

IMPUESTO A LAS GANANCIAS- REFORMA LEY 27430

1) ARTÍCULO 18: IMPUTACIÓN DE GANANCIAS Y GASTOS.

1.1.- Art. 18, inciso a) quinto párrafo parte final, sexto y séptimo párrafo:

- Los dividendos de acciones o utilidades distribuidas por los sujetos del artículo 69, y
- Los intereses o rendimientos de títulos, bonos, cuotapartes de fondos comunes de inversión y demás valores

Se imputarán en el ejercicio en que hayan sido:

- i) puestos a disposición o pagados, lo que ocurra primero, o
- ii) capitalizados, siempre que los valores prevean pagos de intereses o rendimientos en plazos hasta un año.

“Respecto de los valores que prevean plazos de pagos superiores a un año, la imputación se realizará de acuerdo a su devengamiento en función del tiempo”.

“En el caso de emisión o adquisición de tales valores a precios por debajo o por encima del valor nominal residual, en el caso de PH y SI, las diferencias de precios se imputarán conforme los procedimientos contemplados en los incisos c) y d) del segundo artículo sin número incorporado a continuación del artículo 90”. (Este segundo artículo se refiere al impuesto cedular se refiere intereses o rendimientos y descuentos o primas de emisión).

1.2.-Las ganancias provenientes de: (Numerados según artículos incorporados a continuación del art. 90 de la ley)

- (1) Rendimiento producto de la colocación de capital en valores (ej: intereses depósitos a plazos fijos).
- (4) Operaciones de enajenación de acciones, cuotas o participaciones sociales- incluidas cuotas partes de fondos comunes de inversión y certificados de participación en fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares- monedas digitales, títulos, bonos y demás valores.
- (5) Enajenación y transferencia de derechos sobre inmuebles.

Se imputan al año fiscal en que dichas ganancias hubieren sido PERCIBIDAS.

En los casos de los puntos referenciados como (4) y (5) cuando las operaciones sean pagaderas en cuotas con vencimientos en más de un período fiscal, **LAS GANANCIAS SE IMPUTARÁN EN CADA AÑO EN LA PROPORCIÓN DE LAS CUOTAS PERCIBIDAS.**

2) PRIMERA CATEGORIA DE GANANCIAS

Valor Locativo: sustitución del artículo 42 de la ley que define que se entiende por valor locativo (ya visto en reunión anterior).

3) SEGUNDA CATEGORÍA DE GANANCIAS:

Distribución de Dividendos y otras utilidades. (Artículo 46 LIG).

Desde el año 1992 la LIG aplica un "sistema anómalo" mediante el cual se gravó la renta societaria al 35% en cabeza de las sociedades, desgravándose en su totalidad el dividendo o utilidad en cabeza del accionista o socio (estableciendo la no computabilidad en cabeza de esto últimos ya sea que se traten de personas físicas o sociedades).

En el año 1998 la Ley 25063 modifica el IG e introdujo el Impuesto de Igualación (Art. 69.1).

Luego la Ley 26893 (B.O. 23/09/13) modifica el artículo 90 y establece que el artículo 46-segunda categoría- (no computabilidad para accionistas y socios Personas Físicas) no resulta de aplicación e introduce la figura de la Retención del 10% con carácter de pago único y definitivo en el momento de distribución de dichos dividendos y utilidades. A raíz de la coexistencia de dos regímenes que aplican sobre el mismo concepto, la reglamentación dispuso que a los efectos de determinar la base imponible para la distribución de dividendos o utilidades, se aplicará en primer término la retención del art. 69.1, y a los efectos de la retención del 10% se deducirá de los dividendos o utilidades el importe de la retención del Impuesto de Igualación y que ambas retenciones se practicarán en forma conjunta.

Para el caso de que el accionista o socio fuere otra sociedad – tercera categoría- (art. 64) continuaba siendo no computable.

Sin embargo la Ley de Blanqueo 27260 (B. O. 22/07/16) deja sin efecto la retención mencionada en el párrafo anterior a partir del 23/07/16. Es decir vuelven a tener el tratamiento de no computables para los socios o accionistas PF (sin retención del 10%) y solo sujetos al cálculo del Impuesto de Igualación.

