

TÍTULO:	TRATAMIENTO IMPOSITIVO APLICABLE A LA SOCIEDAD POR ACCIONES SIMPLIFICADA (SAS)
AUTOR/ES:	Skiarski, Enrique M.
PUBLICACIÓN:	Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)
TOMO/BOLETÍN:	XXXVIII
PÁGINA:	999
MES:	Octubre
AÑO:	2017
OTROS DATOS:	-

ENRIQUE M. SKIARSKI

TRATAMIENTO IMPOSITIVO APLICABLE A LA SOCIEDAD POR ACCIONES SIMPLIFICADA (SAS)

En la colaboración, el autor brinda su opinión acerca del encuadramiento impositivo aplicable a la sociedad por acciones simplificada. Concluye que, si bien tiene personería fiscal y practica un balance impositivo, debería encuadrarse en el artículo 49, inciso b), al no estar comprendida en el artículo 69 de la ley de ganancias.

La sociedad por acciones simplificada (en adelante, SAS), creada por la [ley 27349](#) de apoyo al capital emprendedor, es un tipo societario nuevo no incluido en la [ley general de sociedades 19550](#) (en adelante, LGS)⁽¹⁾, aunque esta se aplique supletoriamente.⁽²⁾

Como expresa Vítolo, "estamos frente a un nuevo **tipo social**, de carácter **híbrido**, que combina elementos de las **sociedades por cuotas sociales** y de las **sociedades por acciones** conformando un tipo más de las denominadas '**sociedades de capital**', caracterizadas por el hecho de que, bajo dichos tipos, el o los socios que forman parte de la sociedad responden -en principio- en forma **limitada solo por la integración del capital suscrito**".⁽³⁾

No se trata, entonces, de un subtipo de sociedad anónima o de sociedad en comandita por acciones, aun cuando el capital de estas últimas se represente, respectivamente, total o parcialmente en acciones.

LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Llama la atención que si bien sus rentas constituyen ganancias de tercera categoría, no hayan sido incluidas en la enumeración prescripta por el [artículo 69 de la LIG](#), que grava a la tasa proporcional del 35% a los sujetos que la ley de impuesto a las ganancias ([LIG](#)) denomina impropriadamente *sociedades de capital*. Por lo tanto, al no estar comprendida en el artículo 69 de la LIG, le es aplicable el artículo 49, inciso b), de la LIG.⁽⁴⁾

Por estar incluida en el artículo 49, inciso b), de la LIG, tampoco le será aplicable a la sociedad anónima simplificada (SAS) el artículo 73 de la LIG, que presume la existencia de ganancia gravada en la disposición de fondos o bienes efectuados a favor de terceros solo cuando se trate de sujetos comprendidos en el artículo 49, inciso a), de la LIG.

Como sostienen Lorenzo y Cavalli⁽⁵⁾, probablemente su no inclusión en el artículo 69 de la LIG haya sido una inadvertencia del legislador, pero disiento con estos autores en que haya que aguardar lo que establezca la reglamentación, porque esta situación no podrá modificarse ni aun mediante el dictado de un decreto de necesidad y urgencia, pues el Poder Ejecutivo no puede dictar normas que regulen materia tributaria, bajo pena de nulidad absoluta e insanable [art. 99, inc. 3), CN].

En consecuencia, si bien tienen personería fiscal y deben practicar su balance impositivo al cierre del ejercicio, no abonarán el impuesto a las ganancias, porque el total de su utilidad gravada se considera íntegramente distribuido entre sus accionistas a la fecha de cierre del ejercicio (art. 50, LIG), aun cuando no la hayan percibido, o incluso si no se hubiera dispuesto su distribución.

La distribución entre los accionistas de las ganancias gravadas deberá efectuarse según lo prescripto en el estatuto social [[art. 36, inc. 8\), L. 27349](#)]. También se considera repartida en igual forma la utilidad exenta obtenida por la sociedad.

Asimismo, la sociedad deberá distribuir las sumas retenidas en concepto de impuesto a las ganancias⁽⁶⁾ y los conceptos deducibles como pagos a cuenta (impuesto a la ganancia mínima presunta⁽⁷⁾, impuesto sobre los combustibles líquidos⁽⁸⁾, inversiones productivas⁽⁹⁾ e impuesto sobre los créditos y débitos⁽¹⁰⁾).

Los accionistas, a su vez, deberán considerar a la ganancia gravada como propia e imputarla al año fiscal en que se produzca el cierre del ejercicio [art. 18, inc. a), primer párrafo, LIG], y en su caso, abonar el impuesto de acuerdo a la tasa resultante, pudiendo deducir los pagos a cuenta repartidos por la sociedad.

