

# AA EF ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES

Curso Introductorio a la Especialidad Tributaria

Tema: Sujetos



# RELACIÓN JURÍDICO- TRIBUTARIA ¿ENTRE QUIENES?

**Sujeto activo:** Estado (aplica poder de imperio conforme a derecho)

**Sujeto pasivo:** Contribuyente (cumple con las obligaciones de dar, hacer y soportar)



# RESPONSABLES POR DEUDA AJENA

---

*Ley de procedimientos tributarios (ley 11683)*

## Art 5:

- **Personas humanas**
- **Las sociedades, asociaciones, entidades, empresas, patrimonios cuando las leyes tributarias le atribuyan el hecho imponible**
- **Sucesiones indivisas**
- **Reparticiones estatales**

# RESPONSABLES POR DEUDA AJENA

---

Art 6 inciso 1 -: con los recursos que administren, perciben o disponen:

- a) El cónyuge que percibe y dispone de todas las rentas propias del otro.
- b) Los padres, tutores, curadores de los incapaces
- c) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, quienes ejerzan la administración de las sucesiones y, a falta de estos últimos, el cónyuge supérstite y los herederos.
- d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios
- e) Los administradores de patrimonios -incluidos los fiduciarios y las sociedades gerentes o administradoras de fideicomisos y fondos comunes de inversión-, empresas o bienes
- f) Los agentes de retención y los de percepción de los tributos

Inciso 2: Los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad que se fijen para tales responsables en las leyes respectivas

# RESPONSABLES POR DEUDA AJENA- SOLIDARIDAD

---

**Art 8 – 11.683:** Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo:

**(i) Sujetos del art 6 inciso 1 y socios de simples sociedades siempre que:**

- Los deudores no regularicen la obligación y,
- No puedan demostrar la inimputabilidad subjetiva

**(ii) Síndicos de los concursos y de las quiebras que no hicieron las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables**

**(iii) Agentes de retención y de percepción por el tributo que omitieron retener salvo que acrediten que los contribuyentes han abonado el gravamen y sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de estos, y por el que retenido han dejado de ingresar.**

# RESPONSABLES POR DEUDA AJENA- SOLIDARIDAD

---

- (iv) Los sucesores a título particular en el activo y pasivo de empresas
- (v) Los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo
- (vi) Los cedentes de créditos tributarios respecto de la deuda tributaria de sus cesionarios y hasta la concurrencia del importe aplicado a su cancelación
- (vii) Integrantes de UTEs, ACEs, consorcios y todo contrato asociativo
- (viii) Los contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados

# GANANCIAS DE LOS MENORES DE EDAD

---

Art. 31 LIG Derogado por la Ley 27.430 Art. 80 (BO 29/12/17)

**Art. 31 - Las ganancias de los menores de edad deberán ser declaradas por la persona que tenga el usufructo de las mismas. A tal efecto, las ganancias del menor se adicionarán a las propias del usufructuario.**

ARTÍCULO 2129 CCyC- Concepto de Usufructo

**Usufructo es el derecho real de usar, gozar y disponer jurídicamente de un bien ajeno, sin alterar su sustancia. Hay alteración de la sustancia, si es una cosa, cuando se modifica su materia, forma o destino, y si se trata de un derecho, cuando se lo menoscaba.**

# GANANCIAS DE LOS MENORES DE EDAD

---

Art. 25 del nuevo Código Civil y Comercial (Ley 26.994 BO 08.10.14) que entró en vigencia el 1 de Agosto de 2015

## ARTÍCULO 25 CCyC- Menor de edad y adolescente.

Menor de edad es la persona que no ha cumplido dieciocho años.

Este Código denomina adolescente a la persona menor de edad que cumplió trece años.

**ARTÍCULO 22.- Capacidad de derecho.** Toda persona humana goza de la aptitud para ser titular de derechos y deberes jurídicos. La ley puede privar o limitar esta capacidad respecto de hechos, simples actos, o actos jurídicos determinados.

**ARTÍCULO 23.- Capacidad de ejercicio.** Toda persona humana puede ejercer por sí misma sus derechos, excepto las limitaciones expresamente previstas en este Código y en una sentencia judicial.



# GANANCIAS DE LOS MENORES DE EDAD

Menores de 18 años con capacidades

MENORES DE 18 AÑOS CON CAPACIDADES	
■ EMANCIPADOS POR MATRIMONIO (27)	
■ PLENA CAPACIDAD SALVO:	
■ APROBAR CUENTAS DE TUTORES	
■ DONACIONES DE BIENES RECIBIDOS GRATUITAMENTE	
■ AFIANZAR OBLIGACIONES	
■ CON TÍTULO PROFESIONAL HABILITANTE (30)	
■ LIBRE ADMINISTRACIÓN	
■ LIBRE DISPOSICIÓN DE ASI ADQUIRIDOS	

**ARTÍCULO 30.CCy C- Persona menor de edad con título profesional habilitante.**

La persona menor de edad que ha obtenido título habilitante para el ejercicio de una profesión puede ejercerla por cuenta propia sin necesidad de previa autorización. Tiene la administración y disposición de los bienes que adquiere con el producto de su profesión y puede estar en juicio civil o penal por cuestiones vinculadas a ella.

# GANANCIAS DE LOS MENORES DE EDAD

---

## **ARTÍCULO 27 CCyC.- Emancipación.**

La celebración del matrimonio antes de los dieciocho años emancipa a la persona menor de edad. La persona emancipada goza de plena capacidad de ejercicio con las limitaciones previstas en este Código.

## **ARTÍCULO 697 CCyC.- Rentas.**

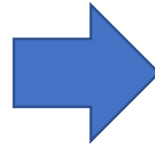
Las rentas de los bienes del hijo corresponden a éste. Los progenitores están obligados a preservarlas cuidando de que no se confundan con sus propios bienes. Sólo pueden disponer de las rentas de los bienes del hijo con autorización judicial y por razones fundadas, en beneficio de los hijos. Los progenitores pueden rendir cuentas a pedido del hijo, presumiéndose su madurez.

# GANANCIAS DE LOS MENORES DE EDAD

## Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias

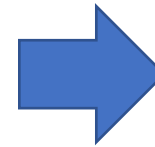
Hasta Julio 2015

Si el usufructo de las rentas lo tenía el menor



Las rentas eran declaradas por el menor de edad

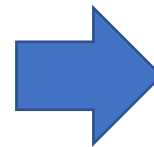
Si el usufructo de las rentas lo tenían los padres



Las ganancias del menor se adicionaban a las del usufructuario o sea los padres.

Hoy:

El usufructo de las rentas de los bienes del menor lo tiene el menor.



El menor resulta el usufructuario de sus propias rentas, revistiendo el carácter de contribuyente frente al impuesto.

La incapacidad jurídica de los menores, se resuelve con la figura del Responsable Sustituto (Arts. 6º y 7º L. 11683 y Art. 2 DR).

# GANANCIAS DE LA SOCIEDAD CONYUGAL

---

## Régimen tributario de la sociedad conyugal (Matrimonio)

El Código Civil y Comercial de la Nación (CCyC) ha establecido dos regímenes patrimoniales para el matrimonio:

☐ **Comunidad de ganancias:** Es el régimen general salvo pacto en contrario

- ✓ Bienes Propios (Art. 464)
- ✓ Bienes Gananciales (Art. 465)

☐ **Separación de bienes:**

Este régimen de separación de bienes fue una de las reformas introducidas al CCy C. Hasta agosto 2015 no estaban permitidos en nuestra legislación.

Se instrumenta por contratos prenupciales o por contratos celebrados durante el matrimonio.

# GANANCIAS DE LA SOCIEDAD CONYUGAL

---

## ¿Que establece la Ley de Impuesto a las Ganancias?

### **Art. 35 LIG - Ganancias atribuibles a cada cónyuge**

LOS CONTRIBUYENTES PODRÁN OPTAR POR MANTENER LA ATRIBUCIÓN REALIZADA CON ANTERIORIDAD A LA ENTRADA EN VIGENCIA DE ESTE ARTÍCULO RESPECTO DE LOS BIENES ADQUIRIDOS HASTA EL 31/12/17 [L. 27430, ART. 86, INC. C)] - (BO: 29/12/2017)

Para las rentas de los bienes adquiridos desde el 01/01/18 resulta obligatorio el procedimiento de atribución del actual Art. 35 (Ex Art.29) (modificado por la ley 27.430 de Dic-2017)

Para la renta de los bienes adquiridos con anterioridad al 01/01/18 puedo optar entre la aplicación del actual Art. 35 o la atribución que venía realizando en función de la anterior redacción del Art. 29.

Vamos a ver las 2 situaciones:

# GANANCIAS DE LA SOCIEDAD CONYUGAL

---

## Régimen tributario de la sociedad conyugal (Matrimonio)

**Art. 35 LIG - Corresponde atribuir a cada cónyuge, cualquiera sea el régimen patrimonial al que se someta a la sociedad conyugal, las ganancias provenientes de:**

- a) Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio, industria).**
- b) Bienes propios.**
- c) Otros bienes, por la parte o proporción en que hubiere contribuido a su adquisición, o por el cincuenta por ciento (50%) cuando hubiere imposibilidad de determinarla.**

# GANANCIAS DE LA SOCIEDAD CONYUGAL

---

## Régimen tributario de la sociedad conyugal (Matrimonio)

### Anterior Art. 29 LIG – Inciso c)

**Corresponde atribuir a cada cónyuge las ganancias provenientes de:**

**c) Bienes adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria.**

Art. 28 - Derogado por la L. 27430, Art. 80 (BO: 29/12/2017) para los ejercicios fiscales o años fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018

**Art. 28 - Las disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los beneficios de los cónyuges no rigen a los fines del impuesto a las ganancias, siendo en cambio de aplicación las normas contenidas en los artículos siguientes.**

# GANANCIAS DE LA SOCIEDAD CONYUGAL

---

## Régimen tributario de la sociedad conyugal (Matrimonio)

**Art. 30 LIG Derogado- Corresponde atribuir totalmente al marido los beneficios de bienes gananciales, excepto:**

**a) Que se trate de bienes adquiridos por la mujer en las condiciones señaladas en el inciso c) del artículo anterior.**

Ejemplo:

1.- Una mujer casada por el ejercicio de su profesión, Contadora, obtiene ingresos. ¿Quien los declara?.

