

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

***EL IMPUESTO DE SELLOS EN LOS INSTRUMENTOS RELATIVOS A LOS  
ACTOS DEL "ITER VITAL" SOCIETARIO (\*) (12)***

JOSÉ OSVALDO CASÁS

**SUMARIO**

1. Objeto y contenido del trabajo. 2. El hecho imponible en el impuesto de sellos. 3. Ambito espacial de aplicación del impuesto de sellos. Criterios de vinculación. 4. Constitución de sociedades. 4.1. Hecho imponible y alícuota. 4.1.1. Sociedades constituidas en la Capital Federal. 4.1.2. Sociedades constituidas en el extranjero. 4.1.3. Sociedades constituidas en las provincias o en el territorio nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur. 4.2. Exenciones. 4.3.1. Base imponible. 4.3.2. Reducción de base imponible por exclusión de objeto. Aportes extrajurisdiccionales. 4.3.3. Base imponible en el caso de sociedades constituidas en el extranjero. 4.3.4. Aporte de inmuebles ubicados en la Capital Federal. 4.3.5. Pago a cuenta en el caso de aportes de bienes inmuebles. 4.3.6. Aportes no dinerarios que no consistan en inmuebles. 5. Momento de nacimiento del hecho imponible. 5.1. Sociedades en general. 5.2. Sociedades de capital. 5.3. Sociedades anónimas constituidas por suscripción pública. 5.4. Sociedades constituidas en el exterior. 5.5. Sociedades constituidas en las provincias o en el territorio nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur. 6. Aumentos de capital. 6.1. Caso general. 6.2. La resolución general 1730 (S). 6.3. Los aumentos de capital de las

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

sociedades por acciones en la ley 22364. 6.4.1. Aumentos de capital por capitalización del saldo de actualización contable. La ley 19742. 6.4.2. La ley 21525. 6.4.3. Certificación contable a ser presentada ante la Dirección General Impositiva en los aumentos de capital por "capitalización saldo ley 19742". 7. Adecuación de sociedades a la ley 19550. 8. La prórroga del plazo de duración de la sociedad. 8.1. La prórroga como hecho imponible autónomo dentro del impuesto de sellos. 8.2. El domicilio social como criterio de vinculación en el caso de prórroga. 8.3. Instrumentación conjunta de prórroga y aumento de capital. 8.4. Reactivación o reconducción de sociedades de plazo vencido. 9. Reformas que no importan prórroga ni aumento de capital. 10. Transformación y distintos supuestos de reorganización de empresas. 11. Disolución y adjudicación de inmuebles a los socios. 12. Plazos para el pago del impuesto.

### **1. OBJETO Y CONTENIDO DEL TRABAJO**

La presente reseña se realiza como aporte para el tratamiento del tema a cargo de la Comisión N° 5 de la Segunda Jornada Nacional de Derecho Societario, organizada por el Instituto de Derecho Comercial de la Universidad Notarial Argentina.

Su contenido se circunscribe a la consideración del tratamiento como materia imponible del impuesto de sellos de los instrumentos que se verifican en el íter vital societario, desde la constitución de la sociedad hasta su disolución.

Las disposiciones que se analizan son las correspondientes al impuesto de sellos de la Capital Federal en su texto ordenado 1981, concretado por el decreto N° 276/81 (1)(13), y que incorpora a la normativa del gravamen las recientes reformas introducidas por la ley 22364 (2)(14), así como también, su decreto reglamentario, texto ordenado 1981, contenido en el decreto N° 671/81 (3)(15).

### **2. EL HECHO IMPONIBLE EN EL IMPUESTO DE SELLOS**

Se entiende por hecho imponible el presupuesto legal, hipotético y condicionante cuya configuración fáctica da nacimiento a la obligación tributaria.

En tal sentido, en el impuesto de sellos, aquél viene constituido por los actos jurídicos, expresamente enumerados en la ley, otorgados en la Capital Federal o que tengan efectos en ella, y que se formalicen en instrumentos públicos o privados. Dichos documentos deben tener virtualidad para constituir, reconocer, modificar o extinguir derechos u obligaciones con connotación económica (4)(16).

Por su parte, en el artículo 8° de la normativa del tributo se define: "A los fines de esta ley se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos y contratos alcanzados por la misma, de manera que revista los caracteres exteriores

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes". El precepto transcrito fue incorporado por la ley 22364, y, dado el carácter instrumental del impuesto, precisa el perfil del hecho imponible. Tiene su antecedente en la ley 22006 (5)(17), modificatoria de la 20221 (6)(18), ambas atinentes al régimen de coparticipación federal de impuestos.

Cabe agregar que la existencia material del documento requiere, además de los elementos consignados en la definición legal, "la firma de las partes, atendiendo a las claras previsiones contenidas en la ley de fondo (art. 1012, Cód. Civil), por cuanto aquella es una condición esencial para la existencia del instrumento" (7)(19).

**3. ÁMBITO ESPACIAL DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO DE SELLOS. CRITERIOS DE VINCULACIÓN**

Dentro del sistema tributario argentino el gravamen que analizamos reviste carácter local. Como consecuencia de lo expresado, y en cuanto existen tantos ordenamientos positivos, como jurisdicciones territoriales (provincias y Capital Federal), se plantea el problema de definir y delimitar el ámbito de ejercicio de la potestad tributaria de cada una de ellas.

De acuerdo con el artículo 1° de la ley de Impuesto de sellos, quedan sujetos al gravamen los actos expresamente indicados en ella, siempre que:

a) se otorguen en jurisdicción de la Capital Federal, así como también los otorgados fuera de ella, en los casos especialmente previstos por esta ley; y

b) Se formalicen en instrumentos públicos y privados ... ".  
Concordantemente, el artículo 3° determina en qué casos y condiciones los actos imponibles formalizados en las provincias o en el territorio nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur se encuentran sujetos al pago del gravamen en la Capital Federal. Otro tanto se regula en el artículo 4° en lo concerniente a los actos otorgados en el exterior. Finalmente, en el artículo 6° se estipula en qué supuestos los actos imponibles formalizados en la Capital Federal no estarán sujetos al pago del impuesto de sellos en esta jurisdicción.

De todo lo consignado se concluye que el fisco nacional ejerce su potestad tributaria sobre la base de la norma general de aplicar el tributo por el lugar de celebración de los actos, sin perjuicio de lo cual, también se atrae a su campo de acción fiscal instrumentos celebrados fuera de la demarcación de la Capital Federal, en cuanto los bienes materia de la negociación o los efectos llamados a producirse estén referidos a ella. De lo expuesto resulta la coexistencia, en el ordenamiento del impuesto de sellos de la Capital Federal, de dos criterios de vinculación con el poder impositivo, lo que, al reproducirse en las legislaciones provinciales, da lugar a especiales supuestos de doble o múltiple imposición horizontal, que se produce

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

cuando, al suscribirse el instrumento o darle cumplimiento, se verifica simultáneamente, o sucesivamente, respecto a varias jurisdicciones, el presupuesto de atribución del hecho imponible, hipótesis ésta que resulta aun más inequitativa que la superposición de gravámenes por distintos planos de gobierno en materia de facultades impositivas concurrentes, o sea, la doble o múltiple imposición vertical. Ello en razón de que la acción coincidente de fiscos que operan en un mismo plano incide discriminatoriamente con relación a aquellos sujetos pasivos que realizan actos y transacciones con proyección interjurisdiccional, al resultar gravados dos o más veces por el total de la base imponible, o por una parte de ella, mientras el resto de los sujetos pasivos que realizan idénticas operaciones, circunscritas a una única jurisdicción, se ven alcanzados impositivamente una sola vez, como consecuencia de su sujeción a un solo poder fiscal.

