

IMPUESTO A LAS GANANCIAS REFORMA LEY 27.430 SOCIEDADES 27.03.2019

C.P.N. Oscar A. Fernández



**Federación Argentina
de Consejos Profesionales
de Ciencias Económicas**

LEY VIGENTE

- 👉 LEY 27.430 (B.O.29.12.2017)
- 👉 DECRETO 1.170 (B.O.27.12.2018)
- 👉 Alícuotas de las sociedades
- 👉 Dividendos presuntos
- 👉 Disposiciones de fondos o bienes a favor de 3º

Art. 69 inciso a) LIG

- **“Art. 69** - Las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles, quedan sujetas a las siguientes tasas:
- *a) al veinticinco por ciento (25%)”*
- **Antes de la reforma el art. 69 inciso a) de la LIG, establecía que:**
- **“Art. 69** - Las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles, quedan sujetas a las siguientes tasas:
- *a) Al 35% (treinta y cinco por ciento)”*

Art. 69 inciso b) LIG

- *“b) al veinticinco cinco por ciento (25%):*
- *Las derivadas de establecimientos permanentes definidos en el artículo sin número agregado a continuación del artículo 16.*
- *Dichos establecimientos deberán ingresar la tasa adicional del trece por ciento (13%) al momento de remesar las utilidades a su casa matriz”.*
- **Antes de la reforma el art. 69 inciso b) de la LIG, establecía que:**
- *“b) Al 35% (treinta y cinco por ciento):*
- *Los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior.*
- *No están comprendidas en este inciso las sociedades constituidas en el país, sin perjuicio de la aplicación de las disposiciones del artículo 14, sus correlativos y concordantes”.*

Vigencia Art. 69

- El art. 86 de la ley 27.430, establece que:
- “d) Las tasas previstas en los nuevos incisos a) y b) del artículo 69 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones **serán de aplicación para los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2020, inclusive. Para los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018 y hasta el 31 de diciembre de 2019, inclusive, cuando en aquellos incisos se hace referencia al veinticinco por ciento (25%), deberá leerse treinta por ciento (30%) y cuando en el inciso b) menciona al trece por ciento (13%) deberá leerse siete por ciento (7%).**
- A los fines de lo establecido en el tercer artículo sin número agregado a continuación del artículo 15 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, no resultarán de aplicación las normas transitorias previstas en el párrafo precedente”.

Vigencia Art. 69

- Comentario:
- Para los cierres de ejercicio entre el 31.12.2017 y hasta el 30.11.2018, las sociedades siguen tributando al 35 % y los dividendos y utilidades son no computables para los accionistas y socios personas humanas.
- Para los cierres de ejercicio entre el 31.12.2018 y hasta el 31.12.2019, las sociedades tributan al 30 % y los dividendos y utilidades tributan el 7% en cabeza de los accionistas y socios personas humanas.
- Para los cierres de ejercicio 31.12.2020 en adelante, las sociedades tributan al 25 % y los dividendos y utilidades tributan el 13% en cabeza de los accionistas y socios personas humanas.
- Por aplicación del art. 64 de la LIG (no modificado por la ley 27.430), los dividendos y utilidades siguen siendo no computables en cabeza de sociedades

Art. 69 LIG

- SOCIEDAD 35%
- ACCIONISTA / SOCIO NO COMPUTABLE (hasta cierres 30.11.2018)
- SOCIEDAD 30%
- ACCIONISTA / SOCIO 7% (cierres 31.12.2018 y 31.12.2019)
- SOCIEDAD 25%
- ACCIONISTA / SOCIO 13% (cierres a partir del 31.12.2020)

Tratamiento de las “SAS” y “SAU”

- El art. 69 inciso a) apartado 1) de la LIG, establece que:
- “**Art. 69** - Las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles, quedan sujetas a las siguientes tasas:
- a) *al veinticinco por ciento (25%):*
- 1. Las sociedades anónimas **-incluidas las sociedades anónimas unipersonales-**, las sociedades en comandita por acciones, en la parte que corresponda a los socios comanditarios, **y las sociedades por acciones simplificadas del Título III de la ley 27349**(SAS), constituidas en el país.

Tratamiento de las “SAS” y “SAU”

- Comentario:
- Como se puede ver, producto de la reforma introducida por la ley 27.430, las “SAS” y las “SAU”, tributan impuesto a las ganancias en cabeza de la sociedad como sociedades de capital.
- **Antes de la reforma el art. 69 inciso a) apartado 1) de la LIG, establecía que:**
 - *“**Art. 69** - Las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles, quedan sujetas a las siguientes tasas:*
 - *a) Al 35% (treinta y cinco por ciento):*
 - *1. Las sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones, en la parte que corresponda a los socios comanditarios, constituidas en el país”.*

Tratamiento opcional para las sociedades del art. 49 inciso b)

- El art. 69 inciso a) apartado 8) de la LIG (incorporado por la ley 27.430), establece que:
- *“**Art. 69** - Las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles, quedan sujetas a las siguientes tasas:*
- *a) al veinticinco por ciento (25%):*
- ***8. Las sociedades incluidas en el inciso b) del artículo 49 y los fideicomisos comprendidos en el inciso c) del mismo artículo que opten por tributar conforme a las disposiciones del presente artículo. Dicha opción podrá ejercerse en tanto los referidos sujetos lleven registraciones contables que les permitan confeccionar balances comerciales y deberá mantenerse por el lapso de cinco (5) períodos fiscales contados a partir del primer ejercicio en que se aplique la opción”.***

Tratamiento opcional para las sociedades del art. 49 inciso b)

- Comentario:
- Acá la reforma introduce la posibilidad, de que las sociedades tipificadas en el art. 49 inciso b) de la LIG, **puedan optar tributar impuesto a las ganancias como sociedades de capital, es decir en cabeza de la sociedad y no en cabeza de los socios.**

Alícuotas del 35%

- IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS
- El art. 37 de la LIG, establece que:
- *“**Art. 37** - Cuando una erogación carezca de documentación o esta encuadre como apócrifa, y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además **estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35%)** que se considerará definitivo en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto. A los efectos de la determinación de ese impuesto, el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha en que se realice la erogación”.*

Alícuotas del 35%

- BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR
- El art. 91 de la LIG, establece que:
- *“**Art.91**-Cuando se paguen beneficios netos de cualquier categoría a **sociedades, empresas o cualquier otro beneficiario del exterior** -con excepción de los dividendos, las utilidades de los sujetos a que se refieren los aps. 2, 3, 6 y 7 del inc. a) del art. 69y las utilidades de los establecimientos comprendidos en el inc. b) de dicho artículo-corresponde que quien los pague retenga e ingrese a la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, con carácter de pago único y definitivo,**el 35% (treinta y cinco por ciento)**de tales beneficios.(PRIMER PARRAFO)*

ART. 46 LIG

- **“Art. 46** - *Los dividendos, en dinero o en especie, serán considerados como ganancia gravada por sus beneficiarios, cualesquiera sean los fondos empresarios con que se efectúe su pago, incluyendo las reservas anteriores con independencia de la fecha de su constitución y las ganancias exentas de acuerdo con lo establecido por esta ley y provenientes de primas de emisión. Igual tratamiento tendrán las utilidades que los sujetos comprendidos en los apartados 2, 3, 6, 7 y 8 del inciso a) del artículo 69, distribuyan a sus socios o integrantes”.*
-
- Comentario:
- Como se puede ver producto de la reforma del art. 46 de la LIG, los dividendos y utilidades dejan de ser no computables en cabeza de los accionistas y socios personas humanas, y por lo tanto pasan a tributar impuesto a las ganancias.

