



**UNCUYO**  
UNIVERSIDAD  
NACIONAL DE CUYO

**FCE**  
FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS

**CONTADOR PÚBLICO NACIONAL Y PERITO PARTIDOR.  
PLAN 1998**

# **SOCIEDADES DE PERSONAS – IMPUESTO A LAS GANANCIAS: OPCIONES DE TRIBUTACIÓN.**

Autores:

Colombo María del Sol  
Registro N° 30.565  
Maria.colombo@fce.unu.edu.ar  
Meier Lizana Luisina  
Registro N° 30.741  
luisina.meier@fce.uncu.edu.ar

Profesor tutor:

Cinta Luis Eduardo

Mendoza, 2023



**UNCUYO**  
UNIVERSIDAD  
NACIONAL DE CUYO

**FCE**  
FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS

## **RESUMEN**

El presente trabajo de investigación busca analizar las opciones de tributación que tienen las sociedades de personas, sociedades comprendidas en el inc. b) del Artículo 53 de la Ley impuesto a las Ganancias y los fideicomisos comprendidos en el inc. c) del mismo artículo. Específicamente abordaremos las tributaciones que realicen como sociedades de personas propiamente dicha, donde no pagan el impuesto directamente, sino que quien lo hace es el socio o dueño que suma el resultado impositivo proveniente de la sociedad a sus restantes rentas para determinar su propio impuesto; o que lo efectúen adhiriéndose a la opción de tributar como sociedades de capital que les otorga el artículo 73 inc. a) punto 8 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Busca también considerar la evolución de dicha utilización, recorriendo sus características principales, comparando e identificando las diferencias más relevantes entre ambas opciones y viendo las conveniencias que tiene utilizar cada una. Hemos observado, a lo largo de nuestra historia académica en la Facultad de Ciencias Económicas dificultades para comprender los beneficios que otorga aplicar cada una de las opciones, por lo que, el propósito del presente trabajo de investigación es también exponer las ventajas y desventajas de aplicar cada uno de estos modelos de tributación, con la finalidad de facilitarles a nuestros futuros colegas la decisión de utilizar una u otra alternativa.

**PALABRAS CLAVES:** Impuesto a las Ganancias, sociedades de personas, normativa tributaria.



## ÍNDICE

<b>RESUMEN</b> .....	2
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	4
<b>CAPÍTULO I:</b> .....	7
<b>IMPUESTO A LAS GANANCIAS- ORIGEN Y CONSTITUCIONALIDAD</b> .....	7
ANTECEDENTES.....	7
CONSTITUCIONALIDAD.....	8
<b>CAPÍTULO II</b> .....	12
<b>TRIBUTACIÓN EN SOCIEDADES</b> .....	12
INTRODUCCIÓN .....	12
IMPUESTO SOCIETARIO .....	12
<b>CAPÍTULO III</b> .....	17
<b>OPCIONES DE TRIBUTACIÓN</b> .....	17
<b>CAPÍTULO IV</b> .....	28
<b>DIFERENCIACIÓN DE ALTERNATIVAS</b> .....	28
CARGA IMPOSITIVA.....	28
RESPONSABILIDADES LEGALES.....	30
TRATAMIENTO DE QUEBRANTOS.....	31
INFLUENCIA DE LA ETAPA DEL CICLO DE VIDA DE LA ENTIDAD .....	34
<b>CONCLUSIONES</b> .....	37
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	41



## INTRODUCCIÓN

Mediante el presente trabajo de investigación nos avocaremos al análisis intensivo de las opciones de tributación que tienen las sociedades de personas. Específicamente abordaremos los dos esquemas de tributación disponibles, siendo uno de ellos la no sujeción del ente a la obligación del pago del tributo y la consecuente asignación de la utilidad impositiva correspondiente a los socios, beneficiarios, etc., a fin de que en cabeza de estos recaiga el impuesto. El otro esquema disponible es la sujeción directa al impuesto, es decir, la condición de contribuyentes del tributo, entendiendo que este caso sería de aplicación si la sociedad se adhiere a la opción recientemente incorporada por la ley 27.430 que brinda la posibilidad de que las sociedades de personas puedan tributar como sociedades de capital, esto está previsto en el artículo 73 inc. a) punto 8 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

El mismo tiene como objetivo proporcionar al lector un marco conceptual, teórico y práctico de las alternativas planteadas en el párrafo anterior. Asimismo, este trabajo de investigación, surge como consecuencia de la complejidad en el entendimiento y en la puesta en práctica de la elección de una u otra opción, de las ventajas y desventajas que brindan cada una de ellas, produciendo así grandes inconvenientes para tomar una decisión adecuada a la situación. A demás se pondrá especial énfasis en esta nueva posibilidad conferida por los legisladores para el mejor cumplimiento de las obligaciones tributarias, teniendo en consideración que el fisco es uno de los principales acreedores de la sociedad, la cual podría potenciar su rendimiento a través de la aplicación de la alternativa que mayor beneficio le traiga. Planteada la situación y delimitado el problema, decidimos abordar la presente tesina partiendo de la explicación en profundidad de dicho tributo, sus métodos y demás conceptos de importancia, como también haremos mención de las opiniones de los profesionales respecto al mismo, presentando así, un trabajo cuyo objeto de estudio busca indagar más allá de las obras ya publicadas.

Nos apoyaremos, para la recolección de datos, en el análisis de tipo documental de leyes, resoluciones, decretos, dictámenes y jurisprudencia, así como también en el amplio estudio de obras de reconocidos autores del medio y la búsqueda bibliográfica de artículos periodísticos, informes, entrevistas, entre otros.

Dicho esto, los **objetivos** planteados son los siguientes:

- Explicar cuáles son las opciones de tributación que tienen las sociedades de personas según lo establecido en la Ley de Impuesto a las Ganancias a partir 2018-2021.
- Describir las ventajas y desventajas de la aplicación de cada uno de los modelos de tributación.
- Conocer la percepción del Contador Público con respecto a la aplicación de la opción de tributación en la práctica profesional.
- Analizar cuál es el grado de utilización de la opción de tributación como sociedad de capital entre el periodo 2018-2021.



- Reconocer qué tipo de sociedades de personas eligen tributar como sociedades de capital.

Bajo esta concepción y en base a los objetivos propuestos, el presente trabajo persigue contrastar o afirmar las hipótesis por las cuales se establece que:

- La utilización de la alternativa incorporada en el 2018 ha aumentado por parte de las sociedades de personas a partir del año 2020.
- Una de las desventajas que presenta es el costo que deberá incurrir por invertir en tiempo, dedicación, capacitación del profesional para lograr la correcta liquidación, presentación, ingreso del tributo.
- La percepción de los actuales y futuros Contadores Públicos Nacionales respecto de la reforma introducida por la ley 27430 indica que los mismos no se sienten instruidos para llevar a cabo la elección de la opción ya que existen múltiples interpretaciones debido a las recurrentes modificaciones de la legislación, generando que se enfrenten a grandes dificultades en el proceso de aprendizaje, como así también a la hora de implementarlo en la realidad profesional.

El **tipo de investigación** que llevaremos a cabo es un trabajo con enfoque mixto, donde se mezclan los enfoques cuantitativo y cualitativo, centrándose más en el cuantitativo. En las preguntas establecidas anteriormente se pueden identificar dichos enfoques.

Mediante el enfoque cuantitativo se buscará explicar los conceptos contenidos en las hipótesis como también la utilización de ambas opciones de tributación para sociedades de personas dentro del período 2018-2021, describir las ventajas y desventajas de la aplicación del mismo y analizar en qué tipo de empresa es más utilizado.

Por otro lado, con el enfoque cualitativo se abordará la percepción de los actuales y futuros Contadores Públicos Nacionales respecto de las alternativas para dar cumplimiento a las disposiciones de la Ley de Impuesto a las Ganancias mencionadas anteriormente. De las hipótesis planteadas, esta es la única que se tratará con este enfoque ya que se pretende poder describir, comprender e interpretar la aplicabilidad de la variante a través de la percepciones y significados producidos por las experiencias de los participantes, es decir, los actuales y futuros contadores públicos nacionales.

Dado que optamos por realizar una investigación con un enfoque mixto, la estrategia de análisis de los datos recolectados que utilizaremos en la tesina va a considerar tanto aspectos cualitativos como cuantitativos.

En cuanto a la **organización del trabajo**, lo primero que desarrollaremos son los orígenes del impuesto a las ganancias, la razón de ser y cuales objetivos persigue el legislador al instaurarlo, plantaremos también un breve análisis sobre la constitucionalidad del gravamen. Luego realizaremos la conceptualización y descripción de las entidades del art 53 inc b) y c) de la LIG, el primero de estos incisos establece: “**b) Todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país**”, dado el carácter residual



del inciso y por consideración del inc a) del mismo artículo, que habla de las sociedades de capital, el inc b) hace referencia a las sociedades de personas. En cuanto al inciso c) se establece lo siguiente: *“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”*, (el cual regula a los beneficiarios del exterior).

A continuación, abordaremos en detalle los métodos de tributación disponibles para las sociedades de personas y fideicomisos habilitados a la elección de la opción, mostrando la forma de liquidación y presentación del impuesto en cada caso. También mencionaremos diferentes cuestiones a considerar para llevar a cabo la opción más adecuada según el caso.

Para concluir nuestro trabajo de investigación, realizamos una interpretación no conclusiva de los resultados obtenidos en la investigación realizada. De este modo, cumplimos así nuestros objetivos finales propuestos para la presente.



## **CAPÍTULO I:**

### **IMPUESTO A LAS GANANCIAS- ORIGEN Y CONSTITUCIONALIDAD**

#### ANTECEDENTES

El impuesto a las ganancias es un tributo nacional que recae sobre los haberes o rentas obtenidos durante el ejercicio fiscal. En Argentina, este impuesto tiene una larga historia que se remonta al siglo XX.

La primera iniciativa con esta finalidad se presentó al Congreso en 1917 por el Poder Ejecutivo, encabezado por Hipólito Irigoyen, con el deseo de mayor equidad y justicia. Dicho proyecto, si bien fue aceptado por la cámara que lo propuso, no fue tratado durante el año.

Tras años de fracasos en la instauración del impuesto, por fin, en 1932 estando el país regido por un gobierno de facto, y atravesando una acentuada recesión económica, logran incorporar el gravamen al sistema tributario a través de un decreto ley, con el carácter de impuesto de emergencia sobre los réditos, situación irregular que se da hasta nuestros días sin previsiones de que vaya a modificarse tal inconsistencia.