2.- Con el producto de su profesión compra un departamento y lo alquila. Es un bien ganancial (civilmente) lo debería declarar el marido, pero la renta es atribuible a la mujer por tratarse de la renta de un bien adquirido con el producido de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria. Inc. c) Art. 29

3.- Ahorra la renta de ese departamento y compra un segundo departamento. Lo alquila. ¿Quién declara la renta? El marido. Este bien también es ganancial pero no fue adquirido con el producido de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria. Por otro lado, la renta de este segundo departamento no es fruto de su trabajo personal.

La renta de los bienes gananciales que no son del inc. c) del Art. 29 las declara el marido.



# GANANCIAS DE LA SOCIEDAD CONYUGAL

---

## Régimen tributario de la sociedad conyugal (Matrimonio)

**Art. 30 LIG Derogado (Cont.)- Corresponde atribuir totalmente al marido los beneficios de bienes gananciales, excepto:**

**b) Que exista separación judicial de bienes**

**c) Que la administración de los bienes gananciales la tenga la mujer en virtud de una resolución judicial**

# GANANCIAS DE LA SOCIEDAD CONYUGAL

---

## Régimen tributario de la sociedad conyugal (Matrimonio)

**Resumen que declara cada cónyuge en el anterior esquema:**

### **Marido**

- Renta de los Bienes propios
- Rentas de su trabajo personal
- Renta de los Bienes adquiridos con el producido de su profesión oficio empleo comercio o industria, aunque sean posteriores al matrimonio.
- Renta de los demás bienes gananciales.

### **Mujer**

- Renta de los Bienes Propios
- Renta de su actividad personal.
- Renta de los Bienes adquiridos con el producido de su profesión oficio empleo comercio o industria, aunque sean posteriores al matrimonio.

# GANANCIAS DE LA SOCIEDAD CONYUGAL

## Régimen tributario de la sociedad conyugal (Matrimonio)

En 2010 se aprueba la Ley 26.618 de Matrimonio igualitario (BO 22/07/2010).

Problema: El Tratamiento de la Renta de los Bienes Gananciales

Para aclarar el tema el 28/04/2011 se publicó en BO la **Circular AFIP 8 de 2011**.

a) Impuesto a las ganancias: Corresponde atribuir a cada cónyuge las ganancias provenientes de:

1. Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio, industria).
2. Bienes propios.
3. Bienes gananciales adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria.
4. Bienes gananciales adquiridos con beneficios provenientes de cualquiera de los supuestos indicados en los puntos 2 y 3 precedentes, en la proporción en que cada cónyuge hubiere contribuido a dicha adquisición.

# GANANCIAS DE LA SOCIEDAD CONYUGAL

---

## Régimen tributario de la sociedad conyugal (Matrimonio)

Con la reforma de la ley **L. 27430** **HOY** cada **cónyuge declara las rentas provenientes de:**

- Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio o industria)
- Bienes propios
- Otros bienes, por la parte o proporción en que hubiere contribuido a su adquisición, o por el cincuenta por ciento (50%) cuando hubiere imposibilidad de determinarla

# SOCIEDAD ENTRE CONYUGES

---

Art. 32 - Derogado por la L. 27430, art. 80 (BO: 29/12/2017) para los ejercicios fiscales o años fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018

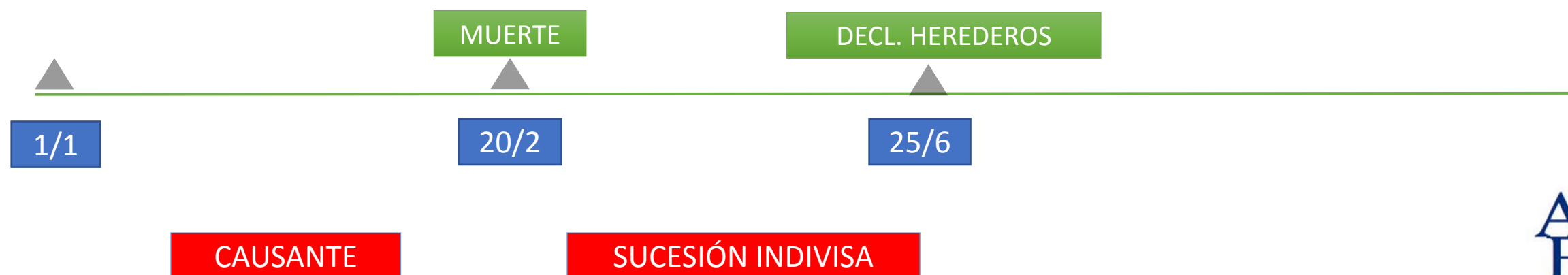
**Art. 32- A los efectos del presente gravamen, sólo será admisible la sociedad entre cónyuges cuando el capital de la misma esté integrado por aportes de bienes cuya titularidad les corresponda de conformidad con las disposiciones de los artículos 29 y 30.**

La ley 19.550 de sociedades comerciales, hoy Ley General de Sociedades, permitía a los esposos integrar entre sí, exclusivamente, sociedades por acciones y de responsabilidad limitada

A partir de la modificación del Código Civil vigente desde el 01-08-15 los cónyuges tienen posibilidad de integrar sociedades de cualquier tipo y de la Sección IV. Art. 27 LGS y RG 7-2015 de la IGJ.

# SUCESIÓN INDIVISA

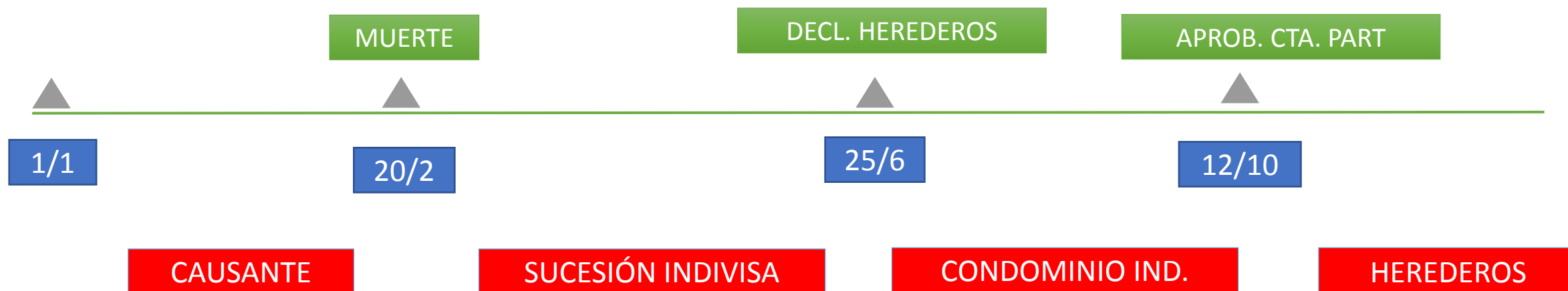
**Art. 36 LIG (Ex 33) - Las sucesiones indivisas son contribuyentes por las ganancias que obtengan hasta la fecha que se dicte declaratoria de herederos o se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad, estando sujetas al pago del impuesto, previo cómputo de las deducciones a que hubiere tenido derecho el causante, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 30 y con las limitaciones impuestas por el mismo.**



# SUCESIÓN INDIVISA

**Art.37 LIG (Ex Art. 34) - Dictada la declaratoria de herederos o declarado válido el testamento y por el período que corresponda hasta la fecha en que se apruebe la cuenta particionaria, judicial o extrajudicial, el cónyuge supérstite y los herederos sumarán a sus propias ganancias la parte proporcional que, conforme con su derecho social o hereditario, les corresponda en las ganancias de la sucesión. Los legatarios sumarán a sus propias ganancias las producidas por los bienes legados.**

**A partir de la fecha de aprobación de la cuenta particionaria, cada uno de los derechohabientes incluirá en sus respectivas declaraciones juradas las ganancias de los bienes que se le han adjudicado.**



# SUCESIÓN INDIVISA

---

## Quebrantos

Art 38 LIG (Ex Art. 35) - El quebranto definitivo sufrido por el causante podrá ser compensado con las ganancias obtenidas por la sucesión hasta la fecha de la declaratoria de herederos o hasta que se haya declarado válido el testamento, en la forma establecida por el artículo 25 (Ex Art. 19)

Si aún quedare un saldo, el cónyuge supérstite y los herederos procederán del mismo modo a partir del primer ejercicio en que incluyan en la declaración individual ganancias producidas por bienes de la sucesión o heredados. La compensación de los quebrantos a que se alude precedentemente podrá efectuarse con ganancias gravadas obtenidas por la sucesión y por los herederos hasta el quinto año, inclusive, después de aquel en que tuvo su origen el quebranto.

Análogo temperamento adoptarán el cónyuge supérstite y los herederos respecto a los quebrantos definitivos sufridos por la sucesión.