A los efectos de atemperar situaciones como las señaladas, la ley 22364 incorpora disposiciones tendientes a evitar la doble imposición interna, mantiene como criterio de vinculación fundamental el basado en el lugar de otorgamiento y lo complementa con la incorporación de una serie de supuestos desarrollados en el artículo 6°, en los que actos imponibles formalizados en la Capital Federal no quedan sujetos al pago del impuesto local por estar referidos a bienes situados, o producir sus efectos, fuera de ella. Esta disposición importa una limitación al criterio primario de vinculación fundado en el lugar de otorgamiento, de forma tal que sería incorrecto pensar que constituye una exención para cierto tipo de actos de carácter objetivo, ya que, si así lo hubiera entendido el legislador, el precepto se habría incorporado al ordenamiento en su Título II, Capítulo IV, atinente a exenciones. Más bien nos encontramos frente a una pauta que restringe la utilización del criterio de vinculación fundado en el lugar de otorgamiento, estableciendo la "exclusión del objeto del impuesto", o, en la terminología de Carlos M. Giuliani Fonrouge (8)(20), la "no sujeción al gravamen".

Correlativamente, en forma inversa al comentado artículo 6°, la ley 22364 incorpora en el artículo 3°, en casi perfecto paralelo, la enumeración de los distintos supuestos en los que los instrumentos formalizados en las provincias o en el territorio nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur se verán alcanzados por el impuesto de sellos de la Capital Federal, por referirse a bienes situados, o tener prevista su ejecución o cumplimiento, en esta última jurisdicción.

#### **4. CONSTITUCIÓN DE SOCIEDADES**

##### **4.1. Hecho imponible y alícuota**

Al definir la ley de impuesto los actos gravados y las tasas correspondientes, establece en el artículo 20: "Están sujetos al impuesto proporcional del diez por mil (10 ‰) sobre el monto imponible respectivo los siguientes actos [...]. o) La constitución de sociedades...".

La disposición comprende a todas las sociedades comerciales constituidas tanto por instrumento público o privado, cualquiera que sea el tipo

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

adoptado, incluso las sociedades accidentales o en participación. También abarca a las sociedades civiles a que se refiere el artículo 1648 y siguientes del Código respectivo.

Las sociedades de hecho no se hallan gravadas por el impuesto, por cuanto carecen del sustento instrumental para habilitar su procedencia. A la inversa, se arriba, en cambio, en el caso de las sociedades irregulares, o de sociedades sujetas a causales de nulidad, ya que por el artículo 7° de la ley del gravamen "Los actos y contratos [...] quedarán sujetos al impuesto por la sola creación y existencia material de los instrumentos respectivos, con abstracción de su validez, eficacia jurídica o posterior cumplimiento".

#### **4.1.1. Sociedades constituidas en la Capital Federal**

En una primera aproximación, las sociedades gravadas son las constituidas por instrumentos celebrados en la Capital Federal.

#### **4.1.2. Sociedades constituidas en el extranjero**

En cuanto a las sociedades constituidas en el extranjero, por el artículo 33 de la ley del gravamen se dispone que pagarán el impuesto en caso de solicitar la inscripción de sus contratos en el Registro Público de Comercio u organismos correspondientes. Dicho precepto concreta, en el caso particular, la norma general contenida en el artículo 4° conforme a la cual, en todos los casos, los actos formalizados en el exterior deberán pagar el impuesto al tener efecto en jurisdicción de la Capital Federal.

#### **4.1.3. Sociedades constituidas en las provincias o en el territorio nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur**

Las sociedades cuyos instrumentos constitutivos hayan sido formalizados en las provincias o en el territorio nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur se hallan fuera del ámbito de aplicación del impuesto nacional de sellos, salvo por los aportes no dinerarios, constituidos por algunos de los bienes consignados en el artículo 3°, inciso e) de la ley del gravamen, y que son los siguientes: 1. Inmuebles ubicados en la Capital Federal. 2. Muebles registrables en igual jurisdicción. 3. Buques, artefactos navales y aeronaves registrables en la matrícula nacional. 4. Semovientes, cuando en el instrumento conste que, a la fecha de celebración del contrato, dichos bienes se encontraban ubicados en la Capital Federal.

#### **4.2. Exenciones**

En el Título II, Capítulo IV de la ley del tributo, a través de los distintos incisos del artículo 47 se desarrollan variadas exenciones subjetivas y objetivas. Ofrecen interés - por ser atinentes a nuestro tema - las contenidas en los incisos que a continuación se transcriben: "Están exentos del impuesto establecido en este título": "d) Las sociedades cooperativas de vivienda constituidas con arreglo a la ley N° 20337 o sus modificaciones, e inscritas como tales en el Registro Nacional de Cooperativas, así como los actos por

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

los que se constituyan dichas entidades; [...] k) Los actos de constitución de sociedades para la administración y explotación de servicios estatales que se privaticen, cuando sean formalizados por los empleados y/u operarios de aquellos; [...] t) El establecimiento de sucursales o agencias en la Capital Federal por parte de sociedades constituidas en las provincias o en el territorio nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur;". De los incisos señalados, el d) y el k) responden a disposiciones contenidas en el artículo 36, inciso 5) y artículo 42 de la ley de sellos en su anterior ordenamiento (t. o. 1977), mientras que el inciso t) es una disposición incorporada por la ley 22364, y que, al consagrar la exención en favor de las sucursales o agencias de sociedades constituidas en otra jurisdicción del país, se orienta en el sentido de evitar la doble imposición interna, optando la Nación por renunciar expresamente a tal materia imponible.

Por su parte, el artículo 48 aclara que se mantienen subsistentes las exenciones del impuesto establecidas por leyes especiales que no hubieren sido derogadas expresamente, aun cuando se refieran al anterior texto ordenado de la ley de impuesto de sellos. Esta disposición confirma el mantenimiento de la franquicia, que, en materia de impuesto de sellos, abarca los actos de constitución de sociedades, en el caso de programas especiales de promoción de determinado tipo de inversiones.

#### **4.3.1. Base imponible**

Por el artículo 28 de la ley de impuesto se determina el monto imponible, en cuanto se establece que el impuesto correspondiente a los contratos de constitución de sociedad se calculará sobre el importe del capital social.

#### **4.3.2. Reducción de base imponible por exclusión de objeto. Aportes extrajudiciales**

En el mismo artículo 28, referido en el punto anterior, en correlación con el artículo 6º, inciso e) de la ley de impuesto, se señala que del monto del capital social se deducirá para arribar a la base imponible, el valor asignado a los siguientes bienes: 1. Inmuebles ubicados en las provincias o en el territorio nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur. 2. Muebles registrables en las provincias o en el territorio nacional. 3. Semovientes, cuando en el instrumento conste que a la fecha de celebración del contrato dichos bienes se encontraban ubicados fuera de la Capital Federal. En el caso que correspondiera deducir el valor de aporte de bienes inmuebles, deberá estarse al valor asignado a ellos en el contrato de sociedad, o la valuación fiscal, según cual sea mayor.

Las presentes disposiciones incorporadas por la ley 22364 se hallan orientadas a evitar la doble imposición interna, que se originaría al aplicar el impuesto de sellos en sede capitalina por la constitución de la sociedad, computando el total del capital social, y en las restantes jurisdicciones, por localización de los bienes materia del aporte. En tal sentido, manteniéndose la norma general de aplicar el tributo atendiendo al lugar de celebración de los actos, también aquí, el fisco nacional resigna materia imponible,



**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

admitiendo la deducibilidad, para el cálculo de la base imponible, del valor atribuido a los bienes aportados y que carecen de sustento territorial en jurisdicción de la Capital Federal.

Estos principios reseñados resultan aplicables en todos los casos de aportes no dinerarios, tanto en el supuesto de que sean realizados al momento de constituirse la sociedad, o posteriormente, en oportunidad de decidirse su aumento de capital.

