante serán imponibles en ese Estado..."*

Si las acciones y participaciones sociales no se encuentran entre los bienes que se mencionan en los apartados 1 a 3 del artículo 23, solo podrán estar sujetos al gravamen en el país de residencia del inversor.

En consecuencia, las acciones y participaciones sociales solo podrán estar alcanzadas por impuesto sobre el patrimonio en Italia y no pueden estar sujetas a imposición en Argentina, dado que la potestad tributaria ha sido atribuida en forma exclusiva al país de residencia de su titular, no debiendo ser considerada por la sociedad argentina a efectos de la liquidación e ingreso del IBP.

**CHILE**

**1 - DIVIDENDOS**

SOMETIDO A IMPOSICION	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
Estado donde reside la empresa pagadora	No prevista

**2 - INTERESES**

SOMETIDO A IMPOSICION	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
Estado donde se utiliza el crédito	No prevista

**3 - REGALIAS**

SOMETIDO A IMPOSICION	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
-----------------------	---



Estado donde se prestan los servicios	No prevista
---------------------------------------	-------------

*"Art. 19-*

*El patrimonio situado en el territorio de uno de los Estados Contratantes será gravable únicamente por este.."*

*"Art. 20-*

*A los efectos del artículo anterior se entiende que:*

*..b) los créditos, participaciones sociales, acciones y otros valores mobiliarios están situados en el Estado Contratante en que tuviere su domicilio el deudor o la empresa emisora, según correspondiere..."*

Este CDI fue confeccionado y suscrito en Santiago de Chile el 13 de noviembre de 1976 y ratificado en Argentina por medio de la Ley 23.228 (B.O. 01/10/1985) y su vigencia y aplicación datan del 19 de diciembre de 1985 conforme la Instrucción (DGI) 433 del 22 de enero de 1986..

En virtud del principio de la fuente, en la versión original del CDI, Argentina tenía potestad exclusiva para gravar con el IBP las acciones y participaciones de sociedades argentinas en poder de residentes de Chile. Dicha gravabilidad tampoco podría ser evitada por aplicación el Tratado de Montevideo, por haber sido suscrito el CDI con Argentina con anterioridad a la vigencia del referido Tratado.

Con este panorama las acciones y participaciones chilenas en sociedades argentinas quedaban inexorablemente alcanzadas por el IBP creado por la ley 25.585, siendo el 2002 el primer año por el cual correspondía el ingreso del gravamen en cabeza de las sociedades emisoras.

Sin embargo, el 23 de Abril de 2003 Argentino firmo con Chile un Protocolo para evitar la doble imposición, en el cual se modificaron los alcances del impuesto sobre el patrimonio, en cuanto a participaciones sociales o acciones en el capital o patrimonio de una sociedad. El Protocolo Modificatorio consta de tres artículos, que se transcriben a continuación:

*Artículo 1: El Artículo 19 del Convenio será modificado y quedará convenido en los siguientes términos:*

*“1. El patrimonio constituido por acciones o participaciones en el capital o patrimonio de una sociedad sólo puede someterse a imposición en el Estado Contratante en el que su titular estuviese domiciliado.*

*2. Los demás elementos del patrimonio sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante donde dicho patrimonio esté situado.”*

*Artículo 2: El presente Protocolo Modificatorio se aplicará provisionalmente desde la fecha de su firma.*

*Artículo 3: El presente Protocolo Modificatorio entrará en vigor en la fecha en que los Estados Contratantes se hayan notificado mutuamente sobre el cumplimiento de las respectivas formalidades constitucionales para la entrada en vigor del presente Protocolo, y permanecerá en vigor mientras permanezca en vigor el Convenio.*

*Hecho en Santiago, a los veintitrés días del mes de abril del año dos mil tres, en dos originales igualmente auténticos.*

Debido a que la firma del Protocolo se efectuó en abril del 2003, implicaba que Argentina pudiera gravar con el IBP las acciones y participaciones sociales de nuestro país en poder de residentes de Chile al 31 de diciembre de 2002. Sin embargo, los Ministerios de Relaciones Exteriores de ambos países acordaron que las disposiciones del Protocolo Modificatorio se aplicasen provisionalmente a partir del 31 de diciembre de 2002.

