

**Chilenos con participación en el patrimonio de sociedades argentinas.
Impuesto sobre los bienes personales versus modificaciones al convenio para evitar
la doble imposición internacional ¹**

**Silvia G. Catinot
Norberto P. Campagnale**

I - NORMATIVA DE DERECHO INTERNO

El 15 de mayo de 2002 fue publicada la ley 25585, por medio de la cual se introdujeron modificaciones respecto de la carga fiscal sobre las acciones y participaciones sociales en las sociedades regidas por la ley 19550.

La citada norma incorporó un artículo a continuación del artículo 25 de la ley del impuesto sobre los bienes personales (ISBP), por medio del cual se estableció, con aplicación a partir del período fiscal 2002, inclusive, que el ISBP correspondiente a las acciones de las sociedades regidas por la ley de sociedades comerciales, cuyos titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, o sociedades domiciliadas fuera del país, debe ser liquidado e ingresado por las propias sociedades emisoras.

Dichas sociedades deben calcular el gravamen aplicando la alícuota del 0,50% sobre el valor determinado, conforme las pautas previstas en el artículo 22, inciso h), de la ley del ISBP, no siendo de aplicación el mínimo exento dispuesto por el artículo 24 de la citada ley (\$ 102.300).

De acuerdo con lo dispuesto por el mencionado precepto, el impuesto debe determinarse sobre el valor patrimonial proporcional que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquida. En efecto, el impuesto recae sobre el valor de la participación del accionista, conforme el valor patrimonial proporcional de la sociedad y el porcentaje de su participación.

El impuesto ingresado por las sociedades emisoras tiene el carácter de pago único y definitivo. Asimismo, la norma comentada dispone 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"*.

Al respecto, el tercer artículo agregado por el decreto 988/2003 (BO: 29/4/2003), a continuación del artículo 20 del decreto reglamentario de la ley del ISBP, aclara que *"a los fines de ejercer el derecho al reintegro del importe abonado, previsto en el último párrafo del artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la ley, las sociedades responsables del ingreso del gravamen deberán considerar la situación particular de cada uno de los titulares de las acciones o participaciones que resultaron comprendidas en la liquidación del impuesto, a los efectos de determinar la proporción del mismo que corresponda atribuirles al 31 de diciembre del año respectivo, debiendo tenerse en cuenta, para estos casos, los saldos deudores o acreedores de las cuentas particulares de los socios, los aportes de capital y cualquier otra circunstancia que permita determinar en forma precisa el porcentaje real de las participaciones"*.

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) dictó la resolución general 1497 (BO: 5/5/2003), en la que se establecen los requisitos, plazos y condiciones que deben

¹ Este artículo ha sido publicado en la Revista Práctica y Actualidad Tributaria, Tomo IX, Noviembre de 2003, pág. 12

observar las sociedades comprendidas en la ley 19550, a fin de determinar e ingresar -en su carácter de responsables sustitutos- el ISBP sobre las acciones y participaciones de titularidad de personas físicas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país, o en el exterior, o de cualquier otro tipo de persona de existencia ideal domiciliada fuera del país.

Respecto del período fiscal 2002, dicha resolución y sus normas prevén que la presentación de la declaración jurada y el disquete respectivo, así como las diferencias que pudieran determinarse, podrán efectuarse hasta los días 20 a 22 de agosto de 2003, inclusive, dependiendo de la terminación de la Clave Única de Identificación Tributaria de la sociedad presentante. El gravamen debió ingresarse en las fechas mencionadas, excepto que se trate de sociedades cuyo patrimonio neto sea igual o superior a \$ 300.000. En este caso, el impuesto debió ser determinado en papeles de trabajo e ingresado hasta el 23 de mayo de 2003.

El plazo para la presentación de la declaración jurada y del disquete respectivo fue extendido hasta el 31 de octubre de 2003, inclusive.²

II - IMPACTO FISCAL CONFORME EL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN CON CHILE

Si bien las acciones y participaciones sociales resultan alcanzadas por la ley del ISBP, de conformidad con las disposiciones de la ley del gravamen, debe tenerse en cuenta la forma en la que se ha distribuido la potestad tributaria de acuerdo con cada convenio, pues prevalece sobre las disposiciones obrantes en la ley interna.

En virtud de la existencia de un convenio para evitar la doble imposición, y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta y el patrimonio entre las Repúblicas de Argentina y Chile (el "Convenio")³, el análisis del tratamiento tributario de las acciones y participaciones sociales debe realizarse con sujeción a las disposiciones contenidas en el mismo, además de las normas de derecho interno.

Cabe analizar, entonces, si el ISBP se encuentra comprendido en el alcance del Convenio y, de ser así, la forma en la que se distribuye la potestad tributaria entre los Estados Contratantes.

Aun cuando los gravámenes al patrimonio incluidos en el Convenio (art. 1) son los impuestos al capital de las empresas y sobre el patrimonio neto -actualmente derogados-, consideramos que el ISBP también debe entenderse comprendido en el alcance del Convenio, en virtud de la disposición contenida en el segundo párrafo de este precepto. Esta norma prevé que "el presente Convenio se aplicará también a las modificaciones que se introdujeran a los referidos impuestos y a cualquier otro impuesto que, en razón de su base gravable o materia imponible, fuere esencial o económicamente análogo a los anteriormente citados, y que uno u otro de los Estados Contratantes estableciere con posterioridad a la firma del presente Convenio".