En cambio, como se verá más adelante, son abandonados expresamente por la ley, en la hipótesis de que el hecho imponible se produzca con motivo de la prórroga del término de duración de la sociedad.

Finalmente, cabe preguntarse si, a efectos de que sea procedente la deducción del valor asignado a los bienes extrajurisdiccionales del monto del capital social, es suficiente que se comprometan en aporte, o si, por el contrario, es imprescindible que sean aportados dichos bienes en el acto constitutivo. La solución parece encontrarse en el artículo 32, párrafo tercero de la ley del gravamen, que, si bien está referido al aumento de capital de sociedades por acciones, puede servir de guía para una mejor interpretación de las restantes disposiciones sobre reducción de base imponible en los actos constitutivos. El precepto citado dice así: "Si luego de tales actos se efectuaren aportes en bienes comprendidos en el inciso e) del artículo 6°, se admitirá la devolución de la parte del impuesto ingresado que corresponda a dichos bienes, debidamente actualizado de acuerdo con las disposiciones de la ley N° 11683, desde la fecha de pago hasta la fecha de efectivización del aporte referido". El artículo transcrito permitiría suponer que la procedencia de la deducción se halla subordinada a la aportación de los bienes extrajurisdiccionales en forma simultánea con el acto constitutivo, o el aumento de capital, ya que, de concretarse posteriormente, sólo habilitaría a solicitar la devolución del impuesto ingresado en la parte correspondiente a dichos bienes.

#### **4.3.3. Base imponible en el caso de sociedades constituidas en el extranjero**

Como ya se señaló, las sociedades constituidas en el extranjero abonarán el impuesto en oportunidad de solicitar la inscripción de sus contratos en el Registro Público de Comercio u organismos correspondientes. A tales fines, conforme a lo dispuesto por el artículo 33 del ordenamiento del impuesto, se tomará en cuenta como base imponible el capital asignado a la sucursal o agencia por establecer en la Capital Federal, que se fijará, en su caso, por estimación fundada. En este último supuesto, resultará de aplicación el artículo 44 de igual norma legal, que faculta a la Dirección General Impositiva a impugnar la estimación efectuada y practicarla de oficio sobre la base de los elementos justificativos que se determinen, siempre para el caso de que la estimación practicada careciera de fundamentos justificativos o éstos resultaren falsos, sin perjuicio de las sanciones a que diera lugar ese hecho.

#### **4.3.4. Aporte de inmuebles ubicados en la Capital Federal**

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

El artículo 23 de la ley del gravamen, relativo a operaciones sobre inmuebles, dispone: "Estarán sujetos al impuesto proporcional del veinticinco por mil (25 ‰) sobre los montos imponible respectivos, los actos que se mencionan a continuación, en oportunidad del otorgamiento de las escrituras públicas: a) [...] cualquier otro acto por el cual se transfiere el dominio de estos bienes a título oneroso. Están incluidas las transferencias del dominio de inmuebles que se realicen con motivo de: 1. Aportes de capital a sociedades...".

En cuanto a la tasa del impuesto, su unificación en el veinticinco por mil responde a la modificación introducida por la ley 22364, que elimina las alícuotas diferenciales del veinte y treinta por mil que articulaban un sistema de progresividad por escalas o grados.

En realidad, ésta es una medida plausible, porque representa seguramente una disminución del costo del impuesto de sellos, y adicionalmente porque la progresividad del impuesto tiene razón de ser cuando es verdaderamente progresiva, cuando se trata simplemente de dos tasas que no marcan ninguna progresividad, lo único que constituyen es una complicación adicional, con el riesgo de que el escribano se equivoque al efectuar la retención (9)(21).

El citado impuesto del veinticinco por mil debe aplicarse, de acuerdo con el artículo 42 de la ley del gravamen, sobre el valor asignado a los inmuebles o su valuación fiscal, de ser ésta superior. El procedimiento de computar la valuación fiscal, de superar ésta el importe asignado a los inmuebles para el aporte, es coherente con la formulación general de dicho principio contenida en la economía del gravamen y desarrollada en el segundo párrafo del artículo 36 del texto legal, conforme al cual "Si en el contrato no se fijare precio o si el precio pactado en el mismo [...], fuera inferior a la valuación fiscal del inmueble, se considerará ésta como monto imponible".

En esta materia pueden presentarse dos hipótesis: a) Que en el acto constitutivo de la sociedad se prometa el aporte sin hacer efectiva la transmisión de dominio de los inmuebles. Este caso, es común en aquellas sociedades en las que la ley 19550 (10)(22) de sociedades comerciales no exige como formalidad esencial para su constitución la escritura pública, requisito inexcusable para la transmisión del dominio de los inmuebles (art. 1184, inciso 1° del Código Civil). Por tanto, se pagará el diez por mil sobre el monto total del capital social, sin perjuicio de que a posteriori, en una segunda instancia, y al otorgarse las escrituras traslativas de los inmuebles, se compute como pago a cuenta del veinticinco por mil, el impuesto de sellos abonado en el acto constitutivo de la sociedad y a la tasa del diez por mil, en proporción al valor de los bienes inmuebles; y b) Que en el acto constitutivo de la sociedad, de realizarse por escritura pública, se formalice conjuntamente la transmisión de dominio de los inmuebles aportados en favor de la sociedad. En este segundo supuesto, del monto del capital social deberá desglosarse el valor asignado a los bienes inmuebles, o su valuación fiscal de resultar superior, y mientras que sobre el primer tramo de la base imponible, constituido por los aportes dinerarios o no dinerarios excluidos inmuebles, se pagará aplicando la alícuota proporcional del diez



**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

por mil, en el segundo tramo de la base imponible, correspondiente al valor de aporte de los inmuebles, o valuación fiscal en su caso, se abonará aplicando la alícuota proporcional del veinticinco por mil.

**4.3.5. Pago a cuenta en el caso de aportes de bienes inmuebles**

Sobre la base del primero de los supuestos considerados en el punto anterior, de producirse en instrumentos separados, la constitución de la sociedad en la que se promete el aporte de los inmuebles, y su efectiva transferencia de dominio, por aplicación de los artículos 25, 31 y 42 de la ley del gravamen, se computará como pago a cuenta el impuesto abonado sobre el contrato de sociedad, en la parte correspondiente al valor de los inmuebles, del generado por la transferencia de dominio de éstos.

Esta situación reconoce estricta simetría con la que dentro de la mecánica del tributo se articula entre el hecho imponible del artículo 20, inciso b), boletos de compraventa cuando se trate de inmuebles, y el hecho imponible del artículo 23, otorgamiento de la escritura pública de compraventa, por la que se transfiere el dominio. Sin perjuicio de los términos utilizados por la ley, la relación entre los dos hechos imponibles se aproxima, tanto en el caso de los boletos de compraventa, cuanto en el de la constitución de sociedades, más que al instituto del pago a cuenta, a la figura del crédito de impuesto (tax credit), ya que ambos hechos imponibles generan obligaciones tributarias definitivas, sin perjuicio de lo cual, y en razón de la vinculación esencial que los liga, la ley del gravamen otorga un crédito de impuesto, en favor de la obligación fiscal derivada de la escritura traslativa de dominio, que opera a la tasa del veinticinco por mil, y hasta la concurrencia con el importe abonado en el boleto respectivo, o en el instrumento de constitución de la sociedad, que operan a la tasa del diez por mil (11)(23).

Para concluir con el tema de las escrituras traslativas de dominio de inmuebles, otorgadas en cumplimiento del compromiso de aporte, diremos que el artículo 31 de la ley del gravamen en su segundo párrafo dispone: "Si no se demostrase el pago del impuesto correspondiente al acto de constitución de la sociedad o aumento de su capital social, se integrará la totalidad de la tasa del veinticinco por mil (25 ‰), con más la multa correspondiente sobre el impuesto omitido por aquellos actos".