La Reforma Tributaria nuevamente vuelve a modificar sustancialmente el tratamiento de estos dividendos o utilidades de los socios PF. Conforme la nueva redacción del art. 46 LIG los mismos SON COMPUTABLES a los fines de determinar la ganancia neta sujeta a impuesto. Paralelamente a ello se deja sin efecto el Impuesto de Igualación para los dividendos o utilidades atribuibles a ganancias devengadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 01/01/18.

El nuevo art. 46 (segunda categoría) establece que:

- Dividendos en dinero o especie, y
- Utilidades de los sujetos de los apartados 2, 3, 6, 7 y 8 del inciso a) del artículo 69 (sociedades de capital) que distribuyan a sus socios integrantes.
- Serán consideradas como GANANCIAS GRAVADAS por sus beneficiarios.

También establece que:

- 1) Los dividendos en especie se computarán a su valor corriente en plaza a la fecha de su puesta a disposición.

- 2) Las distribuciones en acciones liberadas provenientes de revalúos o ajustes contables, y de la capitalización de utilidades liquidadas y realizadas, no serán computables por los beneficiarios a los fines de determinación de su ganancia gravada ni para el cálculo a que hace referencia el artículo 80 de la Ley (prorratio de ingresos y gastos).
- 3) En el caso de rescate total o parcial de acciones se establece un tratamiento especial para determinar que se considera dividendo. (Análisis Pendiente).

Dividendos Fictos: (Nuevo Artículo incorporado a continuación del artículo 46).

Este nuevo artículo dispone que se ha configurado la puesta a disposición de los dividendos o utilidades, en los términos del artículo 18- 5to. Párrafo del inciso a) la ley (recordemos que la imputación se configuraba cuando hayan sido puestos a disposición o pagados, lo que ocurra primero), cuando se verifique alguna de las situaciones que se enumeran a continuación, en la magnitud prevista para cada una de ellas.

- 1) **Los titulares, propietarios, socios, accionistas, cuotapartistas, fiduciarios o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el artículo 69 realicen RETIROS DE FONDOS POR CUALQUIER CAUSA, por el importe de tales retiros.**



Esta nueva disposición se relaciona con otro aspecto de la LIG: Disposición de Fondos o Bienes a favor de terceros (Art. 73): ya que con la nueva redacción del art. 73 se establece que cuando resulten de aplicación los supuestos previstos en éste nuevo artículo incorporado a continuación del artículo 46: **NO SE APLICA LA NORMA DE DISPOSICIÓN DE FONDOS.**

- 2) Cuando los referidos sujetos tengan el **USO O GOCE** por cualquier título de bienes del activo de la entidad, fondo o fideicomiso. En este supuesto se presumirá (salvo prueba en contrario) que el valor de los dividendos o utilidades puestos a disposición es igual:
 - 2.a) 8 % anual del valor corriente en plaza de los bienes inmuebles.
 - 2.b) 20% anual del valor corriente en plaza respecto del resto de los bienes.

Si se realizaran pagos en el mismo período fiscal por el uso o goce de dichos bienes, dichos pagos se descontarán a los efectos del cálculo del dividendo o utilidad.



No se aplica la norma sobre Disposición de Fondos.

- 3) Cuando cualquier bien de la entidad o fondo, esté afectado a la garantía de obligaciones directas o indirectas de los titulares, propietarios, socios, accionistas, etc., de los sujetos comprendidos en el artículo 69 y **SE EJECUTE DICHA GARANTÍA.**

En este caso el importe de los dividendos o utilidades será igual al valor corriente en plaza de los bienes ejecutados hasta el límite del importe garantizado.



No se aplica la norma sobre Disposición de Fondos.

- 4) Cuando cualquier bien que los sujetos comprendidos **VENDAN O COMPREN** a sus titulares, socios, accionistas, etc. por **DEBAJO O POR ENCIMA**, según corresponda, del valor de plaza de dichos bienes.

En este caso el valor del dividendo o utilidad será igual a la diferencia entre el valor declarado y el valor de plaza.