La parte del quebranto definitivo del causante y de la sucesión que cada uno de los herederos y el cónyuge supérstite podrán compensar en sus declaraciones juradas será la que surja de prorratar los quebrantos en proporción al porcentaje que cada uno de los derechohabientes tenga en el haber hereditario.



# SUCESIÓN INDIVISA

## Excepción al Criterio de lo Percibido

**Art. 39 LIG (Ex Art. 36) - Cuando un contribuyente hubiese seguido el sistema de percibido, a los efectos de la liquidación del impuesto, las ganancias producidas o devengadas pero no cobradas hasta la fecha de su fallecimiento serán consideradas, a opción de los interesados, en alguna de las siguientes formas:**

- a) Incluyéndolas en la última declaración jurada del causante.**
- b) Incluyéndolas en la declaración jurada de la sucesión, cónyuge supérstite, herederos y/o legatarios, en el año en que las perciban.**

### Tres cosas a tener en cuenta

- Posibilidad de compensar quebrantos.
- Deducciones personales por mes completo el mes de fallecimiento.
- Imputar rentas que sigan el criterio de lo percibido que se encuentren devengadas y no cobradas por el causante en la última DDJJ del causante, o de la sucesión indivisa o de los herederos.

# Cargos directivos y ejecutivos – Situación pre-reforma 2017

---

**Principio general: Art. 2°, inciso 1, LIG:** Son ganancias: *Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la f fuente que los produce y su habilitación.*

Art. 82 de la LIG: Son ganancias de cuarta categoría las provenientes: b) del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.

Art. 26, inciso i): Están exentos del gravamen:

- ☐ Las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despidos.
- ☐ Las recibidas en forma de capital por causas de muerte o incapacidad producidas por accidente o enfermedad.
- ☐ Etc.

No están exentas:

- ☐ Las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios, ni las remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad.
- ☐ Las indemnizaciones por falta de preaviso.
- ☐ Etc.

# Cargos directivos y ejecutivos – Jurisprudencia pre-2017

---

- ❑ En general, tanto la justicia laboral o en lo contencioso administrativo federal, entendían que para determinar si sobre un rubro derivado del despido procedía retener ganancia, Debía analizarse si ese rubro está exento. *Posición del legislador.*
- ❑ La indemnización por antigüedad se consideraba exenta hasta el monto que surgía de aplicar el art. 245 de la LCT (luego del que surgía de aplicar el fallo Vizzotti). *Fallo Ediciones B*
- ❑ La indemnización por preaviso se consideraba gravada, por cuanto surge expresamente como no exenta.
- ❑ La gratificación por retiro voluntario o por mutuo acuerdo: Precedentes encontrados.
  - Retiros voluntarios de empleados públicos: Fisco admitía la exención.
  - El resto de los casos: no lo admitía. alguna jurisprudencia consideraba a las gratificaciones abonadas subsumidas en la antigüedad (por ejemplo, se consideraba código en el recibo de sueldo, otra sostenía que no surgía exenta)
  - Indemnizaciones agravadas.

# Cargos directivos y ejecutivos – CSJN pre-2017

---

➡ En los tres fallos la Corte adoptó una posición clara respecto de tres rubros diferentes:

- ❑ Indemnización por despido por causa de embarazo, artículo 178 LCT (De Lorenzo, 17/06/2009).
- ❑ Indemnización por “Estabilidad Gremial”, artículo 52 Ley de Asociaciones Sindicales (Cuevas, 30/11/2010).
- ❑ Gratificación en el marco de distracto laboral por mutuo acuerdo, artículo 241 LCT (Negri, 15/07/2015).

¿Qué posición adopta la Corte Suprema? Exclusión de Objeto



# Cargos directivos y ejecutivos – CSJN doctrina.

---

## ❑ En “Negri”:

- Considera aplicable las conclusiones de los casos “De Lorenzo” y “Cuevas”
- La “gratificación por cese laboral” fue convenida y abonada como consecuencia del cese laboral de Negri.
- *“Resulta claro que el pago de dicha suma está motivado por la extinción de la relación laboral y, además, que el distracto de ese vínculo implica, para el trabajador, la desaparición de la fuente productora de la renta gravada”*
- *“La gratificación por cese laboral”, carece de la periodicidad y de la permanencia de la fuente necesaria para quedar sujeta al impuesto a las ganancias...”*

## ❑ En “De Lorenzo”

- *“...No puede afirmarse aquí que la propia relación laboral sea la causa jurídica del cobro de tal indemnización y que, por ende, ella también posea los caracteres de habitualidad y permanencia de la fuente. Es prístino que un orden lógico impone reconocer que primero ocurre el cese de la relación laboral y, luego, como consecuencia suya, nace el derecho al resarcimiento”.*

# Cargos directivos y ejecutivos – Hecho imponible especial post reforma Ley 27.430

---

Art. 82 de la LIG: Son ganancias de cuarta categoría las provenientes: b) del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.

Segundo Párrafo:

*«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.»*

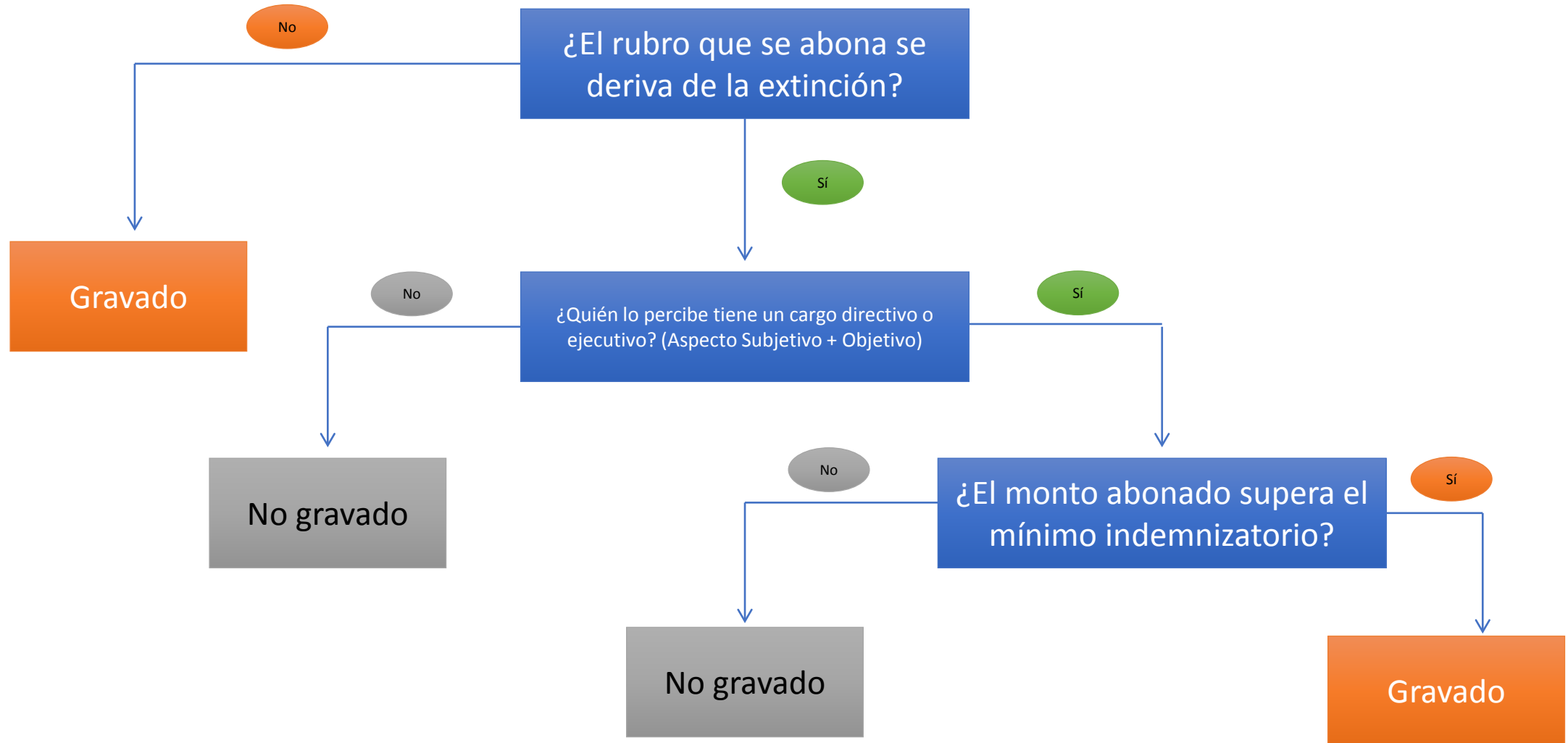
# Cargos directivos y ejecutivos – Reglamentación

---

ARTÍCULO 180.- Quedan comprendidas en las previsiones del segundo párrafo del artículo 82 de la ley, las sumas que se generen con motivo de la desvinculación laboral de empleados que se desempeñen en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas que reúnan en forma concurrente las siguientes condiciones:

- a) hubieren ocupado o desempeñado efectivamente, en forma continua o discontinua, dentro de los DOCE (12) meses inmediatos anteriores a la fecha de la desvinculación, cargos en directorios, consejos, juntas, comisiones ejecutivas o de dirección, órganos societarios asimilables, o posiciones gerenciales que involucren la toma de decisiones o la ejecución de políticas y directivas adoptadas por los accionistas, socios u órganos antes mencionados; y
- b) cuya remuneración bruta mensual tomada como base para el cálculo de la indemnización prevista por la legislación laboral aplicable supere en al menos QUINCE (15) veces el Salario Mínimo, Vital y Móvil vigente a la fecha de la desvinculación.