**4.3.6. Aportes no dinerarios que no consistan en inmuebles**

En el caso de constitución de sociedades, por los aportes no dinerarios que no consistan en inmuebles, procede la exención establecida en el artículo 47, inciso g) de la ley del gravamen, y que comprende "las transferencias de bienes muebles y las cesiones de derechos que han debido tributar el impuesto de esta ley con motivo de la constitución de sociedades o ampliaciones de su capital".

**5. MOMENTO DE NACIMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE**

**5.1. Sociedades en general**

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

El nacimiento de la obligación de pago del tributo se verifica como consecuencia del otorgamiento del respectivo instrumento de constitución de la sociedad.

**5.2. Sociedades de capital**

Sobre este particular, el texto de la ley de impuesto de sellos fue objeto de sucesivas modificaciones en el afán de armonizar los preceptos fiscales con el régimen que en materia de sociedades comerciales se incorporó con la sanción de la ley 19550. En tal sentido, la ley 20046 (12)(24) modificó el entonces artículo 25 de la ley del gravamen, dejando redactado su primer párrafo de la siguiente manera: "Las sociedades de capital abonarán el impuesto sobre el capital en el momento y por el monto de la suscripción". Finalmente, como consecuencia de la reforma introducida por la reciente ley 22364, el artículo 32 del actual texto ordenado en su primer párrafo dispone: "Las sociedades anónimas abonarán el impuesto en el momento de su constitución definitiva". En este caso, como en otros tantos, la redacción de la ley tributaria no se compatibiliza con las disposiciones contenidas en la ley de fondo, como la que hallamos en el artículo 165 de la ley de sociedades, según la cual, salvo el caso de suscripción pública, la sociedad se constituye por instrumento público y por "acto único", lo que descarta el viejo sistema del Código de Comercio de constitución provisoria y posterior constitución definitiva, una vez verificados los recaudos enumerados en el artículo 318, de tal ordenamiento legal, hoy derogado por la ley 19550.

**5.3. Sociedades anónimas constituidas por suscripción pública**

Según lo preceptuado por el segundo párrafo del artículo 32 de la ley del gravamen, en el caso de sociedades anónimas constituidas por suscripción pública corresponderá abonar el impuesto en el momento de ser labrada el acta de la asamblea constitutiva.

**5.4. Sociedades constituidas en el exterior**

Dichas sociedades, como ya se ha señalado, pagarán el impuesto como consecuencia de requerir la inscripción de sus contratos en el Registro Público de Comercio y deberán hacerlo efectivo antes de procederse a la inscripción solicitada.

**5.5. Sociedades constituidas en las provincias o en el territorio nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur**

Las sociedades constituidas en el país, pero fuera de la Capital Federal, como lo señalamos oportunamente, sólo se hallarán alcanzadas por el impuesto nacional de sellos, por los aportes en bienes de la naturaleza de los designados en el inciso e) del artículo 3° de la ley del gravamen, debiendo satisfacer el tributo, conforme al artículo 29 de igual texto legal, en oportunidad del acto constitutivo y sobre el valor asignado a dichos bienes.

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

**6. AUMENTO DE CAPITAL**

**6.1. Caso general**

Conforme al artículo 20, inciso o) de la ley del gravamen, están sujetos al impuesto proporcional del diez por mil, sobre el monto imponible respectivo, las ampliaciones de capital de sociedades.

A este respecto, son de aplicación los principios generales ya reseñados al considerar el tratamiento en el impuesto, de la constitución de sociedades.

Los criterios a tenerse en cuenta son los siguientes:

a) Los aumentos de capital, en principio gravados, son los instrumentados en la Capital Federal. En tal sentido, deberá prestarse atención a situaciones especiales, como la que puede plantearse en el caso de un desdoblamiento jurisdiccional entre el lugar en que se adopta la decisión societaria del aumento, y en el lugar en que se otorga la escritura pública que lo documenta. El ejemplo que proponemos puede estar referido a una sociedad anónima que adopta la decisión de aumentar el capital en asamblea ordinaria o extraordinaria celebrada en la jurisdicción de su domicilio, supongamos en la provincia de Buenos Aires, y que es elevada a escritura pública ante un Registro Notarial de la Capital Federal. En la hipótesis, adelantamos nuestra opinión en el sentido de que será procedente el impuesto nacional de sellos, para el caso de que el perfeccionamiento del aumento y, consiguientemente, su virtualidad instrumental, se verifique con el acto otorgado en la Capital Federal, ya por aplicación de los preceptos legales en materia societaria, ya por las normas particulares contenidas en el estatuto del ente, caso contrario no corresponderá el pago de tal gravamen.

b) En materia de aportes extrajurisdiccionales, realizados en aumentos de capital instrumentados en la Capital Federal, procederá la detracción de base imponible, deduciendo el valor de dichos bienes para el cálculo del impuesto, en la forma ya analizada en este trabajo.

c) Cuando los aumentos de capital incluyen inmuebles ubicados en jurisdicción de la Capital Federal procederá el pago del impuesto del veinticinco por mil sobre su valor. También en este caso, de desdoblarse la instrumentación correspondiente al aumento de capital, de las escrituras traslativas de dominio de los inmuebles comprometidos en aporte, se computará como pago a cuenta el impuesto abonado por el aumento de capital a la tasa del diez por mil, del correspondiente a la transmisión de dominio de dichos inmuebles.

d) Los aumentos de capital instrumentados en las provincias o en el territorio nacional de la Tierra del Fuego; Antártida e Islas del Atlántico Sur que incluyan aportes no dinerarios ubicados o registrables en la Capital Federal y a que se refiere el artículo 3º, inciso e) de la ley del gravamen, pagarán el impuesto nacional de sellos sobre el valor asignado a dichos

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

bienes a los fines del aumento.

**6.2. La Resolución General 1730 (S)**

Con la reforma introducida en el impuesto de sellos por la ley 20046, el pago del gravamen, en el caso de sociedades de capital, quedó diferido al monto y momento en que se verificara la suscripción. Tal disposición, contenida en el entonces artículo 25 de la ley del gravamen, dio lugar al desarrollo de diferentes criterios interpretativos, todos orientados a armonizar las disposiciones fiscales con los preceptos contenidos en la ley 19550 de sociedades comerciales. Conforme a la primera de las tesis, sustentada por la Dirección General Impositiva, y que mereció un completo desarrollo doctrinario de Vicente Oscar Díaz (13)(25), las actas de asambleas ordinarias o extraordinarias, según el caso, que exteriorizaban aumentos de capital social, dentro o más allá del quintuplo del originariamente fijado, y en cuanto tales aumentos hubieran sido votados para capitalizar reservas, atender dividendos en acciones liberadas, capitalizar pasivos de la sociedad por medio de la entrega de acciones a los acreedores, o se destinaran a la compra de determinados bienes siguiendo el mismo procedimiento, configuraban a tal respecto y por tal monto, la emisión, suscripción e integración automática del aumento de capital social; y cumpliendo las actas de asamblea de accionistas el requisito de medio instrumental gravado a tenor de lo dispuesto por el entonces artículo 3° del impuesto, debían ser repuestas por el gravamen con total independencia de que posteriormente fueran elevadas o no a escritura pública. Una segunda posición, de cuyos fundamentos informa un profundo artículo de Álvaro Gutiérrez Zaldívar y Eduardo A. Díaz (14)(26), sustentaba, en cambio, el criterio de que en las ampliaciones de capital el impuesto de sellos debía ser pagado en el momento de otorgarse la correspondiente escritura pública, por disponerlo así la propia ley de sellos, y porque el acta que contuviera la decisión asamblearia de ampliación de capital no sería suficiente para generar por sí sola la obligación de pago de tal gravamen, mientras no fuera elevada a escritura pública, a pesar del carácter objetivo del tributo, ya que el principio de instrumentalidad requeriría, como requisito ineludible para determinar la existencia del hecho imponible, que el medio exteriorizante contuviera, cuando menos, las formas esenciales exigidas por la ley de fondo, artículo 165 de la ley 19550, o sea la escritura pública, y las enunciaciones básicas que permitan caracterizarlo como tal. Ante tales circunstancias, y atento la interpretación fiscal, que alteraba una vieja práctica en materia de momento de imposición de los aumentos de capital de sociedades por acciones, un importante número de estas sociedades pasaron a estar en infracción, habida cuenta de haber resuelto aumentos de capital sin habilitar las actas respectivas.

