



UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ESTADÍSTICA

CARRERA DE POSGRADO

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACION

Tema: Proyecto “Los Glaciares S.R.L.”

Autora: Maite Irina Nestrojl

Director: Juan Carlos Serra

22 de mayo de 2025

Resumen:

En el presente trabajo se realiza un asesoramiento impositivo en el orden nacional y provincial, originado por el fallecimiento de los socios fundadores de una S.R.L., dedicada al turismo, y la incorporación de sus herederos como nuevos socios-gerentes. Para ello se analiza la situación actual de la sociedad como particular de los nuevos titulares y autoridades. Asimismo, ante las potenciales operatorias de disolución de la S.R.L. o venta de las participaciones societarias, se informan los tributos que correspondan a cada operación. Para ello se analiza el perfeccionamiento del hecho imponible, su base gravada, alícuotas y sujetos pasivos. Además se informan consecuencias impositivas y penales derivadas de una fiscalización en curso que sufre la S.R.L., se despeja inquietudes y se plantean vías recursivas en caso de avanzar en una discusión.

Palabras clave: Turismo – Inmuebles – Bienes de Uso – Hecho Imponible – Asesoramiento Impositivo – socios-gerentes – Sujeto pasivo del tributo.

Seminarios vinculados:

Seminario Imposición sobre la renta e imposición sobre los patrimonios
Seminario sobre Impuesto a los Consumos
Seminario sobre Procedimientos Tributarios
Derecho Tributario
Seminario sobre Tributación Internacional Profundizada.

Listado de abreviaturas:

AFIP: Administración Federal de Ingresos Públicos.

ARCA: Agencia de Recaudación y Control Aduanero.

CA: Comisión Arbitral.

CABA: Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

CM: Convenio Multilateral

CNACAF: Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

CP: Comisión Plenaria.

DO: Determinación de oficio.

DDJJ: Declaración Jurada

DR: Decreto Reglamentario

LIG: Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 2019) y sus modificaciones

LSC: Ley de Sociedades Comerciales, n° 19.550 y modificatorias.

TFN: Tribunal Fiscal de la Nación.

SRL: Sociedad de responsabilidad limitada

Estructura del trabajo

Caso.....	5
Introducción.....	7
1 Encuadre fiscal de la sociedad.....	7
1.1 Ganancias Sociedades.....	8
1.2 BP-acciones o participaciones.....	10
1.3 Impuesto al valor agregado.....	11
1.4 Ingresos brutos – convenio multilateral.....	12
1.5 Otro tributo que se liquida: Impuesto a los Sellos.....	19
2 Tratamiento impositivo particular de los nuevos socios gerentes.....	22
2.1 Autónomos.....	22
2.2 Impuesto a las Ganancias.....	23
2.3 Impuesto sobre los Bienes Personales.....	26
2.4 Impuesto al Valor Agregado.....	26
2.5 Impuesto sobre los Ingresos Brutos.....	27
3 Encuadre tributario.....	28
3.1 La venta de los inmuebles por parte de la sociedad y su posterior disolución.....	28
3.1.1 Impuesto a las ganancias.....	28
3.1.2 BP-acciones o participaciones.....	30
3.1.3 Impuesto al valor agregado.....	30
3.1.4 Impuesto sobre los Ingresos Brutos.....	31
3.1.5 Impuesto a los Sellos.....	32
3.2 Venta de participaciones sociales.....	35
3.2.1 Impuesto a las Ganancias.....	35
3.2.2 Impuestos sobre los Bienes Personales.....	35
3.2.3 Impuesto al Valor Agregado.....	35
3.2.4 Impuesto sobre los Ingresos Brutos.....	36
3.2.5 Impuesto a los Sellos.....	36
3.3 Adquisición por parte de beneficiarios del exterior.....	36
4 Responsabilidad solidaria de los socios.....	38
5 Procedimiento de determinación de oficio a Los Glaciares S.R.L. y cursos de acción posibles.....	40
6 Conformación del ajuste fiscal propuesto por la fiscalizadora – beneficios.....	42
7 Argumentos a plantear ante una eventual Resolución determinación de oficio.....	43
8 Responsabilidad Penal Tributaria del Órgano de administración.....	46

CASO

Residencias Los Glaciares SRL es una sociedad de responsabilidad limitada dedicada a brindar servicios turísticos de alta calidad, inscripta y con domicilio fiscal declarado en la ciudad de Rosario, Provincia de Santa Fe.

La compañía fue constituida en el año 2003 por Juan Fernández y Elvira García. Ellos se casarían a principios del año 2004 y fueron padres de Alberto a finales de ese mismo año y de Juana a finales del 2005.

Al momento de constitución de la sociedad, Juan y Elvira que eran los únicos socios en partes iguales aportaron 8 inmuebles que habían logrado adquirir o heredado previamente. 4 de ellos se encuentran ubicados en Rosario y los otros 4 en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Siguen siendo los únicos bienes de la sociedad y se explotan como alojamientos turísticos temporarios.

Lamentablemente Juan y Elvira fallecieron en el 2024 y sus 2 hijos, radicados en Rosario en el marco de sus estudios universitarios (veterinarios), fueron reconocidos como sus legítimos y únicos herederos, por lo que son los nuevos dueños de la sociedad.

Ante el desconcierto que tienen en el tema lo contratan para que les indique:

1. Encadre fiscal de la sociedad tanto a nivel nacional como provincial (Impuesto a las Ganancias, Imp sobre los BS Personales – Acc y Participaciones, Ingresos Brutos, Convenio Multilateral, Sellos para el caso de cada alquiler temporario, IVA)
2. Tratamiento impositivo en lo que refiere a la situación personal de cada uno de ellos. Particularmente le indican que les aclare lo que sucede en caso de distribuirse resultados de la sociedad o realicen retiros en su nuevo carácter de socios gerentes y si algún tributo grava el patrimonio que reciben en carácter de herencia.
3. Como están desorientados con la actividad y están evaluando incluso desprenderse de esos activos para continuar con sus estudios, quieren saber el encuadre tributario para el caso de que la sociedad venda los departamentos/inmuebles y luego se disuelva o directamente se vendan las participaciones societarias a terceros. Analice a su vez el impacto en cada tributo si quienes adquieren la sociedad o los departamentos fueran beneficiarios del exterior sean o no de países cooperantes/de nula o baja tributación.

Finalmente, en el marco de su análisis fiscal toma conocimiento que la sociedad estaba siendo fiscalizada por la ARCA en lo referente al Impuesto a las Ganancias 2020. Esencialmente el Fisco entiende que el ajuste por inflación impositivo de ese período ha sido mal calculado, generando un incremento en el impuesto determinado de \$2.500.000. Los nuevos dueños no quieren tener ningún tipo de inconveniente en estas instancias y por eso le solicitan que indique:

4. Si pueden resultar responsables solidarios de esa deuda para el caso de que el Fisco la determine e intime a la sociedad.
5. ¿Con qué cursos de acción cuenta la empresa para discutir el futuro ajuste? Explique las etapas del procedimiento de determinación de oficio. Explique los recursos posibles.
6. Si existe algún tipo de beneficio en lo que refiere a los aspectos financieros/económicos para el caso de que conformen en el curso de esa fiscalización la pretensión fiscal.

7. ¿Cuáles serían los argumentos que plantearía ante una eventual Resolución Determinativa de Oficio? Analice las competencias del TFN y sus facultades. ¿Recomendaría acudir a dicho Tribunal? Ante una resolución del TFN, explique el procedimiento recursivo en la justicia.
8. Si para el caso de que el Fisco entienda el caso encuadra en los delitos previstos en el Régimen Penal Tributario, pueden ellos resultar denunciados.

Introducción

Atento a la situación que atraviesan los nuevos socios gerentes de Los Glaciares S.R.L., dedicada a prestar servicios turísticos, inscrita y con domicilio fiscal en la ciudad de Rosario, Provincia de Santa Fe, se procede con el análisis frente a las inquietudes planteadas.

Los nuevos socios gerentes poseen algo de conocimiento de la actividad desarrollada por la S.R.L., y precisan una asesoría en términos impositivos tanto para la sociedad como para ellos en forma particular.

Siendo que el alquiler temporario de inmuebles para turismo se concreta en las jurisdicciones de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (4 inmuebles) y en la Provincia de Santa Fe (4 inmuebles), se supone que la sociedad ha cumplimentado la inscripción en el registro de alquileres temporarios turísticos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la que ha sido concretada siguiendo las normas vigentes, es decir mediante el sistema de Trámites a Distancia (TAD), sometiendo a un análisis la documentación que ha presentado. El control lo ejerce la Dirección General de Desarrollo Turístico.

Asimismo ante cada situación se concluye u otorga una recomendación final.

ENUNCIADO: 1. *Encuadre fiscal de la sociedad tanto a nivel nacional como provincial (Impuesto a las Ganancias, Imp sobre los BS Personales – Acc y Participaciones, Ingresos Brutos, Convenio Multilateral, Sellos para el caso de cada alquiler temporario, IVA)*

1. Encuadre fiscal de la sociedad

Antes de entrar de lleno en el tema enunciado se considera relevante comentar que La Ley de Turismo – N° 25.997- , en su Anexo I clasifica directa e indirectamente a las actividades vinculadas. Dentro de las primeras tiene en cuenta:

- i) Servicio de alojamiento
- ii) Agencias de viajes
- iii) Transporte
- iv) Servicios profesionales de licenciados en turismo, técnicos en turismo y guías de turismo.
- v) Otros servicios
- vi) Servicios vinculados a la organización de ferias, congresos, convenciones y/o exposiciones.

En línea con la clasificación “servicio de alojamiento”, se determina la actividad principal de la compañía en “servicios de hospedaje temporal n.c.p. (incluye hospedaje en estancias, residencias para estudiantes y albergues juveniles, apartamentos turísticos, etc.)” - código de actividad 551090-.

Con respecto al ámbito nacional, de acuerdo a su constancia de inscripción en ARCA se encuentra inscrita en los siguientes impuestos:

Ganancias Sociedades
BP-Acciones o Participaciones
IVA

En relación al ámbito provincial, mediante la constancia de inscripción Ingresos Brutos Convenio Multilateral – Sistema Padrón Web- , se visualiza alta en las jurisdicciones:

901. Capital Federal (actual Ciudad Autónoma de Buenos Aires).

921. Santa Fe

A continuación el análisis de la situación que se da en cada uno de los tributos vigentes en los niveles de gobierno y jurisdicciones comprendidas en la actividad de la sociedad.

1.1 Ganancias sociedades

Con respecto al impuesto de referencia no cabe duda alguna que en un todo, de acuerdo a lo establecido en el primer párrafo del artículo 1º de la Ley de impuesto a las Ganancias (t.o. en 2019) y sus modificaciones, la sociedad se encuentra obligada a tributar bajo los parámetros de este impuesto, el que comprende en forma expresa a las personas jurídicas.

A la misma le es aplicable las disposiciones del artículo 2 inciso 2 primera parte de la ley mencionada ut supra, por lo tanto, y este no es un detalle menor, se encuentran gravados todos sus ingresos, es decir se le aplica la teoría del balance. Esta situación se da ya que en la norma descripta se tiene en cuenta el sujeto.

A la S.R.L. le corresponde las disposiciones previstas para la tercera categoría de ganancias, la que se encuentra establecida en el artículo 53 de la LIG, describe aquello que constituye ganancias de dicha categoría. Su inciso a) hace referencia a las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 73, el que hace mención a las sociedades de capital, describiendo a las sociedades de responsabilidad limitada en su punto 2.

Esta sociedad liquidará el impuesto partiendo del balance comercial ajustado, procediendo a adecuar el resultado que expone al obtenido en el balance sin ajustar.

A modo de ejemplo se cita que los ingresos operativos de la sociedad corresponderán a los alquileres temporarios que se perfeccionen entre fecha de inicio y cierre de ejercicio fiscal, hayan sido cobrados o no.

Los gastos en los que incurra la sociedad para poder desarrollar su actividad serán analizados para evaluar su deducibilidad en el cálculo del impuesto a las ganancias, como referencia y términos generales se podrá deducir servicios, la amortización de los inmuebles, tasas, sellados y otros impuestos excepto el impuesto a las ganancias, tampoco se podrá deducir el impuesto sobre los bienes personales sustitutos cuando la sociedad pague el mismo y los socios no lo repongan.

Regresando al resultado histórico, al mismo se le adicionarán o restarán los ajustes que enmarque el balance dentro de las normas impositivas, así se tomará en cuenta el ajuste por inflación impositivo -positivo o negativo-, ajustes de amortizaciones, actualización de amortizaciones de corresponder, así como de deudores incobrables, deducción de multas, etc.

Obtenido el resultado impositivo final, se le aplicará la tabla prevista en el artículo 73 de la LIG, a saber:

Para los ejercicios fiscales iniciados desde el 1/1/2024 hasta el 31/12/2024

Ganancia neta imponible acumulada		Pagarán \$	Más el %	Sobre el excedente de \$
Más de \$	A \$			
\$ 0,00	\$ 34.703.523,08	\$ 0,00	25%	\$ 0,00
\$ 34.703.523,08	\$ 347.035.230,79	\$ 8.675.880,77	30%	\$ 34.703.523,08
\$ 347.035.230,79	En adelante	\$ 102.375.393,08	35%	\$ 347.035.230,79

Para los ejercicios fiscales iniciados desde el 1/1/2025 hasta el 31/12/2025

Ganancia neta imponible acumulada		Pagarán \$	Más el %	Sobre el excedente de \$
Más de \$	A \$			
\$ 0,00	\$ 101.679.575,26	\$ 0,00	25%	\$ 0,00
\$ 101.679.575,26	\$ 1.016.795.752,62	\$ 25.419.893,82	30%	\$ 101.679.575,26
\$ 1.016.795.752,62	En adelante	\$ 299.954.747,02	35%	\$ 1.016.795.752,62

Esta operación arrojará el impuesto determinado, al cual se le deducirán los siguientes conceptos pagados, teniendo en cuenta el siguiente orden de prelación:

1. Anticipos cancelados con Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios,
2. Anticipos cancelados con dinero,
3. Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios que no se hayan deducido contra anticipos,
4. Finalmente, las retenciones y percepciones sufridas.

El saldo remanente, de ser positivo corresponderá que la sociedad lo ingrese al fisco en tiempo y forma, a fin de evitar el pago de intereses y eventualmente el inicio de una ejecución fiscal por parte del fisco.

Si se da un resultado negativo, se contará con un saldo de libre disponibilidad el cual podrá ser utilizado contra otras obligaciones nacionales.

Es importante destacar que el cómputo del Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios no puede generar saldo de libre disponibilidad, se debe mantener activado hasta que pueda ser utilizado, en el caso de esta compañía será contra los próximos anticipos de ganancias o la próxima liquidación de ganancias de corresponder, lo anterior.

Es dable mencionar que en virtud de la actualización de parámetros realizada por la Resolución General ARCA 54/2025, se sugiere inscribir a la sociedad como PYME, encuadraría la misma en categoría pequeña. Ello, ya que previo al dictado de la resolución perdió la condición PYME, por contar la compañía con un total de activos que superaba el tope de activos en pesos (\$ 193.000.000,00)-.

En consecuencia, la PYME podrá activar el cien por ciento del Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios, generados desde la obtención del certificado PYME, el cual podrá computarse en la declaración jurada anual del impuesto a las ganancias o sus anticipos. El remanente no compensado no podrá ser objeto de compensación con otros gravámenes a cargo del contribuyente o de solicitudes de reintegro o transferencia a favor de terceros. Asimismo, tampoco podrá trasladarse a ejercicios futuros el 67 % del remanente no computado, sí podrá trasladarse el 33%.

1.2 BP-acciones o participaciones

De acuerdo al primer párrafo del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 25 de la Ley 23.966 y modificatorias, Los Glaciares S.R.L. se encuentra obligado como responsable sustituto a liquidar e ingresar el gravamen correspondiente a la participación en el capital de sus socios.

La alícuota es del 0,50 por ciento sobre el patrimonio neto de la sociedad al 31/12. Esta última disminuye al 0,375 por ciento por los períodos 2023, 2024 y 2025, en caso que la S.R.L. cuente con la *caracterización 609 Beneficio cumplidor BP- ACCIONES O PARTICIPACIONES* en sistema registral, de acuerdo a la Resolución General AFIP 5535/2024.

A tal fin se debe cumplir con:

- i) Requisitos de la reglamentación, según el artículo 4 de la misma.
- ii) Encuadrar como contribuyente cumplidor,
- iii) Contar con inscripción PYME – certificado vigente al 31.12-

Ello en el marco del artículo 65 de la Ley 27.743 Medidas Fiscales Paliativas y Relevantes, y el artículo 42 del Decreto 608/2024.

