

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

***IMPUESTO A LAS GANANCIAS EVENTUALES. El caso de aportes de bienes a sociedades***

JOSÉ V. SAN MARTÍN

**SUMARIO**

I. Relación legal. Base de la exigencia fiscal. - II. Análisis del sujeto pasivo del derecho. Aporte de bienes a sociedades al constituirse. - III. Aporte de bienes a sociedades al reformarse. - IV. Devolución de aportes a los socios. - V. Conclusiones.

**I. RELACIÓN LEGAL. BASE DE LA EXIGENCIA FISCAL**

Previo a la consideración del tema central del presente estudio, dejaremos establecido que, como principio general, la ley del impuesto a las ganancias eventuales grava todos los beneficios obtenidos a partir del primero de enero de 1946 derivados de fuente argentina y no gravados por la ley del impuesto a los réditos.

El decreto 11099/55, reglamentario de la ley de ganancias eventuales, en su artículo 18, modificado por decreto 16651/59:19, antes 30, dice: "Bienes aportados a sociedades que se constituyen. Cuando se aportan bienes a sociedades, cualquiera sea su forma jurídica, el mayor valor que se asigne a tales bienes deberá tributar el impuesto en el año fiscal de constitución de las mismas. Sin embargo, tratándose de sociedades de personas (incluso las de responsabilidad limitada) o de capital - cuando todas las acciones fueren nominativas - podrá optarse por no satisfacer el gravamen en el ejercicio de constitución, siempre que se trate de una entidad formada exclusivamente por los titulares de los bienes que se aportan y cuando la participación de cada uno de ellos en el capital social sea igual a la que les corresponde en el condominio de dichos bienes. Dicha opción deberá ponerse en conocimiento de la Dirección General. Igual opción podrá hacerse en los casos en que si bien la sociedad no se constituye exclusivamente con los condóminos de los bienes que se aportan, la participación de éstos en el capital de la sociedad, no fuere inferior al 80 por ciento.

"En los supuestos a que se refieren los dos párrafos precedentes no se computará el mayor valor asignado a los bienes aportados, a los efectos de los impuestos a los réditos, a los beneficios extraordinarios y sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes. Cuando se proceda a la venta de los referidos bienes o se produzca la incorporación de nuevos socios, si con tal motivo la participación de los aportantes resultare inferior al 80 % del nuevo capital social, estos abonarán el impuesto sobre el mayor valor no

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

gravado al constituirse la sociedad, en el momento en que uno de tales hechos ocurra. En cuanto al excedente que pudiera existir (diferencia entre el precio de venta o nuevo avalúo y el valor asignado al constituirse la primitiva unidad), tributará el impuesto a las ganancias eventuales o el impuesto a los réditos, según el carácter que revistan tales bienes para la sociedad".

Las normas de retención e información que surgen de la resolución general 970/64 modificó este régimen, derogando la resolución general 606/60 y estableció las modalidades respectivas en su artículo 19, que dice: "En los casos de aportes de bienes inmuebles a sociedades que se constituyen o en las de adjudicación de tales bienes a los socios con motivo de disolución de sociedades (arts. 18 y 19 de la reglamentación de la ley del impuesto a las ganancias eventuales). No se practicará retención del gravamen siempre que el interesado presente al escribano un certificado expedido por la Dirección, eximiéndolo de la misma".

En aplicación de la ley y para orientarnos en los casos en que, como el presente, nos ofrecen dudas, debemos aplicar como norma general, que en principio todo beneficio que no abona impuesto a los réditos debe tributar el de ganancias eventuales, y que para que haya imposición es indispensable la existencia de un beneficio; así surge del decreto 10438/47, ratificado por la ley 13244.

El capital de cualquier sociedad, sea civil o comercial, se forma frecuentemente con aporte de dinero efectuado por los socios que las constituyen, pero, no obstante, suele ocurrir que esos aportes pueden ser bienes o en especie y, dentro de éstos, ser muebles o inmuebles, y en los casos de explotaciones fabriles, las de esos mismos establecimientos, sus maquinarias, marcas de fábrica, patentes de invención y todo aquello que constituya su activo físico. Nosotros, por razón específica del tema, nos ocuparemos exclusivamente del aporte de bienes inmuebles a los efectos de considerar la aplicación del impuesto que tratamos.