# Cargos directivos y ejecutivos – Secuencia de análisis





# SUJETOS EMPRESA

---

## GANANCIAS DE LA TERCERA CATEGORIA BENEFICIOS EMPRESARIALES

**Art. 53 LIG (Ex Art. 49) - Constituyen ganancias de la tercera categoría:**

**a) Las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 73 (Ex Art.69)**

**b) Todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país.**

# SUJETOS EMPRESA

**Art. 73 LIG-** Las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles, quedan sujetas al siguiente tratamiento:

***a) Abonarán el gravamen empleando la escala que se detalla a continuación, los sujetos comprendidos en los siguientes apartados:***

***APLICABLE PARA LOS EJERCICIOS FISCALES INICIADOS A PARTIR DEL 1/1/2021.***

***Modificación realizada a través de la Ley 27.630 (BO 16/06/2021) la cual establece tasas progresivas en el impuesto a las ganancias para los sujetos empresa.***

Ganancia Neta Imponible Acumulada		Pagarán \$	Más el %	Sobre el excedente de \$
Más de \$	A \$			
\$ 0	\$ 5.000.000	\$ 0	25%	\$ 0
\$ 5.000.000	\$ 50.000.000	\$ 1.250.000	30%	\$ 5.000.000
\$ 50.000.000	En adelante	\$ 14.750.000	35%	\$ 50.000.000

**PARA LOS EJERCICIOS FISCALES INICIADOS A PARTIR DEL 01/01/2018 Y HASTA EL 31/12/2020, INCLUSIVE, SE APLICARÁ LA TASA DEL 30%**

# SUJETOS EMPRESA

---

**Art. 73 LIG-** Las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles, quedan sujetas al siguiente tratamiento:

***a) Abonarán el gravamen empleando la escala que se detalla a continuación, los sujetos comprendidos en los siguientes apartados:***

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, constituidas en el país.
2. 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.
3. Las asociaciones, fundaciones, cooperativas y entidades civiles y mutualistas, constituidas en el país, en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo. (Modificado ley 27.430)
4. Las sociedades de economía mixta, por la parte de las utilidades no exentas del impuesto.

# SUJETOS EMPRESA

**Art. 73 LIG-** Las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles, quedan sujetas al siguiente tratamiento:

***a) Abonarán el gravamen empleando la escala que se detalla a continuación, los sujetos comprendidos en los siguientes apartados:***

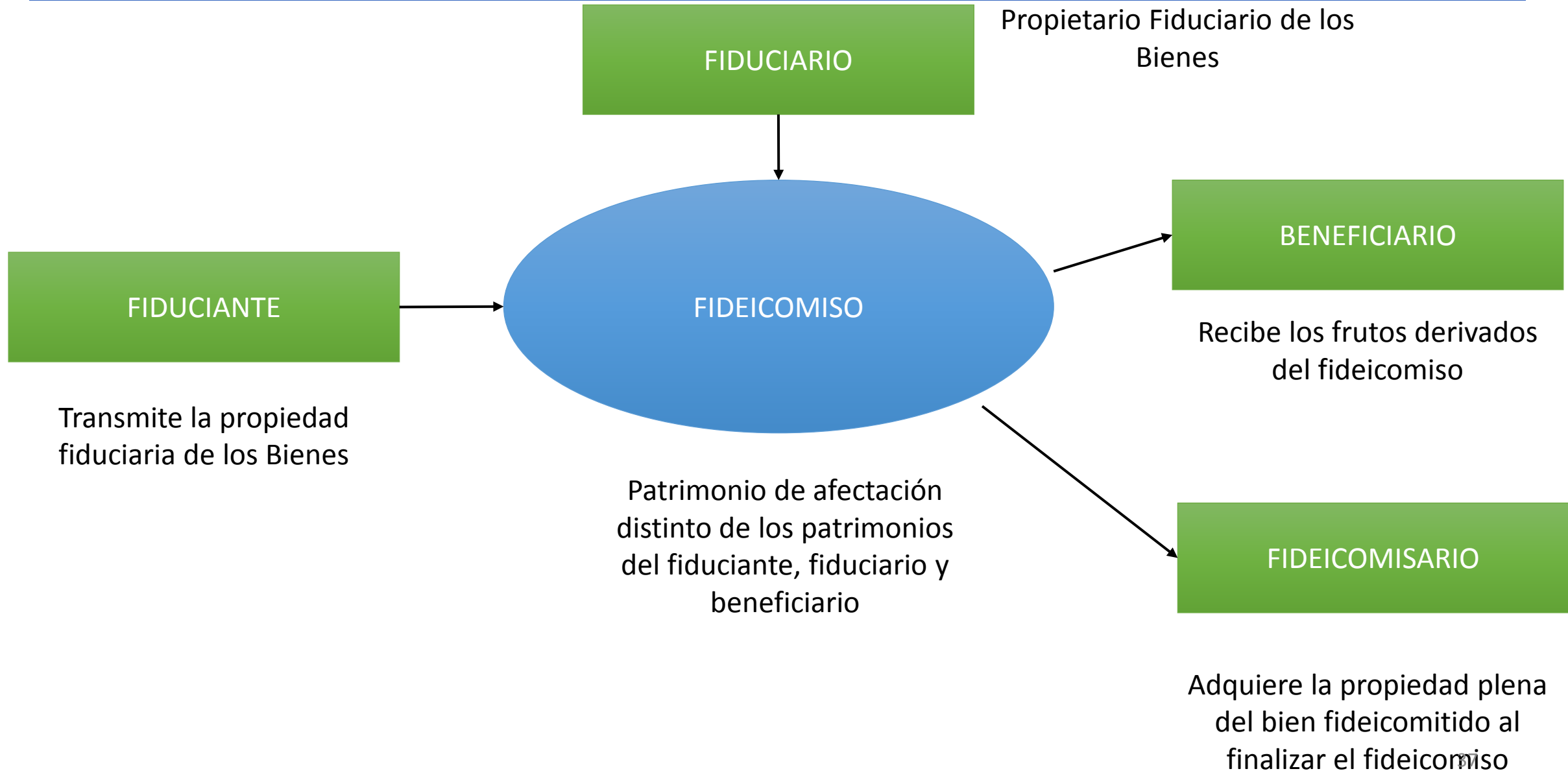
**5.** Las entidades y organismos a que se refiere el artículo 1º de la ley 22.016, no comprendidos en los apartados precedentes, en cuanto no corresponda otro tratamiento impositivo en virtud de lo establecido por el artículo 6º de dicha ley.

**6.** Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante- beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V.

**Art. 1.666 CCyC- Definición.**

Hay Contrato de fideicomiso cuando una parte, llamada Fiduciante, transmite o se compromete a transmitir la propiedad de bienes a otra persona denominada fiduciario, quien se obliga a ejercerla en beneficio de otra llamada beneficiario, que se designa en el contrato, y a transmitirla al cumplimiento de un plazo o condición al Fideicomisario.

# SUJETOS EMPRESA



# SUJETOS EMPRESA

---

## a) **Fideicomisos Financieros**

Se asimilan a sociedades de capital. El Fideicomiso es Sujeto.

## b) **Fideicomisos no Financieros**

### b.1) **El fiduciante es beneficiario y residente**

**Opción 1.** El resultado del fideicomiso se le atribuye al fiduciante como renta de tercera categoría, quien lo incorpora en su propia liquidación. Los resultados de tercera categoría se consideran distribuidos aun cuando no se hubieren acreditado en la cuenta del beneficiario.

Art. 53 (ex 49) rentas de tercera categoría inciso c)

Las 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 comprendido en el Título V.(Beneficiario del exterior)

**Opción 2.** Tributa en cabeza del fideicomiso. La opción de tributar en cabeza del fideicomiso podrá ejercerse cuando se lleven registros contables que permitan confeccionar balances comerciales. La opción deberá mantenerse por el término de 5 años (Art. 73 inc 8 de la LIG)

# SUJETOS EMPRESA

---

## **Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias**

### **b.2) El fiduciante no es beneficiario**

El resultado está sujeto a tributación en cabeza del Fideicomiso.

### **b.3) El fiduciante es beneficiario y no es residente (Título V Beneficiario del Exterior)**

El resultado está sujeto a tributación en cabeza del Fideicomiso.

# SUJETOS EMPRESA

---

Art. 73 LIG Son sujetos

**7. Los fondos comunes de inversión constituidos en el país, no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1º de la ley 24.083 y sus modificaciones.**

Fondos Comunes Abiertos no son sujetos del Impuesto a las Ganancias. Tributan en cabeza de los inversores.

Fondos Comunes Cerrados Son Sujetos del Impuesto a las Ganancias. Tributan en cabeza del Fondo

**8. Las sociedades incluidas en el inciso b) del artículo 53 (ex 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. (Inciso incorporado por la ley 27430 BO 29/2/2017).**

Art. 53 LIG

b) Todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país.

c) Las 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 comprendido en el Título V.



# SUJETOS EMPRESA

Los sujetos mencionados en los apartados 1 a 7 precedentes quedan comprendidos en este inciso desde la fecha del acta fundacional o de celebración del respectivo contrato, según corresponda, y para los sujetos mencionados en el apartado 8, desde el primer día del ejercicio fiscal siguiente al del ejercicio de la opción. (Inciso modificado Ley 27.430)

## ART. 73 LIG

**B) Los establecimientos permanentes definidos en el artículo 22 quedan sujetos a la escala del inciso a) precedente.**

Inciso sustituido por medio del art. 3 de la L. 27630, (BO 16/06/2021) aplicable para los ejercicios fiscales o años fiscales iniciados a partir del 1/1/2021.