Art 65 Ley 27.743

Beneficio a contribuyentes sustitutos cumplidores. Aquellos contribuyentes que se encuentren obligados al ingreso del gravamen en los términos del primer párrafo del artículo agregado a continuación del artículo 25 del título VI de la ley 23.966 del Impuesto sobre los Bienes Personales, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, y siempre que encuadren en la categoría de Micro, Pequeñas y Medianas Empresas según los términos del artículo 1° de la ley 25.300 y sus normas complementarias, tendrán una reducción de cero coma ciento veinticinco (0,125) puntos porcentuales de la respectiva alícuota de dicho impuesto para los períodos fiscales 2023, 2024 y 2025. Para calificar como contribuyente cumplidor a los efectos de esta ley, el contribuyente (i) no deberá haber regularizado bienes bajo las reglas del título II de esta ley y (ii) deberá haber presentado y cancelado en su totalidad, antes del 31 de diciembre de 2023, si estuviera obligado a ello, las declaraciones juradas del impuesto relativas a los períodos fiscales 2020, 2021 y 2022.

Art 42 Decreto 608/2024

A los fines del artículo 65 de la Ley N° 27.743, los contribuyentes cumplidores en los términos allí señalados tributarán en los períodos fiscales 2023, 2024 y 2025 a la alícuota del CERO COMA TRESCIENTOS SETENTA Y CINCO POR CIENTO (0,375%).

A estos efectos, los sujetos mencionados en el primer párrafo del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 25 del Título VI de la Ley N° 23.966 de Impuesto sobre los Bienes Personales, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, deberán cumplimentar los requisitos establecidos en el mencionado artículo 65, a los fines del goce del beneficio allí indicado.

El encuadre como micro, pequeñas o medianas empresas, deberá efectuarse a través de la acreditación de su inscripción con el certificado MIPYME vigente al 31 de diciembre del período fiscal que corresponda.

Con respecto a los Glaciares S.R.L., por el ejercicio 2024 corresponderá una alícuota del 0,50 por ciento, ya que al 31/12/2024 la compañía había perdido su condición PYME por superar sus activos el importe de \$ 1.900.000,00.-

Para el ejercicio 2025 corresponderá analizar si se cumplen los requisitos ut supra mencionados, de cumplirlos, deberá realizarse desde el 01/04/2026 la solicitud de contribuyente cumplidor, tal lo previsto en el artículo 5 de la Resolución General AFIP n° 5535/2024.

Si bien la reglamentación establece que es posible hacerlo *entre el primer día hábil del mes de abril y el último día hábil del mes de agosto de cada año siguiente*, se recomienda hacerlo el primer día hábil, el trámite debe estar aprobado antes del vencimiento de la declaración jurada, que en términos generales- salvo prórroga – suele ser en junio de cada año, tanto para los contribuyentes PYME como NO PYME.

El pago tiene el carácter de único y definitivo, lo que no quiere decir que no pueda encontrarse sujeto a inspección y ajuste por parte de la ARCA.

Se debe aclarar que la sociedad tiene el derecho a que los socios le reintegren el monto abonado.

1.3 Impuesto al valor agregado

En relación al tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado por la actividad de alquiler de inmuebles temporarios con fines turísticos, podrían pensar que por aplicación del punto 21 inciso b) del artículo 3° de la Ley de IVA, es suficiente para considerarlos gravados a la tasa del 21%, la que se aplicaría sobre el monto devengado de los alquileres.

Antes de una conclusión definitiva es necesario que se mencione el artículo 7° de dicha ley, en su inciso h) punto 22 establece las exenciones para los alquileres, teniendo en cuenta los siguientes supuestos:

- a) Inmuebles destinados exclusivamente a casa habitación del locatario y su familia.
- b) Inmuebles rurales afectados a actividades agropecuarias.
- c) Inmuebles cuyos locatarios sean el Estado Nacional, Provincial o Municipal.
- d) Resto de inmuebles cuando el valor del alquiler, por unidad y locatario no exceda el monto de \$ 1.500 excepto:
 - Los destinados para conferencias, reuniones, fiestas y similares.
 - Los destinados a locaciones temporarias en edificios en los que se realicen prestaciones de servicios asimilables a hoteles, pensiones, hospedajes, moteles, etc.

Cabe preguntarse, ¿podrían llegar a calificarse los alquileres bajo análisis como locación de casa habitación? , para despejar la inquietud se remite a la consulta vinculante Resolución (SDG TLI) 24/2021, en la misma se consultó si los contratos de alquileres celebrados con personas del exterior por un plazo inferior a dos años podrían asimilarse a locaciones de inmuebles exentas destinadas exclusivamente a casa habitación del locatario. La consultante se dedica al alquiler de inmuebles propios con destino a casa habitación y, también, arrendamientos temporarios con fines turísticos.

El fisco responde que los contratos de alquileres temporarios por un plazo superior al de tres meses, salvo prueba en contrario, se encuentran amparados por el beneficio de la exención. Si la locación es igual o inferior a tres meses, la operatoria se encuentra exonerada del tributo solo si el monto del alquiler no supera los \$ 1.500 mensuales por unidad y locatario.

Se ha considerado el plazo de tres meses como arbitrario¹. Es posible que se haya tenido en cuenta -cuando existía plazo mínimo para los alquileres- el artículo 1199 del Código Civil y Comercial de la Nación que eximía del mismo a los alquileres con fines turísticos, siempre que no superasen los tres meses de duración.

Se logra observar que no hace mención expresa a que tengan o no fines turísticos.

Por lo expuesto, la conclusión arribada inicialmente es válida, ya que los Glaciares S.R.L. alquila temporalmente los inmuebles por un plazo que no supera los tres meses y a su vez el valor es superior a \$ 1.500.- cifra totalmente irrisoria-.

Es dable mencionar, si el turista es extranjero, no será posible aplicar la RESOLUCIÓN CONJUNTA (AFIP - MT) 3971-566/2016, Régimen de reintegro a turistas extranjeros por servicios de alojamiento, ya que la actividad realizada por Los Glaciares S.R.L. no encuadra en el artículo 3 inciso e) punto 2), sino en el artículo 3) inciso e) punto 21 apartado b). Además NO se encuentra habilitada como agencia de turismo.

1.4 Ingresos brutos – convenio multilateral

El tributo de referencia, del orden provincial, es aplicable a la sociedad, la cual deberá practicar su liquidación según las disposiciones del Convenio Multilateral.

Ahora bien, partiendo de la base que la sociedad tiene como actividad el alquiler de los inmuebles como alojamiento turístico temporario, sin que se preste servicio adicional alguno, se está frente a una situación especial, ya que la provincia de Santa Fe toma en cuenta la teoría que aplica el convenio actividad, acepta que estos ingresos se imputen al lugar en que se encuentran los inmuebles que los generan, criterio este no seguido por la C.A.B.A. Esta disyuntiva se soluciona analizando los antecedentes que sobre el tema surgen de las resoluciones de casos concretos tanto de la Comisión Arbitral como de la Comisión Plenaria.

En relación a la discusión sobre la aplicación de una u otra teoría, Gisdela Carballude y Ana Karina Januszewki² sostienen que la doctrina introduce estos conceptos a partir de la falta de claridad del artículo 1º del Convenio Multilateral cuando se refiere al “proceso único y económicamente inseparable”, como así también la ausencia de una norma interpretativa emanada de la CA que manifieste con claridad la vinculación que surge de lo expresado en el referido artículo, y su aplicación a las distintas actividades ejercidas por un mismo contribuyente, en la medida en que todas o algunas de ellas se desarrollen en más de una jurisdicción, estando vinculadas entre sí por medio de algún tipo de proceso productivo, comercial, administrativo o de gestión directiva.

La Provincia de Santa Fe se ve involucrada en el tema en un viejo caso tratado por los organismos de aplicación del convenio *Canale Angelaccio y Cía*, empresa con asiento en Santa Fe, jurisdicción en la que vendía automotores, maquinarias, repuestos e implementos agrícolas. Además, actuaba como acopiador de cereales en dicha jurisdicción y la Provincia de Córdoba.

Santa Fe sostenía que solo se aplicaba las disposiciones del Convenio a la actividad de acopio, mientras que Córdoba sostenía que toda la actividad se encontraba involucrada en el Convenio.

¹ RICHARD L. AMARO GOMEZ “IVA. EXENCIONES. INMUEBLE DESTINADO A CASA HABITACIÓN COMO LOCACION TEMPORAL. Practica y Actualidad Tributaria. ERREPAR. SEPTIEMBRE 2021. Cita Digital EOLDC104488A

² GISELA CARBALLUDE y ANA KARINA JANUSZEWSKI, “Propuestas de Cambios sobre algunas cuestiones sustanciales en el Convenio Multilateral vigente” Area III Tributación 18º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas. Ed. Osmar Buyatti 2010 Pag. 116

Santa Fe comparte el criterio de que no es posible discriminar los ingresos brutos que “económicamente son inseparables”, pero no consiente que por el solo hecho de figurar en el balance deben reputarse como indivisibles.

La Comisión Arbitral por tres votos a dos dio la razón a Córdoba.- Exp. 1/79 Resolución del 26/9/79.

Más tarde se plantea un problema de iguales características en el caso *Iriarte y Cía S.C.S* (Res CA 1/85), la firma mencionada vendía producto de ramos generales exclusivamente en la Provincia de Buenos Aires y actuaba como acopiadora de cereales a través de agentes de bolsa en Capital, incluyendo en el Convenio solamente en esta última actividad, liquidación que es objetada por la Provincia de Buenos Aires.

La CA, con el desempate del Presidente modifica el criterio sustentado en el caso Canale Angelacio, sosteniendo que la firma debe tributar aplicando el CM sólo por la actividad de acopio de cereales.

Esta jurisdicción apela ante la CP, Organismo que dicta su Resolución 2/85 modificando el criterio de la CA. En la misma sostiene que en este caso concreto se dan los presupuestos necesarios para que resulte aplicable el régimen del CM por la totalidad de los ingresos que integran los rubros objeto de la explotación comercial.

De la lectura de la resolución publicada no se desprende cuáles son las condiciones que se han reunido.

Resolución CA 6/98 del 11/06/98 Esteban Fabra Fons c/ Provincia de Río Negro en el que se discutía si la actividad minorista del contribuyente se atribuía en su totalidad a la Provincia de Buenos Aires como lo hacía el contribuyente, y el resto de la producción a las otras jurisdicciones bajo las normas del CM.

La CA, teniendo en cuenta los argumentos vertidos por las partes, considera que el artículo 1º delimita el ámbito de aplicación del CM, estableciendo como requisito que exista una actividad ejercida por un mismo contribuyente, que se desarrolle en más de una jurisdicción y que los ingresos generados por ella provengan de un proceso único económicamente inseparable.

Concluye en que la comercialización minorista no constituye una actividad en sí misma que pueda ser escindida de la actividad del contribuyente, sino que integra el proceso único y económicamente inseparable mencionado en el artículo 1º del CM.

Frente a la apelación recibida la CP emite su Resolución 1/99 en la que sostiene que la comercialización mayorista o minorista de los bienes producidos por la empresa no significa que la misma ejerza una actividad distinta, ya que comercializa aquello que fabrica, existiendo en el desarrollo de la actividad **un hilo conductor** que evidencia una unidad inescindible entre la realización conjunta de ella y la obtención del ingreso final que conforma la base del impuesto, dando lugar al proceso único, económicamente inseparable a que se refiere el artículo 1º primer párrafo del CM, marcando una tendencia.

El fisco de la C.A.B.A. intenta aplicar el criterio “convenio actividad” en un caso en que el ingreso provenía del alquiler de inmuebles, los que se encontraban en su jurisdicción, tema abordado por la CA en dos oportunidades, se refiere a las resoluciones CA 55/2011 y 5/2013 *Compañías de Tierra Sud Argentina SA c/ CABA*.

En este caso el fisco actuante consideró que los ingresos provenientes del alquiler de los inmuebles debían ser liquidados al margen del CM como contribuyente local de esa jurisdicción.

El contribuyente manifiesta que, el criterio que ha seguido encuentra su fundamento en los artículos 1º y 2º del CM, de los que surge que se le debe dar un tratamiento único e integral a todas las actividades que realiza un mismo contribuyente, asumiendo que éste constituye un centro de imputación, con unidad patrimonial de dirección empresarial y utilización de fondos comunes tanto para desarrollar su actividad agropecuaria como para la locación de inmuebles.

El fisco actuante sostiene que en los casos en los cuales la actividad se desarrolle íntegramente en una jurisdicción y no provenga de un proceso único e inseparable no resulta de aplicación el artículo 1º del CM. Señala que en el caso concreto bajo análisis, los ingresos de la contribuyente por el alquiler de inmuebles pueden escindirse claramente de la actividad agropecuaria sujeta al régimen del CM.

Respecto de los gastos, indica que también pueden individualizarse del resto de la actividad de la empresa, por cuanto, de los diversos contratos de locación celebrados, surge que el locatario es responsable del pago de los gastos producidos por la unidad locada.

La CA entiende que el artículo 1º del CM hace referencia a las actividades que constituyen el objeto del mismo, para delimitar el ámbito de aplicación de la norma legal, y en el artículo 2º se aprecia la intención del legislador, ya que el mismo hace referencia a los ingresos brutos totales del contribuyente.

Luego pasa a analizar las actividades de la empresa, concluyendo en que las mismas, aun cuando aquella vinculada con la locación de inmuebles sea individualizable y separable como pretende el Fisco en su ajuste, no es razonable considerarla escindible, precisamente porque a todas ellas las realiza el mismo contribuyente, en cuyo caso, sería erróneo asignar un tratamiento diferenciado a los ingresos imponible relacionados con el alquiler de inmuebles o con la producción de cereales producidos y comercializados en la misma jurisdicción.

La CA en su *Resolución 58/2010 Vamuzzi Gas SA c/ CABA*, en la que se discutía si los ingresos provenientes del alquiler de un inmueble debían ser o no incluidos en el CM considera que, si bien los ingresos están claramente identificados como provenientes de los inmuebles ubicados en la C.A.B.A., no ocurre lo mismo con los gastos ya que no se ha probado que estén íntegramente separados y soportados en la Ciudad Autónoma. Para separar una actividad, queda sobreentendido que la misma debe resultar *nítidamente diferenciable* del resto de las que ejerce el contribuyente, tanto en los ingresos como en los gastos, y tal actividad debe ser *escindible económicamente de las otras*

Otro caso relacionado con la locación de inmuebles se encuentra en la *Resolución CA 12/2012 del 18/04/2012 Sucesión Aguirre Clemente Néstor c/ Provincia de Córdoba*, la recurrente en su escrito, señala que, en los períodos ajustados, la Sucesión desarrollaba dos actividades perfectamente divisibles e identificables en cuanto a los ingresos y gastos atribuibles a cada una: 1) Agricultura, que se desarrollaba íntegramente en la Provincia de Córdoba. 2) Locación de Inmuebles rurales, cuya renta corresponde a campos, casi en su totalidad, ubicados en la Provincia de Buenos Aires, y un inmueble rural sito en Córdoba, que también alquilaba.

Alega que los alquileres, que por su naturaleza de “renta” no tienen prácticamente gastos, han sido sin embargo sumados algebraicamente con los gastos de explotación agropecuaria, que son por su naturaleza voluminosos. Lo mismo sucede con los ingresos, donde el monto de la venta de cereal es significativamente superior a cualquier renta de alquileres.

Entiende que bajo este mecanismo se invierte el coeficiente de atribución del rubro “alquileres”, pasando a conformar la mayor parte para Córdoba, y por lo tanto, la única base para el cobro del impuesto sobre los ingresos brutos (alquileres, ya que lo atinente al agro se encuentra exento) se traslada de Buenos Aires a Córdoba.

El fisco contesta traslado, indica que las normas del Convenio deben interpretarse considerando como base al contribuyente y no a las distintas actividades que realiza, y la unidad del “proceso económicamente inseparable” se concreta en el sujeto que realiza la actividad, y cuando la norma se refiere a “actividades” lo hace a la totalidad de las tareas del sujeto.

La CA en su análisis del caso considera que:

Las normas del CM hacen referencia constantemente a las actividades que constituyen el objeto del mismo, para delimitar el ámbito de aplicación de la norma legal, y en el artículo 2º

se aprecia la intención del legislador, ya que el mismo hace referencia a los ingresos brutos totales del contribuyente.

No es razonable escindir o separar las actividades que ejerce la sucesión, aun cuando aquella vinculada con la locación de inmuebles sea individualizable.

Refuerza este criterio el hecho de que los productos recibidos en retribución del alquiler pactado, son comercializados por la firma en su carácter de productor primario y la situación impositiva derivada de dicha actividad, tal como lo acredita el Fisco con el aporte de formularios C1116 Mandato/consignación Liquidación – Liquidación Parcial, Certificado de depósito intransferible.

Por lo comentado confirma el criterio expresado por el fisco.

La firma apela ante la CP, organismo que en su Resolución 8/2013 hace suyos los argumentos expresados por la CA en el decisorio apelado.

Si bien en este caso existe un ingrediente extra como es la comercialización del cereal, en el fondo los organismos vuelven a tener en cuenta si la actividad es o no escindible.