El bien inmueble puede ser aportado en pleno dominio, o en su uso y goce. Desde luego que sólo sería aplicable dentro de las disposiciones de la ley que comentamos, cuando su aporte lo es en forma dominial. Pero, y aquí surge la duda sobre la naturaleza del aporte: ¿lo es de pleno dominio y por un precio que se conviene con los demás socios y que éstos aceptan compensándolo con cuotas de capital? De ser así, no sería un aporte de capital sino una permuta o una venta por precio determinado, y en tal caso, sí, correspondería el pago del impuesto; pero no si el bien se incorpora a la sociedad, de la que el transmitente forma parte en carácter de socio, y en forma de capital, porque el activo físico que lo compone regresa a él nuevamente en la proporción que determine su cuota - parte de capital societario, produciendo los beneficios de su explotación o uso de los que se le asigna el porcentaje contractualmente establecido. Quien debería tributar el impuesto sería la sociedad en el caso de que ella lo transfiriera por cualquiera de los medios legales, ya fuere por venta, disolución y con motivo de esta última, por adjudicación si resultare un beneficio determinado por el balance o valores asignados en sus libros contables.

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

En consecuencia, y por la diferencia precedentemente establecida acerca de la verdadera naturaleza del aporte social, en éste la transferencia del inmueble en propiedad a la sociedad tiene por contraprestación la adquisición por el socio - transmitente del derecho a los beneficios de la explotación, representado por acciones, cuotas sociales o de capital que por tal se le asignan.

**II. ANÁLISIS DEL SUJETO PASIVO DEL DERECHO. APORTE DE BIENES A SOCIEDADES AL CONSTITUIRSE**

Roca Sastre(1)(566), con respecto a esta "aportación social", sostiene que la mayoría de los autores no se detienen a examinar en forma concreta el punto, porque parten de la idea de que dicha aportación constituye un contrato oneroso de enajenación que efectúa el socio aportante a la sociedad y que, en síntesis, "con la aportación el socio traspasa la propiedad de una cosa, cesando de ser propietario de la misma, perdiendo el derecho a obtener su restitución y convirtiéndose la misma en cosa ajena", agregando él, por su parte, que dicha aportación "no constituye un mero acto de transmisión onerosa de bienes a la sociedad, sino un acto de comunicación de bienes, que tiene más de acto modificatorio de derechos que de acto traslativo", es decir, que interpretativamente tal comunicación de bienes no sería otra cosa que la puesta en común de los bienes desde que no se trataría de una verdadera transmisión de ellos desde que en la compraventa hay desplazamiento jurídico y si ella es gratuita importaría no sólo una pérdida jurídica sino también económica; y concluye Roca Sastre: "En cambio, en la comunicación de bienes no hay pérdida económica ni jurídica, pues el bien que yo aporto, pongo en común o comunico con los demás, no queda perdido para mí, sino que únicamente queda transformado en su expresión jurídica". De manera que para este autor no sólo no hay transferencia ni onerosidad sino "una especie de juego de equivalencias, por cuanto la aportación de uno es causa o presupuesto causal de aportación de los otros".

Así considerado el acto en sus aspectos contributivos o fiscales, no estaría gravado en el orden nacional (sí en el provincial) como transmisión o transferencia de bienes, ya que la ley de sellos sólo grava el acto constitutivo de la sociedad y no tiene en cuenta la naturaleza de los bienes aportados (art. 21, ley de sellos). Pero este criterio no es compartido por la ley vigente en La provincia de Buenos Aires, que además de gravar la sociedad, tal como se hace en jurisdicción nacional, grava también el acto transmisivo de los bienes inmuebles, conforme a las disposiciones de su Código Fiscal.