Para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1/1/2018 y hasta el 31/12/2020, inclusive, se aplicará la tasa del 30%

Dichos establecimientos deberán ingresar la tasa adicional del siete por ciento (7%) al momento de remesar las utilidades a su casa matriz.

### Residentes

Art.116 LIG A efectos de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 1º, se consideran residentes en el país:

Último párrafo: Los establecimientos estables comprendidos en el inciso b) del primer párrafo del artículo 73 tienen la condición de residentes a los fines de esta ley y, en tal virtud, quedan sujetos a las normas de este Título por sus ganancias de fuente extranjera.

# SUJETOS EMPRESA

---

Sin embargo, las rentas derivadas de la explotación de juegos de azar en casinos (ruleta, punto y banca, blackjack, póker y/o cualquier otro juego autorizado) y de la realización de apuestas a través de máquinas electrónicas de juegos de azar y/o de apuestas automatizadas (de resolución inmediata o no) y/o a través de plataformas digitales tributarán al cuarenta y uno coma cincuenta por ciento (41,50%). La alícuota mencionada será aplicable tanto para las personas humanas como para las jurídicas.

La Administración Federal de Ingresos Públicos establecerá las condiciones operativas para la aplicación de esta alícuota y para la apropiación de gastos efectuados con el objeto de obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas a que hace mención el párrafo anterior, en concordancia con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 83 de la presente ley.

*Los montos previstos en la escala establecida en el primer párrafo de este artículo se ajustarán anualmente, a partir del 1° de enero de 2022, considerando la variación anual del Índice de Precios al Consumidor (IPC) que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC), organismo desconcentrado en el ámbito del Ministerio de Economía, correspondiente al mes de octubre del año anterior al del ajuste, respecto del mismo mes del año anterior. Los montos determinados por aplicación del mecanismo descripto resultarán de aplicación para los ejercicios fiscales que se inicien con posterioridad a cada actualización.*

Párrafo incorporado por medio del art. 5 de la L. 27630, (BO 16/06/2021) aplicable para los ejercicios fiscales o años fiscales iniciados a partir del 1/1/2021

# Tributación de los no residentes

---

- **Tributan únicamente por sus ganancias de fuente argentina, aplicando la alícuota del 35% sobre una “ganancia presumida” prevista por la Ley, que arroja una alícuota efectiva de retención**
- **Casos de fuente argentina:**
  - Bienes situados, colocados o utilizados económicamente en Argentina,
  - La realización en Argentina de cualquier acto u actividad susceptible de producir beneficios.
  - Hechos ocurridos en el territorio argentino
  - Capitales, cosas o derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país,
  - Supuestos puntuales (ej. asesoramiento técnico),

# Excepción a retención en la fuente

---

- **Excepción: El sujeto del exterior posee en Argentina un establecimiento permanente.** La existencia de un establecimiento permanente implica que el sujeto del exterior desarrolla una actividad **en** el país, en lugar de **con** el país (hay una presencia sustancial y permanente) . **Entonces:**
  - El establecimiento permanente del sujeto del exterior tributa sobre sus rentas de fuente argentina y fuente extranjera.
  - Debe llevar contabilidad separada de la correspondiente a su casa matriz
  - Los resultados deben serle atribuidos conforme a las normas de precios de transferencia (riesgos asumidos, funciones ejercidas y activos involucrados)

# Definición LIG pre-reforma ley 27.430

---

- La LIG sólo preveía que eran EPs: *“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 del exterior”*.
- Se recurría a la definición de los Convenios para Evitar la Doble Imposición.
- Se recurría a la definición prevista por la Ley del IGMP o al modelo de convenio de la OCDE.

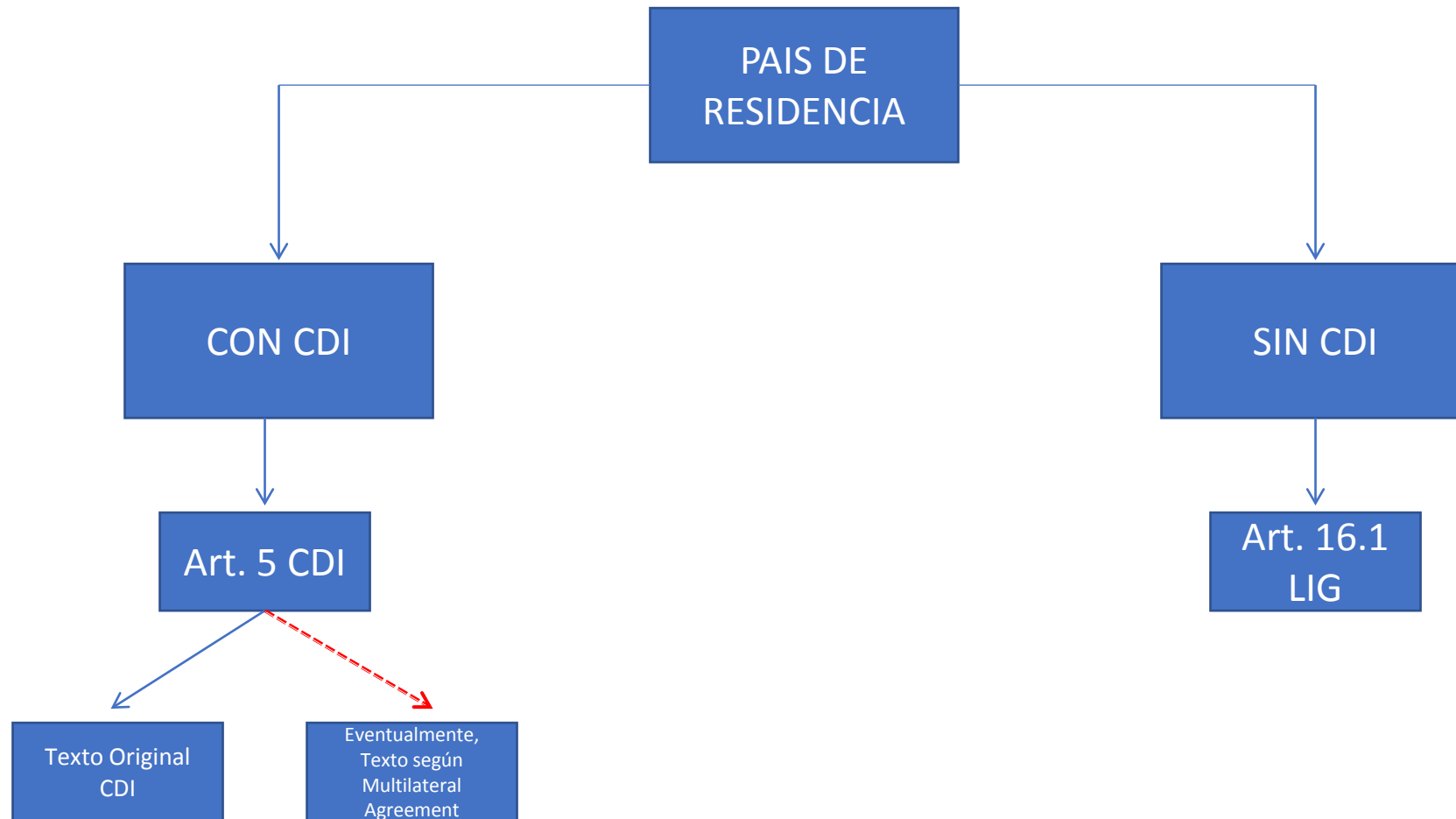
# Definición LIG post-reforma ley 27.430

---

- La LIG prevé un concepto propio de EP, el que resulta aplicable a los sujetos del exterior residentes de países que no tienen CDI suscripto con Argentina.
- Se deben tener en cuenta las definiciones de CDI, según corresponda.
- Eventualmente, se deberá tener en cuenta el Acuerdo Multilateral de la OCDE suscripto por Argentina en junio de 2017.

# Secuencia de análisis post reforma

---



# Lugar fijo de negocios

---

## **Requisitos**

- (i) local de negocios,
- (ii) fijo, con cierta permanencia,
- (iii) desarrollo de la actividad.

## **Listado de sitios que, en principio, constituyen EP**

Sede de dirección o administración, sucursal, oficina, fábrica, taller, mina, pozo de petróleo o gas, cantera, lugares relacionados con la exploración , explotación o extracción de recursos naturales.



# Listado negativo

---

No constituyen establecimiento permanente las siguientes actividades en tanto posean el carácter de auxiliar o preparatorio

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas o exponerlas;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad con tal carácter;
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

# Supuestos especiales de EP

---

## Cuestiones relevantes

Constituyen supuestos especiales que amplían el concepto general de EP. El elemento espacial es siempre el mismo. Existe una actividad dentro del territorio argentino.