En este estado, con fecha 7 de octubre de 1975, la Dirección General Impositiva dictó la Resolución General 1730 (S) (15)(27), en cuyos considerandos se aportaron definiciones poco precisas en torno de los conceptos de emisión, suscripción e integración del capital social antes y después de la sanción de la ley 19550 de sociedades comerciales.

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

Asimismo, se erigió como fundamento primordial de la Resolución la necesidad de establecer un momento de pago del impuesto de sellos para los aumentos de capital, que asegurara una exteriorización instrumental suficiente, y que permitiera un contralor más efectivo, por el organismo fiscal, del correcto cumplimiento de la obligación de pago del gravamen. En la parte dispositiva se fijaron los momentos de ingreso del impuesto, a partir no ya de la suscripción, sino de la celebración de la asamblea respectiva que decidiera el aumento, o de la escritura pública que la receptara en su caso.

Su artículo primero disponía: "Las sociedades de capital que aumenten su capital accionario abonarán el impuesto que grava dichos actos en oportunidad de hacer constar el aumento correspondiente en escritura pública, cuando esta formalidad estuviera ordenada en sus estatutos".

"En caso contrario se abonará el impuesto sobre el acta de asamblea respectiva, a cuyo efecto se podrá habilitar una copia, en su reemplazo, en la que el órgano de representación social deberá dejar constancia de su autenticidad."

"No siendo de aplicación el párrafo primero, las resoluciones de aumento que exigieran escritura pública por imperio de la ley de sociedades, abonarán el impuesto sobre ésta."

Por el artículo segundo se fijaban los plazos para el pago, estableciendo con carácter especial, para el caso de que la reposición debiera efectuarse sobre el acta respectiva, el de 15 días hábiles de realizada la asamblea, lo que introducía una importante innovación a los términos fijados para el ingreso del gravamen por la Resolución General N° 1687 (S) (16)(28).

Finalmente, por el artículo 3° se establecía un régimen de regularización para los responsables que no hubieran abonado el impuesto en término, conforme a la nueva interpretación que se dejaba sentada.

Como las disposiciones de la Resolución General N° 1730 (S) han sido recogidas, con escasas variantes, en el artículo 32, segundo párrafo del actual texto de la ley de impuesto de sellos, según reforma introducida por la ley 22364, reservamos el comentario para el punto siguiente del presente trabajo. Sin perjuicio de ello, no puede pasarse por alto destacar la muy dudosa legalidad de la Resolución comentada, desde que ella excedió el marco del fundamento normativo indicado, esto es, el artículo 10 de la ley de impuesto de sellos a esa fecha vigente, que facultaba a la Dirección General Impositiva para establecer las formas, condiciones y términos para el ingreso del gravamen, ya que ella no hizo otra cosa que fijar nuevos momentos para el pago del impuesto, a partir no ya de la suscripción, como lo establecía el artículo 25 de la ley del gravamen, sino de la asamblea respectiva que decidiera el aumento, o de la escritura pública que lo receptara según el caso, con lo cual se cometió la grave anomalía jurídica de modificar un precepto de jerarquía legal por vía de una Resolución General de la Dirección General Impositiva, alterando la mecánica esencial que debe seguirse para la derogación o modificación de tales normas (17)(29).

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

**6.3. Los aumentos de capital de las sociedades por acciones en la Ley 22364**

El segundo párrafo del artículo 32 del actual texto ordenado de la ley de impuesto de sellos dispone: "Los aumentos del capital accionario de cualquier tipo de sociedad abonarán el impuesto en el momento de ser decidido el aumento sobre la respectiva acta de asamblea o sobre una copia de la misma en la cual el órgano de representación social deberá dejar constancia de su autenticidad. Cuando por la ley o por los estatutos o por resolución de la asamblea que decide el aumento, sea necesaria la escritura pública para dejar perfeccionado este último, el impuesto podrá abonarse en oportunidad de otorgarse la respectiva escritura".

A tenor de la disposición legal, corresponde pagar el impuesto de sellos:

1. En oportunidad de decidirse el aumento y sobre el acta respectiva.
2. En la escritura pública que recepta la decisión asamblearia, siempre que tal formalidad sea exigida: a) por la ley; b) por los estatutos de la sociedad; c) por resolución expresa de la misma asamblea que decide el aumento.

En el primer caso, de corresponder efectuar el pago al decidir la asamblea el aumento y sobre el acta respectiva, será facultativo habilitar una copia en reemplazo del acta original, en la que el órgano de representación social, el presidente del directorio o quien lo sustituya, deberá dejar constancia de su autenticidad. De seguirse este procedimiento, se sugiere solicitar al organismo fiscal que deje constancia del pago por certificación en el margen del acta original obrante en el libro de asambleas, en los términos del artículo 4º, primer párrafo del decreto reglamentario del impuesto. Por este medio se obtendrá una constancia acreditativa más de haberse satisfecho el gravamen, útil en caso de ocurrir cualquier extravío de la copia habilitada, ya que las modalidades peculiares de ingreso del impuesto por valores fiscales, o por máquinas timbradoras, limitan la posibilidad de utilizar probanzas supletorias en caso de pérdida de los comprobantes.

Una novedad que introduce la ley 22364, auspiciada en el campo doctrinario por Vicente Oscar Díaz, es la que permite diferir el impuesto a la escritura pública que recepta la decisión asamblearia de aumento de capital, cuando la propia asamblea subordina el perfeccionamiento de la ampliación del capital al cumplimiento de tal formalidad.

Los restantes dos supuestos de diferimiento se producen cuando la escritura pública se convierte en una formalidad exigida por la ley o por los estatutos de la sociedad. Diremos, en relación con el segundo de los casos enunciados, de la conveniencia de una previsión estatutaria en tal sentido, ya que la intervención notarial, por medio de la percepción en la fuente del tributo, garantiza el cumplimiento correcto y en término de la obligación fiscal.

Finalmente, la hipótesis más delicada es la que requiere precisar en qué casos la ley impone como exigencia formal la escritura pública para un aumento de capital. Ello porque en doctrina se han desarrollado tres líneas de pensamiento. Según la primera, las modificaciones estatutarias de las

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

sociedades por acciones, en este caso los aumentos de capital, pueden ser efectuadas tanto por instrumento público, como por instrumento privado, ya que el artículo 165 de la ley 19550 señala solamente la exigencia de la forma pública para el acto constitutivo. La segunda entiende que toda modificación estatutaria debe hacerse por escritura pública, con la salvedad de estimar que el aumento de capital dentro del quíntuplo previsto por el estatuto, artículo 188 de la ley 19550, no importa una modificación de aquél y, por consiguiente, no debe cumplir tal requisito formal. Y la tercera sostiene que todo aumento de capital, dentro o más allá del quíntuplo del originariamente fijado, exista o no previsión estatutaria en tal sentido, se traduce en una modificación de estatuto, y, por lo tanto, en ambos casos se debe cumplir la formalidad de la norma legal, esto es, la escritura pública.

En la materia se registra una secuencia de fallos judiciales que se inician con el caso "Namatir, S.A." (18)(30), por los que distintas Salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial afirman el principio de que los aumentos de capital dentro del quíntuplo del originariamente fijado, de existir previsión estatutaria en tal sentido, no implican una modificación de aquél, y, por tanto, no requieren escritura pública.