La opinión de dicho tratadista no es, pues, compartida, en cuanto a la naturaleza del acto tributario como consecuencia de su juridicidad. Nosotros no compartimos plenamente el criterio jurídico de la comunicación de bienes, desde que se opera con la transmisión un cambio de titular del dominio; sólo aceptamos, desde el punto de vista del derecho tributario, que

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

dicha "aportación social" no constituye un acto imponible desde el punto de vista de la ley de ganancias eventuales, por cuanto en ese momento no existe beneficio alguno para el que aporta el bien, y que, conforme a los términos de dicha ley, el funcionario autorizante del acto no tiene de dónde retener suma alguna, desde que el transmitente tampoco la recibe.

Retención, según el Diccionario Enciclopédico Salvat(2)(567), es: "Acción y efecto de retener parte o totalidad retenida de un sueldo, salario u otro haber". Según el derecho civil, definición que concuerda con la contenida en la Enciclopedia Jurídica Omeba; es "el hecho de conservar en poder nuestro una cosa que poseemos, pero que en virtud de un acto jurídico deberíamos entregar a otro. Retener: detener, conservar, guardar en sí".

Va de suyo, pues, como hemos visto, la imposibilidad material del escribano interviniente o funcionario que realiza la transferencia como aporte societario, de practicar retención alguna en el estricto sentido gramatical y jurídico.

Por lo tanto, los referidos aportes de bienes inmuebles, como lo hemos dicho, no reportan de momento beneficio alguno al que los realiza, toda vez que el valor asignado a los mismos es convencional y entra en el juego con el resto del capital a las resultas del ejercicio económico de la sociedad, que puede inclusive arrojar pérdidas.

Si aplicamos el criterio económico de la ley tributaria 11683, art. 12, llegaremos a idéntica conclusión porque en el acto de constituirse la sociedad el o los socios aportantes de tales bienes no obtienen ningún beneficio: y si algún mayor valor se les atribuye es a los efectos de fijar una mayor responsabilidad económica a la sociedad frente a terceros, determinar con qué bienes cuenta y la participación de los socios en base a valores de calidad aumentativa, desde que los bienes inmuebles, contra lo que suponen los de otro tipo, aumentan de valor con el transcurso del tiempo por sus valuaciones fiscales y el incremento social de la propiedad, sin sufrir como aquéllos castigo contable por su disminución. Aquí sería aplicable, aunque en forma restrictiva, la teoría de Roca Sastre en su llamado "juego de equivalencias".

La ley nos dice que "si dos o más titulares de bienes los transfieren a una sociedad de personas formada exclusivamente por ellos y en cuyo capital tienen una participación igual a las que les correspondía en el condominio de dichos bienes, el mayor valor que ellos le asignan no está sujeto al impuesto" (art. 20 del decreto 10437/47). No cabe entonces duda de que se establece la inexistencia de un beneficio gravable en este caso y esta norma que se aplica como excepción a las sociedades de personas y "debería ser una norma".

Como consecuencia de la exención impuesta, en estos mismos términos se expresa el artículo 20 del mencionado decreto 10437/47, que admite tomar en consideración el costo original computable de dichos bienes para los dueños transfirientes y no el valor asignado a efectos de aporte a la sociedad, en los casos en que la misma los venda posteriormente. Es decir, que en el acto en que se operara dicha transferencia a terceros la norma legal aplicable dispone que el mayor valor que se asignen a los mismos se

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

considerarán utilidad realizada, debiendo entonces practicarse la consecuente liquidación conforme a esos valores.

Esta norma es asimismo susceptible de crítica, pues el beneficio se produciría si realmente existiera conforme al ejercicio contable, que puede, por el contrario, arrojar pérdidas en el momento de disolverse la sociedad o en el de ceder el socio aportante sus cuotas, acciones o participación del capital. Es en este único caso en que entendemos debiera practicarse la liquidación del impuesto a las ganancias eventuales, y La ley, aunque no en forma determinante, en algunas de sus disposiciones y eglamentación, como hemos visto al transcribirlas, parece darnos la razón cuando admite la posibilidad de diferir el pago del gravamen cuando el aporte de bienes se realiza para la constitución de sociedades de personas (la ley dice sociedades de capital, aunque el principio debiera ser general).