Teniendo en cuenta las discusiones y antecedentes presentados para indicar el procedimiento a seguir en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, aun teniendo en cuenta la opinión inclinada a considerar la teoría sujeto actividad, un análisis de los Glaciares S.R.L. indica que no hay duda alguna de que existe una confusión en la utilización de los ingresos, al tener la administración centralizada en Santa Fe se dará una toma de decisiones, administración y dirección en común, todo esto sin dejar de considerar que existes gastos no diferenciables, por lo que se encuentra frente a actividades que si bien pueden ser diferenciadas no son escindibles. Por lo tanto, la sociedad tendrá que tributar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicando las normas del Convenio Multilateral, teniendo en cuenta el régimen general establecido en el artículo 2º del mismo.

Lo antedicho implica que se tiene que determinar coeficientes de distribución anual aplicables a las dos jurisdicciones intervinientes, teniendo en cuenta para ello el 50% en base a los ingresos y el 50% tomando en cuenta los gastos soportados en cada jurisdicción.

Teniendo en cuenta que el convenio solo distribuye los ingresos del contribuyente entre ambas jurisdicciones, el que será tratado de acuerdo a lo dispuesto en los Códigos Fiscales y Ordenanzas Tributarias de cada una. Por lo tanto, se analiza lo dispuesto en las mismas con relación a la actividad y tratamiento de la sociedad.

Santa Fe:

El artículo 174 del Código Fiscal define los actos u operaciones comprendidas en el tributo. El impuesto se aplica cuando se da el ejercicio habitual en el territorio provincial del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o cualquier otra actividad, lucrativa o no, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste y el lugar donde se realice.

Entonces hace referencia a la habitualidad, hecho este que indicaría que se tendría que analizar la frecuencia de las operaciones, sin embargo, el artículo 175, norma que hace referencia a la determinación de la misma en su último párrafo deja en claro que los ingresos obtenidos por cualquier tipo de sociedades, entre ellas las mencionadas en la Ley 19.550 (Ley General de Sociedades) se considerarán alcanzadas por el impuesto con independencia de la frecuencia o periodicidad y naturaleza de la actividad.

Lo antedicho se encuentra refrendado por el inciso b) del segundo párrafo del artículo 176 que considera que existe empresa cuando la forma jurídica adoptada se encuentre regida por la Ley 19.550 y sus modificaciones.

En conclusión, los ingresos obtenidos por Los Glaciares S.R.L. siempre se encontrarán gravados por el Impuesto. Para ello se aplicará la alícuota básica.

La misma será del **4,5%** cuando los ingresos del contribuyente no superan los montos máximos establecidos por la resolución SEPyME N° 340-E/2017 y modificatorias del Ministerio de Producción de la Nación. No es necesario contar con el certificado PYME emitido por la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa del Ministerio de Producción de la Nación.

La alícuota básica será del **5%**, para aquellas actividades desarrolladas por contribuyentes y/o responsables cuyos ingresos brutos anuales del período fiscal inmediato anterior superen los montos máximos establecidos en el régimen para las micro, pequeñas o medianas empresas -cuadro de la Resolución SEPyME N° 340-E/2017 y modificatorias del Ministerio de Producción de la Nación.

Se considera necesario dejar sentado que la Provincia de Santa Fe mediante la Ley 13.749 del 02/03/2018 adhiere a la estabilidad fiscal prevista en el artículo 16 de la Ley Nacional 27.264 para las micro, pequeñas y medianas empresas, las que no podrán ver incrementada su carga tributaria en el ámbito provincial.

Entonces el contribuyente no podrá sufrir modificaciones en su tratamiento tributario siempre que cumpla con los siguientes requisitos:

-Encuadre como micro, pequeña y mediana empresa, cuyos ingresos brutos anuales totales devengados durante el año 2017 no superaron los montos máximos definidos para cada sector de actividad en el Cuadro A del Anexo I de la resolución (SEYPYME) 340-E/2017.

-Tengan domicilio fiscal en la Provincia de Santa Fe, según indica el artículo 30 del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe.

Asimismo por medio de la Ley 14.386 se extiende el beneficio hasta el 31/12/2025.

Se mencionó una alícuota del 4,50%, pero existiendo en 2017 -año base de la estabilidad fiscal- cuatro alícuotas diferentes determinadas de acuerdo al ingreso del contribuyente en el año anterior, se tiene que aplicar en la provincia aquella tomada en aquel año.

Conviene señalar que NO es aplicable el inciso e) del artículo 177 del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe por ser el sujeto pasivo una sociedad.

“Art. 177 - No tratándose de las situaciones contempladas en el último párrafo del artículo 175, los ingresos brutos generados por las actividades que se detallan, ya sea que se realicen en forma habitual o esporádica, se encuentran alcanzados por el impuesto:

e) La locación de inmuebles, excepto cuando se den las siguientes circunstancias:

- Inmuebles urbanos: Cuando los ingresos totales anuales por esa actividad obtenidos en el período fiscal inmediato anterior, correspondiente al locador sean inferiores o iguales a pesos veinticuatro millones (\$ 24.000.000).

- Inmuebles Rurales: Cuando los ingresos totales anuales por esa actividad obtenidos en el período fiscal inmediato anterior sean iguales o inferiores a pesos cincuenta millones (\$ 50.000.000).

- En el caso que los ingresos totales por la actividad de locación de inmuebles estén generados por inmuebles urbanos y rurales, en forma conjunta, cuando los ingresos totales anuales obtenidos a considerar en el período fiscal inmediato anterior sean inferiores o iguales a pesos treinta y cinco millones (\$ 35.000.000).

La excepción del párrafo anterior no será aplicable cuando el propietario sea una sociedad constituida en el marco de la Ley General de Sociedades 19550 t.o. 1984 y modificatorias, una sociedad por acciones simplificada (SAS) o se trate de un fideicomiso”.

Cuando la parte locadora esté conformada por un condominio, el monto de ingreso al que se alude, se considerará con relación al mismo como único sujeto.

Facúltase a la Administración Provincial de Impuestos a incrementar el valor de los ingresos correspondientes al locador, en un porcentaje que no supere a la variación porcentual acumulada del Índice de Precios al Consumidor publicado por el Instituto Provincial de Estadística y Censos desde el 1° de noviembre de 2024.

Por otro lado, se destaca que el 40% del impuesto inmobiliario de la provincia de Santa Fe efectivamente abonado por el período fiscal 2025 – correspondiente a los inmuebles destinados al servicio de turismo - podrá computarse como pago a cuenta de ingresos brutos en dicha jurisdicción, en virtud del artículo 30 de la Ley 14.386 y la Resolución General API 20/2025. Para ello será necesario realizar un trámite web. El artículo 3 de la mencionada reglamentación establece el momento del cómputo.

El reconocimiento se realizará en tres etapas, la primera se concretará en Abril/2025 y alcanzará a aquellos contribuyentes que realizaron el Pago Total Anual 2025, la segunda se efectuará en Junio/2025 y corresponderá a los que realizaron el pago de las cuotas 1 a 3/2025 o el Pago Total Anual 2025 y la tercera se realizará en Enero/2026 e incluirá a los que realicen el pago de las cuotas 4 a 6/2025 y el pago de las cuotas 1 a 3/2025 o el Pago Total Anual 2025, todos de los impuestos Inmobiliario y Patente Única sobre Vehículos, según corresponda, por las partidas y dominios afectados al desarrollo de las actividades establecidas en las disposiciones del artículo 30 de la Ley 14.386, con la excepción establecida en el segundo párrafo del artículo 1 de la presente. No obstante, las etapas mencionadas, cada una de ellas será complementaria de la anterior.

En caso que la sociedad genere mejoras sobre los inmuebles existentes, el pago a cuenta ut supra se elevará al 100% de acuerdo a la Resolución General API 21/2025.

Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA).

En primer lugar se destaca la Ley 6.255, norma que establece el marco regulatorio para los alquileres temporarios turísticos en la ciudad, la que ha sido modificada en febrero de 2025 por la Resolución N° 8, que simplifica el proceso de inscripción, introduce controles más estrictos y agiliza la fiscalización.

La inscripción en el Registro de Alquileres Temporarios Turísticos es obligatoria y gratuita, permitiendo a los anfitriones recibir un número de registro que les habilita para publicar su propiedad en plataformas de alquiler.

El objetivo principal de esta medida es crear un registro oficial y completo de los alojamientos disponibles en la ciudad, facilitando así el diseño de políticas públicas acordes con la demanda turística y alineadas con las tendencias de regulación en otras ciudades del mundo.

El nuevo sistema de registro no solo facilita la inscripción de los propietarios, sino que además impone nuevas obligaciones tanto para los anfitriones como para las plataformas digitales. Algunas de las modificaciones más relevantes incluyen:

Digitalización del proceso: La inscripción debe realizarse a través de la Plataforma Tramitación a Distancia (TAD), de manera 100% virtual.

Menos requisitos administrativos: Se ha reducido la carga documental para agilizar la inscripción. **Declaración jurada de seguridad:** Se exige que las unidades cumplan con normas de seguridad básicas, como controles en instalaciones eléctricas y de gas.

Seguro de responsabilidad civil: Todos los anfitriones deben contar con un seguro que cubra daños a terceros.

Facultades para la baja de publicaciones: En caso de irregularidades o incumplimientos, las autoridades podrán solicitar a las plataformas el retiro inmediato de los anuncios.

Domicilio digital obligatorio: Tanto propietarios como plataformas deben constituir un domicilio electrónico para recibir notificaciones oficiales.

Plazo de baja de publicaciones reducido: Se estableció un máximo de 15 días hábiles para retirar anuncios que incumplan la normativa.

Aquellas locaciones menores de 3 meses se registrarán conforme lo establecido en el inciso b), del artículo 1.199 del Código Civil y Comercial de la Nación, se le aplicarán por las normas del contrato de hospedaje.

En lo que hace a la tributación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la C.A.B.A. existe una legislación similar a la analizada en la Provincia de Santa Fe, dado que su artículo 208 da una definición del hecho imponible similar, mientras que el artículo 212 deja de lado el concepto de habitualidad para las operaciones de alquiler de inmuebles.

En cuanto a la alícuota de ingresos brutos a aplicar, se observa una potencial inconsistencia en actividad-alícuota.

Para el ejercicio 2025 se establece para la actividad:

551090 Servicios de hospedaje temporal n.c.p.:

3% Facturación menor o igual a \$ 1.670,0 M en el ejercicio fiscal 2024

4,50% Facturación mayor a \$ 1.670,0 M en el ejercicio fiscal 2024

Si bien la actividad se corresponde con la inscripta, se encuentra prevista en la "PLANILLA ADJUNTA DE ACTIVIDADES N° 6 - CODIFICACIÓN NAES" Anexo I de la Ley Bs As cdad 6808, en tanto no tengan previsto otro tratamiento en esta Ley o en el Código Fiscal, dicha planilla refiere a las actividades de prestaciones de obras y/o servicios de Restaurantes y Hoteles, Los Glaciares S.R.L. no es un restaurante, tampoco un hotel.

Por su parte el artículo 12 de la Ley Bs As cdad 6808 en su apartado 18 – parte pertinente dispone,

*Para el supuesto de servicios prestados por agencias o **empresas de turismo con la utilización de bienes propios** o de productos que no sean específicamente turísticos, tributarán por el artículo 9°.*

En línea, el artículo 9° remite a la PLANILLA ADJUNTA DE ACTIVIDAD N° 9 – CODIFICACIÓN NAES Anexo I de la Ley Bs As cdad 6808 en tanto no tengan previsto otro tratamiento en esta Ley o en el Código Fiscal, refiriendo a las actividades de prestaciones de obras y/o servicios relativas a los Servicios Inmobiliarios Empresariales y de Alquiler.

En todas sus actividades distingue las siguientes alícuotas:

3% Facturación menor o igual a \$ 1.670,0 M en el ejercicio fiscal 2024

5,00% Facturación mayor a \$ 1.670,0 M en el ejercicio fiscal 2024

Entonces, ¿a qué alícuota se debe tributar?

En este caso particular, dado que la facturación 2024 es inferior a \$ 1.670,0 M, corresponde aplicar la alícuota del 3%, con la aplicación de la planilla 6 o 9 - antes mencionadas-. A fin de simplificar y evitar inconsistencias sistémicas, se aconseja tributar mediante la actividad 551090 Servicios de hospedaje temporal n.c.p al 3,00%.

Ahora bien, si la facturación 2024 hubiese sido superior a \$ 1.670,0 M, se estaría en presencia de la inconsistencia actividad-alícuota. En dicho caso se sugiere hacer prevalecer la situación real, es decir se trata de una empresa de turismo cuya prestación es la de alojamiento

temporal, no encuadra como restaurant u hotel, por lo cual correspondería aplicar la alícuota del 5%. Al momento de liquidar vía web el convenio multilateral, se mantendría la actividad 551090 Servicios de hospedaje temporal n.c.p modificando la alícuota del 4,50% al 5,00%.

Por otro lado, si bien la locación de inmuebles con destino a vivienda puede estar exenta bajo ciertas condiciones a saber: hasta 3 unidades y que no superen un monto mensual por inmueble -para 2025 este límite es de \$1.000.000 según Ley BsAs cdad. 6808-, la misma no es tenida en cuenta, ya que la exención aplica cuando el inmueble tiene como destino casa habitación, no en este caso cuyo fin es la prestación de servicio de alojamiento temporal.

1.5 Otro tributo que se liquida: Impuesto a los Sellos

En principio, Los Glaciares S.R.L. no es agente de retención del Impuesto a los Sellos en la Provincia de Santa Fe y tampoco lo es en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sin embargo corresponderá que liquide el impuesto a los sellos al celebrar los contratos de alquiler temporal.

Se analiza cada una de las situaciones:

Provincia de Santa Fe

El artículo 220 del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe, en lo que interesa, establece:

Por todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso que se realicen en el territorio de la provincia se pagará el impuesto que establece el presente título.

También se encuentran sujetos al pago de este impuesto los actos, contratos y operaciones realizados fuera de la jurisdicción de la provincia, cuando de su texto, o como consecuencia de los mismos resulta que deben ser negociados, ejecutados o cumplidos en ella.

Es decir, grava los contratos realizados en la jurisdicción de Santa Fe y además aquellos que tendrán efectos en la misma.

La celebración de contratos de alquiler temporal en la Provincia de Santa Fe, concretándose la prestación de servicios y/o teniendo efectos jurídicos en la misma, estarán alcanzados por el Impuesto a los Sellos de Santa Fe.

La base imponible es el monto pactado por el alquiler del inmueble incluyendo el IVA.

Antecedentes en relación:

Tribunal Fiscal de la Nación. "Siam Di Tella" 17/04/1978.

"del precio convenido en una operación sujeta al pago del Impuesto de Sellos no corresponde deducir el Impuesto al Valor Agregado ya que la Ley del Impuesto de Sellos no autoriza tal deducción".

Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II. "BASF Argentina S.A. c/DGI" 07/05/2002

"la base imponible del Impuesto de Sellos se compone del precio neto de la venta, locación o prestación de servicios más el IVA que recae sobre los mismos porque ambos integran el precio de la mercadería o del servicio".

Por su parte el Informe API 263/1991 recepta la jurisprudencia de la Corte, "el IVA integra la base de imposición del Impuesto de Sellos, criterio que se comparte por cuanto está

fundamentado en el hecho que el gravamen referido está dirigido al instrumento y su base imponible es el monto convenido en el mismo”.

La alícuota a aplicar es del 0,50%, tal lo establece el artículo 19 inciso 1 apartado ñ) de la Ley Santa Fe 3.650 y modificatorias.

El monto deberá ser abonado una sola vez en dicho momento.

Atento al artículo 230 del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe corresponderá el pago del tributo 50% a la S.R.L. y 50% al cliente. Si bien por usos y costumbres se puede trasladar el 100% del sellado al cliente, tener presente que ante la A.P.I. la S.R.L. es contribuyente solidario por el total de la deuda, tal establece el artículo 231 del Código Fiscal Provincial.

Ello no aplica al tributo que recae sobre la fianza, a cargo del deudor en su totalidad – art artículo 19 inciso 1 apartado u) 1 de la Ley Santa Fe 3.650 y modificatorias-.

En caso que el contrato se celebre en moneda extranjera el monto imponible deberá establecerse a la cotización oficial vigente a la fecha de otorgamiento. Dicha cotización es el promedio entre el tipo de cambio comprador y el tipo de cambio vendedor fijados por el Banco de la Nación Argentina, del día hábil anterior a la celebración del contrato. En línea con los artículo 254 y 210 del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe, respectivamente.

La liquidación del tributo se efectuará mediante el servicio web de la A.P.I -Liquidación de Sellos Circunstanciales y TRS dentro de los 15 (quince) días corridos de celebrado el contrato, debiéndose ingresar el dinero al Fisco – artículo 262 Código Fiscal -.

Es dable mencionar que las exenciones incorporadas por la Ley Santa Fe 14.386, adicionando al artículo 236 del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe los apartados 53 y 54, no resultan aplicables a los contratos que celebra la S.R.L., ya que el destino de los inmuebles no es casa habitación y tampoco serán destinados a comercios y servicios por parte del locatario, respectivamente.