Esta última interpretación parecería ser la acogida en la ley de impuesto de sellos al articular distintos momentos para el pago del gravamen, según se requiera o no cumplir con la formalidad de la escritura pública. A pesar de lo expresado, queda patetizada la inconveniencia de mantener en el ordenamiento legal del gravamen una disposición que define el momento de vinculación que hará nacer la obligación de pago del tributo, remitiendo a las disposiciones de otra ley, la 19550, sobre exigencias formales para los aumentos de capital para las sociedades por acciones, aspecto sobre el cual las construcciones doctrinarias y aun las jurisprudenciales no son pacíficas. Sin perjuicio de la objeción formulada, de la práctica resultante por la aplicación que el organismo fiscal hizo de la Resolución N° 1730 (S), nos permitimos afirmar que los aumentos de capital que resultarán gravados en el acta respectiva serán aquellos resueltos por asambleas generales ordinarias que se realicen dentro del quíntuplo del originariamente establecido, conforme al artículo 188 de la ley de sociedades. Concordantemente, en todos los casos, los aumentos de capital superiores al quíntuplo del originariamente establecido en los estatutos, y, por consiguiente, decididos por asambleas generales extraordinarias, abonarán el impuesto con motivo del otorgamiento de las escrituras públicas a que dieren lugar. La interpretación antedicha se inserta en la corriente interpretativa que recoge los fallos judiciales de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial a que se ha hecho referencia, y, al mismo tiempo, se compadece lógicamente con las disposiciones contenidas en la ley de impuesto de sellos, conforme a las cuales habría aumentos de capital que de acuerdo con la ley requerirían la formalidad de la escritura pública, mientras que otras podrían prescindir del apuntado recaudo.

Sin perjuicio de lo expresado precedentemente con alcance exclusivo a los fines fiscales, dejamos a salvo nuestra opinión personal de que, haciendo



**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

abstracción de lo que pueda haber querido decir el legislador al redactar la norma específicamente tributaria, es criterio firme, en nuestro parecer, coincidente con la más calificada doctrina de raigambre notarialista, que toda modificación del acto constitutivo de una sociedad por acciones, cualesquiera que sean su contenido y alcance, y en el caso particular de los aumentos de capital, sean o no dentro del quíntuplo del originariamente fijado, y exista o no previsión estatutaria en tal sentido, requieren inexcusablemente cumplir con la formalidad de la escritura pública.

**6.4.1. Aumentos de capital por capitalización del saldo de actualización contable. La ley 19742**

Como consecuencia del proceso inflacionario que distorsiona el valor nominal de los bienes y que no se ve reflejado en los estados contables conforme a las normas tradicionales en la materia, por la ley 19742 (19)(31) se incorporó un régimen de actualización de los valores en forma anual, a fin de posibilitar un adecuado sinceramiento de la situación económico - patrimonial de las empresas. El sistema determinó que el destino del saldo de actualización resultante, al facultarse su capitalización paulatina, generara correlativamente los necesarios aumentos de capital. En el caso de sociedades, dichos aumentos, en cuanto traducen tan sólo una adecuación de valores nominales retrasados por la pérdida de significación adquisitiva de la moneda, fueron expresamente eximidos del impuesto de sellos. En tal sentido, la aludida ley de revalúo por su artículo 11, estableció: "La emisión y percepción de acciones liberadas provenientes de la capitalización del saldo de actualización contable establecido de acuerdo con las disposiciones de la presente ley, así como las modificaciones de contratos sociales - cualquiera sea la forma de la sociedad - y de los estatutos, en la medida en que estén determinadas por la misma causa, estarán exentas de todo impuesto nacional incluido el de sellos. Igual exención se aplicará a las capitalizaciones o distribuciones de acciones recibidas de otras sociedades con motivo de la actualización que hubieren efectuado estas últimas".

"El Poder Ejecutivo nacional solicitará de los gobiernos provinciales que dicte un sistema análogo al de la presente ley en el ámbito de sus respectivas jurisdicciones."

El precepto transcrito mantiene su plena vigencia, a pesar de no haber sido incorporado al ordenamiento del impuesto nacional de sellos, y ello en razón de que, conforme al artículo 48 de la ley del gravamen, subsisten todas las exenciones establecidas por leyes especiales que no hubieren sido materia de expresa derogación.

**6.4.2. La ley 21525**

El 9 de febrero de 1977, por medio de la ley 21525 (20)(32), se introdujeron importantes modificaciones al artículo 9° de la ley 19742 de revalúo contable. Ellas estuvieron orientadas a reducir la amplia brecha producida entre el capital social de las empresas y el monto acumulado por saldo de

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

revalúo, liberalizando sus posibilidades de capitalización, a fin de permitir que dicho capital pasara a ser representativo de los patrimonios sociales. Conforme al nuevo régimen, el saldo de actualización contable pasó a tener el siguiente destino:

"a) Un importe equivalente al veinticinco por ciento (25%) del saldo de actualización contable hasta alcanzar el cincuenta por ciento (50%) del capital suscrito no podrá distribuirse ni capitalizarse y se registrará bajo el rubro «saldo por actualización contable ley 19742», integrando el grupo contable que incluya el capital."

"b) La parte que exceda del importe indicado en el inciso a), con las limitaciones resultantes del inciso e), se registrará bajo el rubro «saldo ley 19742», integrando el grupo contable que incluye el capital. La suma que arroje este rubro podrá ser capitalizada sin limitaciones, salvo en el caso de las sociedades cuyos títulos valores tengan autorización de oferta pública, en las que la parte capitalizable no podrá superar, por ejercicio, el veinticinco por ciento (25%) del patrimonio neto resultante del balance general respectivo. Los montos no capitalizados, dentro del máximo autorizado en cada ejercicio, podrán acumularse al o a los siguientes."

También se establece, para el caso de que las sociedades poseyeran acciones, cuotas sociales, o partes de interés en otras sociedades que hubieren actualizado sus bienes conforme con la ley, que dicha actualización se registrará en el rubro "saldo por actualización contable participación en otras sociedades", y podrá capitalizarse sin limitaciones.

**6.4.3. Certificación contable a ser presentada ante la Dirección General Impositiva en los aumentos de capital por "capitalización saldo ley 19742"**

A los efectos de la verificación de la correcta aplicación de las normas sobre revalúo contable traducidas en aumentos de capital, la Dirección General Impositiva requiere, en el caso de que aquéllos hayan sido elevados a escritura pública, que el escribano presente junto con la declaración jurada mensual del impuesto de sellos un certificado extendido por profesional en Ciencias Económicas, que contenga un desarrollo analítico de la actualización contable de los ejercicios en cuestión, de los rubros "saldo por actualización contable ley 19742" y "saldo ley 19742", su confrontación con el capital suscrito y con el patrimonio neto, en este último caso, para el supuesto de que la sociedad tenga autorización para ser oferta pública de sus títulos valores.

Con carácter informativo, y con la salvedad de no ser profesionales en Ciencias Económicas, nos permitimos acompañar como anexo un modelo tentativo de certificado.

En relación con él, de no tener la sociedad autorización para la oferta pública de sus títulos valores, deberá suprimirse el apartado por el que se establece la relación entre la capitalización aprobada y el patrimonio neto. Se confeccionará por duplicado, uno para su presentación ante la Dirección General Impositiva y otro para ser agregado al protocolo del escribano

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

actuante. El organismo fiscal no requiere a la fecha certificación de la firma del profesional en Ciencias Económicas por el Consejo Profesional respectivo.