No se aplica norma sobre Disposición de Fondos.

- 5) Cualquier gasto que los sujetos comprendidos en el artículo 69 realicen a favor de sus socios, accionistas, etc., que **NO RESPONDAN A OPERACIONES REALIZADAS EN INTERÉS DE LA EMPRESA.**

En este caso el importe del dividendo o utilidad será igual al importe de tales erogaciones excepto que los importes fueran reintegrados. (Si fueran reintegrados: SE APLICA normas sobre Disposición de Fondos).



Si no son reintegrados es Dividendo o Utilidad y no aplica Disposición de Fondos.

- 6) Cuando los socios, accionistas, etc., de los sujetos del artículo 69 **PERCIBAN SUELDOS, HONORARIOS U OTRAS REMUNERACIONES:** en tanto **no pueda probarse:**
- a) La efectiva prestación del servicio
 - b) Que la retribución pactada resulta adecuada a la naturaleza de los servicios prestados.
 - c) Que la retribución no sea superior al que se pagaría a terceros por servicios similares.



No se aplica norma sobre Disposición de Fondos.



EN TODOS LOS (6) SUPUESTOS ANTERIORES:

La presunción **TIENE COMO LIMITE: EL IMPORTE DE LAS UTILIDADES ACUMULADAS AL CIERRE DEL ÚLTIMO EJERCICIO ANTERIOR** a la fecha en que se verifique alguna de las (6) situaciones previstas **POR LA PROPORCIÓN QUE POSEA CADA ACCIONISTA, SOCIO, ETC.**



SOBRE LOS IMPORTES EXCEDENTES RESULTA APLICABLE LA PRESUNCIÓN DEL ARTÍCULO 73 (DISPOSICIÓN DE FONDOS O BIENES A FAVOR DE TERCEROS)

Por último:

- A) También se considerará puesta a disposición cuando se verifiquen los supuestos referidos (1 a 6) respecto del conyugue o conviviente de los titulares, socios, accionistas, cuotapartistas, fiduciarios o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el artículo 69 o sus ascendientes o descendientes en primer o segundo grado de consanguinidad o afinidad.
- B) Las mismas previsiones serán de aplicación cuando las sociedades y fideicomisos comprendidos en el incisos b) y c) del artículo 49 OPTEN POR TRIBUTAR COMO SOCIEDAD DE CAPITAL (4to. Párrafo del artículo 50 que se analizará más adelante).

Entonces:

- l) Si el socio, accionista, etc., es una Persona Humana, los dividendos o utilidades que se le distribuyan, que son ahora computables, tributarán conforme :



Impuesto cedular: **Tercer artículo agregado a continuación del Art. 90.**

Alícuotas aplicables: 2018: 7%

2019: 7%

2020 en adelante: 13 %.

Esto no resulta de aplicación para los sujetos que tributen las rentas derivadas de la explotación de juegos de azar. (2do. párrafo del art. 69).

Las entidades pagadoras ACTUARÁN COMO AGENTES DE RETENCIÓN, y ésta retención tendrá el carácter de:

- 1) PAGO UNICO Y DEFINITIVO: para PH residentes en el país no inscriptas en el Impuesto a las Ganancias.
- 2) PAGO A CUENTA: para PH inscriptas en el IG.

Si a su vez interrelacionamos las alícuotas previstas en este 3er. artículo agregado a continuación del artículo 90, con las nuevas alícuotas que pasaran a tributar las sociedades de capital el esquema final sería el siguiente:

Período	Sociedad	Utilidad	Tasa efectiva
2017	35%	-	35%
2018/2019	30%	7%	34,90%
2020 en adelante	25%	13%	34,75%

- II) Si el socio, accionista, etc., es una Sociedad: los dividendos y utilidades siguen siendo no computables. Tener en cuenta que el Impuesto de Igualación se derogó para los dividendos o utilidades atribuibles a ganancias devengadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 01/01/18.