Ciudad Autónoma de Buenos Aires:

El artículo 305 del Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires, en lo que interesa, establece:

Están sujetos al Impuesto de Sellos, de conformidad con las disposiciones del presente Capítulo, los actos y contratos de carácter oneroso, siempre que:

a) Se otorguen en jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, así como también los otorgados fuera de ella en los casos especialmente previstos en esta ley.

b) Se formalicen en instrumentos públicos o privados, o por correspondencia en los casos previstos en el artículo 314 así como los que se efectúen con intervención de las bolsas o mercados de acuerdo con lo que se establece a dichos efectos.

Es una disposición similar a la jurisdicción antes analizada, salvo que no hace mención a las operaciones, sin embargo, el artículo 308 menciona a “los contratos, actos u operaciones”.

Siendo un tributo eminentemente instrumental el artículo 306 define este concepto:

Se entiende por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos y contratos alcanzados por el impuesto, de manera que revista los caracteres exteriores 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.

Es una definición amplia, de todas formas se interpreta que no involucra las cartas ofertas, no consideradas un instrumento sujeto al tributo.

La base imponible del tributo es el valor de la locación temporal del inmueble, a diferencia de Santa Fe, no incluye el impuesto al valor agregado, tampoco otros impuestos. En el marco de los artículos 324, 338 y 356 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Por usos y costumbres corresponderá pagar 50% a la sociedad y 50% al cliente, aunque en la práctica puede trasladarse el 100% al cliente, sin perjuicio que la S.R.L. es responsable solidariamente por el total del tributo, previsto ello en el artículo 362 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Para el período 2025 la alícuota del impuesto a los sellos es del 0,50%, según el artículo 36 de la Ley Bs.As. Ciudad 6806.

El tributo se liquidará mediante la web de la administración tributaria, <https://www.agip.gob.ar/>, ingresando con CUIT y Clave, al servicio Sellos Contratos. Código 107934 LOC. DE INM EN LA CABA (17/10/11) MUEBL, informando el destino correspondiente.

La liquidación y pago deberá realizarse dentro de los 15 días corridos de celebrado el contrato.

Cabe mencionar que los inmuebles con fines turísticos no gozan de la exención prevista en el apartado 6 del artículo 370 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que establece la siguiente la siguiente exención.

Los contratos de locación de inmuebles con destino vivienda, excepto las locaciones y sublocaciones de viviendas con muebles que se arrienden con fines turísticos

Contratos celebrados fuera de la jurisdicción de Santa Fe

Dada la estructura de la sociedad es posible que los contratos celebrados fuera de la jurisdicción de Santa Fe deban tributar Impuesto a los Sellos en la misma, atento al artículo 220 antes mencionado en su parte pertinente.

En cada contrato se deberá tener en cuenta el tribunal que se decida que actúe en el caso de conflictos, el lugar de celebración y el de radicación del inmueble.

La jurisprudencia destacable en línea es CSJ Santa Fe “Savesky, Jaime c/ José Juan Yapur SA s/pedido de quiebra”, señaló la Corte, en relación a instrumentos suscriptos en la C.A.B.A. que deberán ser cumplidos fuera de la Provincia de Santa Fe, *“la circunstancia de que por un juicio universal como lo es la quiebra se debió presentar ante estos Tribunales no tornan al acto gravable, caso contrario todos los actos celebrados en otra jurisdicción por personas domiciliadas en esta provincia estarían sujetos a imposición, podrían llegar a solicitar su verificación en caso de concurso o quiebra...”*

Ahora bien, el tercer y cuarto párrafo del artículo 220 del Código Fiscal de la Provincia,

Si los instrumentos respectivos hubieran sido repuestos correctamente en las jurisdicciones de origen, podrá deducirse del impuesto que corresponde tributar en la Provincia de Santa Fe el monto ingresado en aquella hasta el monto que resulte obligado en esta jurisdicción y siempre que refiera al mismo hecho imponible.

Esta disposición surtirá efecto cuando exista reciprocidad en la jurisdicción de origen, quedando la prueba a cargo del interesado.

El último párrafo da por tierra con toda esperanza al establecer que esta disposición surtirá efectos cuando exista reciprocidad en la jurisdicción de origen, quedando la prueba a cargo del interesado.

Lamentablemente se desvanece toda esperanza ya que actualmente existe únicamente reciprocidad con las jurisdicciones de Neuquén y Entre Ríos.

Por lo cual, por los contratos de alquiler temporal con fin turístico de inmuebles ubicados en la C.A.B.A., si son celebrados en la Provincia de Santa Fe -sede administrativa-, pagará el tributo en ambas jurisdicciones, no existiendo con la CABA convenio que evite esta doble imposición.

ENUNCIADO: 2. *Tratamiento impositivo en lo que refiere a la situación personal de cada uno de ellos. Particularmente le indican que les aclare lo que sucede en caso de distribuirse resultados de la sociedad o realicen retiros en su nuevo carácter de socios gerentes y si algún tributo grava el patrimonio que reciben en carácter de herencia.*

2. Tratamiento impositivo particular de los nuevos socios gerentes

A continuación se analiza el tratamiento impositivo correspondiente a los nuevos socios gerentes, comenzando con un aspecto pocas veces tenido en cuenta cuando se analizan estas cuestiones que es lo relacionado con lo previsional, es decir AUTONOMOS.

2.1 Autónomos

Por la actividad de socios gerentes se encuentran obligados a inscribirse en autónomos, en conformidad con el artículo 2 inciso b) punto 1 de la Ley 24.241.

Están obligatoriamente comprendidas en el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones y sujetas a las disposiciones que sobre afiliación establece esta ley y las normas reglamentarias que se dicten, las personas físicas mayores de 18 (dieciocho) años de edad que a continuación se detallan:

b) Personas que por sí solas o conjunta o alternativamente con otras, asociadas o no, ejerzan habitualmente en la República alguna de las actividades que a continuación se enumeran, siempre que éstas no configuren una relación de dependencia:

1. Dirección, administración o conducción de cualquier empresa, organización, establecimiento o explotación con fines de lucro, o sociedad comercial o civil, aunque por esas actividades no obtengan retribución, utilidad o ingreso alguno.

Por lo cual, dos gerentes, dos tributos, se sugiere evalúen la posibilidad que sólo uno de ellos continúe con el cargo socio-gerente, mientras que el otro solo revista la condición de socio, así... un gerente, un tributo.

Se pone en conocimiento, si manteniendo esta condición -socio-gerente- además realizan su actividad profesional, una vez matriculados, de forma simultánea, contribuirán obligatoriamente por cada una de ellas, según lo dispuesto por el último párrafo del artículo 5 de la Ley 24.241. Se encuentra prevista la obligatoriedad de inscripción de la actividad

profesional ejercida por sí solos o de forma conjunta, en el en el artículo 2 inciso b) punto 2 de la Ley 24.241.

Profesión desempeñada por graduado en universidad nacional o en universidad provincial o privada autorizada para funcionar por el Poder Ejecutivo, o por quien tenga especial habilitación legal para el ejercicio de profesión universitaria reglamentada.

De tener caja de jubilación profesional propia, deberán tributar no solo por esta, ya que no se deja de lado lo relacionado con el pago de autónomos.

En línea con lo explicado, teniendo en cuenta la actual situación, la actividad desarrollada y tratándose de inicio de las mismas, le corresponderá a cada uno de los nuevos socios gerentes la categoría III, siendo el valor vigente a partir abril 2025, rigiendo desde 15/04/2025, \$ 102.680,48 .

Es dable mencionar que en mayo de 2026 corresponderá efectuar la re categorización anual, prevista en el último párrafo del artículo 24 de la Resolución General AFIP 2217 y modificatorias, considerando el total de ingresos brutos obtenidos desde el momento de la inscripción hasta diciembre 2025 inclusive – artículo 11 de la reglamentación-.

Por ingreso bruto se entenderá todo importe cobrado por la dirección, administración o conducción de la S.R.L., no pudiendo ser el mismo inferior a los ingresos declarados en la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período 2025 – por la actividad mencionada- , tal cual lo dispone la reglamentación ut supra mencionada.

Dado que los importes (ingresos brutos obtenidos del año anterior) previstos en la normativa vigente para determinar la categoría de la tabla son irrisorios, en mayo 2026 corresponderá recategorizarlos a la categoría V, siempre que la S.R.L. le haya pagado durante 2025 más de \$ 30.000 en concepto de honorarios socio gerente y este último no sea actualizado.

Además se debe proceder con la baja de autónomos correspondiente a los socios gerentes fallecidos.

2.2 Impuesto a las Ganancias

Dado que no cuentan con actividad anterior, los nuevos socios gerentes no se encuentran inscriptos en el impuesto a las ganancias. Al asumir como gerentes deberán inscribirse en el impuesto, siempre que sus ingresos superen el mínimo no imponible, en línea con los artículos 1 y 2 inciso f) del Decreto Reglamentario del Impuesto a las Ganancias.

Los honorarios de socios gerentes, constituyen ganancia de la cuarta categoría, tal cual lo establece el segundo párrafo del inciso f) del artículo 82 de la Ley del Impuesto a las Ganancias. El hecho imponible se perfecciona en el año fiscal (01/01 a 31/12) en que la reunión de socios apruebe su asignación, de acuerdo al artículo 24 de la Ley.

Es dable mencionar, en caso que la reunión de socios haya realizado una asignación global, se considerará el año fiscal en que el órgano ejecutivo efectúe la asignación individual, tal como lo establece el artículo 69 del decreto reglamentario.

Ante la asignación individual de honorarios, Los Glaciares S.R.L. actúa como agente de retención en el marco de la Resolución General AFIP 830 y modificatorias – código 116 - alícuota progresiva-.

Cada socio gerente tributa en el impuesto a las ganancias mediante cuarta categoría, gravados a la alícuota progresiva (escala), y la retención sufrida es computada a su favor.

Por su parte Los Glaciares S.R.L. deducirá el importe asignado en la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período correspondiente al ejercicio por el cual se distribuye el honorario. Asimismo no podrá deducir más del 25% de la utilidad o \$ 12.500/\$17.500.- por socio gerente hombre y mujer respectivamente-, la cifra mayor.

De superar este límite la S.R.L. no deduce importe alguno y el socio gerente lo incorpora a su declaración jurada, pero justificando ingresos, es decir no tributa por este concepto.

En el supuesto de que la disposición de honorarios se concrete con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración jurada, las S.R.L. podrá tomar en cuenta la deducción por los honorarios a socios gerentes en el período fiscal siguiente, y este último tendrá que incorporarlo a su declaración jurada.

Bajo el supuesto, Los Glaciares S.R.L. cerró balance en diciembre de 2024 y decidió distribuir honorarios a los socios gerentes- siendo inferior al 25% e la utilidad de la compañía-, los que puso a disposición en:

-Mayo 2025 y antes del vencimiento de la DDJJ de Ganancias 2024: Deducible por la S.R.L. en DDJJ Ganancias 2024, mientras que el socio gerente deberá tributar por honorarios en su DDJJ Ganancias 2025.

-Julio 2025: Deducible por la S.R.L. en su DDJJ Ganancias 2025, y el socio gerente deberá tributar por honorarios en su DDJJ Ganancias 2025.

Los ingresos que obtengan en su carácter de socios pueden clasificarse como utilidades no computables o renta cedular, para ello es necesario distinguir cuándo la sociedad ha generado las mismas.

De corresponder a ganancias impositivas acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior al iniciado a partir del 01/01/2018, que hubieran tributado la tasa del 35 por ciento en cabeza de la sociedad, encuadrarán como no computables para cada socio.

En caso que la alícuota haya sido inferior al 35%, si bien cada uno de los socios exterioriza la utilidad recibida como no computable o exenta, corresponde el impuesto de igualación, siendo los sujetos pasivos cada uno de los socios de Los Glaciares S.R.L. y esta última la obligada a ingresar el tributo mediante retención. Es relevante mencionar que dicha retención no puede ser tomada como pago a cuenta o crédito por parte de cada socio.

Se destaca, el impuesto de igualación queda sin efecto para las utilidades que se devenguen en los ejercicios iniciados a partir del 01/01/2018.

Es decir el impuesto de igualación creado por la ley 25.063 mantiene una vigencia hasta el agotamiento de las utilidades acumuladas antes del primer ejercicio iniciado a partir del 01/01/2018 por las cuales no hayan tributado el impuesto a las ganancias en cabeza de la sociedad.

Si las utilidades distribuidas han sido generadas por Los Glaciares S.R.L. en el primer ejercicio iniciado a partir del 01/01/2018 y posteriores, a cada socio le corresponde tributar mediante ganancia cedular.

En este caso se aplica una retención del impuesto a las ganancias del 7%. , Los Glaciares S.R.L. es el agente de retención, tal cual lo establece el artículo 48 de Ley 27.541 y el artículo 2 de la Resolución General AFIP 4478/2019.

Asimismo la retención puede ser computada en la declaración jurada del socio siempre que se encuentre inscripto en el impuesto a las ganancias, caso contrario tiene el carácter de pago único y definitivo.

La persona humana declara en el período que las utilidades distribuidas hayan sido puestas a disposición o pagadas lo primero, es gravada por el impuesto cedular al 7%, y la retención

sufrida es computada. Ello en el marco de los artículos 24 y 97 de la Ley 20.628 y modificatorias.

Dado que el aplicativo web de renta cedular no prevee el caso ut supra, en ese caso, se declara mediante ganancias personas humanas, ganancias de fuente argentina, segunda categoría, dividendos y otras utilidades asimilables, quedando gravadas al 7%.

En relación a la herencia, de acuerdo al inciso s) del artículo 26 de la Ley 20.628 y modificatorias, se encuentra exenta:

Están exentos del gravamen:

s) Las donaciones, herencias, legados y los beneficios alcanzados por la ley de impuesto a los premios de determinados juegos y concursos deportivos.

Los bienes recibidos por herencia ingresan al patrimonio de cada uno de los nuevos socios gerentes en la proporción correspondiente - 50% para cada hermano-:

- Al valor impositivo declarado por sus padres en la última DDJJ Ganancias presentada.

-Con fecha de adquisición que han tenido para los progenitores.

De no poder determinarlo, se considera como valor de adquisición el valor de plaza del bien a la fecha de declaratoria de herederos o a la de la declaración de validez del testamento, atento al artículo 4 de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Por su parte el Decreto 2353/86 y modificatorios, en su artículo 7 establece las disposiciones aplicables, para el caso de valor en plaza de las participaciones en el capital de la sociedad será según el inciso d) del apartado 1, *a su valor patrimonial proporcional que surja del último balance cerrado a la fecha de adquisición, excepto cuando se cuente con una valuación de un profesional independiente que cumpla con los recaudos que fije la Administración Federal de Ingresos Públicos.*

Se destaca que ante el fallecimiento de una persona comienza la existencia de la sucesión indivisa, que toma en cuenta los bienes propios del causante y la mitad de los gananciales. Por lo tanto, si mueren ambos padres en forma simultánea todos los bienes integran el patrimonio de la sucesión indivisa, la que tiene que declarar por los bienes existentes al 31 de diciembre de cada año, esto mientras no se dicte la declaratoria de herederos o se declara válido el testamento que cumpla la misma finalidad.

No obstante, tratándose de herederos forzosos, y no habiendo otros socios en la S.R.L., los hijos tienen el derecho de obtener las utilidades y dirigir la compañía, sin tener que esperar la declaratoria de herederos o se dictamine válido el testamento, en el marco de la Ley 19.550 y modificatorias.

En consecuencia, en línea con el artículo 5 de la Ley 11.683 y modificatorias, siempre que los únicos ingresos de Juan y Elvira hayan sido en su calidad de socios gerentes, corresponde la baja en el tributo por su fallecimiento, ya que desde dicho momento el hecho imponible se perfecciona mediante los nuevos socios gerentes.

Asimismo de acuerdo a la Resolución General 2527 artículo 5, la valuación de la participación en la S.R.L., anualmente considera el capital social, resultados no distribuidos, cuenta particular, etc, que resulten del último estado contable cerrado en el período fiscal. Si el ejercicio anual no coincide con año calendario: debe incrementarse o disminuirse la cuenta particular según movimientos hasta el 31/12.

La variación entre un período u otro, dependiendo si es positiva o negativa, se justifica con una ganancia exenta o erogaciones patrimoniales, ello por la manera que se valúan las S.R.L..

2.3 Impuesto sobre los Bienes Personales

Teniendo en cuenta que al momento del fallecimiento de sus padres los nuevos socios gerentes no eran titulares de bienes y no se encontraban inscriptos en el impuesto sobre los bienes personales, no corresponde su inscripción.

El fundamento, los Glaciares S.R.L. es responsable sustituto del impuesto de sus titulares, liquida e ingresa el gravamen correspondiente a estos últimos. Asimismo posee el derecho a que los socios le reintegren el tributo.