ART. 66.2 DRLIG

- ***“Art. 66.2 - Los dividendos y utilidades a que se refiere el primer párrafo del artículo 46 de la ley son los que se determinen tomando en consideración los estados contables de publicación (o, en su caso, registros contables), distribuidos con posterioridad al agotamiento del importe equivalente al de las utilidades líquidas y realizadas, reservas de utilidades y primas de emisión, acumuladas al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior al que inicie a partir del 1 de enero de 2018.*”**

ART. 66.2 DRLIG

- ***El impuesto del artículo 90.3 de la ley no resultará aplicable en la medida que los dividendos y utilidades distribuidas correspondan a ganancias impositivas acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior al iniciado a partir del 1 de enero de 2018 que hubieran tributado a la tasa del treinta y cinco por ciento (35%). Idéntico tratamiento procederá para determinar la procedencia de la alícuota del trece por ciento (13%), en cuyo caso deberán considerarse las ganancias impositivas acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior al iniciado a partir del 1 de enero de 2020 que hubieren tributado a la tasa mencionada en el párrafo precedente o a la del treinta por ciento (30%)”.***

ART. 66.2 DRLIG

- Comentario:
- El nuevo impuesto cedular del art. 90.3, no resulta de aplicación a los dividendos y utilidades que se pongan a disposición a partir del 01 de enero de 2018, cuando correspondan a utilidades de la sociedad que hayan tributado a la tasa del 35%.
-
- Por lo tanto **se deberá llevar un stock de utilidades:**
- Las que tributaron al 35% en cabeza de la sociedad.
- Las que tributaron al 30% en cabeza de la sociedad.
- Y las que tributaron al 25% en cabeza de la sociedad.
-
- Las primeras son no computables para los accionistas y socios personas humanas.
- Las segundas tributan a la alícuota del 7% en cabeza de los accionistas y socios personas humanas.
- Las terceras tributan a la alícuota del 13% en cabeza de los accionistas y socios personas humanas.
-
- En todos los casos sin importar la fecha de puesta a disposición de los dividendos y utilidades.

ART. 46 LIG antes de la reforma

- El art. 46 de la LIG, antes de la reforma, establecía que:
- *“**Art. 46** - Los dividendos, así como las distribuciones en acciones provenientes de revalúos o ajustes contables, no serán incorporados por sus beneficiarios en la determinación de su ganancia neta. Igual tratamiento tendrán las utilidades que los sujetos comprendidos en los apartados 2, 3, 6 y 7 del inciso a) del artículo 69, distribuyan a sus socios o integrantes”.*

ART. 90.3 LIG

- “**Art. 90.3** - La ganancia neta de las personas humanas y sucesiones indivisas, derivada de los **dividendos y utilidades a que se refiere el artículo 46 y el artículo 46.1**, tributará a la alícuota del trece por ciento (13%), no resultando de aplicación para los sujetos que tributen las rentas a que hace referencia el segundo párrafo del artículo 69. (PRIMER PARRAFO)
-
- RETENCION DEL IMPUESTO
-
- **El impuesto a que hace referencia el párrafo precedente deberá ser retenido por parte de las entidades pagadoras de los referidos dividendos y utilidades. Dicha retención tendrá el carácter de pago único y definitivo para las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en la República Argentina que no estuvieran inscriptos en el presente impuesto.** (SEGUNDO PARRAFO)

ART. 90.3 LIG

- Comentario:
- Los dividendos y utilidades pasan a estar gravados en cabeza de los accionistas o socios personas humanas para ejercicios iniciados a partir del 01.01.2018, respecto de los dos primeros cierres (31.12.2018 y 31.12.2019) la alícuota es del 7% y a partir de los cierres 31.12.2020 la alícuota es del 13%.
- El propio legislador establece que el impuesto cedular del art. 90.3 sobre dividendos y utilidades, **DEBE SER RETENIDO POR LA SOCIEDAD.**
- La retención practicada por la sociedad, según la condición del accionista o socio, podrá tener el carácter de pago a cuenta o tener el carácter de pago único y definitivo.
- La retención practicada por la sociedad **tendrá el carácter de pago a cuenta** para el accionista o socio, cuando la persona humana esté inscripta en el impuesto a las ganancias.
- La retención practicada por la sociedad **tendrá el carácter de pago único y definitivo** para el accionista o socio, cuando la persona humana **NO ESTE** inscripta en el impuesto a las ganancias.

ART. 90.3 LIG

- FCI ABIERTOS RETENCION
- *“Cuando se tratara de los fondos comunes de inversión comprendidos en el primer párrafo del artículo 1 de la ley 24083(FCI ABIERTOS), la reglamentación podrá establecer regímenes de retención de la alícuota a que se refiere el primer párrafo, sobre los dividendos y utilidades allí mencionados, que distribuyan a sus inversores en caso de rescate y/o pago o distribución de utilidades”. (TERCER PARRAFO)*
- Comentario:
- En el caso de FCI Abiertos, se determina que la reglamentación podrá establecer un régimen de retención, sobre los dividendos y utilidades.

ART. 90.3 LIG

- BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR
- *“Cuando los dividendos y utilidades a que se refiere el primer párrafo de este artículo **se paguen a beneficiarios del exterior**, corresponderá que quien los pague efectúe la pertinente retención e ingrese a la Administración Federal de Ingresos Públicos dicho porcentaje, **con carácter de pago único y definitivo**”.* (CUARTO PARRAFO)
- Comentario:
- Cuando los dividendos o utilidades se paguen a BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR, la retención practicada por la sociedad **tendrá el carácter de pago único y definitivo.**

ART. 90.3 LIG

- **Vigencia:** según art. 86 inciso e) de la ley 27.430.
-
- **La alícuota del 13%** prevista en el primer párrafo del artículo 90.3, será de aplicación para los **años fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2020**, inclusive.
-
- **Para los años fiscales 2018 y 2019, la alícuota será del siete por ciento (7%).**

ART. 118.1 LIG

- El art. 118.1º de la LIG (incorporado por la ley 27.430), establece que
-
- ***“Art.118.1-Lo dispuesto en el **segundo párrafo del inciso b) del artículo 69** y en el **tercer artículo agregado sin número a continuación del artículo 90**, resultará de aplicación en la medida en que la ganancia de los sujetos a que hacen referencia los incisos a) y b) del artículo 69 hubiera estado sujeta a las alícuotas allí indicadas -siendo aplicables las alícuotas del siete por ciento (7%) y del treinta por ciento (30%), respectivamente, **durante los dos períodos fiscales contados a partir del que inicia desde el 1 de enero de 2018, cualquiera sea el período fiscal en el que tales dividendos o utilidades sean puestos a disposición.***”**

ART. 118.1 LIG

- *En el caso de **ganancias distribuidas** que se hubieren generado en períodos fiscales respecto de los cuales la entidad pagadora resultó alcanzada a la alícuota del treinta y cinco por ciento (35%), no corresponderá el ingreso del impuesto o la retención respecto de los dividendos o utilidades, según corresponda.*
-
- *A los fines indicados en los párrafos precedentes se **considerará, sin admitir prueba en contrario, que los dividendos o utilidades puestos a disposición corresponden, en primer término, a las ganancias o utilidades acumuladas de mayor antigüedad***".

ART. 118.1 LIG

- Comentario:
-
- Como se puede ver la ley resulta sumamente clara, en el caso de distribución de dividendos y utilidades, que hayan tributado el 35% en cabeza de la sociedad, en el momento de la distribución LA SOCIEDAD NO DEBERA RETENER IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

ART. 149.7 DRLIG

- “Art. 149.7 - **Los dividendos o utilidades** asimilables a que hace referencia el artículo 46 y el artículo 46.1 de la ley, que perciban los sujetos comprendidos en los incisos b), c) y d) del artículo 49 -excepto para aquellos que ejercieran la opción del ap. 8 del inc. a) del art. 69-, **constituyen ganancia gravada de las personas humanas** o sucesiones indivisas residentes en el país o de los beneficiarios del exterior, en su carácter de socios, fiduciarios o dueños, respectivamente, de esos sujetos, quedando alcanzados por las disposiciones del artículo 90.3 de la ley.

ART. 149.7 DRLIG

- **Imputación de los dividendos y utilidades**
-
- *Las personas humanas y sucesiones indivisas residentes, deberán imputar los respectivos dividendos y utilidades **en la declaración jurada correspondiente al período fiscal de su puesta a disposición**, de acuerdo con la participación que les corresponda”.*
-
- Comentario.
-
- El decreto reglamentario, aclara que los dividendos y las utilidades, se deben imputar en la declaración jurada de la persona humana, en el año en que se realice la puesta a disposición de esos dividendos o utilidades.

ART. 149.8 DRLIG FCI ABIERTOS

- **“Art. 149.8** - *Tratándose de los fondos comunes de inversión comprendidos en el primer párrafo del artículo 1 de la ley 24083(FCI ABIERTOS), las sociedades gerentes y/o depositarias **serán las encargadas de retener el impuesto**, en los términos del artículo 90.3 de la ley, **sobre las utilidades que distribuyan** a los cuotapartistas que revistan el carácter de personas humanas o sucesiones indivisas residentes en el país o beneficiarios del exterior, **en el momento del rescate y/o pago o distribución de las utilidades**, en la medida en que el monto del rescate y/o pago o distribución estuviera integrado por los dividendos y utilidades asimilables a que hace referencia el artículo 46 de la ley.*
- *La Comisión Nacional de Valores, en el marco de sus competencias, dictará las normas complementarias pertinentes para la aplicación de lo dispuesto precedentemente”.*

ART. 149.8 DRLIG FCI ABIERTOS

- Comentario:
- El decreto reglamentario, determina que en el caso de FCI ABIERTOS, las sociedades gerentes y/o depositarias **DEBERAN RETENER EL IMPUESTO**, en el momento de la distribución de utilidades o en el momento del rescate.