El gravamen nació, así como impuesto nacional, tal como hoy se aplica en el país, y bajo la forma de impuesto cédular y global a la vez, delineando, a través de sus cuatro cédulas, las categorías de contribuyentes que todavía hoy subsisten, gravadas en su origen con alícuotas diferentes, sin perjuicio del impuesto global.

Este primer impuesto a la renta argentino, fue ratificado mediante sanción dada por el Congreso, dándole carácter de impuesto de emergencia (fórmula que aún se mantiene en el Artículo 1 de la Ley de Impuestos a las Ganancias) y por el término de tres años, situación que causó numerosos debates donde los representantes de las provincias clamaban que el alcance nacional del impuesto lesionaba las facultades tributarias otorgadas por la Constitución Nacional.

Durante casi un siglo de vida el tributo sufrió infinidad de modificaciones, pero sin dudas una de las más trascendentes se produjo en 1973 con la Ley 20.628. En ese momento pasó a llamarse “Ley del Impuesto a las Ganancias”, en reemplazo directo al impuesto a los réditos. La particularidad de este impuesto es el alcance en términos de materia gravada y, por lo tanto, la cantidad de personas y sociedades que deben tributarlo. La novedad que presentó este impuesto fue la clasificación por categorías, estas son cuatro. De hecho, el impuesto grava la riqueza según su “fuente”, a las que cataloga de “rentas”, es así como la ley estableció que las ganancias de primera categoría son las rentas del suelo, las de segunda categoría son renta de capitales, las de la tercera categoría son beneficios de las



empresas y la cuarta categoría abarca a las rentas del trabajo personal. Un sujeto puede tener resultados de una o varias categorías.

El sistema evolucionó al sancionarse la ley 21.286, en abril de 1976, que adoptó un híbrido concepto de renta gravable según se trate:

- a) De las personas físicas o sucesiones indivisas, para las cuales se adhiere al criterio de la fuente.
- b) De sociedades de capital u otras sociedades o empresas, para las cuales aplica la teoría del balance.

La ley 24.073, asimismo, introdujo diversas reformas al impuesto, entre ellas, la principal fue la adopción del concepto de renta mundial con alcance a los residentes en el país.

### CONSTITUCIONALIDAD

Desde el punto de vista constitucional, el impuesto a las ganancias en Argentina encuentra su fundamento en el artículo 4 de la Constitución Nacional, que establece que *"el gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del tesoro nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación, y de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación o para empresas de utilidad nacional"*.

Es decir, la Constitución Nacional otorga al Congreso la facultad de imponer contribuciones que sean equitativas y proporcionales a la población, con el fin de proveer a los gastos de la Nación. En este sentido, el impuesto a las ganancias se ajusta a esta disposición constitucional, ya que se trata de un tributo que grava las rentas obtenidas por los contribuyentes en el ejercicio de su actividad económica, y su recaudación se destina a financiar los gastos del Estado.

Por otro lado, dicho impuesto es una contribución directa que podría ser declarada inconstitucional con base en el inciso 2 del artículo 75 de la Constitución Nacional. Este artículo habla de las atribuciones del Congreso, ya que, a partir de la coexistencia de distintos niveles de gobierno con potestad tributaria originaria (es decir, con el poder de establecer, sancionar y recaudar tributos sobre un mismo territorio y sobre los mismos contribuyentes), se establecieron mecanismos que tiendan a la coordinación de estas potestades, es decir, fórmulas para establecer qué impuestos pueden imponer los distintos niveles de gobierno.



De acuerdo al texto constitucional actual (es decir, luego de la reforma de 1994), las competencias entre nación y provincias ha quedado determinada de la siguiente manera:

El gobierno federal puede establecer como competencia **permanente y excluyente**: derechos de importación y exportación (arts. 4º, 9, 75, inc. 2º y art. 126); como competencia **excepcional**: impuestos directos, "por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan" (art. 75, inc. 2º, 1º párr.); como competencia **concurrente** con las provincias: impuestos indirectos (art. 75, inc. 2º, 1º párr.).

Las provincias por su parte, y según el principio general sentado en el art. 121, pueden establecer todos aquellos impuestos "no delegados por esta Constitución al Gobierno federal", tal cual reza el principio general de distribución de competencias y, en consecuencia, "no ejercen el poder delegado a la Nación" (art. 126). En función de ello, y en concordancia con las competencias federales establecidas constitucionalmente, tenemos que las provincias pueden establecer como competencia **concurrente** con el gobierno federal impuestos indirectos (art. 75, inc. 2º, 1º párr.); como competencia **permanente**, impuestos directos (art. 121 y en sentido contrario del art. 126); como competencia **prohibida**, derechos de importación y exportación (arts. 9, 126).

Más allá de lo comentado anteriormente y debido a la crisis económica mundial de 1890, que impactó enormemente en la economía nacional, desde que los principales países importadores de materias primas nacionales (fundamentalmente Reino Unido) dejaron de importar, las rentas federales cayeron dramáticamente, al punto de no poder cubrir los gastos ordinarios; es que en 1891 el Gobierno Federal decidió crear impuestos internos sobre el consumo, tributos que recayeron sobre productos de elaboración típicamente regionales, tales como el alcohol, cervezas, fósforos, licores, etc. Estos impuestos subsistirían en el tiempo, generando así un período de concurrencia de fuentes en materia de impuestos indirectos.

En 1930, frente a otro escenario de crisis económica mundial, el gobierno federal volvería a echar mano sobre los impuestos internos<sup>1</sup>, esta vez sobre los impuestos directos. Esta facultad excepcional, que sólo puede ejercerla "**por tiempo determinado**", se terminó convirtiendo en una competencia ordinaria, por las consecutivas prórrogas a los

---

<sup>1</sup> La palabra 'interno' utilizada en este documento proviene del Informe: *El sistema tributario argentino. Breve consideración sobre su evolución y situación actual*. Altavilla, Cristian. (2019).



impuestos directos creados desde entonces, y que subsisten hasta el día de la fecha, tal como el impuesto a las ganancias. En otras palabras, se han perpetrado como **contribuciones directas por tiempo indeterminado**, excediendo así el Gobierno Federal las facultades delegadas por las provincias. Se genera así un nuevo período de concurrencia de fuente en materia de impuestos directos, que se suma a la ya existente concurrencia de fuentes sobre impuestos indirectos.

En conclusión, el resultado ha sido una fuerte recentralización de competencias tributarias en manos del Gobierno Federal, competencias que la Constitución Nacional otorgó con mayor amplitud a las provincias. El Gobierno Nacional terminó por concentrar, desde el punto de vista legislativo y administrativo (recaudación), prácticamente todos los impuestos internos, o al menos los más importantes, además de continuar ejerciendo de manera exclusiva y privativa los derechos aduaneros.

Sin embargo y dejando de lado lo establecido en primera instancia por la Constitución Nacional, la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina ha emitido diversas sentencias en las que ha confirmado la constitucionalidad del impuesto a las ganancias.

Por ejemplo, en el fallo "Muller" del año 2004, la Corte Suprema confirmó la constitucionalidad del impuesto a las ganancias, argumentando que su aplicación se justifica en la capacidad contributiva de los sujetos pasivos y en la necesidad de financiar los gastos del Estado.

Por otra parte, es importante destacar que la constitucionalidad del impuesto a las ganancias también ha sido objeto de discusión en relación con su impacto sobre el derecho de propiedad, debido a que este tributo grava las rentas obtenidas por los contribuyentes en el ejercicio de su actividad económica.

En algunos casos, estos han argumentado que el impuesto afecta su derecho de propiedad porque les impone una carga fiscal que puede ser percibida como excesiva o confiscatoria, entendiendo que un tributo es confiscatorio cuando absorbe parte sustancial de la renta o el capital. En consecuencia, la garantía de la propiedad procura ser asegurada en materia tributaria mediante el principio de la no confiscatoriedad. En otras palabras, algunos contribuyentes sostienen que dicho tributo limita su capacidad para disponer de su patrimonio de manera libre y voluntaria.

Sin embargo, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que el impuesto a las ganancias no vulnera el derecho de propiedad de los contribuyentes. En este sentido, la Corte ha establecido que este no grava el patrimonio de los contribuyentes, sino que se aplica sobre las rentas que se generan a partir de ese patrimonio. Cuestión que puede observarse, en el fallo "Halabi" del año 2009, donde la Corte Suprema volvió a confirmar la constitucionalidad del impuesto a las ganancias,



**UNCUYO**  
UNIVERSIDAD  
NACIONAL DE CUYO

**FCE**  
FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS

argumentando que este impuesto cumple con los principios de igualdad y progresividad tributaria, y que su aplicación no vulnera el derecho a la propiedad ni el derecho al debido proceso.



## CAPÍTULO II

### TRIBUTACIÓN EN SOCIEDADES.

#### INTRODUCCIÓN

Dentro del impuesto a las ganancias argentino conviven dos impuestos, por un lado, el impuesto personal de la renta (aquel que pagan las personas humanas y sucesiones indivisas) y el impuesto societario (destinado a determinadas personas jurídicas o patrimonios de afectación). Si bien en la LIG no están diferenciados de este modo, existen disposiciones que es menester distinguir a los fines de su aplicación, ya que al tener conceptos diferentes de ganancia gravada generan distintas formas de tributación.

A los fines de una mejor comprensión, brevemente mencionaremos cuales son los conceptos de ganancia gravada que la ley recepta para cada uno de los tipos de impuestos:

Para el impuesto personal, al momento de definir a las ganancias alcanzadas se rige un concepto acotado, aplicando la Teoría de la Fuente, que es aquella que grava sólo los beneficios que reúnen las personas humanas y sucesiones indivisas en determinadas condiciones o encuadran en situaciones particulares. Los requisitos de la misma son: existencia de una fuente permanente (que produzca la renta y subsista luego de obtenerla), periodicidad real o potencial y habilitación (que exista una actividad humana que haga fluir el beneficio, que no surja del azar); se suma a esta la Teoría Legislativa y;

En el caso del impuesto societario, se utiliza un enfoque amplio conocido como la Teoría del Balance. Según esta teoría, todo incremento patrimonial se considera ganancia gravada, está sujeto a impuesto, sin importar su origen. En otras palabras, se aplica un concepto omnicomprendivo donde todas las ganancias, ya sean derivadas de actividades comerciales u otras fuentes, son gravadas por igual.

Entonces como primer punto se podría concluir que son sujetos pasivos (sujetos llamados a cumplir con la prestación) las personas humanas o sucesiones indivisas y las sociedades de capital o de personas y los patrimonios de afectación.

Ahora, a los fines de cumplir con los objetivos de nuestra investigación, procederemos a explicar en qué consiste el impuesto societario.

