

# **ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES**

## **CICLO INTRODUCTORIO A LA ESPECIALIDAD TRIBUTARIA**

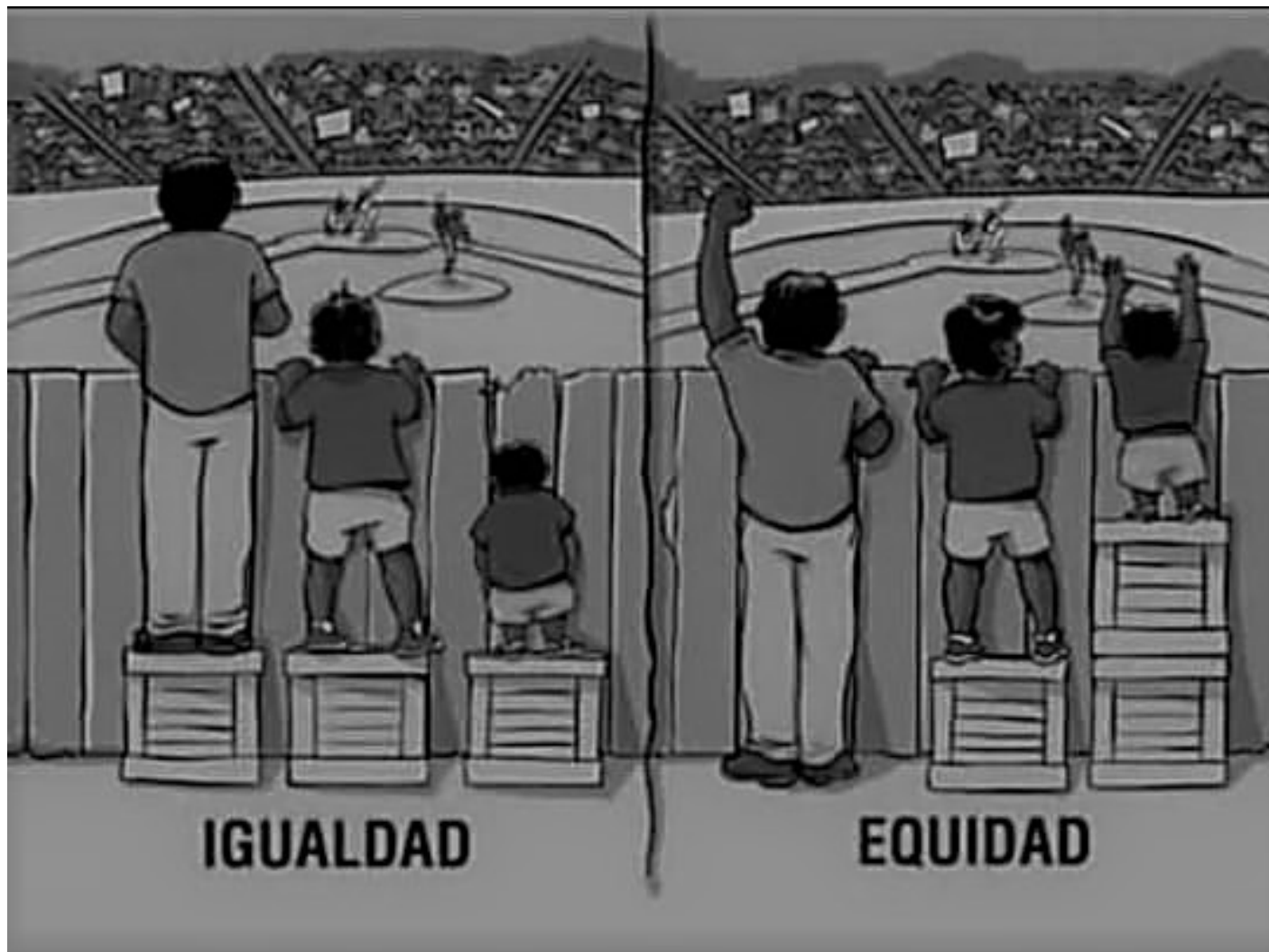
### **INTEGRACIÓN DE LA RENTA DE LAS SOCIEDADES DE CAPITAL Y SUS ACCIONISTAS**

Cres. Ariel Becher y Pablo Belaich

23/10/2024

# **CONSIDERACIONES TEÓRICAS LA SOCIEDAD DE CAPITAL COMO SUJETO**

- ✓ Justificación para el otorgamiento de personalidad fiscal
  - Distintos tipos de accionistas: inversor, especulador y empresario
  - Teoría del beneficio y noción de capacidad contributiva
  - Extrafiscalidad
  - Equidad
  - Razones políticas
  - La tributación internacional
  - La traslación
  - El control administrativo



# CONSIDERACIONES TEÓRICAS

## LA SOCIEDAD DE CAPITAL COMO SUJETO

- Relación entre el impuesto societario y el personal
  - Sistema de no integración, clásico o de impuestos separados
  - Sistemas de integración
    - *total o de crédito total o de sociedad de personas*
    - *parcial o de crédito parcial al accionista*
    - *de deducción del dividendo pagado*
    - *anómalo*