Por otra parte, el artículo 86 inciso h) de la ley 27430 que modificó el artículo 133 establece que: ***“Se considerará, sin admitir prueba en contrario, que los dividendos o utilidades puestas a disposición corresponden en primer lugar a las ganancias o utilidades acumuladas de mayor antigüedad”.***

Conclusión: A partir de la entrada en vigencia de la ley 27430 el impuesto a las ganancias sobre las rentas empresarias se ingresará en dos etapas: la primera, por la sociedad en el ejercicio de generación de utilidades (30% o 25%) y la segunda, al momento de la disposición de esas utilidades por parte de los accionistas o titulares de las sociedades (7% o 13% respectivamente).

Adicionalmente, el artículo 83 de la ley 27430 elimina al aplicación de la regla del impuesto de igualación para los dividendos o utilidades que se correspondan con ganancias devengadas en los ejercicios fiscales que inicien a partir del 01/01/2018, es decir, para aquellos en los que se comience a aplicar el nuevo esquema de tributación de las rentas empresariales.

Por todo ello, el análisis de las modificaciones en su conjunto lleva a concluir que, a partir de la entrada en vigencia de la ley 27430, los contribuyentes se verán obligados a llevar un stock de utilidades impositivas pendientes de distribución, ordenadas por ejercicio de generación.

4) **GANANCIAS DE LA TERCERA CATEGORÍA:** Artículo 49 LIG.

Se modificó el ordenamiento de los incisos:

Inciso a): obtenidas por responsables del artículo 69 (sociedades de capital)

Inciso b): cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país.

Inciso c): ganancias derivadas de fideicomisos constituidos en el país en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto del exterior.

Inciso d): ganancias derivadas de empresas unipersonales ubicadas en el país.

Inciso e): ganancias derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio no incluidos expresamente en la cuarta categoría.

Inciso f): las derivadas de loteos con fines urbanización, las provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal **del Código Civil y Comercial de la Nación y del desarrollo y enajenación de inmuebles bajo el régimen de conjuntos inmobiliarios previsto en el mencionado Código.** (negrita y subrayado incorporado por la reforma).

Inciso g) las demás ganancias no comprendidas en otras categorías.

5) **ATRIBUCIÓN DEL RESULTADO A LOS SOCIOS.** Artículo 50 LIG.

El resultado del balance impositivo de las empresas unipersonales (inciso d del art.49) y de las sociedades incluidas en el inciso b) del art. 49 (restantes sociedades que no sean de capital), se considerará íntegramente asignado al dueño o distribuido entre sus socios aún cuando no se hubiera acreditado en sus cuentas particulares.

También será atribuido a los fiduciantes al cierre del año fiscal los resultados obtenidos por los fideicomisos comprendidos en el inciso del art. 49, en la proporción que les corresponda. (Nuevo párrafo incorporado por la reforma).

Las disposiciones de los párrafos precedentes no resultan de aplicación para los quebrantos específicos conforme disposiciones del art. 19 para los sujetos de los incisos b), c) y d) del art'. 49, los que deberán ser compensados por la empresa, sociedad o fideicomiso, en la forma prevista por el art. 19 en función del origen del quebranto.

La atribución del resultado a los socios o fiduciantes, prevista en los dos primeros párrafos, NO SE APLICARA CUANDO LAS MENCIONADAS SOCIEDADES Y FIDICOMISOS comprendidos en los incisos b) y c) del artículo 49, hayan ejercido la OPCIÓN a la que se refiere el nuevo punto 8 del art. 69 de la ley. (Es decir cuando estos sujetos hayan optado por tributar como sociedad de capital).

6) **DIVIDENDOS Y OTRAS UTILIDADES NO COMPUTABLES COMO GANANCIA NETA.**Art. 64 LIG.

Artículo ya analizado en oportunidad de tratar este tema. Lo único que incorporó la reforma es al apartado 8 del inciso a) del art. 69 (es decir incluir a las sociedades irregulares y fideicomisos que opten por tributar como sociedad de capital).

7) **VENTA Y REEMPLAZO.** Art. 67 LIG. (Analizado en reunión anterior).

8) **TASAS. SOCIEDADES DE CAPITAL.** Art. 69 LIG.

Las sociedades de capital por sus ganancias netas imponibles quedan sujetas a las siguientes tasas:

Inciso a): Alícuotas aplicables: 2018 y 2019: 30%

2020 en adelante: 25 %.