La situación en realidad, no quedo en estos términos. Advirtiendo la aplicación para el ejercicio 2002 de la aplicación del IBP, los Ministerios de Relaciones Exteriores de

ambos países intercambiaron notas de fecha 10 de octubre de 2003, por medio de las cuales acordaron que las modificaciones del Protocolo Modificatorio se apliquen provisionalmente a partir del 31 de diciembre de 2002, inclusive. Finalmente las acciones y participaciones sociales de sociedades argentinas en poder de residentes chilenos quedaron al margen del IBP, desde el momento mismo de nacimiento del tributo.

Finalmente por Ley 26.232 (B.O. 26/04/2006) el Congreso Nacional aprobó el Protocolo Modificatorio del CDI entre nuestro país y la Republica de Chile.

## ESPAÑA

### 1 - DIVIDENDOS

SOMETIDO IMPOSICION	A	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
En ambos Estados		10 % (1) ó 15 % (2)

### 2 - INTERESES

SOMETIDO IMPOSICION	A	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
En ambos Estados		12,5 % ó exentos (3)

### 3 - REGALIAS

SOMETIDO IMPOSICION	A	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
En ambos Estados		3 % (4), 5 % (5), 10 % (6) ó 15 % (7)

(1) En la medida que sean pagados a un sujeto que posea directamente al menos el 25% del capital de la sociedad pagadora.

(2) En los casos restantes.

(3)

Los intereses cuyo deudor sea el Estado, sus subdivisiones o colectividades locales, al igual que los intereses pagados al gobierno del otro Estado, sus colectividades, instituciones u organismos pertenecientes en su totalidad a ese Estado o a una de sus actividades locales;

- a. También se encuentran exentos en el Estado del que proceden los intereses pagados a las instituciones financieras u organismos en razón de financiaciones acordadas por los gobiernos, siempre que el plazo sea inferior a cinco años;
- b. Los intereses que se pagan en relación con ventas de equipos industriales, comerciales o científicos.

(4) En el caso de uso o concesión de uso de noticias.

(5) En el caso de uso o concesión de uso de derechos de autor.

(6) En el caso de uso o concesión de uso de patentes, marcas de fábrica, diseños, modelos, planos, equipos industriales o científicos, informaciones relativas a experiencias industriales y científicas, incluida la asistencia técnica.

(7) En los casos restantes.

*“Art. 22...*

*4.*

*El patrimonio constituido por acciones o participaciones en el capital o patrimonio de una sociedad solo puede someterse a imposición en el Estado Contratante del que su titular sea residente.”*

En este caso no existen dudas respecto de que no resulta aplicable el IBP sobre las acciones y participaciones sociales pertenecientes a residentes del Reino de España en sociedades constituidas en Argentina.

## CANADA

### 1 - DIVIDENDOS

SOMETIDO IMPOSICION	A	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
En ambos Estados		10 % (1) ó 15 % (2)

### 2 - INTERESES

SOMETIDO IMPOSICION	A	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
En ambos Estados (3)		12,5 %

### 3 - REGALIAS

SOMETIDO IMPOSICION	A	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
En ambos Estados		3 % (4), 5 % (5), 10 % (6) ó 15 % (7)

(1) En la medida que sean pagados a un sujeto que posea directamente al menos el 25% del capital de la sociedad pagadora.

(2) En los casos restantes.

(3)

- a. Los intereses originados en un Estado por préstamos efectuados, garantizados o asegurados por ciertas instituciones del otro Estado sólo pueden someterse a imposición a este último.
- b. Asimismo existe una disposición especial para intereses de bonos, debentures y obligaciones.

(4) En el caso de uso o concesión de uso de noticias.

(5) En el caso de uso o concesión de uso de derechos de autor.

(6) En el caso de uso o concesión de uso de patentes, marcas de fábrica, diseños, modelos, planos, equipos industriales o científicos, informaciones relativas a experiencias industriales y científicas, incluida la asistencia técnica.

(7) En los casos restantes.

“Art. 22-

1. *el patrimonio constituido por bienes, que posea un residente de un Estado Contratante y que estén situados en otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado...*”

Argentina tiene potestad tributaria para gravar con el IBP las acciones y participaciones sociales de sociedades argentinas en poder de residentes de Canadá.