No obstante, se menciona, en el caso que alguno de los hijos tenga la obligación de presentar la declaración jurada de bienes personales, deben saber que, si bien solo a título informativo, tienen que incluir en la misma la participación en la sociedad.

La valuación de la participación en el impuesto sobre los bienes personales se encuentra prevista en el artículo 22 inciso h) de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, se computarán al valor patrimonial proporcional que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre de cada año, teniendo en cuenta las variaciones del capital desde el cierre hasta dicha fecha. Ello es al sólo efecto informativo, ya que el titular de la participación tributa vía sustitutiva a través de la sociedad.

En el marco de la Ley 27.743, Medidas Fiscales Paliativas y Relevantes, en caso que Juan y Elvira hubiesen adherido al Régimen especial del ingreso del Impuesto sobre los Bienes Personales, previsto en el capítulo I del título III de la mencionada ley, mediante el régimen especial de impuesto sobre los bienes personales que incluye períodos 2023-2027 inclusive, y ante el fallecimiento de los mismos, sus herederos quedan libres del Impuesto Sobre los Bienes Personales hasta el período 2027 inclusive, atento al último párrafo del artículo 9 del Decreto N° 773/2024. Este último modificó los 2 últimos párrafos del artículo 35 del Decreto N° 608/2024. En dicha línea responde el dictamen de la dirección nacional de impuestos 17.09.2024,

“En el caso de herederos que no hayan ejercido la opción del REIBP, respecto a los bienes recibidos del causante que sí hubiera adherido al REIBP, no corresponde que tributen dado que por dichos bienes se cumplió con la obligación fiscal. ¿Se comparte el criterio?”

A través del artículo 9° del Decreto N° 773/24 se modificó el artículo 35 del Decreto N° 608/24 aclarándose que, dictada la declaratoria de herederos o declarado válido el testamento que cumpla con la misma finalidad y hasta la fecha en que se apruebe la cuenta particionaria, los herederos no deberán tributar el impuesto sobre los bienes personales hasta el período fiscal 2027, inclusive, sobre la parte proporcional que, conforme el derecho social o hereditario, les corresponda, atribuible a los bienes del causante que hubiera adherido al REIBP. A partir de la fecha de aprobación de la cuenta particionaria, cada uno de los derechohabientes no tributará el impuesto sobre los bienes personales hasta el período fiscal 2027, inclusive, respecto de los bienes recibidos en herencia del causante que hubiera adherido al REIBP”.

2.4 Impuesto al Valor Agregado

Con respecto al Impuesto al Valor Agregado, los honorarios de socios gerentes se encuentran exentos del tributo, en virtud del artículo 7 incisos h) apartado 18 de la Ley 23.349 y modificatorias. En consecuencia cada uno de los nuevos socios gerentes debe inscribirse en IVA EXENTO.

Sin embargo no corresponde presentar la declaración jurada del impuesto al valor agregado y tampoco se deberá presentar Libro IVA DIGITAL, exceptuado por el artículo 2 punto 2 inciso c) de la Resolución General AFIP 4597/2019.

Asimismo corresponde efectuar la baja de IVA EXENTO por los fallecidos.

Es dable mencionar que las utilidades obtenidas como socios de la S.R.L. quedan fuera del objeto del Impuesto al Valor Agregado, por lo cual la distribución y pago de las mismas no están gravadas.

No obstante, en el caso que las utilidades sean pagadas en especie (bienes de cambio, bienes de uso – excepto inmuebles en este caso-, activos financieros, entre otros) dicha operación queda encuadrada como venta en los términos del artículo 2 de la Ley ut supra mencionada, por su naturaleza es una dación en pago, quedando gravada en el impuesto al valor agregado, en consecuencia la S.R.L. deberá facturar a los socios, revistiendo los mismos la condición impositiva de consumidor final.

En caso que el socio solicite la inscripción en IVA, ya que se encuentra en miras de realizar en el corto plazo una actividad gravada, y en línea con el pago de utilidades en especie por parte de la S.R.L., solicitara le emitan la factura considerando su nueva condición impositiva, inscripto en IVA, se advierte que de proceder según dicha solicitud Los Glaciares S.R.L. estaría cometiendo un infracción del tipo formal en materia de facturación y el socio una infracción del tipo material en caso que se compute dicho crédito fiscal y el mismo sea utilizado – mediante la generación de saldo técnico a favor de IVA – contra futuros débitos fiscales por la actividad gravada, ya que el crédito fiscal se vincula a una actividad NO gravada, es improcedente su cómputo según el artículo 12 inciso a) segundo párrafo de la Ley 23.349 y modificatorias.

Para finalizar con los impuestos nacionales, se menciona, el régimen simplificado para pequeños contribuyentes, que sustituye la inscripción en IVA, Ganancias y lo unifica con los aportes jubilatorios y la obra social, en el artículo 2 de la Ley de Monotributo, en su parte pertinente indica “*no se considerarán actividades comprendidas en este régimen el ejercicio de las actividades de dirección, administración o conducción de sociedades*”.

Por otro lado, la Ley 27.430 mediante su artículo 159 derogó el artículo 41 del anexo de la ley 24.977, sus modificaciones y complementarias, este último permitía adherir a monotributo a ciertos socios.

Asimismo su decreto reglamentario n° 1/2010 y modificatorios, en el segundo párrafo de su artículo 1 establece

No se encuentran comprendidos en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS), los ingresos provenientes de prestaciones e inversiones financieras, compraventa de valores mobiliarios y de participaciones en las utilidades de cualquier sociedad.

Se concluye, los nuevos socios gerentes no pueden inscribirse en el monotributo, deben inscribirse en el régimen general del impuesto a las ganancias, el impuesto al valor agregado y autónomo.

Asimismo, en el supuesto de que ejercieran la profesión de veterinarios, estando dentro de los parámetros permitidos podrán inscribirse en el Régimen Simplificado, únicamente por dicha actividad.

2.5 Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Se analizan los Códigos Fiscales de las jurisdicciones en cuestión.

En el Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires como de la Provincia de Santa Fe, se encuentran exentas la distribución de utilidades.

El Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, artículo 303, punto 1 segundo párrafo, *están exentos del pago de este gravamen toda operación sobre acciones y la percepción de dividendos y revalúos.*

Por su parte el artículo 213 del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe establece la exención para las utilidades y honorarios de socios en su inciso j.

*j) Los intereses y/o actualizaciones provenientes de cuentas, **utilidades**, dividendos, **honorarios** y sueldos **de socios**, accionistas, síndicos, consejeros o directores de sociedades.*

Con respecto a honorarios de socios gerentes se encuentran exentos en ingresos brutos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, según su Código Fiscal, artículo 303 punto 15, *los ingresos obtenidos en concepto de honorarios de integrantes de directorios, de consejos de vigilancia y de otros órganos de similar naturaleza*, encuadrando este caso en la última definición, "otros órganos de similar naturaleza".

ENUNCIADO: 3. *Como están desorientados con la actividad y están evaluando incluso desprenderse de esos activos para continuar con sus estudios, quieren saber el encuadre tributario para el caso de que la sociedad venda los departamentos/inmuebles y luego se disuelva o directamente se vendan las participaciones societarias a terceros. Analice a su vez el impacto en cada tributo si quienes adquieren la sociedad o los departamentos fueran beneficiarios del exterior sean o no de países cooperantes/de nula o baja tributación.*

3. Encuadre tributario

3.1 La venta de los inmuebles por parte de la sociedad y su posterior disolución.

Para comenzar, los inmuebles ubicados en la ciudad de Rosario y Ciudad Autónoma de Buenos Aires clasifican como bienes de uso para la sociedad, dado que son utilizados en la actividad principal de la compañía.

Cabe mencionar, en la Ley del Impuesto a las Ganancias y su Decreto Reglamentario no existe una definición precisa de bienes de uso, sin dejar aun lado autonomía del derecho tributario y teniendo en cuenta la normativa contable, artículo 17 de la Resolución Técnica FACPCE, considera como bien de uso, *aquellos bienes tangibles que son utilizados para el cumplimiento del objeto principal de la empresa y no para su venta, incluyendo los que están en construcción, obra o montaje y los anticipos a proveedores por compra de estos bienes.*

Si bien los inmuebles destinados a locación comprenderían inversiones, esta situación no se da cuando constituyen el objeto principal de la empresa, situación, esta última que al darse en Los Glaciares S.R.L. indica que, sus inmuebles deben ser tratados como bienes de uso.

Se procede a informar las consecuencias impositivas de las potenciales operatorias:

3.1.1 Impuesto a las Ganancias

La enajenación del inmueble en el país por parte de un sujeto empresa se encuentra gravada por la teoría del balance prevista en el artículo 2) apartado 2) de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:

2) los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 73 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, excepto que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 73, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 82 y estas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior;

Es dable mencionar que cuando se trata de un sujeto empresa no tiene aplicación el punto 1) del artículo 2 de la LIG, dado que el punto 2) grava las rentas, rendimientos, beneficios o enriquecimientos, con independencia de su periodicidad y agotamiento de la fuente que lo produce.

Corresponde entonces que los Glaciares S.R.L. tribute por el principio de lo devengado previsto en el artículo 24 de la LIG, mediante 3° categoría y a la alícuota escalonada prevista en el artículo 73.

La base gravada es el precio de venta del inmueble menos su valor impositivo, es decir el valor residual al inicio del período que se produce la venta, el cual equivale a su costo de adquisición -incluidos los gastos que han sido necesarios para su adquisición- neto de las amortizaciones acumuladas de lo edificado.

Cabe aclarar, los Glaciares S.R.L. se encuentra obligada a aplicar el ajuste por inflación impositivo previsto en el artículo 106 de la Ley del Impuesto a las Ganancias y que el inmueble forma parte del patrimonio de la sociedad con anterioridad al primer ejercicio iniciado a partir del 01/01/2018, por ello no es posible actualizar el costo de adquisición mencionado en el párrafo anterior, en el marco de los artículos 63 y 93 de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Entonces, las liquidaciones del Impuesto a las Ganancias del primer período iniciado a partir del 01/01/2018 y posteriores, los Glaciares S.R.L., no debió actualizar impositivamente las amortizaciones correspondientes a la parte edificada de los inmuebles.

En relación al ajuste por inflación impositivo, si vende los inmuebles durante el período fiscal 2025, para la determinación del resultado estático tendrá que incorporar en el activo del 2024 el valor impositivo del inmueble vendido.

Así para su determinación:

1. El total de inmuebles en el Balance del período anterior al que se liquida es No computable
2. Al punto anterior se le suma el valor impositivo del inmueble vendido en el período que se liquida.

Este mecanismo se realiza con el objetivo de neutralizar la valuación impositiva, no en su totalidad, ya que el punto 1 toma un valor contable no computable (según EECC reexpresados), mientras que en el punto 2 es el valor impositivo el que se suma.

La diferencia se explica con el ajuste global, mediante el cual se elimina la reexpresión contable del balance certificado, para partir de un resultado histórico y aplicar el propio ajuste por inflación impositivo.

Aunque para esta situación no habría incidencia, ya que no corresponde la actualización de la amortización del bien de uso por su fecha de incorporación a la sociedad.

Asimismo en la declaración jurada correspondiente al ejercicio que se produce la venta, podrá computarse la retención practicada por el escribano en carácter de Agente de Retención, en el marco de la Resolución General (AFIP) 2139. La alícuota es del 3% sobre el valor de la transferencia. Se podrá solicitar la no retención solo si se cuenta con un certificado de no retención, el resultado de la operación gravada arroje quebranto o se manifiesta la realización de venta y reemplazo, situaciones que no se dan en este caso.

Con respecto al momento en que se perfecciona el hecho imponible por la enajenación del inmueble, el último párrafo del artículo 3 de la Ley del Impuesto a las Ganancias establece,

Tratándose de inmuebles, se considerará configurada la enajenación o adquisición, según corresponda, cuando mediere boleto de compraventa u otro compromiso similar, siempre que se diere u obtuviere -según el caso- la posesión o, en su defecto, en el momento en que este acto tenga lugar, aun cuando no se hubiere celebrado la escritura traslativa de dominio.

Finalmente, una vez enajenado todos los inmuebles, Los Glaciares S.R.L., con el objetivo de disolver la sociedad, deberá designar un liquidador, ello si no está previsto que la realice el órgano de administración. Durante el período de liquidación la sociedad conserva su personalidad a este efecto -artículo 101 LGS-, por lo tanto, se le siguen aplicando idénticas normas tributarias que las consideradas para las sociedades en pleno funcionamiento. Al respecto el artículo 6º del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias establece que las sociedades en liquidación, mientras no se efectúe la distribución final, están sujetas a las disposiciones de la ley y este reglamento que les alcance.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 109 de la LGS, extinguido el pasivo, el o los liquidadores confeccionarán el Balance final, asimilándose a una rendición de cuentas final, y el proyecto de distribución. Aprobado por los socios se reembolsará la parte de capital que le corresponde a cada uno de ellos, en el caso planteado el 50% a cada hermano, y el excedente se reembolsará en la proporción de la participación de las utilidades de cada uno, en este caso también el 50% a cada uno.

La sociedad tendrá que presentar una declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio que implica la finalización de la actividad social.

No corresponde que se practique la retención del impuesto a las ganancias sobre el reembolso del capital, situación claramente expresada en el artículo 49 de la LIG.

El excedente estará sujeto a la retención del 7 % por parte de la sociedad, aun cuando con esta operatoria se agota la fuente que los produce. Este importe podrá ser computado como pago a cuenta en la declaración jurada de ganancias particular de cada hermano.

3.1.2 BP-acciones o participaciones

El tributo grava patrimonio, no resultados, por lo cual la venta del inmueble modifica la composición del patrimonio, mediante la baja de bienes de uso y en su caso la incorporación de la contrapartida recibida que respalda la operación, generalmente por un monto superior, incrementará el importe sujeto al tributo.

Los Glaciares S.R.L. es responsable sustituto del tributo de referencia hasta tanto cancele la inscripción de la sociedad en el Registro Público de Comercio, realizando el trámite en ARCA por cese de actividades.

3.1.3 Impuesto al Valor Agregado

En relación al Impuesto al Valor Agregado, Ley 23.349 y modificatorias, es relevante mencionar que la enajenación de inmuebles no forma parte del tributo, salvo que se trate de las ventas de inmuebles realizadas por empresas constructoras sobre inmuebles propios o para los casos de desafectación de obras adquiridas a empresas constructoras, no aplicando ello a este caso.

En el mismo sentido, la disolución y liquidación de Los Glaciares S.R.L. no se encuentra gravada por el impuesto al valor agregado, ya que los hermanos reciben dinero, no se les adjudica bienes sujetos al impuesto, cuya enajenación por parte de la sociedad hubiese estado gravada.

Es dable mencionar que en hipotético caso que los inmuebles no se hubiesen vendido, y se hubiesen adjudicado los mismos a los socios, tampoco estaría gravada la adjudicación, en línea con lo explicado en el primer párrafo.

3.1.4 Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Las ventas de los inmuebles no tributarán ingresos brutos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, tampoco en la Provincia de Santa Fe, según lo dispuesto en el primer párrafo inciso b) la RG 3/2017 de la CA. Este criterio se aplica cualquiera fuere el tratamiento que le asigne la jurisdicción con relación a su gravabilidad.

Ahora bien, ambas jurisdicciones intervinientes, Santa Fe y C.A.B.A., exigen esta operatoria. En la provincia de Santa Fe el Código Fiscal en su artículo 213 inciso a) establece la exención por la venta de bienes de uso. Dicha norma establece:

Están exentos del pago del impuesto los ingresos brutos generados por las actividades, hechos, actos u operaciones siguientes:

a) Los provenientes de ventas de bienes de uso.

Se recuerda que la circular API 6791 de la Dirección General Técnica y Jurídica, sostiene que los bienes de uso son aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no en la venta habitual.

La situación en la CABA, inicia en el artículo 212 del Código Fiscal, norma que en su parte pertinente dispone:

Se presume la habitualidad en el desarrollo de las siguientes actividades:

2. Fraccionamiento y venta de inmuebles (loteos), compraventa y locación de inmuebles.

De lo transcrito se puede inferir que en la compra venta de inmuebles rige la habitualidad, pero ¿es aplicable al caso planteado?, se interpreta que no, ya que la sociedad no se dedica a la compra venta de inmuebles, sino que se trata de bienes de uso.

Con respecto a ello, el artículo 240 del Código Fiscal, norma que hace referencia a los conceptos que no integran la base imponible en todos los tributos diciendo:

No integran la base imponible, los siguientes conceptos:

6. Los ingresos correspondientes a venta de bienes de uso.

Se llega al tratamiento específico que se le da en el impuesto sobre los ingresos brutos, el artículo 303 apartado 10 del inciso d del Código Fiscal, parte pertinente:

Están exentos del pago de este gravamen:

10. Los ingresos provenientes de las ventas de inmuebles en los siguientes casos:

d) Ventas de inmuebles afectadas a la actividad como bienes de uso.

En conclusión, integra o no la base imponible o está exenta. Es posible que la intención haya sido utilizar conceptos similares, en realidad la operación es no gravada.