Punto 1):Sociedades anónimas – **incluidas las sociedades anónimas unipersonales SAU-**, las sociedades en comandita por acciones, en la parte que corresponde a los socios comanditarios, **y las sociedades por acciones simplificadas del Título III de la Ley 27349 – SAS-** constituidas en el país.

Nuevo Punto 8): Las sociedades incluidas en el inciso b) del art. 49 y los fideicomisos del inciso c) del artículo 49 que **OPTEN** por tributar conforme las disposiciones del presente artículo. Dicha **OPCION** podrá ejercerse en tanto los referidos sujetos **LLEVEN REGISTRACIONES CONTABLES QUE LES PERMITAN CONFECCIONAR BALANCES COMERCIALES Y DEBERÁN MANTENERSE POR EL LAPSO DE CINCO (5) PERÍODOS FISCALES CONTADOS A PARTIR DEL PRIMER EJERCICIO EN QUE SE APLIQUE LA OPCION.**

Inciso b): Establecimientos Permanentes definidos en el nuevo artículo agregado a continuación del artículo 16:

2018 y 2019: 30%.

2020 en adelante: 25 %.

Dichos establecimientos deberán ingresar las siguientes tasas adicionales al momento de remesar las utilidades a la casa matriz:

2018 y 2019: 7%.

2020 adelante: 13 %.

Las rentas provenientes de juegos de azar en casinos y máquinas electrónicas, continúan gravados al 41,5% (alícuota que ya había sido incorporada por la penúltima Reforma de la Ley 27346 B.O. 27/12/2016).

9) IMPUESTO DE IGUALACIÓN. Artículo 69.1 LIG.

Derogado para los dividendos o utilidades atribuibles a ganancias devengadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 01/01/18.

10) DISPOSICIÓN DE FONDOS O BIENES A FAVOR DE TERCEROS. Artículo 73 LIG.

PRESUNCIÓN DE GANANCIA GRAVADA:

Toda disposición de fondos o bienes **efectuada** a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 49, que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa, hará presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada **que será determinada conforme los siguientes parámetros:**

- a) En el caso de disposición de fondos, se presumirá un interés anual equivalente al que establezca la reglamentación, de acuerdo a cada tipo de moneda.*
- b) Respecto de las disposiciones de bienes, se presumirá una ganancia equivalente al ocho por ciento (8%) anual del valor corriente en plaza de los bienes inmuebles y al veinte por ciento (20%) anual del valor corriente en plaza respecto del resto de los bienes.*

Si se realizaran pagos durante el mismo período fiscal por el uso o goce de dichos bienes, los importes pagados podrán ser descontados a los efectos de esta presunción.

Las disposiciones precedentes no se aplicarán en *los casos en donde tales sujetos efectúen disposiciones de bienes a terceros en condiciones de mercado, conforme lo disponga la reglamentación.*

Tampoco serán de aplicación cuando proceda el tratamiento previsto en los párrafos tercero y cuarto del artículo 14 (conjunto económico) **o en el primer artículo agregado a continuación del artículo 46.** (Esto último ya analizado conjuntamente al tratar el tema de distribución de dividendos y utilidades).

11) GANANCIAS DE LA CUARTA CATEGORÍA. Art. 79 LIG.

- 1) Se agregó en el inciso f) (ejercicio de profesiones liberales u oficios) como renta gravada de la cuarta categoría la función del fiduciario.

- 2) Se incorporó como segundo párrafo el siguiente: “ Sin perjuicio de las demás disposiciones de esta ley, para quienes se desempeñen en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas, según lo establezca la reglamentación quedan incluidas en este artículo las sumas que se generen exclusivamente con motivo de su desvinculación laboral, cualquiera fuere su denominación, que excedan los montos indemnizatorios mínimos previstos en la normativa laboral aplicable. Cuando esas sumas tengan su origen en un acuerdo consensuado (procesos de mutuo acuerdo o retiro voluntario, entre otros) estarán alcanzadas en cuanto superen los montos indemnizatorios mínimos previstos en la normativa laboral aplicable para el supuesto de despido sin causa”.