#### IMPUESTO SOCIETARIO

En este capítulo, nos enfocaremos en explicar cómo funciona el impuesto a las ganancias para las sociedades en Argentina.



En primer lugar, es importante destacar que las sociedades son consideradas como personas jurídicas y, por lo tanto, son sujetos del impuesto bajo análisis. Esto significa que todas las ganancias que las sociedades obtienen en el ejercicio de su actividad comercial están sujetas a este gravamen. Esto si bien está establecido expresamente en la LIG, para comprender su origen debemos remitirnos a lo que está especificado en la ley 11.683 de Procedimiento Tributario, que conceptualiza a los responsables por deuda propia, o sea aquellos sujetos que verifican el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria, la misma los designa como incididos y percutidos; y por otra parte a los responsables por deuda ajena, en quienes no recae el hecho imponible, pero la ley los obliga a cumplir con las obligaciones de aquel a quien en cuya cabeza se ha verificado la presunción legal del tributo, es decir, están obligados al cumplimiento de la prestación a título ajeno.

Dentro de sujetos obligados por deuda propia, tal como se establece en el artículo 5 de la Ley 11.683, se encuentran comprendidas todas las personas humanas y jurídicas, así como las sucesiones indivisas que tienen una obligación tributaria en el territorio nacional.

Se observa entonces la sintonía entre ambas leyes para especificar que las sociedades están alcanzadas por este impuesto por deuda propia (salvo la opción que se confiere por la LIG a las sociedades de persona, tema que se ampliará más adelante). Ahora bien, ¿Qué se especifica en nuestra ley de impuesto a las ganancias al respecto de las sociedades? Para ello debemos analizar los artículos 53 y 73, dentro de los cuales se puede identificar dos grandes grupos conocidos como “sujetos empresa”.

Con la finalidad de establecer un orden lógico en la exposición de las ideas, podemos considerar como punto de partida a las sociedades de capital, mencionadas de manera taxativa en el art. 73 de la LIG.

Las sociedades incluidas en este artículo, son las sociedades anónimas (incluidas las SAU), las sociedades en comandita por acciones y en comandita simple, las por acciones simplificadas, las sociedades de responsabilidad limitada, las asociaciones, fundaciones, cooperativas, entidades civiles y mutualistas (en tanto no gocen de exenciones), las casi extinguidas sociedades de economía mixta, por la parte de las utilidades no exentas del impuesto y las sociedades en que el estado actúe como empresario.

La ley se ha actualizado incluyendo cómo sujetos del gravamen a nuevas figuras, una de ellas son los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación, excepto que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, esta excepción no será de aplicación si se trata de fideicomisos financieros -que titulizan- ni cuando el fiduciante-beneficiario sea un beneficiario del exterior, estos deberán tributar



en cabeza propia por las ganancias impositivas obtenidas por el ejercicio de la propiedad fiduciaria. Se los asimila de esta manera a las sociedades de capital, en concordancia con la naturaleza autónoma del fideicomiso.

Respecto a la figura nombrada anteriormente, vemos que el CCyCN en su artículo 1666 lo define de la siguiente manera: *“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.”*

Además, dicha norma en su artículo 1690 expone la definición de fideicomiso financiero, texto que será incorporado a continuación a los fines de que el usuario comprenda lo expuesto y pueda diferenciarlo correctamente.

*“ARTÍCULO 1690.- Definición. Fideicomiso financiero es el contrato de fideicomiso sujeto a las reglas precedentes, en el cual el fiduciario es una entidad financiera o una sociedad especialmente autorizada por el organismo de contralor de los mercados de valores para actuar como fiduciario financiero, y beneficiarios son los titulares de los títulos valores garantizados con los bienes transmitidos.”*

También se incluyen como sujetos del impuesto a los Fondos Comunes de Inversión constituidos en Argentina que no estén comprendidos en el primer párrafo del artículo 1 de la ley 24.083 y sus modificaciones.

Tanto en los fideicomisos como en los fondos comunes de inversión la ley da el carácter de responsables por deuda ajena a los fiduciarios y a las sociedades gerentes.

Todos estos sujetos son responsables del impuesto desde el acta fundacional hasta la liquidación final de sus bienes, no importando si el capital es nacional o extranjero.

Es importante mencionar que dentro de las sociedades de capital se encuentran las Sociedades de Responsabilidad Limitada (SRL), las cuales han sido consideradas tanto como sociedades de personas como de capital en diferentes momentos de la historia fiscal argentina. Es de nuestro interés destacar este detalle en la clasificación ya que no es correcto referirse a las SRL como sociedad de capital puramente pero así debe entenderse en el contexto de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Cabe señalar que esta inestabilidad en la clasificación de las SRL ha sido en gran parte debido al deseo del Fisco de recaudar impuestos de manera más efectiva, lo que ha generado críticas debido a la falta de estabilidad y certeza en el sistema tributario argentino.

Habiendo descripto al primer grupo de “sujetos empresa”, analizaremos cuál es el origen de que dichas sociedades deban cumplir con el impuesto a las ganancias, recordando que,



para que exista sujetos pasivos debe haber disposición de una ley previa que así lo establezca (principio de legalidad). Esa procedencia se encuentra dentro del art 53.

El inciso a) del referido artículo 53 se refiere a que constituyen ganancias de la tercera categoría las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 73. Dichas ganancias estarán afectadas por el impuesto siempre que sean sociedades constituidas en el país. Es importante enfatizar sobre el lugar de constitución, ya que, da la pauta para fijar la residencia, hecho fundamental a la hora de determinar sobre qué ganancias tributarán.

En el caso de estas sociedades, la ley establece que deben considerar prácticamente todas las ganancias para la liquidación del impuesto, excepto aquellas que estén expresamente exentas o gravadas por otros impuestos específicos. Luego de la consideración de las ganancias, se aplican una serie de deducciones que buscan aliviar la carga impositiva sobre las empresas, tales como gastos de personal, alquileres, intereses de préstamos y amortizaciones de bienes de uso. Finalmente, se aplica una alícuota progresiva, que varía entre el 25% y el 35%, según el monto de las ganancias obtenidas. Este sistema busca que las empresas con mayores ganancias contribuyan más al fisco, en línea con el principio de capacidad contributiva que rige en la legislación tributaria argentina.

Una vez que hemos explicado las características del primer tipo de "sujeto empresa", es necesario hablar acerca de las sociedades de personas. Estas sociedades conforman otro de los grupos en los que se divide el impuesto societario en Argentina, y se caracterizan por tener una estructura más flexible que las sociedades de capital.

¿Qué sujetos están comprendidos dentro de las sociedades de personas? Son aquellas sociedades que tienen como objetivo la realización de actividades económicas y cuyos socios tienen responsabilidad ilimitada por las deudas de la sociedad.

Estas sociedades están simplemente enunciadas en el art. 53 inc b). La ley las incorpora utilizando en su redacción un carácter residual como anteriormente habíamos explicado. Dentro de esta clasificación se podrían encontrar, por ejemplo: las sociedades colectivas, de capital e industria.

En el caso de las sociedades de persona constituidas en el país, el impuesto a las ganancias es únicamente liquidado y presentado a los fines informativos, son los socios quienes a través de sus propias declaraciones juradas deben incluir la proporción de las ganancias de la sociedad que les corresponde y pagar el impuesto correspondiente sobre esa porción de las ganancias distribuidas.

Esta misma forma de cumplimiento con la obligación fiscal es la que la ley les exige a, por ejemplo: las sociedades de profesionales complementadas con actividad comercial, incluyendo a las empresas unipersonales (consideradas ambas como "sociedades no formales" por nuestra ley 19.950). Es decir, la ley les acuerda el carácter de sujetos del



impuesto, en donde no tributan en cabeza propia, sino que están obligadas a determinar el resultado impositivo e informarlo a sus socios, quienes son en definitiva los obligados a pagar el tributo.

Con el objetivo de brindar una exposición completa del análisis llevado a cabo, resulta procedente profundizar en relación a aquellos fideicomisos en los que el fiduciante se identifique como beneficiario. Al respecto, se destaca que, a diferencia de los casos en los que el fiduciante no ostenta la calidad de beneficiario o en los que se trata de un fideicomiso financiero (cuyos ingresos generados se encuentran sujetos al impuesto a las ganancias en cabeza del propio fideicomiso), este tipo de fideicomiso no se encuentra sujeto a la obligación de ingreso de dicho impuesto.

Conforme la forma en que tributan las sociedades de personas, el resultado impositivo que se determine con motivo del ejercicio de la propiedad fiduciaria será atribuido a los beneficiarios -siempre que estos no revistan dicha calidad desde el extranjero- por parte del fiduciario, en la proporción que corresponda a cada uno de ellos. De esta manera, los fiduciantes-beneficiarios serán los encargados de tributar por el resultado asignado en los términos de la normativa aplicable en la materia.

Para finalizar con el presente capítulo, luego de haber abordado los aspectos relevantes relacionados con las sociedades de personas y los fideicomisos, resulta necesario referirse a otras formas de organización que también son de interés en el análisis de la normativa impositiva, sobre todo por su similitud a las figuras mencionadas.

En este sentido y como consecuencia de que la Ley de Impuesto a las Ganancias no les confiere personalidad tributaria, las Uniones Transitorias de Empresas y los Contratos de Colaboración, se ven obligados a declarar el resultado impositivo que determinen a través de cada uno de sus integrantes, de la misma manera que los socios de las sociedades de personas.

En efecto, estos contratos asociativos no están comprendidas dentro del artículo 73 de la ley, en consecuencia, quedan incluidos dentro del inciso b) del artículo 53 que establece que son ganancias de la tercera categoría: *“b) todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país “*

En conclusión, tanto para las sociedades de personas, las explotaciones unipersonales como el caso particular de fideicomisos donde el fiduciante es beneficiario, la ley les exige cumplir con un objetivo, determinar el resultado impositivo para distribuir entre los socios o asignarlo al único dueño según el caso; no pagan el impuesto sino que lo hace el socio/dueño, quien lo sumará a sus rentas para determinar el impuesto, dando cumplimiento de esta manera a el principio de transparencia fiscal.



## CAPÍTULO III

### OPCIONES DE TRIBUTACIÓN

En un entorno empresarial cada vez más dinámico y competitivo, mantenerse en el mercado y generar rentabilidad es crucial para la subsistencia de las entidades. Para lograr este objetivo, es necesario contar con una estructura que permita maximizar los beneficios y minimizar los costos.