# Impuesto sobre la renta

## TRATAMIENTO DE LA SOCIEDAD Y DEL ACCIONISTA

### IMPUESTO TOTAL PARA EL INVERSOR INDIVIDUAL EN ALGUNOS DE LOS DISTINTOS SISTEMAS RECONOCIDOS EN LA LEGISLACIÓN COMPARADA

**NOTA:** LOS CÁLCULOS SE REALIZARON EN BASE A LAS ALÍCUOTAS VIGENTES EN ARGENTINA HASTA EL 31/12/2017 Y BAJO LAS HIPÓTESIS QUE EN CADA CASO SE INDICAN

	SEPARACION		INTEGRACION							
	Clásico o No Integración		Total o de Sociedad de Personas		Parcial (i) o de Crédito Parcial		Deducción de Dividendos		Exención de Dividendos Cobrados (anómalo)	
	(A)	(B)	(A)	(B)	(A)	(B)	(A)	(B)	(A)	(B)
Gcia. Societaria	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Imp. Societario (ii)	-35	-35	-35	-35	-35	-35	-	-	-35	-35
Gcia. Distribuible	65	65	65	65	65	65	100	100	65	65
Acrecentamiento	-	-	35	35	-	-	-	-	-	-
Dividendo Gravable	65	65	100	100	65	65	100	100	-	-
Imp. Personal a tasa marginal	22,75	3,25	35	5	22,75	3,25	35	5	-	-
Crédito otorgado	-	-	-35	-35	-22,75	-22,75	-	-	-	-
A pagar por accionista (saldo a su favor)	22,75	3,25	-	-30	-	-19,5	35	5	0(6,50*)	0(6,50*)
Gcia. Neta accionista	42,25	61,75	65	95	65	84,5	65	95	65(58,50*)	65(58,50*)
Recaudación total	57,75	38,25	35	5	35	15,5	35	5	35(41,50*)	35(41,50*)

(A) Alícuota marginal máxima - Art. 94 LIG (35%)

(B) Alícuota marginal mínima - Art. 94 LIG (5%)

(i) Crédito sin limitaciones hasta la alícuota del impuesto societario, sin acrecentamiento.