A los fines de la carga del aplicativo de CONVENIO MULTILATERAL - SIFERE WEB – DDJJ, las ventas de los inmuebles deberá informarse en Datos a Nivel País – Datos de Facturación – Total ventas de bienes de uso. Este último corresponderá distribuirse mediante el coeficiente correspondiente a cada una de las jurisdicciones, a continuación, en C.A.B.A. deberá exponerse como ingresos exento (o no gravado) mientras que en Santa Fe como ingresos exentos.

Por otro lado, en caso que la operación sea cobrada mediante acreditación bancaria en moneda de curso legal o moneda extranjera, no corresponderá que el Banco retenga SIRCREB. El marco normativo a continuación:

Resolución General API SANTA FE 7/2008 y modificatorias – parte pertinente:

Art. 5 – Se encuentran excluidos de la aplicación del presente régimen, los importes acreditados en concepto de:

m) Las siguientes operaciones, hasta el 30/06/2020, renovándose automáticamente por períodos semestrales si no hay manifestación en contrario

3. Transferencias producto de la venta de inmuebles cuando el ordenante declare bajo juramento que el vendedor no es habitualista, en los mismos términos establecidos por el Decreto PEN 463/2018, sus modificaciones y reglamentación, para la excepción del Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios.

q) Los importes que se acrediten en cuentas abiertas en dólares estadounidenses.

En este caso tratándose de bienes de uso es evidente que el vendedor no es habitualista, sin embargo, se recomienda comunicar la situación al banco-

En CABA se remite a la Resolución AGIP Bs.As. cdad. 211/2020 y modificatorias – parte pertinente:

Art. 8 - Se encuentran excluidos del presente régimen:

15. Las transferencias de fondos provenientes de la venta de inmuebles cuando el ordenante declara bajo juramento que el vendedor no es habitualista, en los términos de la excepción prevista por el decreto nacional 463/PEN/2018, sus modificaciones y reglamentación, respecto del Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios

27. Los importes que se acrediten en cuentas abiertas en dólares estadounidenses..

Finalmente, la disolución y liquidación de la sociedad no es objeto del impuesto sobre los ingresos brutos.

Por su parte, los hermanos no deben sufrir retención SIRCREB al acreditar en sus respectivas cajas de ahorro el importe correspondiente a la liquidación final, en principio por no ser sujetos inscriptos en el tributo.

3.1.5 Impuesto a los Sellos

Por la venta de los inmuebles ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, corresponde el pago del Impuesto a los Sellos según el artículo 330 del Código Fiscal.

La base imponible: precio, monto o valor susceptible de apreciación dineraria asignado a la operación, la Valuación Fiscal Homogénea o el valor inmobiliario de referencia, el que fuere mayor.

Se observa que para determinar el importe a pagar no solo se debe considerar el monto de la operación, sino también otros parámetros, ya que se debe tomar el mayor de ellos.

De acuerdo a la ley tarifaria vigente en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la alícuota del impuesto a los sellos para la transmisión de dominio a título oneroso de bienes inmueble es del 3,5%. Por usos y costumbres le corresponderá pagar un 50% al comprador y un 50% al vendedor.

El escribano público con registro en la C.A.B.A. actúa como agente de retención en línea con el artículo 367 del Código Fiscal.

El impuesto lo deberá ingresar hasta el día 10 o el día hábil inmediato siguiente si el mismo fuera inhábil, del mes calendario siguiente al que se efectuó la retención, previsto en los artículos 8 y 9 de la Resolución AGIP Bs.As. cdad. 3708/2004 y modificatorias.

En aquellos casos que previo a la escritura se haya realizado un boleto de compra-venta, el mismo también se encuentra gravado por el impuesto a los sellos a la alícuota del 3.5%, siendo la base imponible igual a la mencionada ut supra. Este último podrá utilizarse como pago a cuenta del impuesto a los sellos correspondiente a la escritura, siempre que cumpla con lo indicado en el artículo 339 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el que establece

En los casos de transferencia de inmuebles y/o buques se computa como pago a cuenta, el impuesto de esta Ley pagado sobre los boletos de compraventa, cesiones de derechos sobre boletos de compraventa y/o instrumento por el cual se entregue la posesión, siempre que:

- a) *en la escritura traslativa de dominio el escribano autorizante deje constancia de la forma de pago efectuada en el boleto, la cesión de derechos y/o el instrumento por el cual se entregó la posesión;*
- b) *que el acto escriturario se celebre dentro de los ciento veinte días (120) corridos de la celebración del respectivo boleto de compraventa o cesión de derechos y/o instrumento por el cual se otorgó la posesión. No será de aplicación este último requisito cuando el adquirente que haya suscripto el boleto de compraventa o la cesión de derechos y/o instrumento de entrega de posesión suscriba la escritura traslativa de dominio en el mismo carácter.*

En caso que el precio esté expresado en moneda extranjera a un tipo de cambio mayor al pactado entre las partes, deberá convertirse a pesos argentinos al tipo de cambio vendedor del Banco de la Nación Argentina vigente al día hábil anterior de la fecha del acto, lo antedicho responde al artículo 325 del Código Fiscal de la CABA que dice,

Cuando el valor imponible se expresa en moneda extranjera, el impuesto debe liquidarse conforme la conversión prevista en el artículo 52, vigente al día hábil anterior a la fecha del acto, contrato o instrumento, si éste fuere superior al convenido por las partes o incierto.

En cuanto al Impuesto a los Sellos de la Provincia de Santa Fe, la venta de los inmuebles ubicados en Rosario se encuentra alcanzada sobre el monto del avalúo fiscal o el precio convenido, el mayor, al momento de celebrar la escritura, tal cual establecen los artículos 237 y 255 del Código Fiscal Provincial.

Corresponde aplicar la alícuota s/ tabla progresiva Art. 19 Inc. 11 L.I.A.

BASE IMPONIBLE	FIJO	ADICIONAL
Hasta \$ 15.000,00		1 %
De \$ 15.001 a \$ 30.000	\$ 150,00	Más el 1 ,5 % s/excedente de \$ 15.000
De \$ 30.001 a \$ 60.000	\$ 450,00	Más el 2 % s/excedente de \$ 30.000
De \$ 60.001 a \$ 100.000	\$ 1.200,00	Más el 2,25 % s/excedente de \$ 60.000
Más de \$ 100.000	\$ 2.250,00	Más el 2,5 % s/excedente de \$ 100.000

En el supuesto que previo a la escritura se celebre el boleto de compra venta, el artículo 240 in fine del Código Fiscal de la Provincia establece que la base imponible del tributo es *el valor efectivo de la operación si esta fuera de contado. En el caso de ser a plazos, el monto imponible será el que dé la suma total de las cuotas, excluyendo los gastos escrituración e impuestos.*

De acuerdo a lo estipulado en el artículo 19 punto 12 de la Ley Impositiva anual la alícuota del impuesto es del 5%.

No se debe perder de vista que los instrumentos mencionados son independientes, se paga Impuesto a los Sellos de la Provincia de Santa Fe sobre el boleto de compra-venta del inmueble y además sobre la escritura.

Notar que la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires establece un pago a cuenta bajo ciertas condiciones en este tipo de operaciones, mientras que la Provincia de Santa Fe no, duplica el cobro.

En consecuencia y en la medida de lo posible es recomendable efectuar la operatoria bajo un único instrumento en el Provincia de Santa Fe, es decir mediante escritura. Mientras que en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no es necesario, aunque se debe tener en consideración los requisitos para cumplir con el pago a cuenta.

Si la operatoria se acuerda en moneda extranjera el monto imponible deberá establecerse a la cotización oficial vigente a la fecha de otorgamiento.

Dicha cotización es el promedio entre el tipo de cambio comprador y el tipo de cambio vendedor fijados por el Banco de la Nación Argentina, del día hábil anterior a la celebración de la instrumentación.

El impuesto es divisible entre la sociedad y el comprador en partes iguales, aunque por usos y costumbres puede trasladarse el cien por ciento al comprador, no perdiendo el vendedor su responsabilidad solidaria por el total del impuesto.

El escribano público actúa como agente de retención debiendo liquidar e ingresar el tributo dentro de los 10 días corridos posteriores a la quincena en la cual se haya celebrado el contrato de compra venta o escritura.

Con respecto a la disolución de la sociedad, los actos que correspondan se encontrarán gravados por el impuesto a los Sellos de la Provincia de Santa Fe.

La base imponible es el valor de liquidación de la sociedad, y corresponde aplicar la alícuota del 0,50 por ciento, artículo 19 punto 1 apartado t) de la Ley Santa Fe 3.650 y modificatorias.

De acuerdo a la Resolución General API SANTA FE 18/2015 la sociedad debe liquidar el impuesto mediante el sistema denominado "Liquidación Web del Impuesto de Sellos y Tasas Retributivas de Servicios".

Código:

16090 - Disolución de Sociedades Comerciales y Civiles o Adjudicación de Bienes a los Socios

3.2 Venta de participaciones sociales

3.2.1 Impuesto a las Ganancias

La ley 27.430 incluye dentro del texto del impuesto a las ganancias un sistema de impuesto cedular, entre los cuales se encuentra la venta de acciones, cuotas o participaciones sociales en su artículo 98 primer párrafo.

Es posible que, a los efectos de aventar toda duda, cuando se trataba de personas humanas que perdían la fuente, se modifica el artículo 2º de la ley incluyendo dentro de aquellas operaciones que se consideran ganancias, más allá de lo determinado en cada categoría, incluyendo en su punto 4 entre otros el resultado de la enajenación de cuotas sociales.

A su vez, en el inciso k) del artículo 48 que refiere a las rentas de la segunda categoría también hace mención al resultado de las operaciones de enajenación de cuotas sociales.

Esta norma menciona las rentas comprendidas en la segunda categoría, es decir se tendrá que liquidar teniendo en cuenta *lo percibido*. Entonces si vende a plazos en más de un año se tendrá en cuenta lo cobrado en cada año.

El caso se trata de una ganancia de fuente argentina dado que el emisor de las cuotas se encuentra en el país, en línea con el artículo 7 de la LIG.

En el marco del artículo 65 la base imponible es, precio de transferencia menos costo de adquisición o ingreso al patrimonio, actualizado desde la fecha en que se produce tal circunstancia hasta la de enajenación.

En este caso particular, no corresponde actualizar el costo, si bien la participación la obtuvieron recientemente – con posterioridad al 01/01/2018-, tiene como origen la herencia, por lo cual ingresan con fecha de adquisición de los fallecidos.

La operación se encuentra gravada a una alícuota del 15%, según lo previsto en el último párrafo del artículo 94 y artículo 98 inciso c).

3.2.2 Impuesto sobre los Bienes Personales

Como ya se ha mencionado, el tributo grava patrimonio, por lo cual no corresponde tributar por la venta de las participaciones sociales. En caso que los hermanos estén inscriptos en el impuesto sobre los bienes personales, mediante la cual hayan informado la participación en la Los Glaciares S.R.L., deben informar la baja en el período que se produce la enajenación.

Por otro lado, se debe considerar el destino del dinero obtenido por la venta de la participación, para hacer la declaración de los bienes correspondientes al 31/12 o bien analizar si corresponde la inscripción en caso que no estén inscriptos.

Se tendrá en cuenta el mínimo no imponible primario -casa habitación- como el general, esto para determinar si existe o no la obligación de inscripción en el tributo.

3.2.3 Impuesto al Valor Agregado

La venta de las participaciones sociales no forma parte del objeto del impuesto al valor agregado.

3.2.4 Impuesto sobre los Ingresos Brutos

La venta de las participaciones sociales por parte de cada hermano no se encuentra gravada en el impuesto sobre los ingresos brutos, se encuentra fuera del objeto.

3.2.5 Impuesto a los Sellos

Se debe ser cuidadoso en el análisis sobre la aplicación de este tributo. Lo más probable es que la operación no solo se concrete, sino también que tenga sus efectos negociables o de ejecución en la provincia de Santa Fe, por lo que se tendría que tributar en la misma. Atento los Glaciares S.R.L. se encuentra inscrita en el Registro Público de Rosario.

Impuesto a los Sellos de la Provincia de Santa Fe:

A los efectos del cálculo del impuesto a los sellos en la Provincia de Santa Fe, se parte de la base imponible, precio convenido o el consignado en el documento que instrumenta la operación, y se le aplica una alícuota del 0,50%. , en virtud del artículo 19 inciso 1 apartado m) de la Ley 3.650 y modificatorias.

Si la operatoria se acuerda en moneda extranjera el monto imponible deberá establecerse a la cotización oficial vigente a la fecha de otorgamiento. Dicha cotización es el promedio entre el tipo de cambio comprador y el tipo de cambio vendedor fijados por el Banco de la Nación Argentina, del día hábil anterior a la celebración de la instrumentación.

El impuesto es divisible entre cada vendedor – hermanos- y el comprador en partes iguales, aunque por usos y costumbres puede trasladarse el cien por ciento al comprador, no perdiendo cada vendedor su responsabilidad solidaria por el total del impuesto.

Si bien El Registro Público de Rosario se encuentra nominado como agente de retención, cada hermano debe liquidar el tributo mediante el sistema denominado "Liquidación Web del Impuesto de Sellos y Tasas Retributivas de Servicios", <https://www.santafe.gov.ar/e-setaweb/>

Impuesto a los Sellos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires:

Por cualquier eventualidad se expondrá como corresponde tributar sellos en caso que, por alguna circunstancia, se considere que se debe pagar en la C.A.B.A.

De acuerdo al artículo 343 del Código Fiscal primer párrafo la base imponible es el precio convenido por la cesión o el monto efectivamente cedido, si fuera mayor que aquel. En caso de estar expresada en moneda extranjera a un tipo de cambio mayor al pactado entre las partes, debe convertirse a pesos argentinos al tipo de cambio vendedor del Banco de la Nación Argentina vigente al día hábil anterior de la fecha venta según el artículo 325 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siendo la alícuota aplicar según ley impositiva vigente el 1%.

3.3 Adquisición por parte de beneficiarios del exterior

Cuestiones a considerar.

Adquisición de las cuotas

En el caso de que las cuotas sociales las adquieran beneficiarios del exterior no producen modificaciones en lo que hace a las obligaciones tributarias de los vendedores.

Ahora bien, si pretenden ejercer la gerencia tendrán que tributar autónomos tal como se ha analizado para el caso de los nuevos socios -gerentes.

En virtud del artículo 5 de la LIG, la ganancia obtenida en concepto de honorarios por la gerencia de la S.R.L., prestado desde el exterior, es fuente Argentina.

Art 5

En general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

En el caso de la distribución de utilidades se le aplicarán las normas analizadas para el impuesto cedular que rige estos pagos. Sin embargo, el monto abonado tendrá el carácter de pago único y definitivo, esto sin opción alguna.

Adquisición de los inmuebles

En el caso de que los inmuebles sean vendidos a un beneficiario del exterior el tratamiento de la operación no se modifica.

Ahora bien, si este sujeto alquila los inmuebles se le tendrá que retener teniendo en cuenta que se trata de un beneficiario del exterior. El monto retenido tendrá el carácter de pago único y definitivo.

Se aplica la alícuota del 35% sobre el importe abonado, pero aplicando la misma sobre el porcentaje de ganancias presumida por la norma.

En este caso el artículo 104 inciso g) presume una ganancia del 60%, entonces la retención definitiva será del 21%.

Sin embargo, el beneficiario del exterior puede optar por determinar la ganancia neta sujeta a retención entre aplicar la presunción de la ley o la suma que resulte de deducir del beneficio que se la ha pagado o acreditado los gastos realizados en el país necesarios para su obtención, mantenimiento y conservación, así como las deducciones que la ley admite.

Asimismo corresponderá la inscripción de un responsable en el país, a efectos de tributar el IVA (21%), IIBB de corresponder y Bienes Personales responsable sustituto en caso de superar el mínimo no imponible.

Es dable mencionar, en relación a la Resolución General AFIP 3293/2012 y modificatorias, corresponde informar dentro de los diez días hábiles administrativos de acaecido el acto:

- Los nuevos socios, ante cada hecho lo informa la sociedad, el vendedor o cedente y el adquirente.
- Los nuevos miembros del órgano de administración, lo informa la sociedad.

Ello mediante el servicio web ARCA, ingresando con cuit y clave fiscal – nivel 3 o superior-, a los servicios *Registración de transferencias de participaciones societarias* y *Régimen de registración de operaciones*, respectivamente.

En este caso corresponde:

- Ante la incorporación de los nuevos socios gerentes por el fallecimiento de sus padres.
- Ante la venta de las participaciones societarias a sujetos locales o del exterior.

Finalmente, en el marco de su análisis fiscal toma conocimiento que la sociedad estaba siendo fiscalizada por la ARCA en lo referente al Impuesto a las Ganancias 2020. Esencialmente el Fisco entiende que el ajuste por inflación impositivo de ese período ha sido mal calculado, generando un incremento en el impuesto determinado de \$2.500.000. Los nuevos dueños no quieren tener ningún tipo de inconveniente en estas instancias y por eso le solicitan que indique:

Enunciado 4. Si pueden resultar responsables solidarios de esa deuda para el caso de que el Fisco la determine e intime a la sociedad.