La rentabilidad no es solo importante para las empresas, sino también para el país en general. Cuando una empresa es rentable, puede mantenerse como fuente de trabajo y generar ingresos para sus trabajadores, contribuyendo así al crecimiento económico del país. Además, una empresa rentable tiene más capacidad para invertir en innovación y tecnología, lo que le permite mejorar sus procesos y productos, aumentando su competitividad en el mercado y contribuyendo al desarrollo de la industria en su conjunto.

A los fines de alcanzar esa maximización en la rentabilidad que permite a la entidad sostenerse a largo plazo, una de las variables que no puede dejarse de analizar es la impositiva.

Respecto al tema bajo análisis, veremos una muy interesante propuesta respaldada por la reforma de la ley de impuesto a las ganancias, iniciativa que no debería dejarse de analizar si se tiene como objetivo perseguir la mejora financiera/económica de la entidad.

Antes de abordar su desarrollo, resulta fundamental establecer una clara distinción entre dos conceptos primordiales: el Estado de Resultados Contable y el Balance Fiscal.

El Estado de Resultados contable es uno de los cuatro estados financieros básicos de la contabilidad, este refleja los ingresos, gastos y el resultado neto de una entidad durante un período determinado. Muestra ordenada y detalladamente la forma en que se obtuvo el resultado del ejercicio. Se elabora de acuerdo con las Normas Contables Generalmente Aceptadas. El estado de resultados contable ofrece una visión detallada de los ingresos generados por la empresa, así como de los gastos incurridos para obtener los primeros, obteniendo de esta manera el resultado neto del período.

En contraste, el balance impositivo, también conocido como **balance fiscal** o balance tributario, es un cálculo específico requerido por las autoridades fiscales para determinar la base imponible y los impuestos a pagar. Este balance se confecciona al finalizar el período contable, en donde al resultado contable que surge del Estado de Resultados anteriormente explicado, se le aplican los ajustes necesarios para obtener el resultado impositivo. Estos ajustes tienen en cuenta las reglas y normativas tributarias aplicables, con el fin de reflejar de manera precisa los ingresos y gastos que son reconocidos a efectos



fiscales. De esta manera, se establece la base imponible sobre la cual se calculará el impuesto a pagar.

Es importante destacar que el balance impositivo puede presentar diferencias significativas en relación al estado contable, ya que su objetivo principal es calcular correctamente la base imponible para fines fiscales y determinar los impuestos a pagar. Estas diferencias pueden surgir debido a la legislación tributaria vigente, ajustes específicos requeridos por las autoridades fiscales y tratamientos fiscales especiales para ciertos tipos de transacciones.

En resumen, el Estado de Resultado contable es una herramienta que permite evaluar el desempeño financiero de una empresa, mientras que el balance impositivo es utilizado por las autoridades fiscales para el cálculo y determinación de los impuestos. Ambos balances son fundamentales en el ámbito contable y tributario, y deben ser elaborados y gestionados adecuadamente para cumplir con las obligaciones legales y tener una visión completa de la situación financiera y fiscal de la entidad.

Tras haber explicado brevemente la diferencia entre ambos conceptos estamos en condiciones de retomar el tema central de este capítulo.

A partir del año 2019 las sociedades de personas y también determinados fideicomisos cuentan con dos opciones de tributación. El primer esquema a analizar es aquel en donde dichos entes actúan como unidades informativas, ya que tienen como objetivo calcular el resultado impositivo del ejercicio e informarlo a cada socio para que estos, según su participación societaria, presenten en su propia declaración jurada esa parte del resultado como renta de tercera y posteriormente paguen el impuesto correspondiente a todas sus ganancias.

Ampliando al respecto de la forma de tributación de los socios/fiduciarios ¿Qué otras ganancias podrían percibir además de las rentas de tercera categoría?

- **Rentas de primera categoría**, también conocidas como rentas del suelo, estas se imputan al año fiscal por el criterio del devengado. El artículo 44 de la LIG trata sobre el tema y establece lo siguiente:

*“En tanto no corresponda incluirlas en el artículo 53 de esta ley, constituyen ganancias de la primera categoría, y deben ser declaradas por el propietario de los bienes raíces respectivos:*

- a) El producido en dinero o en especie de la locación de inmuebles urbanos y rurales.*
- b) Cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales.*



- c) El valor de las mejoras introducidas en los inmuebles, por los arrendatarios o inquilinos, que constituyan un beneficio para el propietario y en la parte que este no esté obligado a indemnizar.*
- d) La contribución directa o territorial y otros gravámenes que el inquilino o arrendatario haya tomado a su cargo.*
- e) El importe abonado por los inquilinos o arrendatarios por el uso de muebles y otros accesorios o servicios que suministre el propietario.*
- f) El valor locativo computable por los inmuebles que sus propietarios ocupen para recreo, veraneo u otros fines semejantes.*
- g) El valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado.*

*Se consideran también de primera categoría las ganancias que los locatarios obtienen por el producido, en dinero o en especie, de los inmuebles urbanos o rurales dados en sublocación.”*

- **Rentas de segunda categoría**, también llamadas rentas de capitales, estas se rigen por el criterio del percibido, excepto por los dividendos e intereses de títulos públicos que se declaran en el ejercicio de su puesta a disposición. El artículo 48 de la LIG dispone lo siguiente:

*“En tanto no corresponda incluirlas en el artículo 53 de esta ley, constituyen ganancias de la segunda categoría:*

- a) La renta de títulos, cédulas, bonos, letras de tesorería, debentures, cauciones o créditos en dinero o valores privilegiados o quirografarios, consten o no en escritura pública, y toda suma que sea el producto de la colocación del capital, cualquiera sea su denominación o forma de pago.*
- b) Los beneficios de la locación de cosas muebles y derechos, las regalías y los subsidios periódicos.*
- c) Las rentas vitalicias y las ganancias o participaciones en seguros sobre la vida.*
- d) Los beneficios netos de aportes no deducibles, provenientes del cumplimiento de los requisitos de los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, en cuanto no tengan su origen en el trabajo personal.*
- e) Los rescates netos de aportes no deducibles, por desistimiento de los planes de seguro de retiro a que alude el inciso anterior, excepto que sea de aplicación lo normado en el artículo 112.*



f) *Las sumas percibidas en pago de obligaciones de no hacer o por el abandono o no ejercicio de una actividad. Sin embargo, estas ganancias serán consideradas como de la tercera o cuarta categoría, según el caso, cuando la obligación sea de no ejercer un comercio, industria, profesión, oficio o empleo.*

g) *El interés accionario que distribuyan las cooperativas, excepto las de consumo. Cuando se trate de las cooperativas denominadas de trabajo, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 82, inciso e).*

h) *Los ingresos que en forma de uno o más pagos se perciban por la transferencia definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares, aun cuando no se efectúen habitualmente esta clase de operaciones.*

i) *Los dividendos y utilidades, en dinero o en especie, que distribuyan a sus accionistas o socios las sociedades comprendidas en el inciso a) del artículo 73.*

j) *Los resultados originados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados.*

*Asimismo, cuando un conjunto de transacciones con instrumentos y/o contratos derivados, sea equivalente a otra transacción u operación financiera con un tratamiento establecido en esta ley, a tal conjunto se le aplicarán las normas de las transacciones u operaciones de las que resulte equivalente.*

k) *Los resultados provenientes de operaciones de enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales -incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, así como por la enajenación de inmuebles o transferencias de derechos sobre inmuebles.”*

- **Rentas de cuarta categoría**, conocidas como rentas del trabajo personal, ya sea por actividades en relación de dependencia o por el ejercicio de profesiones liberales, estas se imputan por el criterio del percibido. El artículo 82 fija lo siguiente:

*“Constituyen ganancias de cuarta categoría las provenientes:*

a) *Del desempeño de cargos públicos nacionales, provinciales, municipales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sin excepción, incluidos los cargos electivos de los Poderes Ejecutivos y Legislativos.*

*En el caso de los Magistrados, Funcionarios y Empleados del Poder Judicial de la Nación y de las provincias y del Ministerio Público de la Nación cuando su nombramiento hubiera ocurrido a partir del año 2017, inclusive.*



- b) Del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.*
- c) De las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y en la medida que hayan estado sujeto al pago del impuesto, y de los consejeros de las sociedades cooperativas.*
- d) De los beneficios netos de aportes no deducibles, derivados del cumplimiento de los requisitos de los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, en cuanto tengan su origen en el trabajo personal.*
- e) De los servicios personales prestados por los socios de las sociedades cooperativas mencionadas en la última parte del inciso*
- g) del artículo 48, que trabajen personalmente en la explotación, inclusive el retorno percibido por aquellos.*
- f) Del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fiduciario.*

*También se consideran ganancias de esta categoría las sumas asignadas, conforme lo previsto en el inciso i) del artículo 91, a los socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones.*

- g) Los derivados de las actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana.*

*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.*

*También se considerarán ganancias de esta categoría las compensaciones en dinero y en especie y los viáticos que se abonen como adelanto o reintegro de gastos, por comisiones de servicio realizadas fuera de la sede donde se prestan las tareas, que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en este artículo.*



*No obstante, será de aplicación la deducción prevista en el artículo 86 inciso e) de esta ley, en el importe que fije la Administración Federal de Ingresos Públicos sobre la base de, entre otros parámetros, la actividad desarrollada, la zona geográfica y las modalidades de la prestación de los servicios, el que no podrá superar el equivalente al cuarenta por ciento (40%) de la ganancia no imponible establecida en el inciso a) del artículo 30 de la presente ley.*

*Respecto de las actividades de transporte de larga distancia la deducción indicada en el párrafo anterior no podrá superar el importe de la ganancia no imponible establecida en el inciso a) del artículo 30 de la presente ley.*

*También se considerarán ganancias de esta categoría las sumas abonadas al personal docente en concepto de adicional por material didáctico que excedan al cuarenta por ciento (40%) de la ganancia no imponible establecida en el inciso a) del artículo 30 de la presente ley.*

*A tales fines la Administración Federal de Ingresos Públicos establecerá las condiciones bajo las cuales se hará efectivo el cómputo de esta deducción.”*

Todas las ganancias anteriormente mencionadas que perciba la persona, quedan sujetas a una tasa que varía según su categoría fiscal. Dicha tasa depende de su nivel de ingresos y otros factores relevantes, conforme lo establece el Art. 94 de la Ley del Impuesto a las Ganancias en donde se detalla la escala a la cual deben someterse las ganancias netas sujetas a impuesto.

Es importante tener en cuenta que las ganancias no distribuidas quedan exentas del impuesto en el régimen de distribución de ganancias. Sin embargo, si en algún ejercicio fiscal la sociedad decide distribuir ganancias que correspondan a ejercicios anteriores, deberá tributar sobre ellas en el ejercicio en que se distribuyan.