## FINLANDIA

### 1 - DIVIDENDOS

SOMETIDO IMPOSICION	A	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
En ambos Estados		10 % (1) ó 15 % (2)

### 2 - INTERESES

SOMETIDO IMPOSICION	A	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
En ambos Estados		12 % ó exentos (3)

### 3 - REGALIAS

SOMETIDO IMPOSICION	A	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
En ambos Estados		3 % (4), 5 % (5), 10 % (6) ó 15 % (7)



(1) En la medida que sean pagados a un sujeto que posea directamente al menos el 25% del capital de la sociedad pagadora.

(2) En los casos restantes.

(3) Los intereses generados en Argentina y pagados en el Estado Finlandés, el Banco de Finlandia, el Fondo Finlandés para la Cooperación industrial, el Crédito Finlandés para la Exportación.

Los intereses generados en Finlandia y pagados al gobierno argentino, subdivisión política o autoridad local al BCRA, BNA, BAPRO o cuando el deudor es el Estado Finlandés.

(4) En el caso de uso o concesión de uso de noticias.

(5) En el caso de uso o concesión de uso de derechos de autor.

(6) En el caso de uso o concesión de uso de patentes, marcas de fábrica, diseños, modelos, planos, equipos industriales o científicos, informaciones relativas a experiencias industriales y científicas, incluida la asistencia técnica.

(7) En el caso de uso o concesión de uso de derechos de autor, cuando el beneficiario efectivo es una persona distinta al autor o a su derecho habiente.

“Art. 22-...

*2. El patrimonio constituido por acciones u tras participaciones sociales que posea un residente de un \_Estado Contratante, referidas en el apartado 4 del artículo 6º, puede someterse a imposiciones en el Estado Contratante en el cual esté situado el bien inmueble posesión de la sociedad”*

*..4. Todos los demás elementos del patrimonio de un residente de un Estado Contratante situados en el otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en el último Estado mencionado.”*

El apartado 4 del art 6º del CDI (Renta de la propiedad inmueble) establece que:

*“Cuando la posesión de acciones u potras participaciones sociales en una*

*sociedad autoriza el propietario de dichas acciones o participaciones sociales al usufructo del bien inmueble, en posesión de la sociedad, la renta derivada de la utilización directa, arrendamiento, así como de cualquier otra forma de explotación del derecho al usufructo, puede someterse a imposición en el Estado Contratante en el cual esté situado el bien inmueble...”*

En función de lo expresado anteriormente, Argentina tiene potestad tributaria para gravar con el IBP las acciones y participaciones sociales de sociedades argentinas en poder de residentes de Finlandia.

## GRAN BRETAÑA e IRLANDA DEL NORTE

### 1 - DIVIDENDOS

SOMETIDO A IMPOSICION	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
En ambos Estados	10 % (1) ó 15 % (2)

### 2 - INTERESES

SOMETIDO A IMPOSICION	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
En ambos Estados	12 % ó exentos (3)

### 3 - REGALIAS

SOMETIDO A IMPOSICION	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
En ambos Estados	3 % (4), 5 % (5), 10 % (6) ó 15 % (7)

(1) En la medida que sean pagados a un sujeto que posea directamente al menos el 25% del capital de la sociedad pagadora.

(2) En los casos restantes.

(3) La exención procede:

- a. Si el que paga los intereses es el propio Estado, una subdivisión política, una autoridad local u organismo de derecho público del mismo, o;
- b. Si el interés es pagado en razón de un préstamo efectuado, garantizado o asegurado, o con respecto a cualquier otro tipo de obligación, crédito originado, garantizado o asegurado por otro Estado Contratante, una subdivisión política, autoridad local u organismo del mismo, o;
- c. Si el beneficiario efectivo es un residente del otro Estado Contratante y son pagados con respecto a un préstamo otorgado por un banco a una parte no vinculada con tasas preferenciales y la devolución de dicho préstamo se realizará durante un período no inferior a cinco años, o;
- d. Si el beneficiario efectivo es un residente del otro Estado Contratante y es pagado con respecto a una deuda originada como consecuencia de:
  1. La venta de un crédito efectuada por un residente de ese otro Estado de equipo industrial, comercial o científico, siempre que las mencionadas ventas o deudas no fueren efectuadas por personas asociadas, o;
  2. La compra de equipos industriales, comerciales o científicos financiados a través de un contrato de leasing, siempre que las condiciones establecidas en dicho contrato estén de acuerdo con las disposiciones establecidas por la legislación impositiva interna vigente en el Estado del comprador.

(4) En el caso de uso o concesión de uso de noticias.

(5) En el caso de uso o concesión de uso de derechos de autor.