Corroborando lo antes expuesto, el artículo 26 del referido decreto 10437/47 faculta a la Dirección General Impositiva para que, a pedido del contribuyente, conceda un plazo especial para su ingreso, plazo que no podrá exceder del término de duración de la sociedad; y si fuera mayor o indeterminado el máximo legal que impediría su prescripción, es decir, el de cinco años. Este consentimiento evita inclusive el pago de recargos e intereses. Esta es una forma de admisión legal de la improcedencia stricto sensu de la aplicación del mismo.

Cesa el beneficio de la prórroga en los casos específicos siguientes:

- a) Disolución anticipada de la sociedad;
- b) Transferencia del bien recibido;
- c) Cesión de más del 50 % de su cuota social por parte del socio aportante del bien (art. 26 in fine).

Estos casos en que se opera el vencimiento de los plazos acordados, y que constituyen según su enunciación una excepción, debieran ser la norma general o regla para determinar la oportunidad de la fijación y pago del impuesto.

Si por otra parte, y como dijimos al principio, todo beneficio que no tributa impuesto a los réditos debe abonar el de ganancias eventuales, en el caso comentado de las sociedades abona en cada ejercicio el de réditos y toma para ello las ganancias obtenidas con el capital en giro, formado, entre otros bienes, con los inmuebles que se incorporaron a su masa. La naturaleza jurídica de los mismos, civil por su especificación y comercial por su explotación, hace que por distorsión de esos valores en la apreciación tributaria, lo sean superponiendo ambos impuestos: el de ganancias eventuales y el de réditos.

Continuando con el comentario de la extensión del plazo acordado por la ley al constituirse la sociedad, y que el mayor valor atribuido por los socios a los bienes no esté gravado, ello no supone que sea con carácter definitivo, disponiendo, como hemos visto, el Reglamento, las épocas en que deberá hacérselo. Tan es así que si alguno de los socios transfiere su cuota social a un tercero o se produce la incorporación de uno o varios socios nuevos, la utilidad del mayor valor asignado a los bienes aportados será considerada como sujeta al impuesto en el año en que algunos de los actos indicados

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

tenga lugar (art. 20, decreto citado). Además y como también lo hemos recordado, el acto puede no estar gravado por el impuesto en estudio, pero sí por el de réditos o beneficios extraordinarios, o en forma superpuesta entre ellos.

Resumiendo, conforme a los antecedentes legales de posterior actualización que a continuación tratamos, la nueva reglamentación es detallista y sus disposiciones suavizan un tanto la rigidez del requerimiento fiscal.

El principio general es el de que el mayor valor atribuido a los bienes que se aportan a una entidad de cualquier naturaleza, esté sujeto al tributo en el año fiscal de constitución de la misma.

Así el problema que presenta el aporte de bienes a sociedades de las que los aportantes son exclusivamente propietarios y condóminos de los bienes aportados o son socios principales o tienen la mayoría de sus acciones(80 % como hemos visto), y siempre que éstas sean nominativas, es decir, individualizantes de su tenedor representativo de la expresada mayoría, tal problema es resuelto por el artículo 21 de la reglamentación que dispone: "Tratándose de sociedades de personas(incluso de responsabilidad limitada)o de capital - cuando todas las acciones fueren nominativas - podrá optarse por no satisfacer el gravamen en el ejercicio de su constitución, siempre que se trate de una entidad formal exclusivamente por los titulares de los bienes que se aportan y cuando la aportación de cada uno de ellos en el capital social sea igual a las que les corresponde en el condominio de dichos bienes. Dicha opción deberá ponerse en conocimiento de la Dirección General Impositiva. Igual opción podrá hacerse en los casos en que, si bien la sociedad no se constituye exclusivamente con los condóminos de los bienes que se aportan, la participación de éstos en el capital de la sociedad no fuere inferior al 80 por ciento".