Para la determinación de la base imponible para personas humanas, base sobre la cual se aplica la tasa, se consideran los ingresos netos como aclaramos anteriormente, es decir, se toman las ganancias después de aplicar las deducciones y exenciones permitidas por la normativa fiscal.

En cuanto a las deducciones personales aplicables a las personas humanas sobre las ganancias netas, el artículo 30 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG), enumera algunas de las siguientes:

- ❖ Ganancia no imponible por un importe de \$451.683,19 para el 2023. Siempre que las personas que se indican sean residentes en el país.
- ❖ Cargas de familia, siempre que sean residentes en el país, estén a cargo del contribuyente y no tengan en el año ingresos netos superiores a la ganancia no imponible. Se considera carga de familia al cónyuge o pareja conviviente y a la hija, hijo, hijastra o hijastro menor de 18 años o incapacitado para el trabajo. Los



valores aplicables para el 2023 son los siguientes: \$421.088,24 por cónyuge o unión convivencial, \$212.356,37 por hijo y \$424.712,74 por hijo discapacitado.

- ❖ Deducción especial, esta va a ser aplicada a aquellos contribuyentes que tengan rentas de tercera categoría, en la medida en que trabajen personalmente en la actividad o por las rentas de cuarta categoría. Para los sujetos comprendidos en el apartado 1) \$1.580.891,18, además para los del apartado 1) que se encuadren dentro del concepto de “nuevos profesionales/emprendedores” \$1.806.732,78 y para los del apartado 2), que son ganancias netas comprendidas en los incisos a), b) y c) del artículo 82, \$ 2.168.079,35.

Además, existen otros conceptos denominados deducciones generales que se pueden deducir de la ganancia del año fiscal cualquiera sea la fuente de la ganancia, con las limitaciones establecidas en la LIG. Esos conceptos son:

- ❖ Servicios y herramientas con fines educativos, las sumas abonadas por las cargas de familia o por hijos mayores de edad, hasta 24 años, que sean residentes en el país, cursen estudios regulares o profesionales de un arte u oficio y no tengan en el año ingresos netos superiores a la ganancia no imponible en concepto de:
  - Servicios con fines educativos: prestados por establecimientos educacionales públicos o privados incorporados a los planes de enseñanza oficial en todos los niveles y grados, y de postgrado, así como a los servicios de refrigerio, de alojamiento y de transporte accesorios a los anteriores, prestados directamente por los establecimientos con medios propios o ajenos. Se incluyen a las clases particulares sobre materias incluidas en los referidos planes de enseñanza oficial, impartidas fuera de los establecimientos educacionales y con independencia de estos y las guarderías y jardines materno-infantiles.
  - Herramientas con fines educativos: útiles escolares, guardapolvos y uniformes.

La deducción tendrá un límite equivalente al 40% de la ganancia no imponible, es decir, un tope de \$180.673,28 para el 2023.

- ❖ Cuotas médico – asistenciales, deberán cargar los importes que abonaron por cuota o abono a medicina prepaga o aportes complementarios a obras sociales, correspondientes a ellos como empleados y a las personas que tengan declaradas como carga de familia. El importe a deducir por dichos conceptos no podrá superar el 5% de la ganancia neta del ejercicio acumulada.
- ❖ Primas de seguro para el caso de muerte, pueden deducir lo que abonen por seguros de vida. En el caso de seguros mixtos, sólo pueden deducir la parte que cubre el riesgo de muerte, excepto para los casos de seguros de retiro privado administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros. Esta deducción sólo se practicará hasta alcanzar el tope que para el 2022 es de \$42.921,24



- ❖ Donaciones, se pueden deducir las donaciones hechas a los fiscos nacionales, provinciales y municipales, a las instituciones religiosas, asociaciones, fundaciones y entidades civiles, siempre que estén reconocidas por la AFIP como exentas del impuesto a las ganancias. Las donaciones pueden realizarse en efectivo o en especie. Cuando se hagan en efectivo deberán bancarizarse. La deducción se podrá realizar hasta el límite del 5% de la ganancia neta del ejercicio acumulada.
- ❖ Intereses por Préstamos Hipotecarios, se puede incluir el importe de los intereses de créditos hipotecarios para la compra o construcción de inmuebles destinados a casa-habitación, hasta el importe de \$20.000 anuales.
- ❖ Gastos de Sepelio, se pueden deducir cuando ocurran en el país y se originen en el fallecimiento del empleado o de alguna de las personas informadas como carga de familia, hasta el tope de \$996,23.
- ❖ Alquiler, es deducible hasta el 40% del alquiler de la vivienda, siempre que ese monto no supere el mínimo no imponible y que no sea titular de un inmueble. Es requisito contar con la factura o documento equivalente emitido por el locador, por el monto abonado.
- ❖ Personal de casas particulares, pueden deducir la remuneración y las contribuciones patronales abonadas. El monto anual deducible no podrá superar la ganancia no imponible anual.
- ❖ Honorarios correspondientes a los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica, incluye hospitalización en clínicas, sanatorios y similares, prestaciones accesorias de la hospitalización, servicios prestados por médicos, bioquímicos, odontólogos, kinesiólogos, fonoaudiólogos, psicólogos, etc, servicios prestados por los técnicos auxiliares de la medicina, transporte de heridos y enfermos en ambulancias o vehículos especiales.
- ❖ Aportes para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios, siempre que se destinen a la ANSES o a cajas provinciales o municipales - incluidas las cajas de previsión para profesionales-, o estén comprendidos en el SIPA.
- ❖ Descuentos obligatorios con destino a obras sociales del empleado y de las personas declaradas como cargas de familia.

Ampliando sobre aspectos prácticos que afectan a las personas humanas, se especifica que deben realizar un registro previo como contribuyentes a través de la página web de AFIP para poder cumplir con sus obligaciones fiscales. Para este propósito, pueden acceder al portal de "Presentaciones digitales" y dar de alta su CUIT correspondiente si son personas humanas o sucesiones. Una vez completado este paso, podrán proceder a inscribirse en el impuesto a las ganancias a través del servicio "Sistema Registral" y seleccionando la opción "Registro Tributario - F 420/T Alta de Impuestos/Regímenes". Los Inscriptos estarán habilitados a utilizar el portal "Ganancias personas humanas –



Portal Integrado” para la confección de la liquidación anual del impuesto y poder de esta manera cumplir con la presentación de la declaración jurada.

El segundo esquema de tributación que poseen dichas entidades, es una innovación que introdujo la ley 27.430 en el artículo 73 inc a) punto 8 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, que permite que las sociedades y fideicomisos donde el fiduciante se identifique como beneficiario (siempre que no sea beneficiario del exterior) manifiesten ante AFIP su intención de tributar como si fueran sociedades de capital a través de la modificación de la situación registral del ente mediante un formulario/trámite de modificación de datos. Esto significa que se considera que todas las ganancias netas obtenidas por la sociedad o fideicomiso son ganancias de la entidad en sí misma, y no de cada uno de los socios o beneficiarios. De esta forma, se aplica una tasa única del Impuesto sobre el total de las ganancias que surjan del balance fiscal elaborado por la entidad.

Desde el punto de vista práctico, además de la modificación de datos, la sociedad que opte por tributar a través de la opción, deberá darse de alta en el Impuesto a las Ganancias. Lo primero que deberá hacer es ingresar a la página web de AFIP con CUIT y clave fiscal, luego dentro del menú del portal, buscará “Sistema Registral”. Si no tiene el servicio habilitado, deberá agregarlo desde el buscador. Después en la tarjeta "Registro Único Tributario" presionará el botón INGRESAR para comenzar con el trámite. Es importante destacar que desde este servicio sólo podrá realizarse el alta y baja de los siguientes impuestos o regímenes: IVA, Ganancias, Empleador, Bienes Personales, Cedulares, Autónomos y Monotributo; para tramitar el alta y baja de los restantes deberá utilizar el servicio "Sistema Registral" en donde el paso a paso es diferente.

Continuando con el proceso, para realizar el alta del nuevo tributo deberá ingresar a la caja "Impuestos y puntos de venta", una vez allí el sistema mostrará todos los datos cargados y deberá presionar el botón MODIFICAR DATOS para realizar las altas correspondientes, luego deberá presionar el botón AGREGAR para que se carguen al mismo. A continuación, el sistema pedirá que confirmes los datos, cuando se haya completado dicho paso, la sociedad podrá descargar la constancia de inscripción actualizada.

Es importante destacar que la ley permite la aplicación de esta opción siempre y cuando las entidades cumplan con dos requisitos:

1. Que se lleven registraciones contables que permitan confeccionar balances comerciales.
2. La opción se mantenga por el lapso de cinco periodos fiscales, incluyendo el de la opción.

En este punto podrían llegar a cuestionarse la razón por la cual el fisco exige como requisito que se lleven registraciones contables, esto se debe a la necesidad de contar con



información precisa y confiable sobre las operaciones financieras y contables de la entidad. Los registros contables, permiten mantener un seguimiento detallado de los ingresos y gastos que serán la base para determinar la carga impositiva que deberán afrontar los sujetos. Busca a través de los mismos, garantizar la transparencia y la veracidad de la información financiera que se presenta, al estar respaldada por documentación adecuada, lo cual es fundamental para el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

A su vez, es probable que despierte curiosidad los motivos que podrían respaldar la elección de un período de cinco años. Entendemos que está relacionado con la necesidad de brindar certidumbre tanto a la entidad como al fisco en cuanto a la continuidad del tratamiento tributario seleccionado. Al establecer un lapso de tiempo mínimo, se busca evitar que las entidades opten por este régimen de manera temporal o estratégica para aprovechar ciertas ventajas impositivas y luego regresen a su forma de tributación previa. Pasados los cinco ejercicios el contribuyente podría abandonar la opción mediante una nueva modificación de datos ante AFIP.

Este período de cinco años permite a las entidades y al fisco tener una perspectiva a largo plazo sobre las implicancias y consecuencias de la elección de este esquema de tributación. Asimismo, ofrece una base sólida para la planificación financiera y fiscal de la entidad, permitiendo una mejor proyección de los resultados y obligaciones impositivas durante ese período.

Una pregunta interesante referida al plazo de mantenimiento de la opción es ¿Cómo se contarían los períodos fiscales de permanencia mínima en el régimen en caso de cierres irregulares?

Dado que no se prevé una solución específica y diferente para la situación planteada, entendemos que deberán contarse los períodos fiscales cerrados con independencia de su duración o condición de irregulares.