(ii) Excepto juegos de azar , Art. 73 LIG (41.5%)

\* Por efecto de la ley N°26.893 (B.O . 23/9/13) Derogado por art. 75 L 27260 (LSF)

# **CONSIDERACIONES TEÓRICAS**

## **LA SOCIEDAD DE CAPITAL COMO SUJETO**

- ✓ Alícuota aplicable
- ✓ El impuesto societario y las ganancias de capital
- ✓ Las sociedades de personas y las empresas unipersonales
- ✓ La composición del dividendo

# LA SOCIEDAD DE CAPITAL COMO SUJETO

- ✓ **Evolución legislación Argentina**
- ✓ **Enumeración Legal**
- ✓ **Reforma Ley 27.430:** se incorporan como *sociedades de capital* a las SAU y a las SAS (sometidas a tasa corporativa); las sociedades de personas y ciertos fideicomisos pueden *optar* por tributar como sociedades de capital.
- ✓ **Ley 27.440 de “Financiamiento productivo”**(PBO 11/5/18 arts. 205 y 206) y Dto. 471/18 (art. 12): los casos de FF y FCI cerrados.
- Tasas aplicables hasta antes de la última reforma : **general 35%**; 30% (2018-2020); 25% (2021 y ss.) **Explotación juegos de azar: 41,5%**.

# LA INTEGRACIÓN CON EL TITULAR

- Reforma 2017 (No Vigente)
  - Tasa aplicable a *dividendos y utilidades (incluso fictos)*: **13 %(\*)** i) a retener por la sociedad: *pago U y D* para residentes no inscriptos y BBEE; *a cuenta* para residentes inscriptos; ii) **7 %** hasta 2020(\*); iii) si las ganancias societarias estuvieron alcanzadas con la tasa del 35 %, no correspondía retención; iv) los EEPP debían ingresar el 13 % (o 7 %), al remesar utilidades a su CM(\*).

(\*) *Tasa conjunta cercana a 35 %.*



# LA INTEGRACIÓN CON EL TITULAR

- Dividendos (utilidades) pagados por sociedades argentinas
  - Ejemplo

	Hasta 2017	2018-2020	2021 y ss (*)
Ganancia Societaria	100	100	100
IG corporativo	(35)	(30)	(25)
Dividendo	65	70	75
Retención (tasa)	-	(4,90)	(9,75)
Ganancia neta accionista	65	65,10	65,25
Recaudación	35	34,90	34,75

(\*) Por efectos de la L 27.630 no llegó a aplicarse

# REFORMA IMP. A LAS GANANCIAS

- Reforma de alícuotas del Impuesto a las Ganancias (Ley 27.630) – Art. 73 LIG

Ganancia neta imponible acumulada		Pagarán	Más el %	Sobre el excedente de
Más de \$	A \$			
0	14.301.209,21	0	25%	0
14.301.209,21	143.012.092,08	1.901.237,14	30%	14.301.209,21
143.012.092,08	En adelante	42.188.567,16	35%	143.012.092,08

(\*) Dividendos sujetos a retención del 7% ( $35\% + 4,55\% = 39,55\%$ )

Ejercicios que se inicien a partir del 1/1/2023, inclusive

# REFORMA IMP. A LAS GANANCIAS

## Impuesto a las Ganancias Personas Jurídicas Escala 2024

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

(\*) Dividendos sujetos a retención del 7% ( $35\% + 4,55\% = 39,55\%$ )  
Ejercicios que se inicien a partir del 1/1/2024, inclusive

# LA INTEGRACIÓN CON EL TITULAR

- Dividendos y utilidades
  - Imputación (Art. 24 inc. a)
  - Dividendo gravado y no computable (Arts. 48 inc. i); 49 y 68 LIG)
  - Dividendo en especie (Art. 75 LIG)
  - Deducción de gastos, impuestos e intereses (Arts. 83 y 85 inc. a) LIG). Antecedentes administrativos y jurisprudenciales controvertidos.

# LA INTEGRACIÓN CON EL TITULAR

- PPHH/2da Categoría:
  - Se presume la existencia de la distribución de un *dividendo (utilidad)* a partir de:
    - retiro de fondos
    - uso o goce de bienes de la sociedad
    - garantía sobre bienes del ente en beneficio del accionista o socio
    - gastos realizados a favor de titulares
    - sueldos u honorarios sin prestación probada, o no adecuados a aquella

*Límite:* utilidades acumuladas al cierre anterior. Al excedente se le aplica la presunción del art. 76 LIG  
También aplica en caso de Sociedades del exterior.