ART. 18 inciso a) LIG

- El art. 18 inciso a) último párrafo de la LIG, establece que:
- ***“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 de hasta un año”.*

ART. 18 inciso a) LIG

- Comentario:
- Por lo tanto, **los dividendos y utilidades**, se gravan en el momento de la **percepción o puesta a disposición**, lo que ocurra primero.
- **Antes de la reforma el art. 18 inciso a) último párrafo de la LIG, establecía que:**
- “Los dividendos de acciones y los intereses de títulos, bonos y demás títulos valores se imputarán en el ejercicio en el que hayan sido puestos a disposición”.

ART. 19 ° párrafo LIG

- **El art. 19 2º párrafo de la LIG**, establece que
- “En primer término, dicha compensación se realizará respecto de los resultados netos obtenidos dentro de cada categoría, **con excepción de las ganancias provenientes de las inversiones** -incluidas las monedas digitales- y operaciones a las que hace referencia el Capítulo II del Título IV de esta ley(**ART. 90.1; 90.2; 90.3; 90.4 Y 90.5**). Asimismo, de generarse quebranto por ese tipo de inversiones y operaciones, este resultará de naturaleza específica debiendo, por lo tanto, compensarse exclusivamente con ganancias futuras de su misma fuente y clase. Se entiende por clase, al conjunto de ganancias comprendidas en cada uno de los artículos del citado Capítulo II”.

ART. 19 ° párrafo LIG

- Comentario:
- *Como se puede ver, según la redacción del 2º párrafo del art. 19 de la LIG, cada impuesto cedular genera un quebranto específico.*
- *Por lo tanto no puede compensarse un dividendo del art. 90.3 con un quebranto por compraventa de instrumentos financieros del art. 90.4.*
- *No puede compensarse un dividendo del art. 90.3 con un quebranto por compra venta de inmuebles del art. 90.5.*
- *Luego analizaremos si el decreto 1.170, con la modificación del art. 31 inciso a) del decreto reglamentario, no flexibiliza esta situación.*

ART. 31 inciso a) LIG

- *“**Art. 31** - Las personas humanas y sucesiones indivisas que obtengan en un período fiscal ganancias de fuente argentina de varias categorías, compensarán los resultados netos obtenidos dentro de la misma y entre las diversas categorías, en la siguiente forma:*
- *a) Se compensarán en primer término los resultados netos obtenidos dentro de cada categoría, **excepto cuando se trate de:***
- *1. **Ganancias provenientes de las inversiones** -incluidas monedas digitales- **y operaciones a las que hace referencia el Capítulo II** del Título IV de la ley.(ART. 90.1, 90.2, 90.3, 90.4 y 90.5).*
- *2. **Quebrantos que se originen:** (i) **en las operaciones mencionadas en el punto 1 (ART. 90.4 y 90.5);** o (ii) **por derechos u obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados -a excepción de las operaciones de cobertura. En ambos casos, solo podrán ser absorbidos, únicamente, por ganancias netas resultantes de operaciones,***
de la misma naturaleza”.

ART. 31 inciso a) LIG

- *En el acápite 5) del presente trabajo, analizaremos si con la nueva redacción del decreto reglamentario, no se flexibiliza, el computo de quebrantos específicos por los nuevos impuestos cedulares de los art. 90.1, 90.3, 90.4 y 90.5*

ART. 140 inciso a) LIG

- **“Art. 140** - Constituyen ganancias de fuente extranjera incluidas en el artículo 45, las enunciadas en el mismo que generen fuentes ubicadas en el exterior -excluida la comprendida en el inc. i)-, con los agregados que se detallan seguidamente:
- a) Los dividendos **o utilidades** distribuidos por sociedades **u otros entes de cualquier tipo** constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, en tanto esas rentas no se encuentren comprendidas en los incisos siguientes.
- **A tales efectos resultarán de aplicación las disposiciones del artículo siguiente, como así también, los supuestos establecidos en el artículo 46.1”.**

ART. 140 inciso a) LIG

- ***Antes de la reforma, el art. 140 inciso a) de la LIG, establecía que:***
- ***“Art. 140 - Constituyen ganancias de fuente extranjera incluidas en el artículo 45, las enunciadas en el mismo que generen fuentes ubicadas en el exterior -excluida la comprendida en el inc. i)-, con los agregados que se detallan seguidamente:***
- ***a) Los dividendos distribuidos por sociedades por acciones constituidas en el exterior, sin que resulte aplicable a su respecto lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 46”.***

ART. 140 inciso a) LIG

- Comentario:
- *Con la reforma del inciso a) del art. 140 de la LIG, a los dividendos de fuente extranjera que ya estaban gravados a alícuota progresiva del art. 90 de la LIG, se incorpora también como gravadas a las utilidades de fuente extranjera.*
- *Se aclara que a los dividendos y utilidades de fuente extranjera les resultan de aplicación todas las presunciones tipificada en el nuevo art. 46.1 de la LIG.*

ART. 46.1 LIG Presunciones

- **DIVIDENDOS Y UTILIDADES PRESUNTAS. RETIROS DE LOS ACCIONISTAS SOCIOS**
- El art. 46.1 de la LIG, se constituye en una norma anti elusión, ya que pretende gravar con el impuesto cedular del art. 90.3 de la LIG, a los retiros de fondo por parte de las accionistas o socios, aunque no se distribuyan dividendos o utilidades.
- Lo mismo se pretende en el caso de disposición de bienes de la sociedad por parte de los accionistas o socios.

ART. 46.1 LIG Presunciones

- Supongamos que existen UTILIDADES LIQUIDAS Y REALIZADAS, **susceptibles de ser distribuidas** entre los accionistas o socios de la sociedad.
- En caso de distribuirse los accionistas o socios deben tributar el impuesto cedular del art. 90.3 de la LIG.
- Ahora bien si esas utilidades liquidas y realizadas no se distribuyen, en principio se difiere el impuesto cedular del art. 90.3 de la LIG, hasta el momento de la distribución.
- Que ocurre si habiendo utilidades liquidas y realizadas que no se distribuyeron, los accionistas o socios de la sociedad, realizan retiros de fondos, que se acreditan en su cuenta particular.

ART. 46.1 LIG Presunciones

- Acá entra a jugar la norma anti elusión dispuesta por imperio del art. 46.1 de la LIG, y los art. 66.3 y 66.4 del DR de la LIG.
- **Parte de esos retiros**, en el momento del retiro, deben sufrir la retención del 7% (ejercicios 2018 y 2019) o del 13% (a partir del ejercicio 2010), que debe ser practicada por la sociedad.
- **Parte de esos retiros**, deben tributar el impuesto cedular del 90.3, en el momento del vencimiento de la declaración jurada del accionista o socio, **pero el impuesto debe ser ingresado por la sociedad.**
- **Parte de esos retiros**, se constituyen en rentas de tercera categoría para la sociedad, en los términos del art. 73 de la LIG (DISPOSICION DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS).

ART. 46.1 LIG Presunciones

- Se debe tener en cuenta que un accionista de la sociedad, a su vez puede ser director de la misma sociedad.
- Y un socio de la sociedad, a su vez puede ser socio gerente de la misma sociedad.
- Por lo tanto deberemos analizar si debe sufrir el mismo tratamiento:
- a) Un retiro acreditado en la cuenta particular,
- b) Un anticipo de honorarios del director o del socio gerente,
- c) Un anticipo de honorarios por funciones técnico administrativas del director o socio gerente.

ART. 46.1 LIG Presunciones

- ADELANTAMOS QUE EL TRATAMIENTO DEBE SER DISTINTO, solamente debe tipificar como dividendo o utilidad presunta el retiro en la cuenta particular, no así los anticipos de honorarios.
- Por otra parte puede ocurrir que la sociedad se haga cargo de algún gasto del accionista o socio, por ejemplo no pedirle al accionista o socio el reintegro del impuesto sobre los bienes personales en carácter de responsable sustituto en los términos del art. 25.1 de la ley de impuesto sobre los bienes personales pagado por la sociedad, en tal caso nos encontraremos frente a dividendos o utilidades presuntas por aplicación del art. 46.1 inciso e) de la LIG.