Desde ya que la AFIP, en oportunidad de evaluar la solicitud de autorización de cambio de fecha de cierre (si correspondiera su interposición y el solicitante hubiera ejercido la opción que nos ocupa), deberá tener en cuenta cómo afectaría dicho cambio el plazo de permanencia mínimo obligatorio.

Habiendo presentado ambas opciones, vemos que para decidir cual de estos esquemas de tributación resulta conveniente utilizar, deberá realizarse un análisis profundo para cada tipo de sociedad, ya que un determinado aspecto podría representar una ventaja para una, pero al mismo tiempo representar una desventaja para otra. Por lo tanto no podemos sistematizar la forma de evaluar la conveniencia al momento de optar por alguno de los regímenes antes expuestos.



**UNCUYO**  
UNIVERSIDAD  
NACIONAL DE CUYO

**FCE**  
FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS

Teniendo en cuenta que el objetivo del análisis es escoger la alternativa más ventajosa desde el punto de vista financiero y además, considerar la practicidad para cada uno de los sujetos comprendido en el ente, vemos que algunos de los aspectos que se pondrían poner en evaluación serían: el peso directo del impuesto según la imposición recaiga sobre el ente o sobre sus socios, la imposición sobre la distribución de utilidades, la situación personal de los socios, entre otras.



## CAPÍTULO IV

### DIFERENCIACIÓN DE ALTERNATIVAS.

En este capítulo, realizaremos un análisis exhaustivo y una comparación detallada de ambas opciones de tributación, centrándonos en resaltar las ventajas y desventajas inherentes a cada una cumpliendo de esta manera con uno de los objetivos planteados para el trabajo de investigación.

Nuestra meta es brindar a los estudiantes/usuarios del presente trabajo una visión clara y completa de las implicaciones fiscales de las sociedades de personas y las sociedades de capital, para que puedan tomar conocimiento de las decisiones estratégicas que las entidades podrían llegar a tomar, en función de su situación particular.

Analizaremos los aspectos claves de cada opción con el propósito de crear una herramienta de consulta útil para aquellos interesados en el tema.

#### CARGA IMPOSITIVA

Este primer aspecto que abordamos es, quizás, uno de los más evidentes al realizar un análisis de las diferencias significativas entre las alternativas. A lo largo de nuestro trabajo, hemos proporcionado amplias explicaciones sobre el mismo, pero para consolidar todas las distinciones, lo mencionaremos brevemente.

En esencia responde a la pregunta de ¿quién?, es decir, determina el sujeto que asumirá la obligación en cada caso.

En el caso de las sociedades de personas, la carga impositiva se aplica a nivel de los socios individualmente. Esto significa que cada socio debe declarar su parte proporcional de las ganancias de la sociedad en su declaración de impuestos personal y pagar impuestos en función de su tasa impositiva personal. En general, esto permite que los socios aprovechen las deducciones personales y las escalas progresivas del impuesto a las ganancias, lo que puede resultar en una carga impositiva menor en comparación con las sociedades de capital.

Por otro lado, las sociedades de capital, son gravadas como entidades jurídicas separadas de sus accionistas. Estas sociedades pagan impuestos a las ganancias a nivel de la entidad, aplicando la tasa impositiva correspondiente. Posteriormente, si se distribuyen dividendos a los accionistas, estos pueden estar sujetos a impuestos adicionales a nivel individual, como es el caso del impuesto cedular que grava los dividendos que nacen de utilidades posteriores a la reforma impulsada por la Ley 27.430. Estas ganancias tributarán una alícuota del 7%. Dicho impuesto será retenido por las entidades pagadoras de los dividendos y utilidades que se distribuyen a socios o integrantes de sociedades. Cuando los perceptores fueren personas humanas y sucesiones indivisas no inscriptas en el tributo o beneficiarios del exterior, tal retención tendrá el carácter de pago único y definitivo;



para el resto de los sujetos, es decir, para los accionistas o socios residentes inscriptos en el impuesto a las ganancias, la retención debería tener el carácter de pago a cuenta, por ende, posee el carácter de impuesto ingresado y será computado en la declaración jurada del período fiscal correspondiente.

Respecto a las alícuotas aplicables al gravamen actualmente, vemos que en ambos casos se aplican escalas progresivas, pero es importante destacar que para el caso de los socios/asociados las alícuotas van del 5% al 35% de acuerdo a la ganancia neta imponible. Las nuevas regulaciones impulsadas por el gobierno establecen que no corresponderá retención alguna del impuesto a las ganancias cuando la remuneración bruta no supere los \$700.875 al mes, dicha medida entrará en vigencia a partir de agosto del 2023. En cambio, para las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles, abonarán el gravamen empleando la escala que se detalla a continuación:

*Cuadro N° 1*

*Escala de alícuotas aplicable a sociedades de capital*

GANANCIA NETA IMPONIBLE ACUMULADA		PAGARÁN	MÁS EL %	SOBRE EL EXCEDENTE DE \$
MÁS DE \$	A \$			
\$ 0,00	\$ 14.301.209,21	\$ 0,00	25 %	\$ 0,00
\$ 14.301.209,21	\$ 143.012.092,08	\$ 3.575.302,30	30 %	\$ 14.301.209,21
\$ 143.012.092,08	En adelante	\$ 42.188.567,16	35 %	\$ 143.012.092,08

*Fuente: AFIP, 2023*

En conclusión, lo que podemos observar aquí es que, si se decide tributar como sociedad de persona propiamente dicha, se puede llegar a pagar una tasa menor que las previstas para las sociedades de capital, ya que la escala para estas últimas va del 25% al 35%, siendo una escala mucho más acotada que la prevista para los socios/asociados.

Ahora bien ¿Por qué la entidad adoptaría esta alternativa? Podría suceder que los socios consideran inconveniente que cada uno de ellos deba ocuparse del pago del impuesto que recae sobre las utilidades del ente, sea porque requiere una programación financiera determinada, por riesgos de omisiones, por la complejidad de lidiar con la liquidación del tributo y los aplicativos, entre otras particularidades. En consecuencia, podrían considerar



más práctico incorporar a la sociedad al artículo 73, de modo tal que sea esta última la encargada de la liquidación e ingreso del impuesto, sus anticipos, y el control de las retenciones sufridas. De esta forma, la responsabilidad recaerá en la entidad como persona jurídica, aliviando a los accionistas de esta carga administrativa y tributaria individual.

## RESPONSABILIDADES LEGALES

En este espacio, abordaremos la explicación de las responsabilidades legales, si bien es algo sustancial, que se establece al momento de adoptar un determinado tipo societario, es comprensible que pueda haber confusión con respecto al solapamiento entre normas tributarias y societarias al considerar la opción del Artículo 73 para las sociedades de personas.

El Artículo 73 de la Ley del Impuesto a las Ganancias permite que las sociedades de personas, como opción, puedan adoptar el sistema tributario de las sociedades de capital. Sin embargo, esto no implica que los socios pasen a tener responsabilidad limitada similar a las sociedades de capital, sino que, los socios mantienen responsabilidad ilimitada y solidaria, lo que significa que son personalmente responsables de las deudas y obligaciones de la sociedad.

Podríamos considerar esta como una de las ventajas que tienen las sociedades de capital sobre las sociedades de personas ya que nunca se verían involucrados sus patrimonios personales frente a las deudas de la sociedad. Sin embargo, es importante tener en cuenta que operar como una sociedad de capital conlleva mayores costos administrativos, por ejemplo, para el caso las Sociedades Anónimas, que es uno de los tipos sociales más utilizados, se encuentran obligadas a constituirse a través de escritura pública, cuestión que no es exigida para las sociedades de personas, quienes pueden constituirse con instrumentos públicos o privados según sus socios fundadores lo deseen. Además de tener la carga de llevar libros contables, impositivos y societarios para cumplir con las exigencias legales. También hay una mayor complejidad al momento de realizar la inscripción fiscal ya que la documentación que debe facilitar al fisco para respaldar dicha operación es considerablemente mayor. Sumado a lo anterior, anualmente deben presentar Estados Contables auditados ante la Dirección de Personas Jurídicas (específicamente en el caso de la Provincia de Mendoza), sin mencionar otras exigencias societarias emanadas de la Ley General de Sociedades, como las formalidades para la adopción de decisiones, donde en algunos casos deberán cumplir con un régimen de asambleas que exige convocatoria, quórum, actas y demás cuestiones que no serán abordadas en este trabajo en particular.

Particularmente en el caso de los fideicomisos, las disposiciones legales garantizan la separación de patrimonios. Esto significa que con la creación de los contratos de fideicomisos y hasta el cumplimiento del plazo o condición a la cual se supedita el



contrato, surgen los patrimonios fiduciarios, que son independientes de los patrimonios individuales de las partes involucradas en el fideicomiso, sea fiduciante, fiduciario, beneficiario y fideicomisario. Estos patrimonios fiduciarios no pueden ser afectados por ningún acreedor, excepto por los acreedores relacionados con el mismo fideicomiso. Cabe destacar que los acreedores de los beneficiarios y los fideicomisarios podrían llegar a subrogarse en los derechos de sus deudores a los fines de hacer efectivas sus acreencias pero nunca podrían atacar directamente el patrimonio fiduciario.

### TRATAMIENTO DE QUEBRANTOS

Los quebrantos son las pérdidas generadas por la sociedad en un determinado período fiscal. Su tratamiento en cuanto a la tributación es una diferencia clave entre las sociedades de personas que opten por tributar como sociedades de capital bajo lo dispuesto en el Artículo 73 o lo hagan como sociedades de personas propiamente dichas.

En las sociedades de personas, cuando se producen quebrantos, estos pueden ser distribuidos entre los socios y pueden ser deducidos en sus declaraciones de impuestos personales. Esto significa que las pérdidas generadas por la sociedad reducen el ingreso gravable de los socios, lo que puede generar un alivio fiscal para ellos y reducir su carga impositiva personal en el año en que se produjo la pérdida. Esta flexibilidad puede ser una ventaja significativa para los socios, ya que les permite compensar las pérdidas de la sociedad con sus otros ingresos personales.

Por otro lado, en las sociedades de personas que opten por tributar bajo el Artículo 73, los quebrantos tienen un tratamiento diferente. En este caso, los quebrantos no pueden ser deducidos directamente por los accionistas en sus declaraciones de impuestos personales. En cambio, las pérdidas se acumulan a nivel de la sociedad y pueden ser utilizadas para compensar futuras ganancias de la entidad. Es decir, los quebrantos pueden ser aplicados contra las utilidades futuras de la sociedad y reducir así la carga impositiva de la entidad en años posteriores.

