

DICTAMEN Di.A.L.I.R. 11/18
Buenos Aires, 15 de junio de 2018
Fuente: página web A.F.I.P.

Impuesto a las ganancias. Beneficiarios del exterior. [Ley 20.628 –art. 90–](#). Operaciones de compraventa, cambio, permuta o disposición de acciones, cuotas y participaciones sociales –incluidas las cuota-partes de Fondos Comunes de Inversión–, títulos, Bonos y demás valores, efectuadas en el período fiscal 2017. [Res. Gral. A.F.I.P. 4.227/18](#). El impuesto deberá ser ingresado por la sociedad adquirente mediante transferencia bancaria internacional.

Sumario:

De conformidad con los términos del art. 84 de la Ley 27.430, hasta la fecha de entrada en vigencia de dicha norma y en los supuestos en que no se hubiese ingresado el impuesto –salvo en la excepción dispuesta expresamente en el texto legal– resultará de aplicación lo dispuesto por el art. 90, quinto párrafo de la ley del gravamen previo a la modificación dispuesta por la mencionada ley.

Así pues, el ingreso del impuesto a las ganancias correspondiente a las operaciones de compraventa de cuotas partes –en lo que al caso importa– efectuadas por beneficiarios del exterior hasta la fecha de entrada en vigencia de la Ley 27.430, podrá realizarse mediante la transferencia bancaria internacional – conforme lo dispuesto por el inc. b) del art. 9 y el art. 11 de la Res. Gral. A.F.I.P. 4.227/18–, por parte del adquirente de dichos bienes, cuando éste hubiera sido un sujeto residente en el exterior y las operaciones no hubieran sido efectuadas a través de bolsas o Mercados de Valores.

En dicho contexto, en el caso planteado una sociedad extranjera enajenó cuotas partes de una sociedad argentina a otra sociedad del exterior en el período fiscal 2017 –se trata de valores que no poseen cotización autorizada en Bolsas y Mercados de Valores–, por lo que el impuesto se deberá ingresar conforme con lo establecido por el art. 90 de la ley del gravamen previo a la modificación dispuesta por la Ley 27.430, ello de acuerdo con lo establecido por el art. 84 de dicha norma, el cual fue reglamentado por el art. 11, inc. b) de la Res. Gral. A.F.I.P. 4.227/18.

Es decir que, el impuesto deberá ser ingresado por la sociedad adquirente de las cuotas partes – ...– mediante la transferencia bancaria internacional conforme lo dispuesto por el inc. b) del art. 9 de dicha norma reglamentaria.

Texto:

I. Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección ..., a instancias de la Dirección ..., a los efectos de que este servicio asesor emita opinión y elabore proyecto de nota respuesta, de corresponder, con relación a la presentación realizada por el representante legal de los contribuyentes del asunto, quien consulta cuál es el mecanismo de ingreso del tributo en el supuesto de que una sociedad extranjera enajenó cuotas partes de dos sociedades argentinas a otra sociedad del exterior, en el período fiscal 2017.

Al respecto, el presentante manifiesta que ... es una sociedad extranjera que transfirió en el período fiscal 2017 a otra sociedad extranjera, ..., con la cual forman parte de un mismo conjunto económico, la

totalidad de las cuotas partes que tenía en dos sociedades de responsabilidad limitada domiciliadas en la Argentina y aclara que tales participaciones fueron aportadas como capital a la sociedad adquirente, estando aún pendiente la registración de dicha cesión ante el Registro Público de Comercio.

Así pues, señala que a los efectos de dar cumplimiento a lo dispuesto por el quinto párrafo del art. 90 de la ley del gravamen se requiere necesariamente de la implementación de ciertos mecanismos administrativos que habiliten a un no residente a presentarse ante este organismo fiscal a los fines de declarar el tributo y efectuar el pago.

En tal sentido, indica que si bien la Res. Gral. A.F.I.P. 4.094/17 vino a brindar el mecanismo a los efectos de ingresar el impuesto, dicha norma nunca fue operativa habiendo sido suspendida en su aplicación casi inmediatamente luego de su entrada en vigencia, siendo posteriormente derogada.

En dicho contexto, manifiesta que "... la reforma tributaria sancionada mediante la Ley 27.430 no ha venido a llenar el vacío legal en cuestión, ya que, mientras modificó la atribución de responsabilidad por el pago del impuesto poniéndola en cabeza del representante legal de la parte vendedora (cf. último párrafo del quinto artículo sin número a continuación del art. 90 de la Ley del Impuesto a las Ganancias), el art. 84 de la Ley 27.430 dispuso claramente que el derogado quinto párrafo del art. 90 mantendría vigor respecto de las operaciones de venta efectuadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la reforma" cfr. fs.

En virtud de lo expuesto, expresa que "... aun cuando es la voluntad de mi mandante dar estricto cumplimiento con las obligaciones tributarias que pudieran resultar aplicables –particularmente de no resultar la operación encuadrada en el art. 77, inc. c) de la Ley del Impuesto a las Ganancias–, lo concreto es que frente a las condiciones expuestas enfrenta una imposibilidad absoluta de proceder de un modo seguro con la declaración y cancelación del impuesto que pudiera corresponder" –cfr. fs. ...–.

II. En orden a la intervención requerida, se procederá al estudio de la cuestión planteada.

En primer término, corresponde puntualizar, que a los fines del presente análisis se aplicarán las normas de la Ley del Impuesto a las Ganancias, según texto vigente en el período fiscal 2017, momento en el cual se ha configurado el hecho imponible.

1. Sentado lo expuesto, el art. 2, apart. 3 de la ley del gravamen dispone que "A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ella: ... 3. Los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, cuotas y participaciones sociales, títulos, bonos y demás valores, cualquiera fuera el sujeto que las obtenga".