Concretamente, entonces, puede mantenerse en suspenso el pago del impuesto en los siguientes casos:

- a) Cuando se trate de sociedades de personas o de capital en acciones nominativas.
- b) Cuando el capital pertenezca a los socios en la misma proporción en el condominio de los bienes que aportan.
- c) Cuando la entidad esté formada por los titulares de los bienes aportados, reputándose cumplida esta condición si el ochenta por ciento del capital pertenece en igual proporción que en el condominio de los referidos bienes. La franquicia rige mientras se haya efectuado la comunicación debida a la Dirección General Impositiva y no se produzcan ninguno de los casos comentados ut supra al tratar el art. 26 del decreto 10437/47.

### **III. APORTE DE BIENES A SOCIEDADES AL REFORMARSE**

También la ley establece que las normas referidas pueden ser de aplicación analógica en los supuestos de transformación de sociedades.

Si habíamos convenido en que los aportes de bienes a sociedades no

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

debieran estar gravados al transferírseles en el acto de su constitución, con más razón aún no debieran estarlo en los casos de transformación en sociedades de otro tipo distinto, pues el capital se traslada íntegramente.

Doctrinariamente se discute la naturaleza jurídica de la transformación de sociedades: unos sostienen que la sociedad modificada sigue existiendo y continúa los negocios bajo una forma jurídica distinta; otros, contrariamente, opinan que la sociedad transformada se disuelve creándose otra nueva.

La doctrina nacional de la que participan algunos autores como Arecha, Halperín y Fernández, entre otros, se inclina por la tesis de que no existe la creación de una nueva sociedad.

Vemos a la luz de este comentario, e insistimos por ello, en que la norma fiscal es muy discutible porque si en la transformación hay solamente un cambio del tipo de sociedad no se produce en ese momento ningún beneficio ni utilidad, y por lo tanto es incomprensible que dicho acto pueda ser imponible y de aplicación el gravamen en cuestión.

Mucho más lógica es la disposición de la ley de sellos(art. 25)por la que no corresponde abonar impuesto cuando la transformación haya sido prevista(art. 23, ley 11645, y arts. 312, 380 y 381 del Código de Comercio), previsión que debió contener el contrato o estatutos constitutivos de la sociedad.

#### **IV. DEVOLUCIÓN DE APORTES A LOS SOCIOS**

La devolución de aportes a los socios constituyentes de sociedades de personas en las formas precedentemente comentadas, también ha sido tenido en cuenta en el reglamento legal. En efecto, el primer párrafo del artículo 22 del mismo establece: "En los casos de disoluciones de sociedades de personas - incluso las de responsabilidad limitada - la diferencia entre el valor reconocido a los bienes adjudicados a cada uno de los socios y el monto del haber patrimonial ajustado impositivamente(aporte más utilidades no retiradas)en el momento de la adjudicación, se halla sujeta al pago del impuesto en el año fiscal en que tenga lugar el acto".

De tal manera, si la parte recibida por los socios la hubiera sido en especie, podrá optarse por no abonar el impuesto en el acto de esa entrega, sino en el de efectuarse la venta de los bienes recibidos, es decir, en el acto en que se efectiviza el cobro realmente, y por lo tanto deberá abonarse el impuesto sobre la diferencia a que alude el referido artículo 22 entre el monto del haber patrimonial que se tenía en la sociedad disuelta y el precio de venta de esos bienes.

La opción para no abonarse el impuesto sobre dicho valor mayor de los bienes recibidos al disolverse la sociedad, deberá asimismo comunicarse al fisco en tal oportunidad.

Si, contrariamente, lo percibido por el socio en esa circunstancia fuera en dinero efectivo, la Dirección General Impositiva se reserva la facultad de decidir la procedencia del cobro del impuesto, no obstante la comunicación, en forma proporcional sobre el importe en efectivo o bien reducir el valor

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

atribuido a los otros bienes en el monto de ese importe. En este caso, al venderse los bienes, el valor de costo estará dado por el haber patrimonial que se tenía en la sociedad reducido en el importe del efectivo que se había percibido anteriormente. Y si por el contrario, dichos bienes no se vendieran dentro del lazo máximo legal establecido - es decir cinco años o se les diera otro destino dentro del mismo lapso a efectos de evitar la prescripción legal exigible para el pago del impuesto, se les atribuirá a éstos el valor que se hubiera computado para su costo de conformidad a lo ya expuesto anteriormente. Subsisten no obstante dificultades por apreciación de lo que debe entenderse por valor de costo, valor atribuido o reconocido a los bienes adjudicados.