(6) En el caso de uso o concesión de uso de patentes, marcas de fábrica, diseños, modelos, planos, equipos industriales o científicos, informaciones relativas a experiencias industriales y científicas, incluida la asistencia técnica.

(7) En los casos restantes.

“Art. 22 –

*1. El capital constituido por los bienes inmuebles mencionados en el Artículo 6 del presente Convenio, propiedad de un residente de un Estado Contratante y situados en el otro Estado Contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado.*

*2. El capital constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante disponga en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios personales independientes, puede someterse a imposición en ese otro Estado.*

*3. El capital constituido por bienes muebles que una empresa de un Estado Contratante posea en el otro Estado Contratante a efectos de desarrollar sus actividades empresariales, solamente se someterá a imposición en el primer Estado mencionado cuando los beneficios obtenidos por dicha empresa son únicamente imponibles en el primer Estado, de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 7 del presente Convenio.*

*4. El capital constituido por buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional, así como los bienes muebles afectados a la explotación de tales buques o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el cual los beneficios son imponibles, conforme al Artículo 8 del presente Convenio.*

*5. Otros elementos del capital de un residente de un Estado Contratante que están situados en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese Estado.*

*6. Todos los demás elementos del capital de un residente de un Estado Contratante, distintos de los mencionados en los apartados, 1, 2, 3, 4 y 5 del presente Artículo, sólo serán sometidos a imposición en ese Estado...”*

Por lo trascrito, Argentina tiene potestad tributaria para gravar con el IBP las acciones y participaciones sociales de sociedades argentinas en poder de residentes del Reino Unido.

## BELGICA

### 1 - DIVIDENDOS

SOMETIDO IMPOSICION	A	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
En ambos Estados		10 % (1) 15 % (2)

### 2 - INTERESES

SOMETIDO IMPOSICION	A	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
En ambos Estados		12 % o exentos (3)

### 3 - REGALIAS

SOMETIDO IMPOSICION	A	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
En ambos Estados		3 % (4), 5 % (5), 10 % (6) ó 15 % (7)

(1) Si el receptor es una sociedad que posea al menos el 25 % de participación (en algunos casos se requiere que no se trate de una sociedad de personas.

(2) En los casos restantes.

(3)

a) Los intereses sobre créditos comerciales, incluidos los créditos representados por papeles comerciales, como consecuencia de pagos diferidos por maquinarias o equipo proporcionado por una empresa, salvo cuando dichos intereses son pagados entre empresas asociadas;

b) Intereses pagados con respecto a préstamos otorgados, garantizados o asegurados o a un crédito extendido, garantizado o asegurado por una institución financiera o una entidad pública a los efectos de promover la exportación de equipos o maquinarias;

c) Intereses de préstamos de cualquier naturaleza - que no serán representados por instrumentos al portador -, otorgados por una entidad bancaria en términos preferenciales por un período no menor a tres años;

d) Intereses pagados al otro Estado Contratante, subdivisión política o autoridad local del mismo, al Banco Central de ese Estado Contratante o a una institución local del mismo, al Banco Central de ese Estado Contratante o a una institución estatal.

(4) En el caso de uso o concesión de uso de noticias.

(5) En el caso de uso o concesión de uso de derechos de autor.

(6) En el caso de uso o concesión de uso de patentes, marcas de fábrica, diseños, modelos, planos, equipos industriales o científicos, informaciones relativas a experiencias industriales y científicas, incluida la asistencia técnica.

(7) En los casos restantes.

*“...Art. 22 - 1. El capital constituido por los bienes inmuebles mencionados en el Artículo 6, propiedad de un residente de un Estado Contratante y situados en el otro Estado Contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado.*

*2. El capital constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante disponga en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios personales independientes, puede someterse a imposición en ese otro Estado.*

*3. El capital constituido por buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional por una empresa de un Estado Contratante, así como los bienes muebles afectados a la explotación de tales buques o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado Contratante.*

*4. Todos los demás elementos del capital pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en el cual los mencionados elementos del capital estén situados...”*

En función de esta normativa, Argentina tiene potestad tributaria para gravar con el IBP las acciones y participaciones sociales de sociedades argentinas en poder de sujetos residentes de Bélgica.