ART. 46.1 Inciso a) LIG

Presunciones

- ***“Art. 46.1 - Se presumirá que se ha configurado la puesta a disposición de los dividendos o utilidades asimilables, en los términos del artículo 18 de esta ley, conforme lo dispuesto en el quinto párrafo de su inciso a), cuando se verifique alguna de las situaciones que se enumeran a continuación, en la magnitud que se prevé para cada una de ellas:***
-
- ***a) Los titulares, propietarios, socios, accionistas, cuotapartistas, fiduciantes o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el artículo 69 realicen retiros de fondos por cualquier causa, por el importe de tales retiros”.***

ART. 46.1 Inciso a) LIG

Presunciones

- Comentario:
-
- Como se puede ver los retiros de fondos que realizan los accionistas o socios, constituyan dividendos o utilidades fictos, presuntos.
-
- Se debe destacar con letras de molde que en principio, está presunción NO ADMITE PRUEBA EN CONTRARIO.
-
- Por lo tanto cada vez que un accionista o socio retira dinero de la sociedad, **la sociedad debe evaluar, si debe practicar la retención del 7%** (ejercicios fiscales 2018 y 2019) o del 13% (ejercicios fiscales 2010 en adelante).

ART. 46.1 2º párrafo LIG LIMITE a la Presunción

- **El 2º párrafo del art. 46.1 de la LIG, establece que:**
- *“En todos los casos, con relación a los importes que se determinen por aplicación de las situaciones previstas en los incisos del primer párrafo de este artículo, **la presunción establecida en él tendrá como límite el importe de las utilidades acumuladas al cierre del último ejercicio anterior a la fecha en que se verifique alguna de las situaciones previstas en los apartados anteriores por la proporción que posea cada titular, propietario, socio, accionista, cuotapartista, fiduciante o beneficiario. Sobre los importes excedentes resultará aplicable la presunción contenida en las disposiciones del artículo 73”.***

ART. 46.1 2º párrafo LIG LIMITE a la Presunción

- Comentario:
- La ley aclara que la presunción de dividendos o utilidades tiene como límite, el importe de las utilidades LIQUIDAS y REALIZADAS acumuladas al cierre del ejercicio anterior NO DISTRIBUIDAS.
- Por ejemplo las utilidades liquidas y realizadas susceptibles de ser distribuidas al cierre del ejercicio 31.12.2018, y que no fueron distribuidas.
- Esto quiere decir que habiendo utilidades liquidas y realizadas al cierre del ejercicio de la sociedad al 31.12.2018, que no fueron distribuidas a los accionistas o socios, cada vez que el accionista o socio realiza un retiro durante el 2019, la sociedad le debe practicar la retención del 7% en concepto de dividendos o utilidades presuntas en los términos del art. 46.1 inciso a) de la LIG, PERO ELLO SERA ASI HASTA EL LIMITE DE LAS UTILIDADES LIQUIDAS Y REALIZADAS DEL EJERCICIO DE LA SOCIEDAD CERRADO AL 31.12.2018.

ART. 46.1 2º párrafo LIG LIMITE a la Presunción

- **Aclarando el 2º párrafo del art. 46.1 de la LIG**, que sobre los importes que excedan las utilidades liquidas y realizadas acumuladas al cierre del ejercicio anterior, corresponde la aplicación de rentas presuntas en cabeza de la sociedad en los términos del art. 73 de la LIG.
- **Luego veremos que esto es modificado por el art. 66.3 del decreto reglamentario de la LIG.**

ART. 66.3 DRLIG Presunciones

- ***“Art. 66.3 - Los ‘retiros de fondos’ a los que hace referencia el inciso a) del primer párrafo del artículo 46.1 de la ley son aquellos que se efectivicen durante un (1) ejercicio fiscal y hasta el límite de las utilidades acumuladas y no distribuidas del ejercicio inmediato anterior, incluyendo las utilidades líquidas y realizadas y las reservas de esas utilidades.***
-
- ***A la fecha de cada pago, estarán sujetos a la retención prevista en el artículo 90.3 de la ley.***

ART. 66.3 DRLIG Presunciones

- *Con relación al total de los retiros realizados durante un ejercicio fiscal -hasta la fecha de vencimiento de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del sujeto perceptor- que estuvieren por encima del límite indicado en el párrafo precedente, las entidades comprendidas en las disposiciones del artículo 46 de la ley deberán comparar el mencionado excedente con las utilidades contables acumuladas al cierre de ese ejercicio, **debiendo ingresar el impuesto del artículo 90.3 de la ley por el importe de los retiros efectuados, hasta el límite de las referidas utilidades contables**, en tanto los mismos no hubieren sido devueltos a la fecha en que se realiza tal comparación.*
-
- **Sobre el excedente que surja de la comparación indicada en el párrafo precedente, serán de aplicación las disposiciones del artículo 73 de la ley.**

ART. 66.3 DRLIG Presunciones

- *El procedimiento dispuesto en los párrafos precedentes también resultará de aplicación con relación a las presunciones de los restantes incisos del primer párrafo del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 46 de la ley.*
-
- *Se entiende por ‘fondos’ los retiros de efectivo, ya sea en moneda nacional o extranjera, así como también de cualquier valor negociable, sea o no susceptible de ser comercializado en bolsas o mercados y de cualquier bien entregado sin contraprestación”.*

ART. 46.1 LIG ART. 66.3 DRLIG

Presunciones

- Comentario:
- Como se puede ver el decreto reglamentario, determina en forma imperativa, qu  n **el momento del pago de cada retiro, al accionista o socio, la sociedad le debe retener el impuesto cedular** del art. 90.3 (retención del 7% p/2018 y 2019 y retención del 13% a partir del 2020). POR EJEMPLO RETIROS REALIZADOS POR LOS ACCIONISTA O SOCIOS DURANTE LOS MESES DE ENERO Y DE FEBRERO DE 2019. Recordemos que al 31.12.2018 la sociedad ya tributa la alícuota del 30%.
- El decreto reglamentario entiende que dentro del concepto de “retiros de fondos” quedan comprendidos: a) los retiros de efectivo, en moneda nacional o extranjera, b) los retiros de cualquier valor negociable, sea o no susceptible de ser comercializado en bolsas o mercados y c) los retiros de cualquier bien que sea entregado sin contraprestación alguna.

ART. 46.1 LIG ART. 66.3 DRLIG

Presunciones

- No obstante ello, el 2º párrafo del art. 46.1 de la LIG, y el propio decreto reglamentario, **con la finalidad de EVITAR retener impuesto a las ganancias sobre RENTAS INEXISTENTES de los accionistas o socios, ESTABLECE UN LIMITE.**
- El límite son LAS UTILIDADES LIQUIDAS Y REALIZADAS ACUMULADAS DEL EJERCICIO ANTERIOR susceptibles de ser distribuidas PERO QUE NO FUERON DISTRIBUIDAS. POR EJEMPLO AL CIERRE DE LA SOCIEDAD 31.12.2018.
- Por lo tanto cada vez que la sociedad acredite dinero en la cuenta particular del accionista (EN UNA S.A.), o del socio (EN UNA S.R.L.), debe analizar si sobre esas acreditaciones debe practicar la retención del 7% P/2018 y 2019 y del 13% P/2020 en adelante.
- Hasta alcanzar el importe de las utilidades liquidas y realizadas acumuladas y no distribuidas del ejercicio anterior, al importe de cada retiro del accionista o socio la sociedad le debe retener el 7%o el 13%.
- Cuando los retiros superen las utilidades liquidas y realizadas acumuladas y no distribuidas del ejercicio anterior, sobre esos retiros del accionista o socio la sociedad NO DEBE PRACTICAR LA RETENCION DEL 7% o del 13%.

ART. 46.1 LIG ART. 66.3 DRLIG

Presunciones

- El segundo párrafo del art. 66.3 del decreto reglamentario de la LIG, RESULTA SUMAMENTE COMPLEJO Y POCO CLARO^[1], fundamentalmente cuando no coincida el ejercicio fiscal del accionista o socio con el ejercicio fiscal de la sociedad.
- Determina el decreto reglamentario que “*con relación al total de los retiros realizados durante un ejercicio fiscal*”, a que ejercicio fiscal se está refiriendo al de la sociedad o al del accionista o socio.
- Luego sostiene el decreto que “*hasta la fecha de vencimiento de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del sujeto perceptor*”, aquí es claro se está refiriendo a la fecha de vencimiento de la declaración jurada del accionista o socio.
- Luego agrega el decreto “*que estuvieren por encima del límite indicado en el párrafo precedente*”, por lo tanto se está refiriendo a los retiros que superen las utilidades liquidas y realizadas acumuladas y no distribuidas del ejercicio anterior. POR EJEMPLO EL EJERCICIO CERRADO EL 31.12.2018 DE LA SOCIEDAD.