4. Responsabilidad solidaria de los socios

En principio debe distinguirse a los sujetos que integran una sociedad de quienes la administran, siendo posible que un mismo sujeto -persona humana -simultáneamente pertenezca al órgano societario y al de administración, tal como sucede en este caso, cada hermano tiene el carácter de socio-gerente.

De acuerdo a la Ley de Procedimiento Tributario quienes integran el órgano de administración son responsables del cumplimiento de la deuda ajena, en lo que aquí respecta, están obligados a pagar el tributo al Fisco de Los Glaciares S.R.L., bajo pena de sanción, en el marco del artículo 6 inciso d) de la Ley 11.683 y modificatorias.

Además de la responsabilidad material, como el pago de los impuestos con los recursos de Los Glaciares S.R.L. - responsable por deuda propia- ,los cuales son administrados por los socios-gerentes, son responsables de deberes formales como la presentación de declaraciones juradas determinativas e informativas, atento a los artículos 7 y 5 de la Ley mencionada.

Frente a la fiscalización por parte de la ARCA sobre el impuesto a las ganancias período fiscal 2020, relacionada con un mal cálculo del ajuste por inflación impositivo, ante la solicitud de los nuevos dueños, se menciona:

Según el artículo 8 inciso a) de la Ley de Procedimiento Tributario, el órgano de administración debe responder con sus bienes propios de forma solidaria e ilimitada por la deuda de Los Glaciares S.R.L., siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1. Haber incumplido sus deberes tributarios como socios-gerentes.
2. Que el incumplimiento le sea imputable por dolo o culpa.
3. Que Los Glaciares S.R.L. no abone la determinación de oficio dentro de los 15 días de recibida e intimada.

No obstante establece, “No existirá esta responsabilidad personal y solidaria respecto de aquellos que demuestren debidamente que dicha responsabilidad no les es imputable subjetivamente”.

Tal como establece el artículo 17 de la Ley de Procedimiento Tributario, deberá iniciarse el procedimiento de determinación de oficio respecto de aquellos en quienes se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria del artículo 8.

En línea con el fallo *Brutti Stella Maris y acum.* - CSJN - 30/3/2004, la administración tributaria puede iniciar con el procedimiento de determinación de oficio en forma concomitante a Los Glaciares S.R.L. y a sus socios-gerentes.

Sin embargo la resolución que efectiviza la responsabilidad solidaria solo puede dictarse una vez vencido el plazo - y no abonado - de la resolución que determina de oficio e intima a Los Glaciares S.R.L.

Por su parte la sentencia del 25 de febrero del 2010 3 20100630 CNACAF, Ciudad Autónoma de Buenos Aires Sala I, D.G.I. (Autos Brea José Ernesto) TF. 20.331-I opinó:

“Ambos procesos -aquel en el que se determinó la deuda del principal y el encaminado a establecer la responsabilidad solidaria- no deben tramitarse necesariamente en forma contemporánea, siempre que luego se otorgue al solidario la posibilidad de plantear no sólo sus defensas en cuanto a su responsabilidad, sino también respecto de la deuda -que en definitiva es la misma- de la cual se lo de la cual se lo responsabiliza”.

Es dable mencionar, el socio gerente durante el procedimiento de determinación de oficio- responsabilidad solidaria - puede oponer defensas comunes a Los Glaciares S.R.L., a fin de mostrar la inexistencia de la deuda que se le pretende reclamar, y defensas personales, apuntadas a que el incumplimiento no ha sido por una decisión de su gestión, ya que al vencimiento de la declaración jurada del impuesto a las ganancias 2020 no revestía el carácter de socio gerente.

Con respecto a la defensa personal ut supra mencionado, la Administración Tributaria debe probar el cargo del responsable solidario (socio-gerente) y el incumplimiento del tributo debido (impuesto a las ganancias 2020), por su parte el socio gerente debe demostrar que no ejerció de manera real y efectiva la administración de la empresa en el momento en que se determinó y pago el Impuesto a las Ganancias del ejercicio fiscal 2020.

El administrador es quien debe probar que en dicho momento no pertenecía a la sociedad.

En relación se menciona el reciente caso *Gómez, Florentino Alfredo - TF 48.200 - c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo, Cámara Contencioso Administrativo Federal, Sala II, 7/3/2025*, el cual invoca el principio de realidad económica, teniendo en cuenta el rol y la actuación del director suplente, ratificando la condición del sujeto como responsable solidario.

Aunque en sentido contrario y para el órgano administrativo de la S.R.L - no de la S.A.-, para liberar de responsabilidad solidaria al socio gerente, se recomienda acudir al principio de realidad económica. Para ello se debe demostrar que no formaba parte de la sociedad al momento del vencimiento de la presentación y pago de la declaración jurada del impuesto a las ganancias 2020.

Por su parte la *Corte Suprema* en la causa *Monasterio Da Silva*, opinó:

“El director de una sociedad anónima no puede ser declarado responsable solidario del cumplimiento de una deuda impositiva, si no ha administrado o dispuesto los fondos sociales. No basta que una persona sea director, gerente o representante de una persona jurídica, para que pueda considerársele responsable solidario en los términos del art. 19 de la Ley 11.683 (t.o. 1960). Solo aquellos que administran o disponen de los bienes sociales son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios y a ellos alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurrieren, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley”

Se sugiere aportar como elemento de prueba documental copia de:

- Libro de Registro de Socios.
- Registro efectuado en el Registro de Comercio por nuevos integrantes del órgano societario y de administración.
- Partidas de Defunción de Juan Fernandez y Elvira García
- Partidas de Nacimiento de cada nuevo socio gerente

-Acta reunión de socios y/o gerentes correspondientes a la aprobación de los estados contables 2020 y 2021, como aprobación de la gestión de los órganos de administración por los ejercicios comerciales 2020 y 2021.

Otra jurisprudencia a favor, la *Alzada* confirmó la decisión del Tribunal Fiscal en la causa *Colucci, Ariel Alejandro (TF 49707-I) c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo*, falló:

“En efecto, en estos autos, la Sala IV de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal acompañó la conclusión a la que había arribado ese Tribunal, en el sentido de que no existían elementos suficientes para sostener que el actor había ejercido de manera real y efectiva la administración de la sociedad anónima en el momento en que se determinó y pagó el impuesto a las ganancias del ejercicio fiscal 2013”.

En conclusión, ARCA puede iniciar el procedimiento de determinación de oficio por responsabilidad solidaria al socio gerente, antes de determinar e intimar a Los Glaciares S.R.L. De todas formas, hasta que no suceda esto último – y vencido el plazo sin que la S.R.L. abone- , no puede resolver la determinación de oficio correspondiente al socio-gerente.

Por su parte, este último puede liberarse de la responsabilidad solidaria aportando las pruebas para demostrar que no ha administrado la sociedad al momento del vencimiento de la presentación y pago de la declaración jurada del impuesto a las ganancias 2020.

En el caso planteado los hermanos se encuentran liberados de la responsabilidad solidaria ya que las probanzas que pueden aportar lo demuestran acabadamente, dado que no ejercían la gerencia en el período fiscalizado.

Enunciado 5. *¿Con qué cursos de acción cuenta la empresa para discutir el futuro ajuste? Explique las etapas del procedimiento de determinación de oficio. Explique los recursos posibles.*

5. Procedimiento de determinación de oficio a Los Glaciares S.R.L. y cursos de acción posibles.

De acuerdo a la redacción del caso, Los Glaciares S.R.L. se encuentra con una inspección en curso de la ARCA, por el Impuesto a las Ganancias período 2020, relacionada con un mal cálculo del ajuste por inflación impositivo.

Avanzada la misma, recibe la notificación (F.8400) del ajuste liquidado en el marco de la fiscalización ordinaria (pre-*vista*) del Impuesto a las Ganancias período 2020, por un valor de \$ 2.500.000,00. Ello no constituye un acto administrativo - aquel dictado por la administración que está llamado a producir efectos jurídicos individuales en forma inmediata- , se está frente a un acto de mero trámite, tendiente a motivar el cumplimiento voluntario del contribuyente.

En línea con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 36.1 de la Ley de Procedimiento Tributario, el cual establece que en el transcurso de la fiscalización y a instancia de la inspección el contribuyente podrá rectificar las declaraciones juradas oportunamente presentadas de acuerdo con los cargos y créditos que sugiere ella. Además aclara que no quedan inhibidas las facultades de la ARCA para determinar la materia imponible que en definitiva resulte.

En esta instancia se presentan dos posibilidades con distintas consecuencias, se acepta y rectifica o no se acepta.

En este caso la pre-*vista* no es conformada por la sociedad, por lo que transcurridos 5 días hábiles administrativos, recibe la notificación de Resolución de Vista y Apertura de Sumario,

mediante el cual se inicia el procedimiento de determinación de oficio, normado en el artículo 17 de la Ley 11.683 y modificatorias.

En la notificación mencionada se le comunicará las actuaciones administrativas, impugnaciones y cargos que se le formulen, proporcionando un detallado fundamento de los mismos.

Aquí se está ante un acto emanado de un juez administrativo, el cual tiene por objeto abrir la posibilidad a alegaciones relacionadas con la situación del contribuyente, aplicándose los principios propios de la materia procesal común.

Cabe mencionar, la omisión de este paso constituye una violación de las formas procesales estatuidas en forma inexcusable por la ley, dando lugar a un estado de indefensión del contribuyente. Entonces su comunicación debe surgir de un acto formal.

Ante dicha situación, los Glaciares S.R.L. cuenta con 15 días hábiles administrativos para conformar las liquidaciones practicadas por la División de Revisión y Recursos, la cual en este caso coincide con la propuesta en la inspección (F.8400 acompañado de Planilla de liquidación del impuesto a las ganancias 2020), o formular descargo y ofrecer y/o presentar pruebas.

Asimismo la sociedad puede solicitar por escrito una prórroga de 15 días (hábiles administrativos) para presentar el descargo, por única vez y de forma justificada. ARCA puede aceptar o no el pedido, si lo deniega deberá notificar a Los Glaciares S.R.L. con al menos dos días de antelación al vencimiento del plazo cuya prórroga se hubiere solicitado. De modo contrario, de no obtener respuesta de la ARCA, se interpreta que la prórroga ha sido otorgada, aplicando el silencio positivo, con fundamento en la Ley de Procedimiento Administrativos, se reitera que es una excepción, ya que la regla indica que el silencio se interpreta como un “no”.

Se aclara que los días son hábiles administrativos, en atención a los artículos 4 de la Ley de Procedimiento Tributario y 18 de su decreto reglamentario.

Es factible proponer todos los medios de prueba, ya sea testimonial, documental, pericial, etc. En el supuesto de la prueba documental se aporta, pero si se trata de que la probanza se encuentra en manos o involucra a un tercero se puede mencionar y solicitar su ejecución, la que estará a cargo del contribuyente.

La prueba constituye un capítulo de sustancial relevancia, pues sin su existencia el orden jurídico sucumbiría a la ley del más fuerte, imposibilitando la solución de cualquier controversia de manera racional.³

Para reafirmar la importancia de la prueba se cita a Bentham⁴ quien expresó, *“El arte del proceso no es esencialmente otra cosa que el arte de administrar la prueba”*.

Sin duda alguna se está frente a un elemento esencial en la búsqueda de la verdad material.

Atento que la compañía presente el descargo con las pruebas correspondientes en tiempo y forma, se analiza la misma y no se da lugar al recurso presentado, el juez administrativo materializa la resolución de determinación de oficio, es decir la liquidación del impuesto adeudado (ganancias sociedad 2020), intereses y multa. Es relevante mencionar que de no figurar esta última es porque el organismo ha decidido plantear la existencia de un delito imputable por la ley penal tributaria.

Asimismo intima al contribuyente para que dentro de los 15 días (hábiles administrativos) a contar desde el siguiente a la recepción de la determinación, ingrese lo adeudado e informa a la administración tributaria.

³ VARELA CASIMIRO en “Valoración de la Prueba” Buenos Aires, Astrea, 1998 pág. 60

⁴ VARELA CASIMIRO en “Valoración de la Prueba” Buenos Aires, Astrea, 1998 pág. 60

Además informa que el acto administrativo (D.O.) puede ser recurrido por el artículo 76 inciso a) o b) de la Ley 11.683 y modificatorias, dentro de los quince días hábiles administrativos de notificado y debiendo comunicarlo a División y Recursos.

Por lo cual, al no presentar conformidad Los Glaciares S.R.L. de la determinación de oficio, y a fin de discutir el ajuste, cumplimentando los plazos ut supra mencionados optará por uno (son excluyentes) de los siguientes:

- Recurso de reconsideración para ante el superior.
- Recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Enunciado 6. *Si existe algún tipo de beneficio en lo que refiere a los aspectos financieros/económicos para el caso de que conformen en el curso de esa fiscalización la pretensión fiscal.*

6. Conformación del ajuste fiscal propuesto por la fiscalizadora – beneficios.

El beneficio se encuentra relacionado con la multa que puede aplicar el fisco, basada en los siguientes artículos de la Ley de Procedimiento Tributario, artículo 45 (omisión de impuesto) o el artículo 46 (defraudación).

Al rectificar la declaración jurada del impuesto a las ganancias 2020 de acuerdo a la pretensión fiscal y antes que la fiscalizadora notifique la vista previa, siempre que los Glaciares S.R.L. no sea reincidente en infracciones materiales, corresponde que la multa se reduzca a un cuarto de su mínimo legal.

Mientras que si conforma el ajuste y rectifica antes que se le corra vista por el inicio del proceso de determinación de oficio, no siendo reincidente en infracciones materiales, corresponde que la multa se reduzca a la mitad de su mínimo legal.

En la situación planteada ARCA puede aplicar omisión o defraudación, y no siendo reincidente (artículo 49 de la Ley 11.683 y modificatorias) LOS GLACIARES S.R.L., los montos ascenderían:

- Rectificativa antes de notificación de vista previa: \$ 625.000,00 o \$ 1.250.000,00 respectivamente.
- Rectificativa entre notificación de vista previa y antes del inicio del proceso de determinación de oficio: \$ 1.250.000,00 o \$ 2.500.000,00 respectivamente.

A los efectos de saldar el capital, intereses y multa, se menciona la posibilidad de cancelación mediante plan de pagos, en vez de en un único pago.

Encuadrando Los Glaciares S.R.L. en PYME categoría pequeña con certificado vigente, actualmente puede acceder a un régimen especial de facilidades de pago hasta el 30/05/2025, de acuerdo a la Resolución General ARCA 5680/2025.

El presente plan permite la incorporación de la deuda vencida del Impuesto a las Ganancias 2020 y sus intereses hasta el 31/12/2024, no habiendo reducción alguna en los montos.

Dado que la rectificativa se realiza con posterioridad al 31/12/2024, los intereses que corran desde el 01/01/2025 y la multa, no podrán incorporarse al plan. Los mismos deben cancelarse inmediatamente, aunque la multa puede ser recurrida mediante recurso de reconsideración previsto en el artículo 76 inciso a) de la Ley de Procedimiento Tributario, ello implica no abonarla hasta que quede firme.

Hasta aquí, el beneficio de rectificar en línea con la pretensión fiscal, implica una reducción de la multa, posible de recurrir, evitando el pago hasta que quede firme la misma.

Para adherirse al plan primero debe presentar la declaración jurada de ganancias 2020 rectificativa 1 y a posteriori adherir al régimen especial de facilidades de pago (capital e intereses hasta 31/12/2024).

Las cuotas son mensuales, iguales y consecutivas, no requiere de un pago a cuenta y la cantidad máximas es 48 cuotas. La tasa de interés de financiación es del 25% de la tasa de interés resarcitorio vigente al momento de la implementación del régimen.

En términos financieros y económicos es conveniente en este momento, ya que actualmente el interés de financiación (25 por ciento sobre la actual tasa de interés resarcitorio) está por debajo de la inflación oficial, y de los rendimientos financieros de inversiones tradicionales como plazos fijos o fondos comunes de inversión.

Lamentablemente no es posible que adhiera a los beneficios del Régimen de Regularización Excepcional de Obligaciones Tributarias, Aduaneras y de Seguridad Social (Ley 27.743), ya que a la fecha se encuentra vencido para el acogimiento. Una verdadera pena ya que condonaba intereses parcialmente según la fecha de acogimiento al plan de pagos y condonaba al 100 por ciento la multa, extinguiendo la acción penal.