La tasa resultante será la tasa progresiva que surja de la escala del artículo 90 de la LIG, que va del 5% al 35%, salvo que el accionista sea un sujeto comprendido en el artículo 69 de la LIG o un sujeto no residente en la República, en cuyo caso se aplicará la

tasa proporcional del 35%.

Si, tal como lo auspicia el artículo 60, último párrafo, de la [ley 27349](#), hubieran accionistas no residentes en la República, de acuerdo a lo establecido por el artículo 91 de la LIG, la sociedad deberá practicarles la retención con carácter de pago único y definitivo a la fecha de vencimiento para la presentación del balance impositivo, aplicando la tasa del 35% sobre la totalidad de las ganancias que se les hayan atribuido, o a la fecha de pago de alguna suma imputable a la ganancia impositiva del ejercicio y solo sobre esta parte, si fuera anterior, entendiéndose por pago cualquiera de las situaciones prescriptas por el artículo 18 de la LIG.

Cabe tener presente que, en este último caso, de acuerdo al acta de reunión del 6/7/2017 del Grupo de Enlace del Espacio Consultivo AFIP-CPCECABA, no resulta viable la deducción de las retenciones efectuadas a la sociedad, así como tampoco su cómputo como pago a cuenta del gravamen, pudiendo la sociedad solicitar la devolución de la proporción de sumas que le fueron retenidas que correspondan al socio residente en el exterior, conforme lo establecido en el [artículo 29 de la ley 11683](#).

MONOTRIBUTO

El [artículo 2 del Anexo a la ley 24977](#) reserva la posibilidad de adherirse al Régimen Simplificado exclusivamente a las sociedades de hecho y comerciales irregulares.

A partir de la reforma de la [ley 26994](#), la LGS no las menciona expresamente, pero han encontrado cabida en los [artículos 21 a 26 de la Sección IV del Capítulo I de la LGS](#).

La sociedad de hecho, al no contar con un instrumento escrito, no conforma un tipo social.

Pero puede suceder que la SAS, como sociedad típica, quede encuadrada en la Sección IV del Capítulo I de la LGS si omite requisitos esenciales tipificantes o comprende elementos incompatibles con su tipo⁽¹⁾, en cuyo caso podría adherirse al Régimen Simplificado en la medida en que cumpla con los restantes requisitos exigidos por el citado artículo 2 del Anexo a la ley 24977.

IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

A partir de la sanción de la [ley 25585](#), la tenencia de acciones y otras participaciones en sociedades regidas por la ley 19550 ha quedado excluida de la imposición global del impuesto sobre los bienes personales, pasando a estar alcanzada por un régimen de imposición cedular, habitualmente denominado "Bienes personales - Acciones y participaciones".

La SAS, por no tratarse de una sociedad comprendida en la ley 19550, no se encuentra obligada frente a este gravamen, sino sus accionistas.

Teniendo en cuenta lo dispuesto por el [artículo 63 de la ley 27260](#) (ley de sinceramiento fiscal), que exige del impuesto por los períodos 2016, 2017 y 2018 a los contribuyentes cumplidores, la adopción de este tipo societario puede ser beneficiosa para estos.

Notas:

(1) Los tipos societarios prescriptos por la LGS son: la sociedad colectiva, la sociedad de capital e industria, la sociedad en comandita simple, la sociedad de responsabilidad limitada, la sociedad anónima y la sociedad en comandita por acciones

(2) Art. 33, [L. 27349](#): "Créase la sociedad por acciones simplificada, identificada en adelante como SAS, como un nuevo tipo societario, con el alcance y las características previstas en esta ley. Supletoriamente, serán de aplicación las disposiciones de la ley general de sociedades 19550 (t.o. 1984), en cuanto se concilien con las de esta ley"

(3) Vítolo, Daniel R.: "[La sociedad anónima simplificada \(SAS\). ¿Un desafío a la imaginación o una próxima realidad?](#)" - ERREPAR - DSE - N° 347 - octubre/2016 - T. XXVIII - Cita digital EOLDC094772A

(4) Art. 49, inc. b), [LIG](#): "Constituyen ganancias de tercera categoría ... b) todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en este"

(5) Lorenzo, Armando y Cavalli, César M.: "[La nueva sociedad por acciones simplificada](#)" - ERREPAR - Consultor Tributario - N° 26 - agosto/2017 - Cita digital EOLDC096417A