^[1] Hernán D'Agostino, “Incentivos a la reinversión de utilidades y presunciones de la segunda categoría. Ley 27.430. Su reglamentación”, publicado en Errepar, Práctica y actualidad tributaria (PAT), Febrero de 2019.

ART. 46.1 LIG ART. 66.3 DRLIG

Presunciones

- Sigue explicando el decreto que *“las entidades comprendidas en las disposiciones del artículo 46 de la ley deberán comparar el mencionado excedente con las utilidades contables acumuladas al cierre de ese ejercicio”*, es decir que las sociedades (S.A. o S.R.L.), deben comparar los retiros con las utilidades liquidas y realizadas acumuladas y no distribuidas del ejercicio anterior.
- Si de esa comparación surge un excedente de retiros respecto de las utilidades liquidas y realizadas acumuladas del ejercicio anterior, ese excedente se debe comparar con las utilidades contables acumuladas el cierre de ese ejercicio.
- Finalmente del decreto establece literalmente que *“debiendo ingresar el impuesto del artículo 90.3 de la ley por el importe de los retiros efectuados, hasta el límite de las referidas utilidades contables, en tanto los mismos no hubieren sido devueltos a la fecha en que se realiza tal comparación”*.

ART. 46.1 LIG ART. 66.3 DRLIG

Presunciones

- Esto quiere decir que sobre los retiros que exceden las utilidades liquidas y realizadas acumuladas y no distribuidas del ejercicio anterior y hasta el limite de las utilidades contables acumuladas de ese ejercicio, la sociedad debe ingresar el impuesto cedular del art. 90.3 (a la alícuota del 7% P/2018 y 2019 y del 13% P/2020 y siguientes), HASTA LA FECHA DE VENCIMIENTO DE LA DECLARACION JURADA DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS DEL ACCIONISTA O SOCIO.
- **ES DECIR EN JUNIO DE CADA AÑO.OJO EL IMPUESTO LO INGRESA LA SOCIEDAD (S.A. o S.R.L.) NO EL ACCIONISTA O SOCIO.**

ART. 46.1 LIG ART. 66.3 DRLIG

Presunciones

- Si todavía queda un excedente de retiros, ello genera una renta presunta para la sociedad en los términos del art. 73 de la LIG. (disposición de fondos a favor de terceros), GRAVADA A LA ALICUOTA DEL 30% o del 25% según corresponda, en cabeza de la sociedad. OJO QUE AL 31.12.2018 UNA SOCIEDAD (S.A. o S.R.L.), YA PUEDE TENER QUE TRIBUTAR RENTAS PRESUNTAS DE TERCERA CATEGORIA POR DISPOSICION DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS (art. 73 de la LIG) POR RETIROS DE LOS ACCIONISTAS O SOCIOS REALIZADOS DURANTE EL AÑO 2018.
- La comparación recién explicada no solo debe realizarse en el caso de retiros de fondos por parte de los accionistas o socios, **sino que también en el caso de todas las presunciones del art. 46.1 de la LIG.**

ART. 46.1 LIG ART. 66.3 DRLIG

Presunciones

- Veamos un ejemplo simple planteado por la doctrina:
-
- *“A modo de ejemplo, consideremos el caso de una sociedad con cierre de ejercicio en diciembre de cada año. Las utilidades acumuladas al 31/12/2017 atribuibles al accionista en cuestión eran de \$ 20.000. Durante el ejercicio 2018 efectuó retiros por \$ 45.000, mientras que la utilidad contable de la sociedad fue de \$15.000 atribuibles a dicho accionista.*
-
- *Llevando lo antes detallado al ejemplo práctico, por los primeros \$ 20.000 la sociedad debió considerar la retención aplicable a cada fecha de pago de los retiros. Debido a que estos eran imputables a ganancias que tributaron el impuesto a las ganancias en cabeza de la sociedad a la tasa del 35%, no existe obligación de retención por parte de la sociedad.*

ART. 46.1 LIG ART. 66.3 DRLIG

Presunciones

- *Por los retiros que van desde los \$ 20.000 hasta los \$ 35.000, y que equivalen a las utilidades contables del ejercicio de la sociedad, esta tendrá tiempo hasta el vencimiento de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del accionista para ingresar la retención del 7%, considerando que las utilidades en cuestión tributarán a la tasa del 30% y que no hubo devoluciones entre la fecha de cierre del ejercicio y la fecha de vencimiento de la mencionada declaración jurada.*
-
- *Por el excedente de retiros de \$ 10.000, la sociedad deberá aplicar la regla de renta presunta dispuesta en el artículo 73 de la LIG”.*
- Florencia Fernández Sabella, “Precisando el esquema de integración de la renta empresarial con el dividendo: A propósito de su reglamentación”, publicado en Errepar. D.T.E. Febrero 2019.

ART. 46.1 LIG ART. 66.3 DRLIG

Presunciones

- Utilicemos el mismo ejemplo pero para el periodo fiscal 2018:
-
- Una sociedad con cierre de ejercicio en diciembre. Las utilidades acumuladas al 31/12/2018 atribuibles al accionista son de \$ 20.000. Durante el ejercicio 2019 efectuó retiros por \$ 45.000, mientras que la utilidad contable de la sociedad fue de \$15.000 atribuibles a dicho accionista.
-
- Por los primeros \$ 20.000 la sociedad debió practicar la retención del 7% a cada fecha de pago de los retiros.

ART. 46.1 LIG ART. 66.3 DRLIG

Presunciones

- Por los retiros que van desde los \$ 20.000 hasta los \$ 35.000, y que equivalen a las utilidades contables del ejercicio de la sociedad, esta tendrá tiempo hasta el vencimiento de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del accionista para ingresar la retención del 7%, considerando que las utilidades en cuestión tributarán a la tasa del 30% y que no hubo devoluciones entre la fecha de cierre del ejercicio y la fecha de vencimiento de la mencionada declaración jurada.
-
- Por el excedente de retiros de \$ 10.000, la sociedad deberá aplicar la regla de renta presunta dispuesta en el artículo 73 de la LIG

ART. 66.4 DRLIG Presunciones

- ***“Art. 66.4 - No se tendrá por configurado el ‘retiro de fondos’ en los términos de lo dispuesto en el inciso a) del primer párrafo del artículo 46.1 de la ley, cuando se acredite fehacientemente que su destino responde a operaciones realizadas en interés de la empresa”.***

ART. 66.4 DRLIG Presunciones

- Comentario:
-
- No se considera que existen “retiros de fondos”, cuando se acredite EN FORMA FEHACIENTE que el destino de los fondos RESPONDE A OPERACIONES REALIZADAS EN INTERES DE LA EMPRESA.
- Por lo tanto los **anticipos de honorarios de directores y socios gerentes**, y los **anticipos de honorarios por funciones técnico administrativas**, SON EN INTERES DE LA EMPRESA, y por lo tanto **no nos encontramos frente a posibles dividendos o utilidades presuntas** en los términos del art. 46.1 de la LIG. OBVIAMENTE DEBERAN SER APROBADOS COMO TALES POR LA ASAMBLEA O REUNION DE SOCIOS.

ART. 66.5 DRLIG Presunciones

- *“**Art. 66.5** - Cuando se verifique la devolución total o parcial de los fondos retirados que **hubieren dado lugar a la retención** del impuesto prevista en el artículo 90.3 de la ley, **ese impuesto, en su medida, deberá ser devuelto** de conformidad con el procedimiento que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos. En dicho supuesto **deberán aplicarse, respecto de esos retiros, las disposiciones del artículo 73 de la ley**”.*

ART. 66.5 DRLIG Presunciones

- Comentario:
-
- Si luego del momento en que la sociedad practicó la retención del 7% / 13%, los accionistas o socios, devuelven los fondos oportunamente retirados, el IMPUESTO RETENIDO DEBE SER DEVUELTO.
-
- El decreto no aclara a quien si al accionista o socio o a la sociedad que practico la retención.
-
- Pero la sociedad debe generar rentas presuntas en los términos del art. 73 de la LIG.