Se prescinde de la existencia de un lugar fijo de negocios

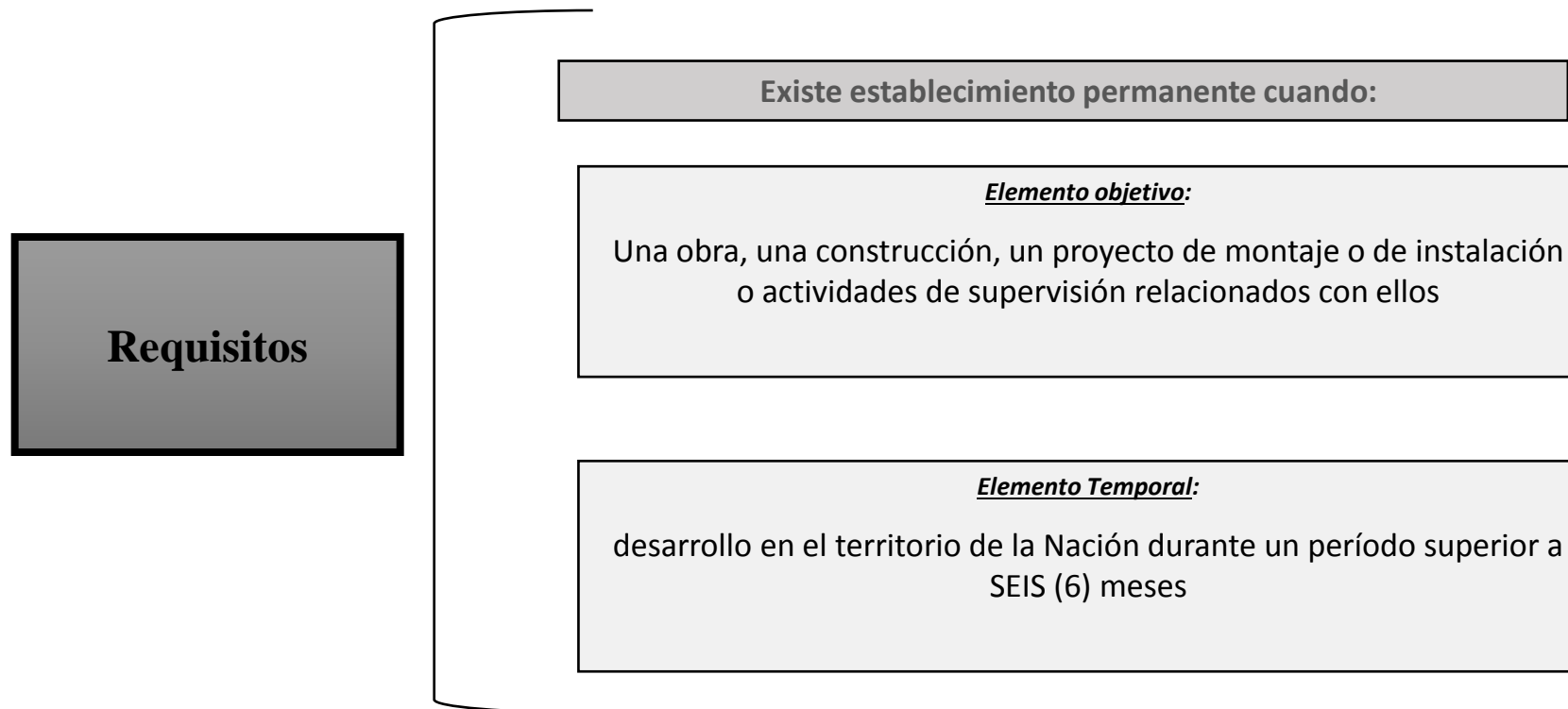
Existen diferencias sustanciales entre la LIG, los Modelos de Convenio y los CDI suscriptos. Acuerdo Multilateral

Conocimiento de las condiciones bajo las cuales estos supuestos de EP se configuran. Necesidad de una subsidiaria o sucursal

La Lista Negativa resulta aplicable al EP Construcción y EP Servicios. Situación del EP Agente.

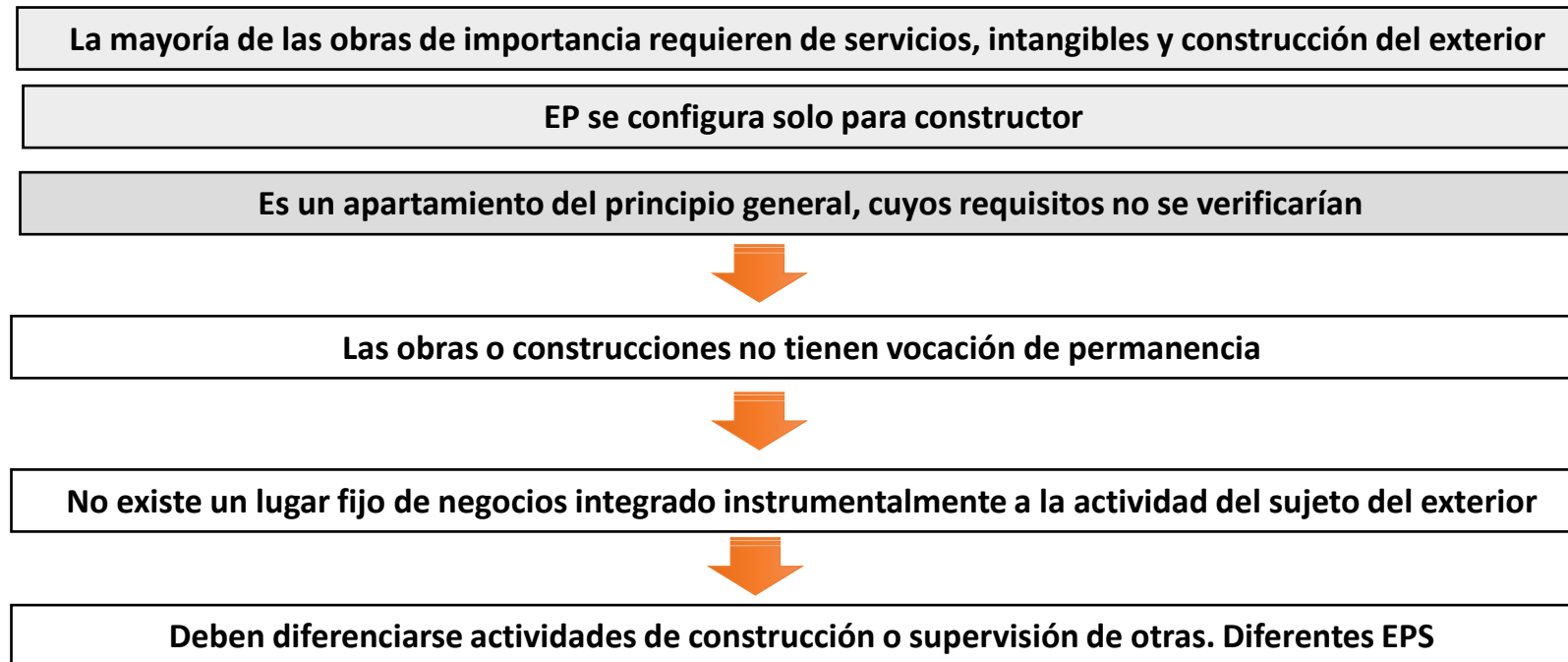
# EP construcción

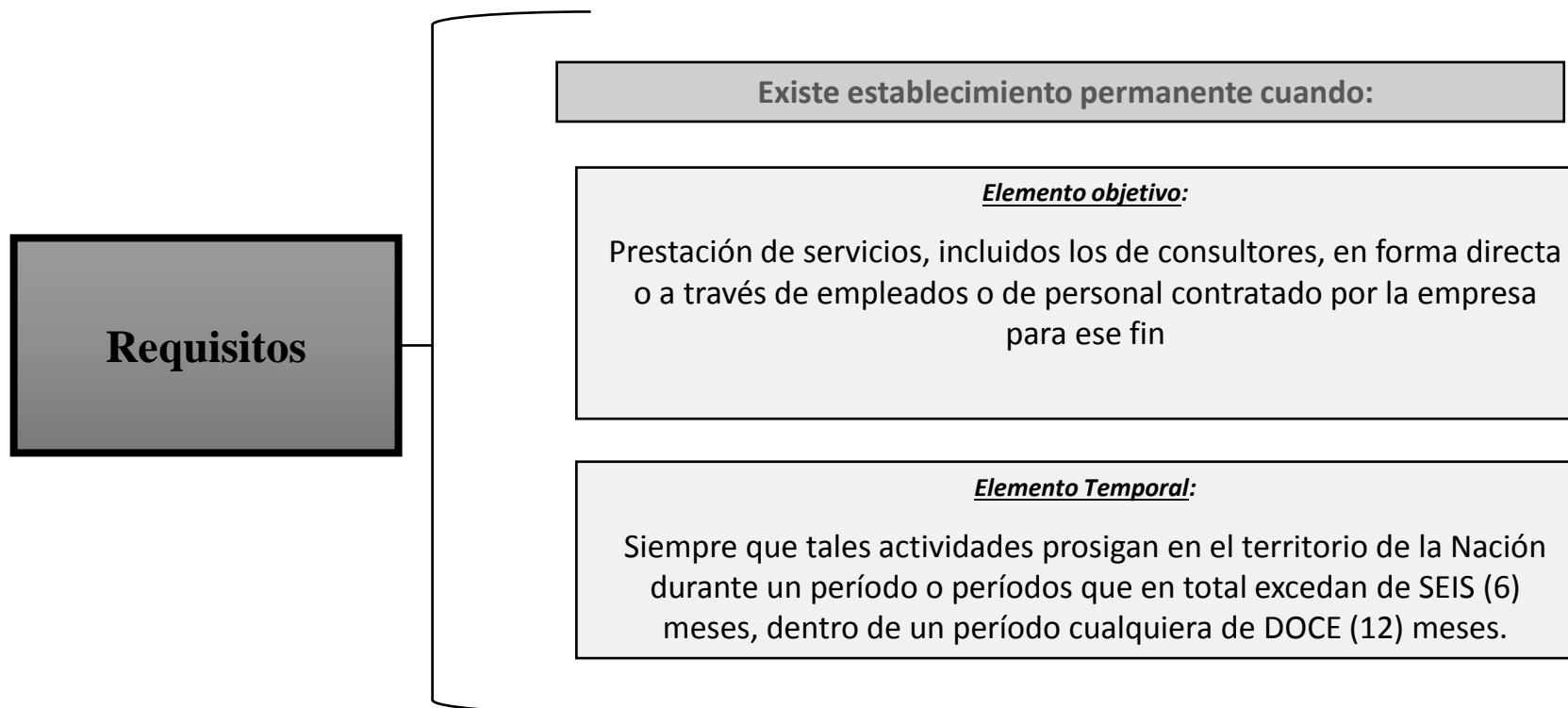
---



# EP construcción

---





# EP Servicios

Es una creación del modelo de ONU. OCDE admite algunas alternativas. Pocos antecedentes.