Atento a ello, en la medida en que el tributo sea "esencial o económicamente análogo", es fundamento suficiente como para considerarlo comprendido dentro de los impuestos objeto del Convenio. Atento a que el ISBP grava la titularidad del patrimonio como manifestación de capacidad contributiva, en nuestra opinión constituye razón suficiente como para considerarlo "esencial o económicamente análogo" al impuesto sobre el patrimonio neto, por lo que debe entenderse comprendido en el Convenio.

² RG (AFIP) 1569 (BO: 7/10/2003)

³ Ratificado por la Ley 23228

Por lo expuesto, en el caso de acciones y participaciones sociales que pertenecen a sujetos domiciliados en Chile, resulta aplicable el Convenio, de acuerdo con lo dispuesto en su artículo 2.

Cabe determinar, por lo tanto, la potestad tributaria de la Argentina respecto de los bienes del dominio de residentes chilenos, más allá de que el ingreso del gravamen sea mediante la sociedad emisora de las acciones o de las participaciones sociales. En efecto, debe precisarse la forma de asignación de la potestad tributaria entre los Estados Contratantes en materia del impuesto al patrimonio.

Al respecto, el artículo 19 del Convenio prevé que el patrimonio situado en el territorio de uno de los Estados Contratantes será gravable únicamente por éste. En tal sentido, el artículo 20 del Convenio aclara que, en el caso de las acciones y participaciones sociales, se entiende que están situadas "*...en el Estado Contratante en que tuviere su domicilio ... la empresa emisora*".

De conformidad con lo indicado, la ley del ISBP grava las acciones y participaciones de una sociedad local, de titularidad de un sujeto no residente en la Argentina. Por lo tanto, dicho país tiene el poder de imposición para gravar las acciones y participaciones en el caso de residentes en Chile.

En virtud de lo expuesto, consideramos que -en principio- la Argentina tendría poder de imposición sobre las acciones cuyos titulares sean personas físicas o jurídicas domiciliadas en Chile, por lo que la sociedad emisora debería, en su carácter de responsable sustituto, liquidar e ingresar el ISBP, respecto de dichas tenencias, por el período fiscal 2002.

III - PROTOCOLO MODIFICATORIO

El 23 de abril de 2003, se firmó un protocolo modificadorio del convenio para evitar la doble imposición internacional, en materia de impuestos sobre la renta, a las ganancias, o beneficios, y sobre el capital y el patrimonio, suscripto entre Argentina y Chile.

Dicho protocolo modifica la atribución de las potestades tributarias de los países, respecto del impuesto sobre el patrimonio previsto, en el artículo 19 del Convenio. En tal sentido, agrega a dicho precepto que 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.

En virtud de ello, las acciones y participaciones en sociedades comerciales regidas por la ley 19550, cuya titularidad pertenezca a personas físicas, sucesiones indivisas o sociedades domiciliadas en Chile, no se encontrarían sujetas al impuesto sobre los bienes personales, que deben ingresar las sociedades emisoras argentinas a partir del período fiscal 2003.

IV - MODIFICACIÓN DEL PROTOCOLO

El pasado 10 de octubre, se realizaron intercambios de notas entre los gobiernos argentino y chileno, por medio de las cuales se dispuso que las disposiciones del mencionado protocolo se aplicarán provisionalmente a partir del 31 de diciembre de 2002, inclusive.

Por lo señalado, las acciones y participaciones en sociedades comerciales regidas por la ley 19550, cuya titularidad pertenezca a sujetos domiciliados en Chile, no debieron tributar el impuesto sobre los bienes personales por el período fiscal 2002, inclusive.

Aun cuando lo dispuesto en este intercambio de notas entrara en vigor una vez intercambiados los instrumentos de ratificación pertinentes, se ha dispuesto su aplicación provisional desde el 10 de octubre de 2003.

V - RECUPERO DEL IMPUESTO INGRESADO

Si bien la figura del responsable sustituto no ha sido prevista en la ley 11683, consideramos que, toda vez que el sustituto se coloca en lugar del contribuyente, teniendo vínculo directo con la AFIP, estaría legitimado para solicitar la repetición de lo pagado indebidamente.⁴

En nuestra opinión, las sociedades emisoras que hayan pagado el ISBP, por las tenencias accionarias de sujetos domiciliados en Chile, podrán solicitar el reintegro de los importes abonados, en los términos previstos en el artículo 81 de la ley 11683, en la medida en que no hayan ejercido la acción de regreso contra el accionista (sujeto respecto del cual se genera el hecho imponible). En tal caso, el accionista sería el sujeto legitimado para repetir el importe pagado.

⁴ Aun cuando está referido a las retenciones del impuesto a las ganancias al beneficiario del exterior. Éste fue el temperamento sostenido en el fallo "Ekman & Co." (TFN - Sala A - 17/11/1997)