ART. 46.1 inciso b) Uso de bienes de la Sociedad

- *b) Los titulares, propietarios, socios, accionistas, cuotapartistas, fiduciantes o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el artículo 69 **tengan el uso o goce, por cualquier Título, de bienes del activo de la entidad, fondo o fideicomiso. En este caso se presumirá, admitiendo prueba en contrario, que el valor de los dividendos o utilidades puestos a disposición es el ocho por ciento (8%) anual del valor corriente en plaza de los bienes inmuebles y del veinte por ciento (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, los importes pagados podrán ser descontados a los efectos del cálculo del dividendo o utilidad.*

ART. 46.1 inciso b) Uso de bienes de la Sociedad

- Comentario:
- En el art. 46.1 inciso b) de la LIG, nos encontramos frente al caso donde los accionistas o socios de una sociedad, utilizan para uso personal bienes inmuebles o bienes muebles de la sociedad. POR EJEMPLO UN ACCIONISTA VIVE CON SU FAMILIA EN UN INMUEBLE DE LA SOCIEDAD. O UN SOCIO UTILIZA PARA USO PARTICULAR UN AUTOMOTOR DE LA SOCIEDAD.
- Desde ya que se podría haber pactado entre el accionista o socio y la sociedad, una remuneración o alquiler por el uso de los bienes, generando una renta gravada en cabeza de la sociedad (a la alícuota del 30% o 25% según corresponda), y un gasto no deducible para el accionista o socio, ya que para estos últimos se trata de un consumo.
- En este caso resulta de suma importancia destacar que esta presunción de disposición de bienes de la sociedad por parte de los accionistas o socios ADMITE PRUEBA EN CONTRARIO.

ART. 46.1 inciso b) Uso de bienes de la Sociedad

- La presunción de dividendos o utilidades debe calcularse de la siguiente manera:
- Si se trata de bienes INMUEBLES, el dividendo o utilidad presuntos es equivalente al 8% anual del valor corriente en plaza del inmueble.
-
- Si se trata de OTROS BIENES, el dividendo o utilidad presuntos es equivalente al 20% anual del valor corriente en plaza del bien.
-
- Dentro de esta presunción encontramos el caso donde el accionista o socio vive con su familia en un inmueble que pertenece a la sociedad.
-
- Dentro de esta presunción encontramos el caso donde el accionista o socio utiliza para uso particular un automóvil que pertenece a la sociedad.

ART. 46.1 inciso b) Uso de bienes de la Sociedad

- La presunción resulta operativa aunque se haya pactado una remuneración por el uso de los bienes entre el accionista o socio y la sociedad, ya que la ley establece que de realizarse pagos por el uso de los bienes, esos pagos se descuentan del importe de los dividendos o utilidades presuntos.
-
- Acá nos encontramos frente a una situación que podría resultar absurda, cuando el alquiler de mercado de los bienes esté por debajo de los valores presumidos por la ley (8% y 20%)

ART. 46.1 inciso c) Bienes de la Sociedad en garantía

- *“c) Cualquier bien de la entidad, fondo o fideicomiso, esté afectado a la garantía de obligaciones directas o indirectas de los titulares, propietarios, socios, accionistas, cuotapartistas, fiduciantes o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el artículo 69 y **se ejecute dicha garantía**. De verificarse esta situación, el dividendo o utilidad se calculará respecto del valor corriente en plaza de los bienes ejecutados, hasta el límite del importe garantizado”.*

ART. 46.1 inciso c) Bienes de la Sociedad en garantía

- Comentario:
-
- Acá nos encontramos frente a bienes de la sociedad que se ofrecen en garantía de obligaciones de los accionistas o socios.
-
- En este caso para que la presunción de dividendos o utilidades resulte operativa, se debe ejecutar la garantía.
-
- El dividendo o utilidad presunta es equivalente al valor corriente en plaza del bien ejecutado. Pero tiene como límite el importe garantizado.

ART. 66.6 DR Bienes de la Sociedad en garantía

- El art. 66.6 del DR de la LIG, establece que:
-
- *“Art. 66.6 - Lo dispuesto en el inciso c) del primer párrafo del artículo 46.1 de la ley **no resultará de aplicación en la medida que exista una retribución por el otorgamiento de la garantía, que se hubiera fijado en condiciones de mercado entre partes independientes**”.*
-
- Comentario:
-
- El decreto reglamentario aclara que no aplica la presunción, cuando se haya fijado una remuneración entre el accionista o socio y la sociedad, por el otorgamiento de la garantía.
-
- Pero se aclara que la remuneración debe fijarse en condiciones de mercado entre partes independientes.

ART. 46.1 inciso d) Compra o venta de Bienes de la Sociedad

- *d) Cualquier bien que los sujetos comprendidos en el artículo 69 **vendan o compren** a sus titulares, propietarios, socios, accionistas, cuotapartistas, fiduciarios o beneficiarios de los sujetos, **por debajo o por encima, según corresponda, del valor de plaza.** En tal caso, el dividendo o utilidad se calculará por la diferencia entre el valor declarado y dicho valor de plaza.*
- Comentario:
- En este caso nos encontramos frente a la venta de bienes de la sociedad a los accionistas o socios, por debajo de los valores de plaza de los bienes.
-
- O cuando la sociedad compra bienes de los accionistas o socios, por encima de los valores de plaza de los bienes.
-
- En este caso el dividendo o utilidad se calcula por la diferencia entre el valor declarado y el valor de plaza de los bienes.

ART. 46.1 inciso e) Gastos de lo accionistas o socios

- e) **Cualquier gasto** que los sujetos comprendidos en el artículo 69, realicen a favor de sus titulares, propietarios, socios, accionistas, cuotapartistas, fiduciantes o beneficiarios, **que no respondan a operaciones realizadas en interés de la empresa**, por el importe de tales erogaciones, **excepto que los importes fueran reintegrados, en cuyo caso resultará de aplicación el artículo 73 de la ley.**

ART. 46.1 inciso e) Gastos de lo accionistas o socios

- Comentario:
- Aquí nos encontramos frente al caso donde la sociedad paga gastos de los accionistas o socios.
- En este caso el dividendo o utilidad presunta es el importe del gasto pagado por la sociedad.
-
- Por ejemplo el impuesto sobre los bienes personales, que paga la sociedad, en su carácter de responsable sustituto en los términos del art. 25.1 de la ley de impuesto sobre los bienes personales, si luego no le reclama el reintegro al accionista o socio.
-
- Ahora bien en el caso de que los accionistas o socios, en forma posterior, reintegren el importe del gasto pagado por la sociedad, corresponde calcular renta presunta en cabeza de la sociedad en los términos del art. 73 de la LIG.

ART. 46.1 inciso f) Anticipos de sueldos u Honorarios

- “f) Los titulares, propietarios, socios, accionistas, cuotapartistas, fiduciarios o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el artículo 69 perciban sueldos, honorarios u otras remuneraciones, **en tanto no pueda probarse la efectiva prestación del servicio o que la retribución pactada resulte adecuada a la naturaleza de los servicios prestados o no superior a la que se pagaría a terceros por servicios similares**”.

ART. 46.1 inciso f) Anticipos de sueldos u Honorarios

- Comentario:
-
- Se trata del caso en el cual la sociedad, le paga a los accionistas o socios, sueldos u honorarios, pero no puede acreditarse cual es la efectiva prestación que realizo el accionista o socio para la sociedad.
-
- O cuando el accionista o socio le presta un servicio a la sociedad, pero la remuneración es mayor al que se le pagaría a terceros por el mismo servicio.