(6) Art. 73, [DRLIG](#): "Las sumas retenidas, en concepto de impuesto a las ganancias, a las sociedades, empresas o explotaciones comprendidas en los incisos b), c) y en el último párrafo del artículo 49 de la ley, serán deducibles del impuesto que les corresponda ingresar a los socios de las mismas, de acuerdo con la proporción que, por el contrato social, corresponda a dichos socios en las utilidades o pérdidas"

(7) [Art. 13, L. 25063](#): "El impuesto a la ganancia mínima presunta abonado en un ejercicio fiscal puede ser utilizado contra el impuesto a las ganancias por diez (10) años a partir del 31/12/1998"

(8) [L. 24698](#): los productores agropecuarios y los sujetos que presten servicio de laboreo de la tierra, siembra y cosecha, así como también los productores y sujetos que presten servicios en la actividad minera y en la pesca marítima, podrán computar como pago a cuenta en el impuesto a las ganancias el 100% del impuesto sobre los combustibles líquidos contenidos en las compras de gasoil efectuadas en el respectivo período fiscal a partir del 1/10/1996. Serán de aplicación, para los volúmenes de gasoil contenidos en una mezcla con biodiesel, o el gasoil aditivado con biodiesel, las normas sobre cómputo como pago a cuenta del impuesto a las ganancias -el 100% del impuesto a los combustibles líquidos- y en forma alternativa en el IVA

- [D. 1396/2001](#): los sujetos que presten servicios de transporte automotor de carga y pasajeros podrán computar, como pago a cuenta en el impuesto a las ganancias y sus anticipos, el 100% del impuesto sobre los combustibles líquidos contenidos en las compras de gas licuado uso automotor y/o gas natural comprimido (GNC) efectuadas en el respectivo período fiscal, que se utilicen como combustible de las unidades afectadas a la realización de los referidos servicios, a partir del 5/11/2001

(9) [Art. 23, L. 27264](#): "Las micro, pequeñas y medianas empresas que realicen inversiones productivas tendrán derecho a computar, como pago a cuenta y hasta la concurrencia del monto de la obligación que en concepto de impuesto a las ganancias se determine en relación al año fiscal o ejercicio anual de que se trate, la suma de aplicar la tasa del diez por ciento (10%) sobre el valor de la o las inversiones realizadas durante el año fiscal o ejercicio anual, según corresponda, y no podrá superar el monto que se determine mediante la aplicación del dos por ciento (2%) sobre el promedio de los ingresos netos obtenidos en concepto de ventas, prestaciones o locaciones de obra o de servicios, según

se trate, correspondientes al año fiscal o ejercicio anual en el que se realizaron las inversiones y el anterior. En el caso de las industrias manufactureras micro, pequeñas y medianas -tramo 1-, el límite porcentual se incrementará a un tres por ciento (3%)”

(10) D. 504/2004: Los sujetos del impuesto a las ganancias podrán computar, contra el impuesto resultante de la declaración jurada o sus anticipos, el importe del impuesto sobre los créditos y débitos, en los porcentajes del treinta y cuatro por ciento (34%) o diecisiete por ciento (17%), según corresponda la tasa del seis por mil (6‰) o doce por mil (12‰), originados en las sumas acreditadas en las cuentas bancarias o en los importes ingresados por cuenta propia o, en su caso, liquidados y percibidos por el agente de percepción del gravamen, por los hechos imponibles del impuesto sobre los créditos y débitos que se perfeccionen desde el 1/5/2004

- [Art. 6, L. 27264](#): *“El impuesto sobre los créditos y débitos que hubiese sido efectivamente ingresado podrá ser computado en un ciento por ciento (100%) como pago a cuenta del impuesto a las ganancias por las empresas que sean consideradas ‘micro’ y ‘pequeñas’ y, en un cincuenta por ciento (50%) por las industrias manufactureras consideradas ‘medianas -tramo 1-’. El cómputo del pago a cuenta podrá efectuarse en la declaración jurada anual del impuesto a las ganancias o sus anticipos. El remanente no compensado no podrá ser objeto, bajo ninguna circunstancia, de compensación con otros gravámenes a cargo del contribuyente, o de solicitudes de reintegro o transferencia a favor de terceros”*

(11) Verón, Alberto V.: [“Sociedades por acciones simplificadas \(SAS\). Contenido del instrumento constitutivo”](#) - ERREPAR - DSE - N° 357 - agosto/2017 - T. XXIX - Cita digital EOLDC096348A

Cita digital: EOLDC096527A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.