Por su parte, el art. 90, cuarto y quinto párrafo de la ley del gravamen establece para el caso en que la titularidad de las cuotas partes –en lo que aquí interesa– corresponda a sociedades radicadas en el exterior, la aplicación de la alícuota del quince por ciento (15%), sobre el noventa por ciento (90%) de las sumas pagadas por la adquisición de dichos títulos –art. 93, inc. h) de la ley del gravamen– o, en su caso, sobre la ganancia neta determinada conforme lo previsto en el segundo párrafo del art. 93 de la ley.

En tal sentido "... cuando la titularidad corresponda a un sujeto del exterior, y el adquirente también sea una persona –física o jurídica– del exterior, el ingreso del impuesto correspondiente estará a cargo del comprador de las ... cuotas ... que se enajenen" –cfr. art. 90, sexto párrafo de la ley vigente en el período fiscal 2017–.

Conforme con lo expuesto, los resultados obtenidos por un sujeto del exterior derivados de la compraventa de cuotas partes de una sociedad argentina –en lo que al caso interesa– se encontrarán gravados a una alícuota del quince por ciento (15%), sobre el noventa por ciento (90%) de las sumas pagadas por la adquisición de los mismos –cfr. art. 93, inc. h) de la ley del gravamen– o, en su caso, sobre la ganancia neta determinada conforme lo previsto en el segundo párrafo del art. 93 de la ley, y en el supuesto en que el comprador y vendedor sean sujetos del exterior el ingreso del impuesto estará a cargo del comprador de las mismas.

En este marco, es dable poner de resalto que si bien la norma legal contempló el hecho imponible y designaba al comprador como obligado al ingreso del tributo, no existía un mecanismo procedimental o reglado que permitiera ingresar la renta de fuente argentina en tal supuesto.

2. Ahora bien, el art. 84 de la Ley 27.430 (B.O.: 29/12/17) modificatoria de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece que “Las disposiciones previstas en el quinto párrafo del art. 90 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), introducidas por el art. 4 de la Ley 26.893, resultarán de aplicación hasta la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, en la medida en que, con relación a la obligación a que allí se hace referencia, se hubiera ingresado el impuesto en ese lapso. De no haberse ingresado el impuesto, también resultarán de aplicación excepto en el caso en que, tratándose de valores con cotización autorizada en Bolsas y Mercados de Valores y/o que tengan autorización de oferta pública, los agentes intervinientes no lo hubieran retenido o percibido debido a la inexistencia de normativa reglamentaria que los obligara a hacerlo al momento de realizarse las operaciones”. Por su parte, el art. 317 de dicha Ley 27.430 señala que “Las disposiciones de esta ley entrarán en vigencia el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efecto de conformidad con lo previsto en cada uno de los títulos que la componen”.

Es decir que, hasta el 29/12/17 y en los supuestos en que no se hubiese ingresado el impuesto –salvo en la excepción dispuesta expresamente en el texto legal– resultará de aplicación lo dispuesto por el art. 90, quinto párrafo de la ley del gravamen previo a la modificación dispuesta por la mencionada ley.

En tal sentido, mediante el art. 11 de la Res. Gral. A.F.I.P. 4.227/18 (B.O.: 12/4/18) se estableció que “A los fines dispuestos por el art. 84 de la Ley 27.430, el ingreso del impuesto a las ganancias correspondiente a las operaciones de compraventa, cambio, permuta o disposición de ... cuotas ... efectuadas por beneficiarios del exterior hasta la fecha de entrada en vigencia de la Ley 27.430, podrá realizarse hasta la fecha de vencimiento dispuesta por el pto. 1 del inc. c) del art. 2 de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.726/15 para la presentación del F. 997 de ‘declaración jurada’ correspondiente al período mayo de 2018, de acuerdo con los procedimientos que –para cada caso– se establecen a continuación:

... b) Mediante la transferencia bancaria internacional prevista en el inc. b) del art. 9, por parte del adquirente de dichos bienes, cuando éste hubiera sido un sujeto residente en el exterior y las operaciones no hubieran sido efectuadas a través de Bolsas o Mercados de Valores”.

Conforme con lo expuesto, el ingreso del impuesto a las ganancias correspondiente a las operaciones de compraventa de cuotas partes –en lo que al caso importa– efectuadas por beneficiarios del exterior hasta la fecha de entrada en vigencia de la Ley 27.430 (30/12/17), podrá realizarse mediante la transferencia bancaria internacional –conforme lo dispuesto por el inc. b) del art. 9 y el art. 11 de la Res. Gral. A.F.I.P. 4.227/18–, por parte del adquirente de dichos bienes, cuando éste hubiera sido un sujeto residente en el exterior y las operaciones no hubieran sido efectuadas a través de Bolsas o Mercados de Valores.

En dicho contexto, en el caso planteado una sociedad extranjera enajenó cuotas partes de una sociedad argentina a otra sociedad del exterior en el período fiscal 2017 –se trata de valores que no poseen cotización autorizada en Bolsas y Mercados de Valores–, por lo que el impuesto se deberá ingresar conforme con lo establecido por el art. 90 de la ley del gravamen previo a la modificación dispuesta por la Ley 27.430, ello de acuerdo con lo establecido por el art. 84 de dicha norma, el cual fue reglamentado por el art. 11, inc. b) de la Res. Gral. A.F.I.P. 4.227/18.

Es decir que, el impuesto deberá ser ingresado por la sociedad adquirente de las cuotas partes –...– mediante la transferencia bancaria internacional conforme lo dispuesto por el inc. b) del art. 9 de dicha norma reglamentaria.