Plantea una suerte de incertidumbre y la posibilidad de que se parta de una disminución o discusión habida entre los socios con motivo de la disolución para establecer el comentado "valor reconocido". En condiciones normales de la economía general es posible que tal valor sea un elemento libre de vicios a los efectos fiscales. pero no puede asegurarse que el mismo no resultara del criterio privativo de los socios poniendo en sus manos la fijación del impuesto a tributar. De tal manera, si el impuesto que debiera tributar el sujeto pasivo del mismo, por acuerdo unánime se resolviera reajustarlo contablemente, las cifras perjudicarían al organismo recaudador. Como se ve, las normas son pura y exclusivamente de criterio variable y es posible que su imprecisión responda, como hemos dicho, a los argumentos insostenibles jurídicamente de su determinación.

Aparte de las disposiciones analizadas existen otras que robustecen la imprecisión característica de las mismas pudiendo citarse, entre otras, las referentes a los plazos especiales que la Dirección General Impositiva podrá acordar para el pago del impuesto en los casos de ventas a plazos de los referidos bienes y la época en que deberá abonarse el tributo por el aporte de los mismos a sociedades de personas o anónimas cuyas acciones fueren nominativas.

## **V. CONCLUSIONES**

La intervención notarial en las operaciones de transferencia de inmuebles como aportes de capital a sociedades por parte de sus titulares como socios de ellas en el acto de su constitución y como integrantes de las mismas o por actos posteriores que requieren su autenticación en concordancia con la exigencia legal emanada del artículo 1184, inciso 1º), concordante con los artículos 1062, 1211 y 2932; y del inciso 8º), que concuerda con los artículos 833, 837 y 838 del Código Civil, se opera de pleno derecho para su validez, y por lo tanto, como ya lo hemos destacado en el presente estudio, dicha intervención notarial no se concreta solamente al campo jurídico, sino que necesariamente debe hacerlo en el tributario fiscal.

No negamos la injerencia que debe tener en este último aspecto como obligación complementaria y accesorio del acto celebrado, sino que

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

diferimos en cuanto a la procedencia de la aplicación del impuesto a las ganancias eventuales al mismo por considerar que no existe utilidad apreciable y por ende sujeta al gravamen por parte del aportante desde que no se opera una verdadera y real ganancia en la transferencia del inmueble, aun en el presupuesto del mayor valor asignado por él, puesto que el mismo integrará - como también ha quedado expuesto - un capital social en juego operativo de la sociedad que no se sabe si producirá ganancias o pérdidas, y esta última ser la causa de la disolución y liquidación de ella, en cuyo caso carecería el socio aportante o transmitente del bien de la oportunidad de recuperar un impuesto ilusoriamente aplicado sobre valores ficticios que en la realidad no se produjeron y no devengaron la ganancia presunta, base de la imposición y que el fisco en su pretendida obtención del mayor rendimiento fiscal se asocia a las presuntas ganancias de una empresa a la que se aportan bienes por un valor irreal asignado voluntariamente por las partes contratantes y que no producen el inmediato beneficio pecuniario apreciable en dinero del que lógicamente debería practicarse la retención del impuesto, siendo aquí precisamente donde juegan los términos gramaticales y jurídicos de imposible aplicación.

**BIBLIOGRAFÍA**

- 1) Carlos Emérito González, Exclusión de las obligaciones fiscales y administrativas de la función notarial
- 2) Dino Jarach, Curso superior de derecho tributario.
- 3) Juan Carlos Luqui, "Sistema jurídico tributario argentino. Análisis de algunos principios constitucionales", en Revista Notarial, N° 737.
- 4) Adhémar H. Carámbula, Elementos para la formación del derecho tributario notarial.
- 5) Revista de Derecho Fiscal, t. I, julio 1951/52, pág. 46, artículo del doctor Ramón M. Roca Sastre.
- 6) Diccionario Enciclopédico Salvat, t. X, edición 1955.