El artículo 25 párrafo 9 de la LIG establece lo siguiente: *“El quebranto impositivo sufrido en un período fiscal que no pueda absorberse con ganancias gravadas del mismo período podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes. Transcurridos cinco (5) años - computados de acuerdo con lo dispuesto por el CCyCo. - después de aquel en que se produjo la pérdida, no podrá hacerse deducción alguna del quebranto que aún reste, en ejercicios sucesivos.”*

Es importante tener en cuenta que el tratamiento de los quebrantos puede tener implicaciones significativas en términos de la carga impositiva y la planificación fiscal para las sociedades de personas y para aquellas entidades que elijan tributar bajo el régimen del artículo 73.



Otro aspecto importante a tener en cuenta respecto de los quebrantos, es que existen 2 tipos, uno de ellos es el *general* y otro es el *específico*. Los **quebrantos generales** son pérdidas por operaciones comunes, estos pueden compensarse con cualquier otra ganancia general. Por otro lado, se encuentran los considerados de naturaleza **específica**, que sólo podrán computarse contra las utilidades netas de la misma fuente y que provengan de igual tipo de operaciones en el año fiscal en el que se experimentaron las pérdidas o en los cinco (5) años inmediatos siguientes.

Respecto de los sujetos comprendidos en el artículo 53, incisos a), b), c), d), e) se considerarán de naturaleza específica los quebrantos provenientes de:

- La enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales —incluidas cuota partes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares—, monedas digitales, Títulos, bonos y demás valores, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.
- La realización de las actividades a las que alude el segundo párrafo del artículo 73. (las rentas derivadas de la explotación de juegos de azar en casinos).
- Los quebrantos generados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos o contratos derivados, a excepción de las operaciones de cobertura.
- Los resultados de fuente extranjera.

Los contribuyentes deben mostrar una extrema cautela y mantener un seguimiento constante de las pérdidas fiscales disponibles, dado que tienen un plazo máximo para utilizarlas en compensación, como ya mencionamos anteriormente. En la actualidad, existe una regulación precisa que rige la aplicación de estas pérdidas fiscales, ya que históricamente han sido utilizadas de manera engañosa para reducir el pago de impuestos sobre las ganancias, a través de la simulación de reorganizaciones ficticias. Estos conceptos están detallados en el artículo 80 de la LIG, junto con los artículos correlacionados en el decreto reglamentario.

**ARTÍCULO 80.-** *Cuando se reorganicen sociedades, fondos de comercio y en general empresas y/o explotaciones de cualquier naturaleza en los términos de este artículo, los resultados que pudieran surgir como consecuencia de la reorganización no estarán alcanzados por el impuesto de esta ley, siempre que la o las entidades continuadoras prosigan, durante un lapso no inferior a DOS (2) años desde la fecha de la reorganización, la actividad de la o las empresas reestructuradas u otra vinculada con las mismas.*

*En tales casos, los derechos y obligaciones fiscales establecidos en el artículo siguiente, correspondientes a los sujetos que se reorganizan, serán trasladados a la o las entidades continuadoras.*



*El cambio de actividad antes de transcurrido el lapso señalado tendrá efecto de condición resolutoria. La reorganización deberá ser comunicada a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS en los plazos y condiciones que la misma establezca.*

*En el caso de incumplirse los requisitos establecidos por esta ley o su decreto reglamentario para que la reorganización tenga los efectos impositivos previstos, deberán presentarse o rectificarse las declaraciones juradas respectivas aplicando las disposiciones legales que hubieran correspondido si la operación se hubiera realizado al margen del presente régimen e ingresarse el impuesto con más la actualización que establece la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, sin perjuicio de los intereses y demás accesorios que correspondan.*

*Cuando por el tipo de reorganización no se produzca la transferencia total de la o las empresas reorganizadas, excepto en el caso de escisión, el traslado de los derechos y obligaciones fiscales quedará supeditado a la aprobación previa de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS.*

**Se entiende por reorganización:**

- a) La fusión de empresas preexistentes a través de una tercera que se forme o por absorción de una de ellas.*
- b) La escisión o división de una empresa en otra u otras que continúen en conjunto las operaciones de la primera.*
- c) Las ventas y transferencias de una entidad a otra que, a pesar de ser jurídicamente independientes, constituyan un mismo conjunto económico.*

*En los casos de otras ventas y transferencias, no se trasladarán los derechos y obligaciones fiscales establecidos en el artículo siguiente, y cuando el precio de transferencia asignado sea superior al corriente en plaza de los bienes respectivos, el valor a considerar impositivamente será dicho precio de plaza, debiendo dispensarse al excedente el tratamiento que da esta ley al rubro llave.*

*Para que la reorganización tenga los efectos impositivos previstos en este artículo, el o los titulares de la o las empresas antecesoras deberán mantener durante un lapso no inferior a DOS (2) años contados desde la fecha de la reorganización, un importe de participación no menor al que debían poseer a esa fecha en el capital de la o las empresas continuadoras, de acuerdo con lo que, para cada caso, establezca la reglamentación.*



*El requisito previsto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando la o las empresas continuadoras coticen sus acciones en mercados autorregulados bursátiles, debiendo mantener esa cotización por un lapso no inferior a DOS (2) años contados desde la fecha de la reorganización.*

*No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, los quebrantos impositivos acumulados no prescriptos y las franquicias impositivas pendientes de utilización, originadas en el acogimiento a regímenes especiales de promoción, a que se refieren, respectivamente, los incisos 1) y 5) del artículo 81 sólo serán trasladables a la o las empresas continuadoras, cuando los titulares de la o las empresas antecesoras acrediten haber mantenido durante un lapso no inferior a DOS (2) años anteriores a la fecha de la reorganización o, en su caso, desde su constitución si dicha circunstancia abarcare un período menor, por lo menos el OCHENTA POR CIENTO (80 %) de su participación en el capital de esas empresas, excepto cuando éstas últimas coticen sus acciones en mercados autorregulados bursátiles.*

Basándonos en los aspectos previamente explicados, es factible señalar como ventajas de las sociedades de personas en comparación con el enfoque de tributación aplicado a las sociedades de capital a:

- ❖ La mayor flexibilidad en la distribución de quebrantos
- ❖ La reducción de la carga tributaria efectiva

Como desventajas de no optar por el Artículo 73:

- ❖ Responsabilidad ilimitada: Aunque el Artículo 73 permite una distribución de quebrantos más flexible, los socios siguen siendo personalmente responsables de las deudas y obligaciones de la sociedad.
- ❖ Menor atractivo para inversores externos: La responsabilidad ilimitada y la estructura menos formal de las sociedades de personas pueden disuadir a los inversores externos de participar en el negocio.
- ❖ Mayor complejidad administrativa: Optar por tributar bajo el Artículo 73 puede simplificar la administración y presentación de declaraciones de impuestos para los socios, ya que, en caso contrario, las pérdidas generadas por la sociedad se reflejarán directamente en sus declaraciones personales.

## INFLUENCIA DE LA ETAPA DEL CICLO DE VIDA DE LA ENTIDAD

En sus inicios, las sociedades de personas pueden beneficiarse al distribuir los resultados entre los socios y permitirles tributar individualmente el impuesto correspondiente. Esta estrategia brinda mayor flexibilidad para adaptar la distribución de ganancias a las necesidades y objetivos individuales de cada socio. En este escenario, cada socio tributa de acuerdo con su tasa impositiva personal y aprovecha las deducciones personales y



escalas progresivas del impuesto a las ganancias, lo que puede resultar en una carga impositiva total menor en comparación con las sociedades de capital.

Por otro lado, las sociedades de capital tienen un régimen más rígido para la distribución de resultados, basado en la cantidad de acciones que posee cada accionista. Esto limita la flexibilidad para adaptar la distribución de ganancias a las necesidades individuales de los accionistas. Por ejemplo, si un accionista necesita más recursos para cubrir gastos personales o realizar inversiones individuales, la sociedad de capital tendría menos margen para ajustar la distribución de resultados según esa necesidad particular.

Es posible que una sociedad de personas, una vez establecida y con una estructura sólida, considere la opción de tributar como sociedad de capital bajo el Artículo 73 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Habiendo analizado las diferencias entre las sociedades de personas y las sociedades de capital, es posible afirmar que una de las desventajas que enfrentarían al optar por la alternativa propuesta en el artículo 73 de la Ley de Impuesto a las Ganancias de Argentina, radica en los mayores costos que la entidad deberá asumir para cumplir integralmente con la normativa fiscal. Esto se debe a la necesidad de invertir en profesionales especializados para la correcta liquidación, presentación e ingreso del tributo.

En este sentido, las sociedades de personas y los fideicomisos que decidan implementar esta opción deben asegurarse de contar con el apoyo de expertos contables e impositivos para llevar a cabo las gestiones necesarias. Estos servicios de asesoramiento implican gastos adicionales para la organización.

En este último apartado les ofrecemos un cuadro comparativo<sup>\*2</sup> en donde hemos reunido las características principales de las sociedades de personas y las sociedades de capital en términos de tributación. Con este recurso educativo buscamos la mejora en la comprensión del funcionamiento de estas estructuras empresariales, destacando aspectos comunes como sus diferencias.



*Cuadro N° 2*

*Comparación entre ambos métodos*

ASPECTOS RELEVANTES	SOCIEDADES DE PERSONAS	SOCIEDADES DE CAPITAL
<b>OBJETIVO COMÚN</b>	DETERMINAR EL RESULTADO IMPOSITIVO	
<b>FINALIDAD</b>	PARA DISTRIBUIRLO ENTRE LOS SOCIOS	PARA APLICAR LA TASA Y ASI DETERMINAR EL IMPUESTO
<b>COMPONENTES</b>	<b>A) CONCEPTO DE RESULTADO IMPOSITIVO</b> DIFERENCIA ENTRE INGRESOS GRAVADOS Y GASTOS DEDUCIBLES IMPUTABLES AL PERÍODO (Teoría del Balance)	
	<b>B) DEFINIR EL LUGAR DE OBTENCIÓN DEL RESULTADO GRAVADO</b> CRITERIO DE LA RENTA MUNDIAL: TANTO RESULTADOS DE FUENTE ARGENTINA COMO LOS DE FUENTE EXTRANJERA	
	<b>C) DEFINICIÓN DEL AÑO FISCAL Y DE CRITERIOR DE IMPUTACIÓN DE LA RENTA AL AÑO FISCAL</b> AÑO CALENDARIO VS EJERCICIO COMERCIAL EN GENERAL: DEVENGADO CON EXCEPCIONES	
<b>RESULTADO ALCANZADO</b>	<b>INGRESOS GRAVADOS IMPUTABLES AL PERÍODO (EN GENERAL TODOS POR APLICACIÓN DE TEORÍA DEL BALANCE)</b> <p style="text-align: center;">-</p> <b>GASTOS DEDUCIBLES IMPUTABLES AL PERÍODO ( EN GENERAL LOS GASTOS NECESARIOS PARA LA OBTENCIÓN DE LA RENTA Y CONSERVAR LA FUENTE, CON LIMITACIONES ESTABLECIDAS POR LA LEY)</b>	
<b>IMPUTACIÓN</b>	<b>A) LLEVA CONTABILIDAD</b>	PERÍODO FISCAL=EJERCICIO COMERCIAL
	<b>B) NO LLEVA CONTABILIDAD</b>	PERÍODO FISCAL= AÑO CALENDARIO

Tabla n°2: Comparación entre ambos métodos. Fuente: elaboración propia



## CONCLUSIONES

En el presente trabajo, nuestro objetivo principal ha sido proporcionar a los estudiantes de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Cuyo, así como a los profesionales de la institución y a otros interesados en esta temática, una guía completa sobre las opciones de tributación disponibles para las sociedades de personas y un determinado tipo de fideicomiso. A lo largo de varios capítulos, hemos expuesto las bases más relevantes relacionadas con este tema y las implicancias prácticas que deben tenerse en cuenta.