## **7. ADECUACIÓN DE SOCIEDADES A LA LEY 19550**

La vigencia de la ley 19550 de sociedades comerciales trajo aparejada la necesidad de que las sociedades preexistentes adecuaran sus contratos y estatutos a las disposiciones en ella contenidas. Correlativamente, por el artículo 369 in fine del nuevo ordenamiento societario, se estableció una exención impositiva de los actos y documentos necesarios a los fines de la adecuación. Dicha franquicia fiscal dio lugar a un error común, consistente en creer que la inmunidad amparaba a cualquier acto societario, en cuanto se invocara que éste estaba dirigido a adecuar los estatutos o contratos al nuevo régimen. Ello no es así, y toda prórroga o aumento de capital, a pesar de hallarse contenidos en el mismo instrumento en el que la sociedad decreta su adecuación a la ley 19550, dará lugar a hechos imponibles gravados por el impuesto de sellos. En algunos casos, las sociedades quedaron sujetas al gravamen inadvertidamente; ello ocurrió al modificar en la adecuación el momento a partir del cual se computaba el término de su duración, llevándolo de la fecha de constitución, establecida en el instrumento constitutivo, a una instancia posterior, la inscripción en el Registro Público de Comercio, con lo cual el plazo se vio incrementado.

## **8. LA PRÓRROGA DEL PLAZO DE DURACIÓN DE LA SOCIEDAD**

### **8.1. La prórroga como hecho imponible autónomo dentro del impuesto de sellos**

La ley de impuesto de sellos en su anterior redacción (t. o. 1977), por su artículo 6º, disponía: "Toda prórroga expresa de un acto se considerará como nueva operación, a los efectos del impuesto". Esta disposición fue derogada por la ley 22364, y, conforme al artículo 11, inciso c) del nuevo ordenamiento, se restringe la procedencia del impuesto a aquellas prórrogas que pudieran hacer variar el impuesto aplicable, es decir, que produzcan un nuevo monto imponible. Tal el caso de los contratos de locación de inmuebles, obras o servicios. Por tanto, la prórroga en sí misma ha quedado al margen de la imposición, y para que ella tenga virtualidad tributaria es necesario que constituya un nuevo hecho imponible expresamente gravado por la ley de impuesto. De ahí, entonces, y en cuanto que el plazo, en el caso de sociedades, no hace variar la base imponible, y consiguientemente el impuesto aplicable, no se comprende cuáles puedan haber sido las razones por las que el legislador ha mantenido como materia expresamente gravada la prórroga de su término de duración.

### **8.2. El domicilio social como criterio de vinculación en el caso de prórroga**

De acuerdo con el artículo 20, inciso o) de la ley del gravamen, están sujetas

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

al pago del impuesto del diez por mil las prórrogas del término de duración de sociedades. La base imponible, de conformidad con el segundo párrafo del artículo 28, viene constituida por el importe del capital social, sin considerar la naturaleza y ubicación de los bienes que lo componen. En cuanto a los criterios de vinculación que definen las prórrogas gravadas por el impuesto nacional de sellos, éstos vienen contenidos por los artículos 3°, inciso f), 6°, inciso f) y 30. A tenor de ellos, las prórrogas constituirán materia imponible del gravamen, en cuanto las sociedades tengan domicilio social en la Capital Federal, con independencia de que los instrumentos que las documenten hayan sido otorgados en esta jurisdicción, en las provincias o en el territorio de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur. Correlativamente, los instrumentos otorgados en la Capital Federal por los que se documente la ampliación del término de duración de sociedades con domicilio social fuera de ella no estarán sujetos al pago del impuesto nacional. En los casos de prórroga, por tanto, resulta irrelevante el lugar de ubicación de los bienes, abandonando expresamente la normativa los principios que sobre el particular se regulan para la constitución de sociedades y aumentos de capital. En los considerandos de la ley 22364 se argumenta por la fórmula adoptada en aras de la simplicidad, y, atendiendo a la naturaleza del gravamen, se afirma: "Es evidente que en estos supuestos pretender ahondar en la localización de ciertos bienes componentes del patrimonio social al momento de la instrumentación de la prórroga, obligaría a un desglose de valores contables, que resulta totalmente ajeno al carácter del gravamen que nos ocupa y que a todas luces resultaría contradictorio con la finalidad buscada, ya que serían mayores los perjuicios que originaría, por la complicación que implica, que el beneficio perseguido por la norma general".

### **8.3. Instrumentación conjunta de prórroga y aumento de capital**

Como consecuencia, la ley del gravamen utiliza criterios de vinculación diferentes para determinar la gravabilidad por el impuesto nacional de sellos en las prórrogas o domicilio de la sociedad, que en los aumentos de capital, lugar de otorgamiento y sustento territorial de los bienes aportados; en el artículo 28, tercer párrafo, se define el tratamiento impositivo que debe brindarse a tales actos. La norma legal citada dispone: "Si simultáneamente con la prórroga se aumentase el capital social, se tomará el importe del capital primitivo y del aumento, deduciéndose el valor de los nuevos bienes que se aporten con motivo del aumento, que correspondan a la naturaleza de los designados en el inciso e) del artículo 6°. Si correspondiere deducir el valor de nuevos aportes constituidos por bienes inmuebles, se tomará el valor asignado en el contrato o la valuación fiscal, según cual sea mayor".

### **8.4. Reactivación o reconducción de sociedades de plazo vencido**

La reactivación o reconducción es el negocio jurídico consistente en el acuerdo resuelto en el plano de la voluntad social de poner nuevamente en vigencia al sujeto colectivo (sociedad), una vez vencido su plazo de duración, removiendo la causal de disolución y continuando o reiniciando el

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

giro empresario.

En tal sentido, para definir su tratamiento fiscal deben tenerse en cuenta los efectos jurídicos que se derivan del instituto, que no son otros que la ampliación del plazo de duración de la sociedad. Por tal razón, entendemos que debe sometérselo al régimen de las prórrogas, tanto en lo que hace a la gravabilidad del acto, como a la tasa aplicable, base imponible y momento de vinculación. En nada empece a la conclusión arribada el hecho de que la prórroga se resuelva, de acuerdo con el artículo 95 de la ley 19550, con anticipación al vencimiento del contrato, a diferencia de la reactivación o reconducción, por carecer dicha circunstancia, a los fines tributarios, de relevancia alguna.

**9. REFORMAS QUE NO IMPORTAN PRÓRROGA NI AUMENTO DE CAPITAL**

Las reformas de estatutos o contratos constitutivos de sociedades que no importen prórrogas ni aumento de capital no constituyen materia gravada por el impuesto nacional de sellos, por carecer de la necesaria connotación económica receptada por el tributo en sus hechos imposables. Concordantemente, el artículo 11 de la ley del gravamen excluye de la imposición los instrumentos de aclaratoria, confirmación o ratificación de actos anteriores sujetos al tributo y los de simple modificación de cláusulas pactadas.

Quedan, en cambio, gravadas por aplicación del artículo 20, inciso c) con la tasa proporcional del diez por mil sobre el precio pactado las cesiones de cuotas o partes de interés en sociedades.

**10. TRANSFORMACIÓN Y DISTINTOS SUPUESTOS DE REORGANIZACIÓN DE EMPRESAS**

De acuerdo con el inciso i) del artículo 47 de la ley del gravamen, relativo a exenciones, se encuentran comprendidas en el beneficio "Las transformaciones de sociedades en otras de tipo jurídico distinto, siempre que no se prorrogue la duración de la sociedad primitiva".

La exención del impuesto en la transformación se otorga aunque no se haya previsto en el contrato social tal posibilidad, requisito que se demandaba con anterioridad a la sanción de la ley 18524 (21)(33), conforme con el artículo 23 de la anterior ley de sellos (t. o. 1968). Se aclara, en el artículo 28 del decreto reglamentario de la ley del gravamen, que, en caso de resolverse junto con la transformación el aumento de capital de la sociedad, corresponderá el pago del impuesto por el importe del aumento.