# IMPUESTO DE IGUALACION

Cuando los sujetos empresa “efectúen pagos de dividendos o, en su caso, distribuyan utilidades, en dinero o en especie, **que superen las ganancias determinadas en base a la aplicación de las normas generales de esta ley**, acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de dicho pago o distribución, deberán retener con carácter de pago único y definitivo, el treinta y cinco por ciento (35%) sobre el referido excedente [...]

La ganancia a considerar en cada ejercicio será la que resulte de **detraer a la ganancia determinada en base a la aplicación de las normas generales de esta ley, el impuesto pagado** por el o los períodos fiscales de origen de la ganancia que se distribuye o la parte proporcional correspondiente **y sumarle los dividendos o utilidades provenientes de otras sociedades de capital** no computados en la determinación de dicha ganancia en el o los mismos períodos fiscales”.

# IMPUESTO DE IGUALACION

- ❑ Incorporado por la Reforma del año 1998 (Ley 25063).
- ❑ Eliminado por la Reforma del año 2017 (Ley 27430).
- ❑ Objetivo del impuesto de igualación.
- ❑ Tasa: 35 %. Convenios para evitar la doble imposición internacional.
- ❑ Ganancias no gravadas/exentas por leyes especiales.
- ❑ Reorganización societaria: atributo fiscal.
- ❑ Orden de imputación
- ❑ Diferencias permanentes y transitorias.

# **IMPUESTO DE IGUALACION (*Cont.*)**

- ❑ Utilidades retenidas anteriores a la Reforma de 1998.
- ❑ Quebrantos impositivos anteriores y posteriores a la Reforma de 1998.
- ❑ Efectos de la inflación y otras distorsiones.
- ❑ Ganancias por tenencias accionarias (VPP). Actuación DGI 6/5/2005.
- ❑ Dividendos anticipados. Fallo Corte White Martins Cilindros Ltda. Suc. Argentina c/DGI, 8/10/2013.
- ❑ Estabilidad fiscal. Fallo Cerro Vanguardia CSJN 30/6/2009



# IMPUESTO DE IGUALACION (*Cont.*)

- ❑ Utilidades acumuladas hasta la Reforma de la Ley 27430.
- ❑ Art. 119 DR: Dividendos sujetos al impuesto cedular (7%) son los que se determinen, ajustados por inflación, de corresponder, al momento de su pago, tomando en consideración los estados contables de publicación, distribuidos con posterioridad al agotamiento de las utilidades a los ejercicios anteriores a 2018.

# IMPUESTO DE IGUALACION (*Cont.*)

- ❑ Art. 166 DR: a los efectos del impuesto de igualación, en caso de distribuciones de utilidades anteriores a 2018, las ganancias a considerar incluirán a la de los ejercicios iniciados con posterioridad a dicha fecha.
- ❑ La comparación se efectuará con las ganancias contables determinadas al cierre de los ejercicios iniciados con anterioridad sin contemplar el eventual ajuste contable por inflación.

# **ACTIVIDADES EN EL EXTERIOR DE 3ra. CATEGORIA POR RESIDENTES EN EL PAÍS**

- ❑ Tipo de organización en el exterior (art.130 LIG)
  - ▢ Establecimiento permanente: devengado
  - ▢ Rentas obtenidas en forma directa por sujetos empresa: devengado
  - ▢ Trust y similares: se imputa por el sujeto residente que los controle al año en que finalice el ejercicio de los trusts
  - ▢ Sociedades sin personalidad fiscal: según cierre de la sociedad