Es habitual que empresas del exterior con diversas actividades envíen personal a prestar diversos servicios en Argentina o contraten personas en Argentina para prestar servicios. Cuestiones laborales

EP se configura solo para la empresa del exterior, no así para el personal que presta el svc salvo que sea el propio empresario

Es un apartamiento del principio general, cuyos requisitos no se verificarían



**Podría no existir un lugar fijo de negocios por un tiempo prolongado**



**El plazo no depende de la existencia de un emplazamiento, sino de la presencia de *personas***

## Requisitos

### Existe establecimiento permanente cuando:

#### Elemento personal:

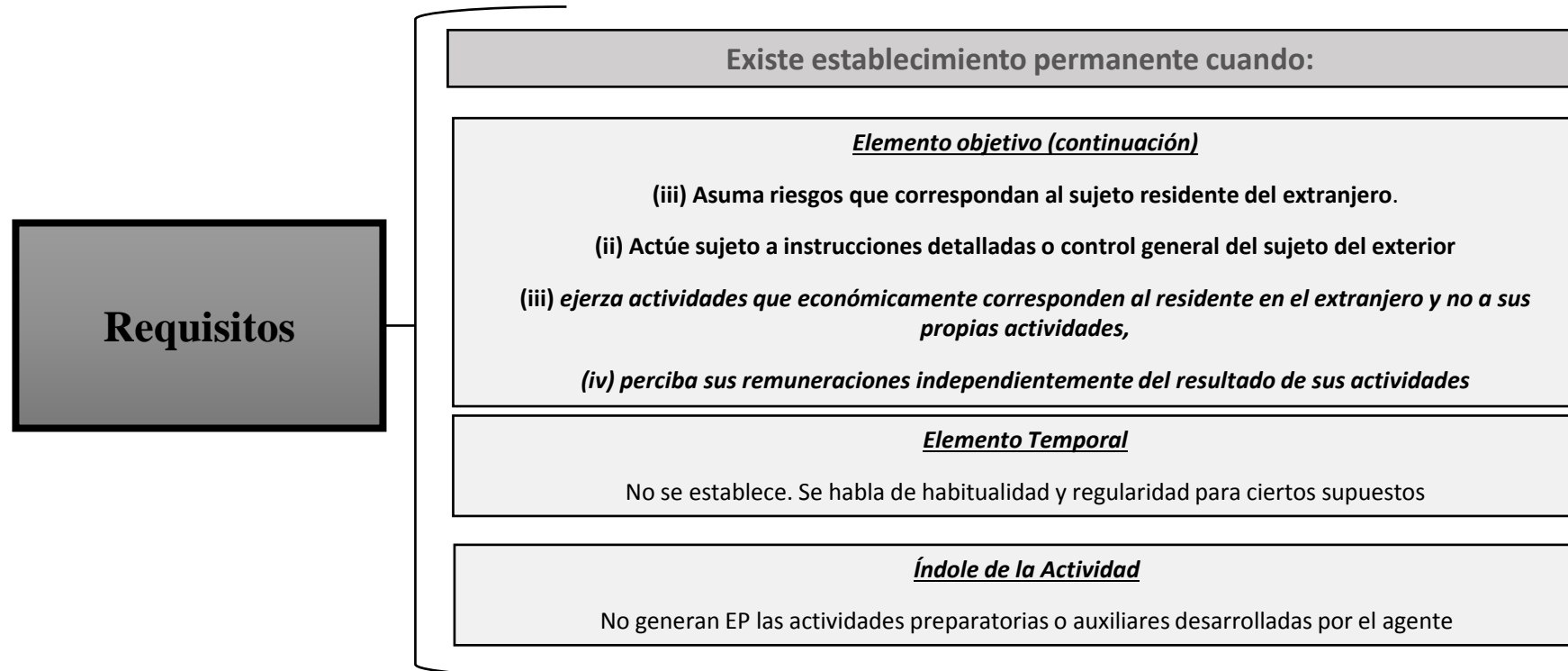
Un sujeto actúa en Argentina por cuenta de un sujeto del exterior (persona humana, jurídica, entidad, patrimonio).

No tiene status de agente independiente, porque: (i) no es un comisionista general, corredor o similar, o (ii) no actúa en el curso ordinario de su actividad o (iii) sus operaciones son total o principalmente en rep del sujeto del exterior o de varios vinculados o (iv) la remuneración de las operaciones no es como aquella entre partes independientes.

#### Elemento objetivo:

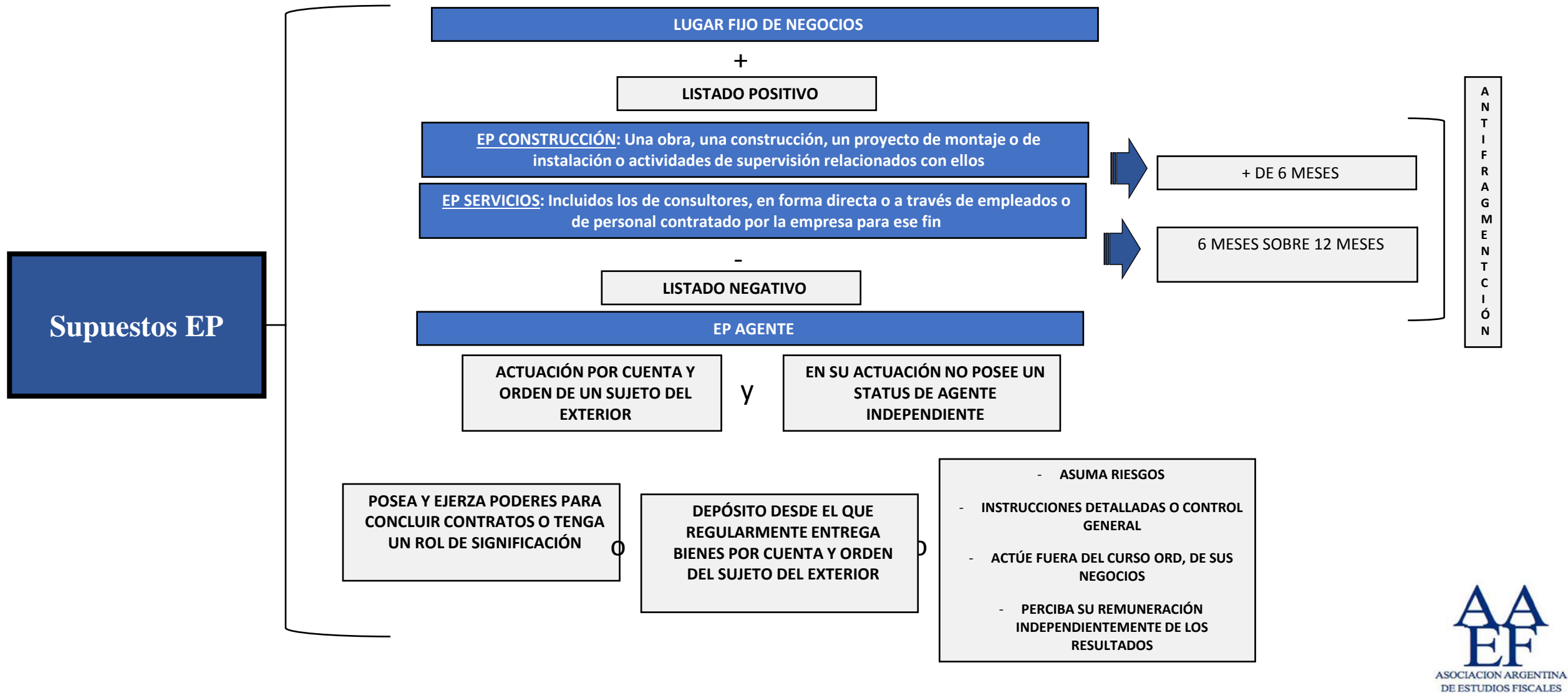
(i) posea y **habitualmente** ejerza poderes que lo faculen para concluir contratos en nombre de la referida persona, o desempeñe un rol de significación que lleve a la conclusión de esos contratos.