ART. 66.7 DR Anticipos de sueldos u Honorarios

- ***“Art. 66.7 - Cuando se anticipen sueldos, honorarios u otras remuneraciones a los directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia, así como a los socios administradores, que sean titulares, propietarios, socios, accionistas, cuotapartistas, fiduciarios o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el artículo 69 de la ley y excedan el importe fijado por la asamblea de accionistas o reunión de socios, correspondientes al ejercicio por el cual se adelantaron, esos importes quedarán comprendidos en los términos del inciso f) del primer párrafo del artículo 46.1 de la ley en la medida que hubiera utilidades distribuibles en ese ejercicio. En tal caso, en la fecha de presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias, las entidades comprendidas en las disposiciones del artículo 46 deberán ingresar el impuesto establecido en el artículo 90.3 de la ley.*”**

ART. 66.7 DR Anticipos de sueldos u Honorarios

- *Si el monto a que hace referencia el párrafo precedente **hubiera quedado alcanzado por una retención de impuesto a las ganancias** en cabeza de su beneficiario en concepto de sueldo, honorario u otra remuneración que se otorguen, **el impuesto oportunamente retenido deberá ser devuelto** -previa compensación con otras obligaciones a cargo del contribuyente- en los términos, plazos y condiciones que a tal efecto establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos”.*

ART. 66.7 DR Anticipos de sueldos u Honorarios

- Comentario:
- El decreto reglamentario incluye dentro de la presunción de dividendos y utilidades, a los anticipos de sueldos u honorarios, a directores, síndicos, o socios administradores, que superen el importe aprobado por la asamblea o reunión de socios. Pero se aclara que corresponde la presunción en la medida que existan utilidades distribuibles en ese ejercicio.
-
- En el momento del vencimiento de la declaración jurada de impuesto a las ganancias de la sociedad, la sociedad debe ingresar el impuesto cedular del art. 90.3.
-
- Ahora bien si el “*anticipo*” de sueldo u honorario hubiese sufrido la retención de impuesto a las ganancias, en cabeza del accionista o socio, el impuesto retenido debe ser devuelto.

ART. 142 DR Sueldos Honorarios por funciones técnico adm.

- Dos últimos párrafos:
- *Las remuneraciones a que se refiere el inciso j) del artículo 87 de la ley **no incluyen los importes que los directores, síndicos, miembros del consejo de vigilancia o socios administradores pudieran percibir por otros conceptos (sueldos, honorarios, etc.),** los que tendrán el tratamiento previsto en la ley según el tipo de ganancia de que se trate. (SON DEDUCIBLES AL 100%).*
-
- *A los efectos indicados **deberá acreditarse que las respectivas sumas responden a efectivas prestaciones de servicios, que su magnitud guarda relación con la tarea desarrollada y, de corresponder, que se ha cumplimentado con las obligaciones previsionales pertinentes***".

ART. 142 DR Sueldos Honorarios por funciones técnico adm.

- Comentario:
- Nos interesa destacar que los sueldos que perciben los directores o socios gerentes, por el desarrollo de tarea específicas dentro de la sociedad en relación de dependencia, son deducibles al 100% en cabeza de la sociedad. Siendo rentas de 4º categoría para los directores o socios gerentes.
-
- En tal orden de ideas el decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias, en sus dos últimos párrafos del art. 142, establece dos condiciones:
-
- La primera que por esos sueldos u honorarios por funciones técnicas, existe una efectiva prestación de servicios entre el director y la sociedad.
- Y la segunda que la remuneración guarde relación con la tarea desarrollada por el director o socio gerente.

ART. 46.1 Presunciones Familiares de los accionistas o socios

- *“También se considerará que **existe la puesta a disposición de dividendos o utilidades** asimilables cuando se verifiquen los supuestos referidos respecto del **cónyuge o conviviente** de los titulares, propietarios, 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**”.*
-
- Comentario:
- Se debe destacar que todas las presunciones enumeradas en el art. 46.1 resultan de aplicación para el caso del cónyuge o conviviente de los accionistas o socios.
-
- Como también para los siguientes familiares de los accionistas o socios: ascendientes o descendientes en primer grado de consanguinidad o afinidad.

ART. 46.1 Presunciones Sociedades

Art. 49 inciso b)

- *“Las mismas previsiones serán de aplicación cuando las **sociedades y fideicomisos comprendidos en los incisos b) y c) del artículo 49 opten por tributar como sociedades de capital** conforme las disposiciones del cuarto párrafo del artículo 50, así como también respecto de los establecimientos permanentes a los que se hace referencia en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 69”.*
-
- Comentario:
-
- Finalmente se aclara que todas las presunciones del art. 46.1 de la LIG, resultan de aplicación para las sociedades del art. 49 inciso b) de la LIG, que hubiesen ejercido la opción de tributar como sociedades de capital.

Derogación del impuesto de igualación

- El art. 83 de la ley 27.430, establece que:
-
- ***“Art. 83 - Las disposiciones previstas en el primer artículo sin número agregado a continuación del artículo 69 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, **no resultarán de aplicación para los dividendos o utilidades atribuibles a ganancias devengadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018**”.***

Derogación del impuesto de igualación

- Comentario:
-
- El impuesto de igualación tipificado en el art. 69.1 de la LIG, se deroga para los ejercicios iniciados a partir del 01.01.2018.
-
- Pero resulta de aplicación para los dividendos o utilidades puestos a disposición a partir del 01.01.2018, que correspondan a ejercicios en los cuales la sociedad tributó impuesto a las ganancias a la alícuota del 35%.

Derogación del impuesto de igualación

- **El art. 102.1 del DR de la LIG, establece que:**
- Último párrafo
- ***A efectos de lo dispuesto en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 69 de la ley, cuando se distribuyan dividendos o utilidades acumulados, atribuibles a ejercicios fiscales iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2018, las ganancias a considerar incluirán a la de los ejercicios iniciados con posterioridad a esa fecha”.***
- Comentario:
-
- El decreto reglamentario aclara que cuando se aplique el impuesto de igualación, respecto de ejercicios iniciados antes del 01.01.2018, se debe tener en cuenta las ganancias de los ejercicios iniciados luego del 01.01.2018.

Art. 72 LIG Dividendos y Utilidades en especie

- El art. 72 de la LIG, establece que:
-
- *“**Art. 72** - Cuando la puesta a disposición de dividendos o la distribución de utilidades, en especie, origine una diferencia entre el valor corriente en plaza a esa fecha y su costo impositivo, relativo a todos los bienes distribuidos en esas condiciones, la misma se considerará resultado alcanzado por este impuesto y deberá incluirse en el balance impositivo de la entidad correspondiente al ejercicio en que la puesta a disposición o distribución tenga lugar”. (NO MODIFICADO POR LA LEY 27.430)*

Art. 72 LIG Dividendos y Utilidades en especie

- Comentario:
-
- En el caso de distribución de dividendos o de utilidades, en especie, se debe tener en cuenta el valor corriente en plaza de los bienes distribuidos.
-
- La diferencia entre el valor corriente en plaza y el costo impositivo de los bienes distribuidos, se considerará resultado alcanzado por el impuesto a las ganancias y deberá incluirse en el balance impositivo de la sociedad correspondiente al ejercicio de la puesta a disposición de los bienes.

Art. 71 DR LIG Bienes adjudicados a los accionistas o socios

- El art. 71 del decreto reglamentario de la LIG, establece que:
-
- *“**Art. 71** - Los bienes que las sociedades y empresas comprendidas en los incisos b), d), e) y en el último párrafo del artículo 49 de la ley y las sociedades de responsabilidad limitada y en comandita simple y por acciones, adjudiquen a sus socios y dueños en caso de disolución, retiro o reducción de capital, se considerarán realizados por la sociedad o empresa por un precio equivalente al valor de plaza de los bienes al momento de su adjudicación”.*
-
- **TEXTO S/DECRETO 1170/2018 - BO: 27/12/2018**

Art. 71 DR LIG Bienes adjudicados a los accionistas o socios

- Comentario:
-
- Los bienes que las sociedades adjudiquen a sus accionistas o socios, en caso de disolución de la sociedad, se deben considerar realizados por la sociedad, al precio de plaza de los bienes el momento de la adjudicación.