Por el segundo párrafo del inciso o) del artículo 47, también se acuerda la franquicia impositiva a los actos "que formalicen la reorganización de sociedades o fondos de comercio (fusión, escisión o división), siempre que no se prorrogue el término de duración de la sociedad subsistente o de la nueva sociedad, según corresponda, respecto a la de mayor plazo de las que se reorganicen. Si el capital de la sociedad subsistente o de la nueva sociedad, en su caso, fuera mayor a la suma de los capitales de las

**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

sociedades reorganizadas, se abonará el impuesto sobre el aumento de capital". En tal sentido, la ley 22364 incorpora como agregado al artículo, y como formas específicas de reorganización, la fusión, la escisión y la división.

En el último párrafo del artículo 47, inciso i), que comentamos, se define como reorganización de sociedades o fondos de comercio las operaciones descritas como tales por el artículo 70 de la ley de impuesto a las ganancias (t. o. 1977). Finalmente, por el artículo 29 del decreto reglamentario de la ley del gravamen, se dispone que el reconocimiento de la exención, al momento de realizarse los actos amparados por ella, será otorgado previo afianzamiento del pago del impuesto que pudiere corresponder, a satisfacción de la Dirección General Impositiva, y que el encuadramiento del caso en las disposiciones del artículo 70 de la ley de impuesto a las ganancias será resuelto por la dependencia del organismo fiscal que tenga a su cargo la aplicación de dicho tributo.

#### **11. DISOLUCIÓN Y ADJUDICACIÓN DE INMUEBLES A LOS SOCIOS**

En caso de disolución de la sociedad, la adjudicación de bienes o derechos a los socios, excluido el supuesto de bienes inmuebles, se encuentra exenta del pago de impuesto nacional de sellos. Tal solución dimana del inciso h) del artículo 47 de la ley del gravamen, conforme al cual están exentos del impuesto "En el caso de disolución de sociedades y adjudicación a los socios, las transferencias de bienes o establecimientos comerciales, industriales y las cesiones de derechos. Esta norma no se aplicará en el caso previsto en el artículo 23, inciso a), apartado 3". La cita legal está referida a la transmisión de dominio de bienes inmuebles por adjudicación a los socios, motivada por la disolución de la sociedad, la que se halla gravada por el impuesto proporcional del veinticinco por mil sobre los montos imponibles respectivos y que deberá abonarse en oportunidad del otorgamiento de las correspondientes escrituras públicas.

Igual tratamiento corresponderá en el caso de adjudicación de inmuebles a los socios, cuando ella se derive de la resolución parcial del contrato de sociedad.

#### **12. PLAZOS PARA EL PAGO DEL IMPUESTO**

Por el artículo 89, primer párrafo, de la ley del gravamen se establece: "El impuesto de sellos se abonará en las formas, condiciones y términos que establezca la Dirección General Impositiva, que tendrá a su cargo la aplicación, percepción y fiscalización del impuesto, con las facultades que establece la ley N° 11683". En ejercicio de las facultades antedichas, y a los fines de fijar las formas, condiciones y términos de pago del gravamen, la Dirección General Impositiva ha dictado la Resolución General N° 1687 en la cual, en su Capítulo III, se reglamentan los plazos para el pago.

Transcribiremos a continuación la parte pertinente de los artículos 8° y 15.



**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

"Artículo 8°: Corresponderá la habilitación sin multa de los instrumentos, en los plazos que se determinan a continuación:

- a) Cuando se hayan suscrito en la Capital Federal, dentro de los cinco (5) días hábiles de su otorgamiento;
- b) Si se han extendido en jurisdicción provincial, dentro de los quince (15) días hábiles de su otorgamiento;
- c) Si se trata de escrituras públicas autorizadas en jurisdicción provincial, dentro de los cuarenta y cinco (45) días hábiles de su otorgamiento;
- d) Si han sido celebrados en el extranjero, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al de tener efecto en la Capital Federal. Si en tal oportunidad el documento no hubiera ingresado a esta jurisdicción, deberá habilitarse dentro de igual término un comprobante en su reemplazo en el que se individualizarán los elementos esenciales del acto gravado;
- e) Si han sido sometidos a consulta en los plazos indicados en los incisos precedentes, según sea el caso, dentro de los quince (15) días hábiles de notificada la intimación de pago respectiva."

"Artículo 12: Los escribanos de registro de la Capital Federal ingresarán el impuesto correspondiente a las escrituras públicas que otorguen, acumulado durante cada mes, hasta el día 15 del mes siguiente o el día hábil inmediato posterior, si aquél fuera feriado, excepto la Escribanía General del Gobierno de la Nación, que podrá hacerlo hasta el último día hábil de dicho mes. La declaración jurada se confeccionará por períodos mensuales calendarios y será presentada dentro de los plazos indicados."  
Además de las disposiciones contenidas en la resolución anteriormente transcrita, en el caso de aumentos de capital de sociedades por acciones que deban ser repuestos sobre las actas respectivas, mantiene su vigencia el plazo de 15 días hábiles de realizada la asamblea, fijado por la Resolución General N° 1730 (S).

**ANEXO: CERTIFICADO PARA UTILIZAR EN LOS AUMENTOS DE CAPITAL POR  
"CAPITALIZACIÓN SALDO LEY 19742"**

**MODELO**

"Ene Ene, S.A."

CERTIFICO: Con relación a la firma que gira en la Capital Federal bajo el rubro "Ene Ene, S.A.", con domicilio en Hipólito Yrigoyen 636, 7° "B", inscrita en el Registro Público de Comercio el 7 de febrero de 1956, bajo el número 38, al folio 73 del Libro 51, Tomo A de Estatutos Nacionales, y en





**REVISTA DEL NOTARIADO**  
**Colegio de Escribanos de la Capital Federal**

orden al aumento de capital resuelto por la; Asamblea General Extraordinaria de fecha 15 de julio de 1981, lo siguiente:

A) Que la suma de \$ 400.000.000 (cuatrocientos millones de pesos) corresponde a la capitalización parcial del "saldo ley 19742", correspondiente a la actualización contable del ejercicio 1980, aprobada por la Asamblea General Ordinaria de fecha 26 de mayo de 1981, ajustándose en un todo a las disposiciones legales vigentes contenidas en la ley 19742, con las modificaciones introducidas por la ley 21525.

B) Actualización contable del ejercicio cerrado el 31/12/80 .....	\$592.304.000
"Saldo por actualización contable ley 19742" (no capitalizable)	\$150.000.000
"Saldo ley 19742" (capitalizable)	\$442.304.000

C) Capital suscrito antes del aumento resuelto por la Asamblea General Extraordinaria del 17/7/81 \$300.000.000	
Capitalización parcial "saldo ley 19742" (capitalizable) resuelta por la Asamblea General Extraordinaria del 17/7/81	\$400.000.000
Capital actual	\$700.000.000

D) Patrimonio neto al 31/12/80	\$1.875.002.006
25% del patrimonio neto al 31/12/80	\$468.750.501
Capitalización aprobada	\$400.000.000

La presente certificación se extiende para justificar la procedencia de la exención en el impuesto de sellos hasta la suma de \$ 400.000.000, del aumento de capital resuelto por la Asamblea General Extraordinaria del 15 de julio de 1981 por capitalización parcial del "saldo ley 19742" de conformidad a lo dispuesto por el artículo 11 de la aludida norma legal. Por su parte, en orden a lo preceptuado por el artículo 10 de la ley 17250, hago presente que, según surge de los registros y constancias de la contabilidad al 31 de agosto de 1981, la deuda devengada con la Dirección Nacional de Recaudación Previsional ascendía a la suma de \$ 10.227.450, no siendo exigible a la fecha de extenderse la presente certificación. Conste. Buenos Aires, 2 de setiembre de 1981.

Firma y sello del profesional en Ciencias Económicas