# **ACTIVIDADES EN EL EXTERIOR DE 3ra. CATEGORIA POR RESIDENTES EN EL PAÍS**

- ❑ Tipo de organización en el exterior (cont.)
  - ▢ Participación directa en sociedades del exterior: se imputan al cierre de ejercicio si se cumplen 3 requisitos:
    - ▢ Residentes controlan la sociedad
    - ▢ No disponga de medios materiales y personales o sus ingresos se originen en rentas pasivas
    - ▢ Impuesto efectivamente ingresado inferior al 75% del impuesto argentino (o sea baja o nula tributación o no cooperante)

# ESTABLECIMIENTOS ESTABLES EN EL EXTERIOR

- ❑ Resultado impositivo fuente extranjera
  - ▣ En moneda del país extranjero (*art. 129*).
  - ▣ Conversión a moneda argentina, a la fecha de cierre en el exterior (*art. 129*).
  - ▣ Imputación: al ejercicio fiscal en el que finalice el ejercicio del E.E. (*art. 130*).

# CREDITO POR IMPUESTOS DEL EXTERIOR

- ❑ Análogos nacionales
- ❑ Efectivamente pagados
- ❑ Incluye:
  - ▮ Crédito Indirecto
  - ▮ Retenciones
- ❑ Conversión: a moneda argentina del día de pago
- ❑ Exceso trasladable

# LECTURA ADICIONAL SUGERIDA

- Impuesto a las ganancias, por E. J. Reig, J. Gebhardt y R.H. Malvitano. Editorial Macchi – 11ma. edición ampliada y actualizada 2006
- Impuesto a las ganancias, por Luis O. Fernández. Editorial La Ley – 2da. Edición. 2009
- El impuesto a las ganancias, por Carlos A. Raimondi y Adolfo Atchabahian. Editorial La Ley – 4ta. Edición. 2007
- Venta de acciones y títulos valores en el impuesto a las ganancias, por Lorenzo, Edelstein y Calcagno – DTE Errepar – Julio 2004
- Primas de emisión. Improcedencia de su consideración como beneficios empresarios, por Angel Schindel – Revista Impuestos 2006 – B N° 17, pág. 2041
- 12° Congreso Tributario del C.P.C.E.-C.A.B.A., del 1 al 3 de Octubre de 2008 – EDICON Fondo Editorial Consejo – 2008.

# LECTURA ADICIONAL SUGERIDA (Cont.)

- Causas:
  - Werthein, Julio – TFN – “D” – 27/2/01 y Cámara – Sala I – 8/6/05
  - BIM BAM BUM Prod SA – TFN – “B” – 19/2/01
  - Soldati, Santiago – TFN – 26/4/04
  - El Fénix Americano – CSJN – 10/12/47
  - Frigorífico Mellino S.A. – Juzg.Civil y Comercial N° 11 Mar del Plata.
  - Comcard – TFN – 21/10/05
  - Hermanas Terciarias Franciscanas de la Caridad – TFN – “C” – 9/2/07
  - Swift Armour – TFN – “A” – 25/10/05
  - Enterteiment Deport - TFN – “B” - 30/3/07
  - Sol del Campo S.A. – CNACAF – 17/4/08



# LECTURA ADICIONAL SUGERIDA (Cont.)

- Dictámenes DGI:
  - DAT n° 4/1999
  - DAT n° 16/2000 (dividendos anticipados)
  - DAT n° 16/2001 (promoción industrial)
  - DAT n° 19/2001 (certificado de no retención)
  - DAT n° 27/2003
  - DAT n° 40/2003 (quebrantos)
  - DAT n° 11/2004
  - DAT n° 35/2004
  - DAT n° 65/2004
  - DAT n° 1/2006 (absorción pérdidas acumuladas).
- Actuación DGI N° 821 del 30/09/2010 (Proporcionalidad).
- HSCB NEW YORK LIFE SEGUROS DE VIDA S.A., Dictamen Procuradora de la Corte, 11/07/2014 (quebrantos anteriores).