Art. 96 LIG Valuacion de activos financieros Resultado por tenencia

- El art. 96 de la LIG, establece que:
- *c) Los títulos públicos, bonos y demás valores -excluidas las acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales, cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares- que se coticen en bolsas o mercados: al último valor de cotización a la fecha de cierre del ejercicio. **Las monedas digitales al valor de cotización a la fecha de cierre del ejercicio, conforme lo establezca la reglamentación.** (EL DESTACADO EN NEGRITA FUE INCORPORADO POR LA LEY 27.430)*

Art. 96 LIG Valuacion de activos financieros Resultado por tenencia

- Comentario:
- Los sujetos incluidos en los incisos a) a e) del art. 49 de la LIG, deben valorar los **títulos públicos, bonos y demás valores**, al valor de cotización a la fecha de cierre del ejercicio, **quedando gravado el resultado por tenencia** de los mismos.
-
- Lo mismo ocurre con las monedas digitales.
-
- Quedan exceptuados: las acciones, los valores representativos de acciones, los certificados de depósito de acciones, los demás valores, las cuotas y participaciones sociales, las cuotapartes de fondos comunes de inversión, los certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares. Por lo tanto **no se grava el resultado por tenencia.**

Jurisprudencia Ganancias e IVA

- Surpiel SA TFN Sala D 17.04.2006
- Dictamen 41/2013
- Resolución ANSES 443/1992
- Art. 7 inciso h) apartado 18) LEY DE IVA
- Dictamen 45/2002
- Scaramela Julio Cesar TFN Sala A 27.12.2012
- Paolini Eugenio TFN Sala B 11.06.2008
- Freire Andrés y Bilinkis Santiago TFN Sala D 23.11.2007
- Garat Howard Luis CNACAF Sala V 05.09.2001
- Trod Luis Moises CNACAF Sala III 01.02.2000

Art. 73 LIG Disposición de fondos o bienes a favor de 3º

- *“**Art. 73** - 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.***

Art. 73 LIG Disposición de fondos o bienes a favor de 3º

- *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 o en el primer artículo agregado a continuación del artículo 46”.*

Art. 73 LIG Disposición de fondos o bienes a favor de 3º

- Comentario:
- Igual que en el texto anterior del art. 73 de la LIG (antes de la reforma), corresponderá determinar renta presunta de 3º categoría, en el caso de DISPOSICION DE FONDOS O BIENES a favor de terceros **que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa.**
-
- Con la reforma, desaparece del art. 73 de la LIG, la siguiente expresión *“Las disposiciones precedentes no se aplicarán a las entregas que efectúen a sus socios las sociedades comprendidas en el apartado 2 del inciso a) del artículo 69”.*
- Por lo tanto ahora quedan alcanzadas por las disposiciones del art. 73 de la LIG, **“Las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita simple y la parte correspondiente a los socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones, en todos los casos cuando se trate de sociedades constituidas en el país”.**

Art. 73 LIG Disposición de fondos o bienes a favor de 3º

- CALCULO DE LA RENTA PRESUNTA DE 3º CATEGORIA
-
- **En el caso de disposición de fondos**, la renta presunta de 3º categoría, se determinará en función del interés anual que determine la reglamentación, **de acuerdo a cada tipo de moneda.**
-
- **En el caso de disposición de bienes**, la renta presunta de 3º categoría, será en el caso de **INMUEBLES del ocho por ciento (8%) anual** del valor corriente en plaza y en el caso del **RESTO DE LOS BIENES del veinte por ciento (20%) anual** del valor corriente en plaza.

Art. 73 LIG Disposición de fondos o bienes a favor de 3º

- TRATAMIENTO DE LOS PAGOS POR EL USO 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.
-
- NO CORRESPONDE LA APLICACIÓN DE LA PRESUNCION
- No corresponde la aplicación de renta presunta cuando las disposiciones de bienes se realicen a terceros **en condiciones de mercado.**

Art. 103 DR Disposición de fondos o bienes a favor de 3º

- Comentario:
- SOCIEDADES VINCULADAS ECONOMICAMENTE
-
- Producto de la reforma, el decreto reglamentario aclara que el instituto resulta de aplicación, **cualquiera sea la naturaleza y la residencia del prestatario y la relación que pudiera tener con la empresa que gire los fondos.**
-
- Por lo tanto cuando se realicen disposiciones de fondos a empresas del mismo grupo económico resulta de aplicación el instituto del art. 73 de la LIG.

Art. 103 DR Disposición de fondos o bienes a favor de 3º

- SOCIOS ADMINISTRADORES
- En materia de disposición de fondos que no desencadenan la aplicación de la presunción, a la hora de referirse a los **anticipos de honorarios** de directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia, **se incorpora a los socios administradores, siempre que no excedan los importes fijados por la asamblea** correspondiente al ejercicio por el cual se adelantaron y siempre que esos anticipos se encuentren individualizados y registrados contablemente.
-
- Se agrega que, en el caso de excederse los importes aprobados por la asamblea, tratándose de directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia que no sean los sujetos comprendidos en el inciso f) del primer párrafo del artículo 46.1 de la LIG, será de aplicación la presunción del art. 73 de la LIG.

Art. 103 DR Disposición de fondos o bienes a favor de 3º

- CALCULO DE LA RENTA PRESUNTA DE TERCERA CATEGORIA
-
- **En el caso de disposición de fondos:**
-
- En el caso de disposición de fondos, la renta presunta de 3º categoría, se determinará en base al **costo financiero total o tasa de interés compensatorio efectiva anual**, calculada conforme las disposiciones del BCRA, que publique el BNA para operaciones de préstamo en moneda nacional y extranjera, aplicable de acuerdo a las características de la operación y del sujeto receptor de los fondos.

Art. 103 DR Disposición de fondos o bienes a favor de 3º

- CALCULO DE LA RENTA PRESUNTA DE TERCERA CATEGORIA
- **En el caso de disposición de bienes:**
-
- En el caso de disposiciones de bienes, al importe total de ganancia presunta (8% anual del valor corriente en plaza de los inmuebles, y 20% anual del valor corriente en plaza del resto de los bienes), **se le podrán descontar los importes que el tercero haya pagado** en el mismo período fiscal por el uso o goce de los bienes dispuestos.

Art. 103 DR Disposición de fondos o bienes a favor de 3º

- **Momento en que se debe calcular la renta presunta:**
-
- El 8% y el 20% se calculan sobre el valor de plaza de los bienes, por primera vez, **a la fecha de la disposición** y, luego de mantenerse la disposición del bien, **al inicio de cada ejercicio fiscal** durante el transcurso de la disposición.

Art. 103 DR Disposición de fondos o bienes a favor de 3º

- **Determinación del valor de plaza de los bienes:**
-
- Inmuebles
-
- El valor de plaza de los INMUEBLES deberá surgir, de una constancia emitida y suscripta por un CORREDOR PUBLICO INMOBILIARIO matriculado ante el organismo que tenga a su cargo el otorgamiento y control de las matrículas en cada ámbito geográfico del país, pudiendo REEMPLAZARSE por una constancia emitida por una entidad bancaria perteneciente al Estado Nacional, Provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Art. 103 DR Disposición de fondos o bienes a favor de 3º

- **Determinación del valor de plaza de los bienes:**
-
- Bienes muebles:
-
- El valor de plaza de los BIENES MUEBLES, deberá surgir de un informe emitido por un VALUADOR INDEPENDIENTE, en los términos del artículo 284 de la ley 27430. Las entidades u organismos que otorgan y ejercen el control de la matrícula de profesionales habilitados para realizar valuaciones de bienes deberán proporcionar a la AFIP el listado de los referidos profesionales en los términos que esta última determine.

Art. 103 DR Disposición de fondos o bienes a favor de 3º

- DEVOLUCION DE LOS FONDOS O BIENES
-
- La imputación de intereses y ganancias, presuntos, cesará cuando se produzca LA DEVOLUCION DE LOS FONDOS O DE LOS BIENES, considerando que la devolución implica, en el momento en que se produzca, la cancelación del préstamo respectivo con más los intereses y ganancias, devengados, capitalizados o no, generados por la disposición de fondos o bienes respectiva.

Art. 103 DR Disposición de fondos o bienes a favor de 3º

- OPERACIONES REALIZADAS EN CONDICIONES DE MERCADO COMO ENTRE PARTES INDEPENDIENTES. INFORME DE CONTADOR PUBLICO
- La imputación de intereses y ganancias presuntos **no corresponde** cuando la **disposición de fondos o de bienes** se hubiera efectuado APLICANDO TASAS O GANANCIAS INFERIORES a las previstas en el tercer párrafo del presente artículo y en el inciso b) del primer párrafo del artículo 73 de la ley, respectivamente, **y pudiera demostrarse que las operaciones de disposición fueron realizadas en condiciones de mercado como entre partes independientes.**
- A tales efectos, la empresa deberá presentar, en los términos y con los requisitos que disponga la AFIP, un INFORME SUSCRITO POR CONTADOR PUBLICO independiente **en el que se detallen, las razones que fundamenten el cumplimiento de tales condiciones de mercado como entre partes independientes.**

Art. 103 DR Disposición de fondos o bienes a favor de 3º

- PRESUNCION DE DIVIDENDOS Y UTILIDADES DEL ART. 46.1 DE LA LIG
-
- En los casos de presunción de puesta a disposición de dividendos y utilidades a que se refiere el artículo 46.1 de la ley, serán aplicables las disposiciones del artículo 73, sobre los importes de fondos o valores de plaza de bienes dispuestos, **en la medida que estos superen el monto de las utilidades acumuladas al cierre del último ejercicio anterior.**