## DINAMARCA

### 1 - DIVIDENDOS

SOMETIDO A IMPOSICION	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
En ambos Estados	10 % (1) ó 15 % (2)

### 2 - INTERESES

SOMETIDO A IMPOSICION	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
En ambos Estados	12 % ó exentos (3)

### 3 - REGALIAS

SOMETIDO A IMPOSICION	IMPOSICION MÁXIMA EN EL PAIS DEL CUAL PROCEDEN
En ambos Estados	3 % (4), 5 % (5), 10 % (6) ó 15 % (7)

(1) En la medida que sean pagados a un sujeto que posea directamente al menos el 25% del capital de la sociedad pagadora,

(2) En los casos restantes.

(3) El interés originado en la Argentina estará exento del impuesto argentino si el interés es pagado a:

- i. El estado de Dinamarca, una subdivisión política, una autoridad local u organismo legal del mismo;
- ii. El Banco Nacional de Dinamarca, el Fondo de Industrialización para Países en Desarrollo, La Corporación Danesa de Exportación y Finanzas, El Fondo de Crédito Naval de Dinamarca, o;
- iii. Cualquier otra institución, similar a aquellas mencionadas en ii), que pueden convenir eventualmente las autoridades de los Estados Contratantes.

El interés originado en Argentina y pagado a un residente de Dinamarca en razón de un préstamo otorgado por un período no menor a tres años, garantizado por cualquiera de los organismos mencionados y el interés originado en la Argentina y pagado a bancos o entidades financieras de Dinamarca en razón de préstamos otorgados a tasas de interés preferenciales por un período no menor a tres años, sólo se someterán a imposición en Dinamarca.

El interés originado en Argentina estará sujeto a imposición sólo en Dinamarca si:

- i. El perceptor es residente de Dinamarca.
- ii. Dicho perceptor es una empresa de Dinamarca y es el beneficiario efectivo del interés, y
- iii. El interés es pagado con respecto a deudas originadas por la venta a crédito por parte de dicha empresa a una empresa argentina de cualquier mercadería o equipo industrial, comercial o científico, excepto cuando la venta se realiza o la deuda se contrae entre personas vinculadas.

(4) En el caso de uso o concesión de uso de noticias.

(5) En el caso de uso o concesión de uso de derechos de autor,

(6) En el caso de uso o concesión de uso de patentes, marcas de fábrica, diseños, modelos, planos, equipos industriales o científicos, informaciones relativas a experiencias industriales y científicas, incluida la asistencia técnica.

(7) En los casos restantes.

“Art. 22 –

*1. El capital constituido por bienes inmuebles mencionados en el Artículo 6, propiedad de un residente de un Estado Contratante y situados en el otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*

*2. El capital constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante disponga en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios personales independientes, puede someterse a imposición en ese otro Estado.*

*3. El capital constituido por cualquier tipo de bien empresarial utilizado con propósitos económicos, distinto de los mencionados en los apartados 1 y 2, y perteneciente a un residente de un Estado Contratante, sólo podrá someterse a imposición en ese Estado Contratante.*

*4. El capital constituido por buques y aeronaves explotados en el tráfico internacional por un residente de un Estado Contratante, así como los bienes muebles afectados a la explotación de tales buques o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.*

*5. El capital situado en un Estado Contratante propiedad de un residente del otro Estado Contratante, distinto de aquel mencionado en los apartados precedentes del presente Artículo, puede someterse a imposición en ambos Estados Contratantes, de acuerdo con sus legislaciones en vigor.*

*6. Todos los demás elementos del capital de un residente de un Estado Contratante sólo serán sometidos a imposición en ese Estado...*"

De acuerdo a la normativa transcrita, Argentina tiene potestad tributaria para gravar en el IBP las acciones y participaciones sociales de sociedades argentinas en poder de residentes de Dinamarca.













RUSIA

*“...Art 22*

*1. El capital constituido por bienes muebles o inmuebles propiedad de un residente de un Estado Contratante y situados en el otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado Contratante.*

*2. No obstante las disposiciones del apartado 1, el capital constituido por buques o aeronaves explotados por un residente de un Estado Contratante en el transporte internacional, y por bienes muebles afectados a la explotación de tales buques y aeronaves, sólo puede someterse a imposición en ese Estado...”*









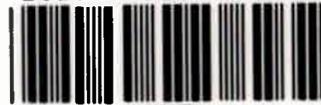






612074

U.N.R.C.  
Biblioteca Central



66838

66030