(ii) Mantenga en el país un depósito de bienes desde el que **regularmente** entrega bienes por cuenta del Sujeto del exterior

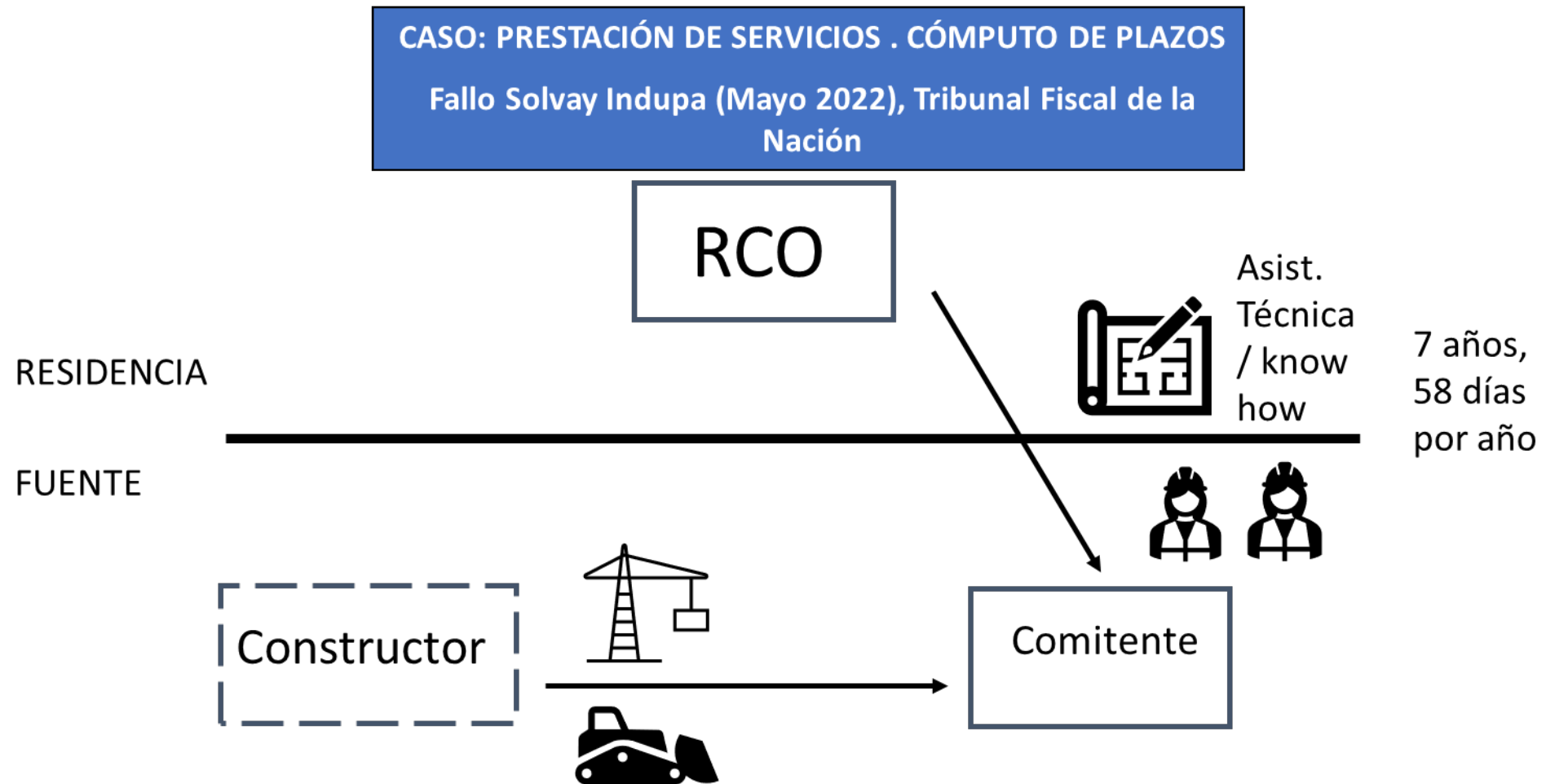




# Sinópsis EP



# Fallo Solvay Indupa (TFN, confirmado por Cámara)



# Establecimiento permanente digital - BEPS

---

## **PROPUESTA OCDE BEPS 2015**

Se pone el foco en la presencia en un país por parte de un sujeto no residente significativa vía tecnología u otras herramientas automatizadas. Se propone:

- (i) Que la definición alcance a todas las operaciones concluidas en forma remota (no sólo digitalmente), con el fin de respetar el principio tributario de neutralidad.
- (ii) Que exista un umbral en moneda local a partir del cual se configura una ‘presencia digital significativa’
- (iii) superado ese umbral, hay EP si existen ciertos ‘factores digitales’ y de ‘factores basados en los usuarios’

# Establecimiento permanente digital – Factores digitales y del usuario

---

- (i) Existencia de un dominio local (.com.ar.)
- (ii) Existencia de una plataforma local o adaptada al país (lenguaje, normas culturales, marketing local)
- (iii) Opciones de pago a nivel local (precios en ARS, medios de pago locales, cálculo de precio final incluyendo impuestos locales)
  - (a) Usuarios locales activos mensualmente en la plataforma.
  - (b) Cantidad de contratos celebrados localmente
  - (c) Volumen de datos recolectados anualmente.

# Beneficiarios del exterior – normativa aplicable

---

ARTÍCULO 102.- Cuando se **paguen beneficios netos** de cualquier categoría a sociedades, empresas o cualquier otro **beneficiario del exterior** (...) corresponde que **quien los pague retenga e ingrese** a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, con carácter de **pago único y definitivo**, el TREINTA Y CINCO POR CIENTO (35 %) de tales beneficios.

Se considerará beneficiario del exterior aquel que **perciba sus ganancias en el extranjero directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país** y a quien, **percibiéndolos en el país, no acredite residencia estable en el mismo.**

En los casos en que exista **imposibilidad de retener**, los ingresos indicados estarán a cargo de la entidad pagadora, sin perjuicio de sus derechos para exigir el reintegro de parte de los beneficiarios.

# Concepto de beneficiario del exterior

---

- No coincide con el concepto de “no residente a los fines fiscales”. Modalidad de ingreso del gravamen vs. aspecto subjetivo del hecho imponible.
- Quienes perciban sus ganancias en el exterior directamente o a través de mandatarios en el país ¿Residente argentino?
- Quienes lo perciban en Argentina sin acreditar su residencia.
- “No residente a los fines fiscales” siempre calificará como “beneficiario del exterior”.
- No es relevante la calidad de persona humana, de existencia ideal o sucesión indivisa, excepto para el caso de transferencia de bienes situados, colocados o utilizados en Argentina.

# Concepto de ganancia sujeta a retención

---

- El artículo 104 los incisos a) a i) y los arts. 10, 11, 12 y 14 prevén las ganancias comprendidas en el régimen. Con excepción del caso de arrendamientos de bienes inmuebles ubicados en Argentina, compraventa de acciones u otras participaciones y transferencia de inmuebles ubicados, colocados o utilizados en Argentina, se establecen presunciones de ganancia neta que no admiten prueba en contrario.
- El inciso i) es residual, por cuanto alcanza a las ganancias no previstas en artículos anteriores, con una presunción del 90%.
- ¿Cuál es el concepto de Ganancia? “los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 73 y todos los que deriven de las demás sociedades o de **empresas o explotaciones unipersonales**, excepto que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 73, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 82 y éstas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.”

**Las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales**, mencionadas en el apartado 2) del artículo citado, son las incluidas en los incisos **b), c), d) y e) del artículo 53** de la ley y **en su último párrafo (...)**

# Concepto de “pago”

---

- Remisión al artículo 24: *“cuando se cobren o abonen en efectivo o en especie y, además, en los casos en que, estando disponibles, se han acreditado en la cuenta del titular o, con la autorización o conformidad expresa o tácita del mismo, se han reinvertido, acumulado, capitalizado, puesto en reserva o en un fondo de amortización o de seguro, cualquiera sea su denominación, o dispuesto de ellos en otra forma.”*
- Es irrelevante la exigibilidad del crédito si no hay pago, pues este último es el hecho generado del rédito (CSJN, “Fisco Nacional c. Nivea”, sentencia 12/03/81). Tribunal Fiscal había sostenido “Tiene que haber movimiento de fondos o al menos un “pago por contabilidad”, o algún acto equivalente que demuestre que los fondos están de alguna forma a disposición. El mero asiento de contabilidad, no equivale a pago.
- Regalías devengadas pero impagas, las cuales fueron dejadas sin efecto por acuerdo de partes, no se configuró la circunstancia determinante de la imposición (CSJN, “Atkinson Limitada”, 24/05/57).
- Pagos anticipados, no devengados. Gravados. (TFN, Robbins Argentina, sentencia 28/06/1965).



# Agente de retención o ¿Responsable sustituto?

---

- Agentes, representantes o mandatarios en el país que perciban las rentas.
- Establecimientos permanentes. Fallo “Solvay Indupa”.
- Quienes paguen directamente al beneficiario del exterior.
- “No se refieren a quien entrega materialmente los fondos, sino al deudor que cancela la obligación” (Dictamen 45/1985).
- “La ley tributaria puede extender las obligaciones impositivas a personas diversas del sujeto pasivo (...) que ocupa el puesto de aquel y queda, por consiguiente, obligada, –no junto al sujeto pasivo, sino en lugar del mismo– al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales, que derivan de la relación jurídico impositiva”. (TFN, “Ekman y Co”, 17/11/97)

# Carácter del impuesto como “único y definitivo”.

---

- La “definitividad” se refiere a que el impuesto no será el producto de cálculos, sino que se aplica la alícuota sobre las sumas acreditadas y que los contribuyentes quedan fuera de la obligación de presentar declaraciones juradas del año fiscal. No obstante, esos ingresos podrían ser gravados con un impuesto mayor hasta el final del ejercicio” (CSJN, “CITRA”, 10/06/1954).
- Implica que no subsiste ninguna obligación formal, sin perjuicio de que el pago sea revisable y revocable por la DGI, y puede ser incluso repetible (CSJN, “Atkinsons”, 24/05/1957)

MUCHAS GRACIAS  
POR PARTICIPAR

Daiana Polizzotto  
Sergio Vergara



@AAEFOFICIAL