Enunciado 7. *¿Cuáles serían los argumentos que plantearía ante una eventual Resolución Determinativa de Oficio? Analice las competencias del TFN y sus facultades. ¿Recomendaría acudir a dicho Tribunal? Ante una resolución del TFN, explique el procedimiento recursivo en la justicia.*

7. Argumentos a plantear ante una eventual Resolución determinación de oficio

Ante la resolución de determinación de oficio a Los Glaciares S.R.L., correspondiente al impuesto a las ganancias 2020, se sugiere aplicar la vía recursiva prevista en el artículo 76 inciso b) de la Ley 11.683 y modificatorias, es decir interponer recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal de la Nación, por los conceptos de capital, intereses resarcitorios y multa, dentro de los 15 días corridos, ya que al existir la obligación de presentación vía TAD, habilitada todos los días, incluso los feriados (se interpreta que no tiene sentido tener en cuenta todos los días hábiles).

El Tribunal Fiscal de la Nación con su sede principal en la C.A.B.A., podrá actuar y sesionar con delegaciones fijas en el interior de la Argentina -lo que no ha ocurrido-, siendo el Poder Ejecutivo Nacional el que las establecerá con carácter regional.

Al momento de su creación solamente gozaba de competencia impositiva extendiéndose a la materia aduanera a partir de 1963.

Siguiendo lo expresado por la Dra. García Vizcaino ⁵ “es un organismo jurisdiccional que se halla en la esfera del Poder Ejecutivo y cuya finalidad es proteger a los contribuyentes y demás responsables y sancionados frente a la Administración Federal de Ingresos Públicos, en lo que hace a su conformación por la Dirección General Impositiva y la Dirección General de Aduanas y constituye un freno para cualquier posible desborde de los funcionarios, porque el Tribunal Fiscal dirime con imparcialidad las contiendas entre los particulares y los entes

⁵ GARCIA CIZCAINO, CATALINA. “Derecho Tributario 4ta Edición. Tomo II Abeledo Perrot 2010 págs. 212/213

recaudadores ya que sus integrantes actúan con independencia, puesta de manifiesto por las garantías de estabilidad e inamovilidad reconocidas por la ley, y no están obligados por las normas interpretativas emanadas de aquellos entes ni de ministerio alguno. Ello distingue a los vocales del Tribunal Fiscal de la Nación de los jueces administrativos de la AFIP-DGI y de los juzgadores de la AFIP-DGA”.

En relación a las competencias del Tribunal Fiscal de la Nación previstas en la Ley de Procedimiento Tributario, se resalta lo aplicado al caso:

“Art. 144 - El Tribunal Fiscal de la Nación creado por la ley 15.265 entenderá en los recursos que se interpongan con relación a los tributos y sanciones que aplicare la Dirección General Impositiva dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos en ejercicio de los poderes fiscales que le acuerda el Título I de la presente ley y en recurso de amparo establecido en este Título. Asimismo tendrá la competencia establecida en el artículo 4 del decreto-ley 6692/1963 -en la forma y condiciones establecidas en los arts. 5 a 9 de dicho decreto-ley- en los recursos que se interpongan con relación a los derechos, gravámenes, accesorios y sanciones que aplique la Dirección General de Aduanas dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos en ejercicio de los poderes fiscales que le son propios, excepto en los que corresponden a las causas de contrabando”.

“Art. 159 - El Tribunal Fiscal de la Nación será competente para conocer:

a) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva, o ajusten quebrantos, por un importe superior a \$ 25.000 (veinticinco mil pesos) o \$ 50.000 (cincuenta mil pesos), respectivamente.

b) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos que, impongan multas superiores a \$ 25.000 (veinticinco mil pesos) o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto.

c) De los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de tributos, formuladas ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, y de las demandas por repetición que, por las mismas materias, se entablen directamente ante el Tribunal Fiscal de la Nación. En todos los casos siempre que se trate de importes superiores a \$ 25.000 (veinticinco mil pesos).

d) De los recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, en los casos contemplados en el segundo párrafo del artículo 81.

e) Del recurso de amparo a que se refieren los artículos 182 y 183.

f) En materia aduanera, el Tribunal Fiscal de la Nación será competente para conocer de los recursos y demandas contra resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos que determinen derechos, gravámenes, recargos y sus accesorios o ingresos a la renta aduanera a cargo de los particulares y/o apliquen sanciones -excepto en las causas de contrabando-; del recurso de amparo de los contribuyentes y terceros y los reclamos y demandas de repetición de derechos, gravámenes, accesorios y recargos recaudados por la Administración Federal como también de los recursos a que ellos den lugar”.

Al recurrir ante el Tribunal Fiscal de la Nación el efecto es suspensivo, atento a los artículos 79 y 167 de La Ley Penal Tributaria. Ello implica que ARCA no puede ejecutar la deuda –

capital, intereses y multa originados en la determinación de oficio- a Los Glaciares S.R.L. hasta tanto el Tribunal Fiscal de la Nación sentencie a favor de la administración tributaria. Es dable mencionar que los intereses resarcitorios calculados sobre el capital continuarán devengándose - art. 37 Ley 11.683 y modificatorias- .

Asimismo corresponderá abonar la a tasa de actuación, siendo la misma el 2,5 por ciento sobre el total reclamado por ARCA (capital, intereses y multa).

Todo recurso o demanda, sus contestaciones y demás presentaciones se efectuarán a través de la Plataforma de Trámites a Distancia (TAD) (Anexo II de la Res. 90-E/2017), con CUIT y clave fiscal. El Formulario F. 4 que debe acompañar a la presentación inicial deberá ser completado a través de la Plataforma de Trámites a Distancia (TAD).

La prueba documental y la documentación para acreditar la representación para actuar en el juicio deberán ser ingresadas en forma digitalizada a través de la citada plataforma. El sistema electrónico dejará constancia de la fecha y hora de cada presentación y de los actos producidos. La presentación y la carga de documentación se podrán realizar durante las veinticuatro horas de todos los días del año.

Presentado el recurso o demanda, se accederá a través del sistema a la carátula del expediente electrónico y el F.4, como constancia, y a efectos de la comunicación a que alude el artículo 166 de la ley 11.683 y sus modificatorias.

La sociedad deberá indicar su domicilio electrónico - que es su cuenta de usuario de la Plataforma de Trámites a Distancia (TAD)-, el que surtirá efecto de domicilio constituido. Esto de conformidad a lo dispuesto por el artículo 40 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Para la presentación se contará con un plazo de 15 días corridos, situación ésta, que se aplica a partir de que los trámites se presentan a través del sistema TAD, argumentando que también se pueden utilizar los días feriados.

En caso que la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación sea adversa a Los Glaciares S.R.L., se cuenta con 30 días hábiles en el ámbito judicial -art.4 Ley de Procedimiento Tributario- para apelar ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal ,según artículo 86 del Decreto N° 1759 y sus modificatorias.

Esta apelación no goza del efecto suspensivo que tenía el recurso ante el Tribunal Fiscal. El efecto tributario (capital e intereses) es devolutivo, mientras que el efecto infraccional (multa) es devolutivo y suspensivo. Ello significa, que para ingresar a la justicia no es obligatorio pagar el capital e intereses – SOLVT DE REPETE - , pero debe abonarse de todas formas, caso contrario ARCA podrá ejecutar.

Asimismo por su naturaleza penal, la multa no debe abonarse hasta tanto quede firme.

Por lo expuesto, se recomienda la vía recursiva de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, a fin de dilatar el pago en caso que resulte desfavorable la discusión, aguardando una próxima moratoria que condone intereses y multa.

Argumento sugerido:

El período en discusión, y su respectivo vencimiento, se produce durante la pandemia internacional del COVID-19, hecho extraordinario, imprevisible e incontrolable, que afectó a la actividad de la compañía drásticamente, pues en una primera instancia no era posible circular libremente, las fronteras se encontraban cerradas, en consecuencia se interpreta prohibido el ejercicio de la actividad de la compañía. No obstante ha habido una serie de beneficios fiscales para el sector turístico, pese a ello la prestación de servicio ha sido insignificante.

El turismo local por pésima situación económica no ha accedido al ocio, mucho menos premium, mientras que el turismo extranjero se reactivó poco a poco, aunque de forma insignificante.

Ello ha llevado a Los Glaciares S.R.L. a poner a la venta algunos de sus inmuebles durante el 2020, aunque las mismas no se concretaron.

En dicho contexto la compañía ha cumplido con su deber tributario, aunque actualmente el mismo pretende ser impugnado, cuyo origen es una determinación de oficio en ganancias 2020 por el ajuste por inflación impositivo de la compañía.

La ARCA ha realizado el cálculo considerando en el ajuste estático no computable el total de inmuebles visualizados en los estados contables certificados 2019, obteniendo así un activo inferior al pasivo, y en consecuencia un ajuste positivo, y no habiendo ajuste dinámico, obtiene un ajuste por inflación impositivo positivo, que provoca un mayor impuesto determinado (y a ingresar) en \$ 2.500.000,00.

Ello implicó el no reconocimiento del pasaje de bien de uso a bien de cambio de los inmuebles puestos a las ventas, que de acuerdo al cálculo de Los Glaciares S.R.L, incrementaban en el ajuste estático a su valor impositivo, pese a que no se habían vendido, aunque sí cambiado su condición.

Por su parte Los Glaciares S.R.L., ha aportado en el proceso de determinación de oficio la prueba documental necesaria en relación al período fiscal 2020, estados contables, libros de compras y ventas, facturación, declaraciones juradas de iva y publicaciones de venta de los inmuebles realizada por inmobiliaria de alto renombre.

A modo de sugerencia, en caso que avancen con el proceso de disolución y liquidación de la sociedad, deberán informar al Tribunal Fiscal de la Nación, y se aconseja no desprenderse de todos los bienes o no distribuir todos los fondos hasta que se resuelva la causa.

Enunciado 8. Si para el caso de que el Fisco entienda el caso encuadra en los delitos previstos en el Régimen Penal Tributario, pueden ellos resultar denunciados.

8. Responsabilidad Penal Tributaria del Órgano de administración

En relación a la responsabilidad penal tributaria de los integrantes del órgano de administración de Los Glaciares S.R.L., en el marco del artículo 13 de la Ley de la Ley Penal Tributaria, es necesario que el socio gerente haya participado en el hecho punible.

Es decir se requiere que el sujeto 1) ocupe un cargo administrativo en la S.R.L. y 2) que haya actuado con dolo o culpa, cometiendo un delito en beneficio de la compañía.

Dicho artículo también alcanza a aquellas personas humanas que toman decisiones sin un carácter formal, por lo que la norma apunta a sancionar a los verdaderos responsables de la conducta tipificada como ilícita en materia penal tributaria.

Sostienen Báez y Romero Villanueva, *“El deber primario del operador jurídico es individualizar, en primer lugar y conditio sine qua non, la existencia de un autor principal, quien necesariamente será un representante del ente ideal, pero ello no significa que todos los directivos serán responsables si no se demuestra su intervención en el hecho, que, por lo demás, será materia de investigación jurisdiccional en qué grado de participación penal lo hicieron. De lo contrario se reconocería responsabilidad de carácter “determinada” -como autor penal- por el solo hecho de ser representante, entrando en una concepción -como se expresó- de tipo penal de autor o de responsabilidad objetiva”.*

“Por lo tanto, y a fin de afianzar la aplicación del principio de la responsabilidad subjetiva, deberá entenderse que el hecho delictivo económico solo se configura y atribuye cuando el sujeto ha cometido o participado en el hecho punible, en el cual se exige una

actuación personal y directa de los representantes para la aplicación de sanciones, lo que se compadece con los principios generales del derecho penal respecto a la personalidad de la pena, lográndose así un avance significativo en pos de la justicia, y admite la imputabilidad a las personas jurídicas en cuanto a la aplicación de sanciones económicas, contenidas en el segundo párrafo de este artículo incorporado por la ley 26.735 y mantenido en la reforma operada por ley 27.430”.

Por lo expuesto, no corresponde que los nuevos socios gerentes resulten denunciados en el marco del Régimen Penal Tributario.

El artículo 13 es claro, tiene que haber intervenido en el hecho punible, con intención o por omisión, y se reitera que al vencimiento de la declaración jurada del impuesto a las ganancias 2020 el órgano de administración estaba a cargo de Juan Fernández y Elvira García, mientras que los actuales socios gerentes no administraban y tampoco desempeñaban algún cargo en la sociedad.

Se trae a colación, en el derecho penal tributario la muerte del infractor extingue las sanciones, ya sean estas por infracciones formales o sustanciales por omisión y defraudación.

Este principio es recogido por la Ley 11.683 y modificatorias, que sostiene en su art.54 in fine, el principio de reprimir sólo al culpable, aclarando la no aplicabilidad de las sanciones frente al fallecimiento del infractor, aun cuando la resolución haya quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada.

El principio de personalidad de la pena implica que la acción punible debe ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Para finalizar, se considera que ARCA no podrá probar la responsabilidad penal de los nuevos socios gerentes, motivo por el cual no procederá la denuncia penal, atento al artículo 18 de la Ley Penal Tributaria, *“En ambos supuestos deberá mediar decisión fundada del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia”.*

No obstante, y en línea con los argumentos esbozados en el apartado *“Argumentos a plantear ante una eventual Resolución determinación de oficio”*, no corresponde la denuncia según el artículo a continuación del antes citado.

*“Art. 19 - El Organismo Recaudador no formulará denuncia penal cuando surgiera manifiestamente que no se ha verificado la conducta punible dadas las circunstancias del hecho o por mediar un **comportamiento del contribuyente o responsable que permita entender que el perjuicio fiscal obedece a cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnico contables de liquidación.** Asimismo y exclusivamente a estos efectos, podrá tenerse en consideración el monto de la obligación evadida en relación con el total de la obligación tributaria del mismo período fiscal.*

Del mismo modo, no corresponderá la denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito.

La determinación de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada mediante decisión fundada con dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia y siguiendo el procedimiento de contralor que al respecto se establezca en la reglamentación”.

Bibliografía

Baez, Julio C. – Romero Villanueva, Horacio “Introducción al Régimen Penal Tributario Argentino” – 1ª ed. Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Erreius 2019

Casimiro Varela. Valoración de la Prueba. Buenos Aires, Astrea, 1998.

Cecilia Garberi. Responsabilidad Solidaria de los Socios. Reciente jurisprudencia. Errepar 01/02/2025

Catalina García Cizcaino. Derecho Tributario 4ta Edición. Tomo II Abeledo Perrot 2010

Flavio J. Bassotti. Gravabilidad de los resultados originados en la venta de inmuebles y la transferencia de derechos sobre los mismos. Errepar 04/2019

Gisela Carballude y Ana Karina Januszewki. Propuestas de cambios sobre algunas cuestiones sustanciales en el Convenio Multilateral vigente. Area III Tributación 18° Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas. Ed. Osmar Buyatti 2010.

Horacio Di Paolo. Reforma Tributaria: La prórroga del beneficio de la estabilidad fiscal. Primera Parte. Errepar 18/03/2025

Horacio Di Paolo. Estabilidad fiscal y congelamiento de carga tributaria para el año 2025. Primera parte. Errepar 28/04/2025

Richard L. Amaro Gomez. IVA.Exenciones.Inmueble destinado a casa habitación como locación temporal. Práctica y Actualidad Tributaria. ERREPAR 09/2021

Ruben A. Marchevsky. Ley de Procedimientos Administrativos aplicada al procedimiento tributario. 1ª ed. Buenos Aires. Errepar 2010

Ruben Malvitano y Jorge Gebhardt .Libro Impuesto a las Ganancias – Fundamentos teóricos y la técnica de su aplicación en la argentina Tomo II ed2020

Teresa Gomez Carlos María Folco Procedimiento Tributario Ley 11683 decreto 618/97 10° edición actualizada y ampliada

Viviana C. Di.Pietromica. El régimen de responsabilidad solidaria: su naturaleza y proyección en el ámbito local. Errepar 12/04/2023

Viviana C. Di.Pietromica. El valor inmobiliario de referencia en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Errepar 21/04/2025

Código Civil y Comercial de la Nación. Ley 26.994. 08/10/2014

Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 y modificatorias. 12/01/1933.

Decreto Reglamentario de Ley de Procedimiento Tributario N° 1397/79 y modificatorias. 25/07/1979.

Ley de Procedimiento Administrativo N° 19.549 y modificatorias. 03/04/1972

Decreto Reglamentario de Ley de Procedimiento Administrativo N° 1759/1972 y modificatorias. 27/04/1972

Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550 y modificatorias. 21/03/1972

Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20.628 t.o. 2019 y modificatorias. 27/12/1973

Decreto reglamentario del Impuesto a las Ganancias N° 862/2019 t.o. 2019 y modificatorias. 06/12/2019.

Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales N° 23.966 y modificatorias. 20/12/1991

Decreto Reglamentario del Impuesto sobre los Bienes Personales N° 2485/91 y modificatorias. 09/12/1991.

Ley de Impuesto al Valor Agregado N° 23.349 y modificatorias. 07/08/1996

Decreto Reglamentario del Impuesto al Valor Agregado N° 692/98 y modificatorias. 11/06/1998

Ley 27.430. 29/12/2017

Ley de Turismo N° 25.997. 16/12/2004.

Convenio Multilateral del 18/08/77

Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Ley Tarifaria Bs.As.Ciudad 2025 N°6.806. 27/12/2024

Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe

Ley Santa Fe 14.386. 30/12/2024