En primer lugar, hemos analizado el origen del impuesto a las ganancias argentino y debatido sobre su posible inconstitucionalidad. Luego, hemos proporcionado un breve detalle de los sujetos que están alcanzados por este impuesto. A continuación, nos hemos enfocado en el tema central de nuestra investigación, que es la explicación de las alternativas de tributación disponibles para los sujetos incluidos en el apartado 8 inc. a del artículo 73. Además, hemos brindado aclaraciones sobre cómo estos sujetos deben cumplir con las obligaciones fiscales establecidas.

Para concluir nuestra investigación, hemos destacado las distintas diferencias entre las alternativas de tributación disponibles esperando como resultado que esta investigación sea de gran utilidad para quienes deseen comprender mejor las opciones tributarias disponibles.

Nuestro propósito ha sido contribuir a la comunidad universitaria y profesional con un trabajo enfocado en un aspecto clave del impuesto a las ganancias que en muchas oportunidades es omitido por los usuarios y que puede resultar de gran ayuda. Este trabajo está diseñado para servir como una fuente de consulta para aquellos interesados que enfrenten dudas o interrogantes sobre las particularidades relacionadas con la elección de la alternativa más ventajosa en la práctica académica y profesional.

Nos hemos esforzado por garantizar que el trabajo sea completo y dinámico, de fácil lectura y comprensión para los destinatarios. Además, hemos incluido un cuadro comparativo que complementa la teoría desarrollada y brinda una visión general de los aspectos mencionados. Nuestra intención es que este material sea de fácil acceso y se convierta en una herramienta útil para todos aquellos que busquen un enfoque práctico y claro sobre el tema tratado.

Es importante destacar que, al inicio del presente trabajo, planteamos una serie de objetivos que han sido cumplidos exitosamente. En primer lugar, nos propusimos explicar las distintas opciones de tributación disponibles para las sociedades de personas, según lo establecido en la Ley de Impuesto a las Ganancias durante el período 2018-2021. Este procedimiento ha sido detallado minuciosamente a lo largo de toda la investigación.



Además, nos enfocamos en describir las ventajas y desventajas de cada modelo de tributación. De igual manera, hemos presentado la percepción del Contador Público en cuanto a la aplicación de estas opciones de tributación en la práctica profesional.

En línea con nuestros objetivos, hemos analizado el grado de utilización de la opción de tributación como sociedad de capital durante el periodo 2018-2021. Por último, hemos identificado los tipos de sociedades de personas que eligen tributar como sociedades de capital.

Al culminar nuestra investigación, tenemos el privilegio de abordar las preguntas que inicialmente nos intrigaron y que sirvieron como el punto de partida para desarrollar esta tesina. Estos cuestionamientos fueron fundamentales para despertar nuestro interés en el tema y nos motivaron a emprender este estudio con enfoque y rigor académico.

En relación a las ventajas y desventajas de la aplicación de cada uno de los modelos de tributación, este trabajo permite comprender que existen diferencias significativas entre las alternativas. En el caso de tributar como sociedades de capital, se evidencia un beneficio social para sus integrantes, ya que se les quita la carga tributaria, pero fuera de ese aspecto positivo entendemos que tributar como sociedades de capital presenta mayores complejidades y costos que deberán afrontar quienes deseen seguir con este régimen. Por otro lado, es un procedimiento tributario más formal que podría contribuir a evitar conflictos entre los asociados. Esta característica adquiere mayor relevancia en un entorno demandante, donde el estrés diario puede conducir a enfrentamientos innecesarios.

Tras analizar los interrogantes planteados en esta investigación, para comprender el grado de utilización de la opción de tributación como sociedad de capital durante el período 2018 - 2021, así como cuál es la percepción tienen los Contadores/as Públicos/as sobre la aplicación de la opción de tributación en la práctica profesional y puntualizando sobre qué el tipo de sociedades de personas eligen la opción brindada por la ley mediante la modificación del impuesto a las ganancias, se observa que, las sociedades de personas no suelen optar por esta alternativa de manera frecuente. Por el contrario, los fideicomisos son los que aprovechan ampliamente esta estrategia en la actualidad.

La razón principal detrás de esta elección radica en que a los integrantes de los fideicomisos no les resulta conveniente ingresar al sistema tributario únicamente por el hecho de formar parte de este contrato. Esto se debe a que para poder tributar deberían cumplir con múltiples obligaciones fiscales implicando un aumento considerable en el volumen de tareas administrativas, fiscales y contables a tener en cuenta a corto o mediano plazo, a sabiendas que los fideicomisos están sometidos a una duración determinada o a una condición específica, que, en caso de cumplirse, generaría su disolución. Efectivizado el cumplimiento del fideicomiso cada uno de los integrantes, nuevamente, deberán modificar sus inscripciones tributarias pero esta vez con la finalidad de lograr la baja en los registros tributarios.



En contraste, al contar con la figura del fiduciario, quien se encarga de la gestión del fideicomiso mediante el pago de una retribución, es posible evitar complicaciones fiscales individuales y garantizar un manejo más eficiente del proceso. Por lo tanto, resulta inteligente por parte de los creadores y beneficiarios considerar encargar a su administrador estas tareas para evitar recargar sus obligaciones.

Considerando los argumentos presentados con anterioridad, refutamos la hipótesis formulada en este trabajo que planteaba un aumento en la adopción de esta alternativa por parte de las sociedades de personas a partir del año 2020. En la práctica, resulta complicado encontrar casos en los que esta medida haya sido aplicada de manera efectiva. Si bien no descartamos su utilización en el futuro, según los asesoramientos brindados por asesores contables en la provincia de Mendoza, no se han encontrado sociedades que hayan decidido llevar a cabo la medida.

Para concluir, a lo largo de esta investigación también se planteó la hipótesis de que los Contadores Públicos Nacionales podrían carecer de la formación necesaria para comprender las modificaciones introducidas por la Ley 27430, dada la constante evolución de la legislación en esta materia. Esta situación ha dado lugar a diversas interpretaciones que dificultan la elección de la opción adecuada. Sin embargo, nuestra postura se centra en que los profesionales, especialmente aquellos formados en la Universidad Nacional de Cuyo de la Facultad de Ciencias Económicas, están debidamente capacitados para abordar esta medida incluso ante la escasa atención que la doctrina ha prestado al tema en cuestión.

Esto se evidencia en su experiencia previa frente a los fideicomisos, contribuyentes en los cuales han encontrado su aplicabilidad en múltiples ocasiones, lo que sugiere una sólida base para comprender y emplear cambios legales complejos.

Es cierto que pueden surgir desafíos en la implementación de esta medida en el contexto de sociedades de personas, donde su aplicabilidad podría ser limitada. Sin embargo, la disposición y voluntad de los profesionales para adaptarse y buscar soluciones viables son indicativos de su preparación para enfrentar retos emergentes. Aunque aún no se ha llevado a la práctica esta medida en dicho ámbito, su experiencia previa sugiere que podrían abordarla con éxito si se presentara la oportunidad en el futuro.

En virtud de lo expuesto anteriormente, nos encontramos ante una respuesta que podría considerarse negativa en este contexto, destacando tanto las capacidades actuales de los Contadores Públicos Nacionales como su potencial para enfrentar nuevos escenarios, incluso aquellos que aún no han sido puestos en práctica.

Con la intención de dar cierre a nuestro trabajo de investigación y en honor a la brevedad, hemos identificado que existe un vacío de estudio con respecto a este tema, ya que las investigaciones y artículos científicos son muy acotados, y están orientados hacia otras líneas de investigación. Además, desde nuestra perspectiva, moldeada por nuestra formación como estudiantes de Contador Público en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Cuyo, y enriquecida por una conexión valiosa, aunque



**UNCUYO**  
UNIVERSIDAD  
NACIONAL DE CUYO

**FCE**  
FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS

limitada con la realidad profesional, hemos notado la falta de atención por parte de los estudiantes/profesionales que recibe este asunto debido a la limitada puesta en práctica, puntualmente para las sociedades de personas.

Es por ello que, a través de este trabajo, y basándonos en los textos de distintos autores, en la normativa vigente, como así también en toda la bibliografía que tuvimos a nuestro alcance, logramos estudiar de manera exhaustiva las opciones de tributación que tienen las sociedades de personas y determinados fideicomisos según lo establecido por la Ley de Impuesto a las Ganancias, para así comprender la finalidad del legislador al instaurarlo y conseguir el completo entendimiento de la herramienta puesta a disposición.

Apuntamos a crear conocimientos para que a la hora elegir el método de tributación, esta decisión se lleve a cabo con los adecuados fundamentos y evaluando cuál es la opción que mejor se adapta a cada caso, aspirando a que como profesionales sigamos brindando asesoramientos de la más alta calidad, alentado a nuevas líneas de investigación, además de consolidar conocimientos adquiridos en nuestra educación universitaria.

En última instancia, confiamos en que esta tesis haya superado las expectativas y que sus descubrimientos resulten valiosos. Anhelamos que nuestro trabajo no solo despierte mayor interés en este tema, sino que también sirva como un recurso preciado para futuros estudiantes, investigadores y profesionales que deseen explorar este campo en constante evolución. Apreciamos enormemente la oportunidad de haber emprendido este estudio y aspiramos haber contribuido, en alguna medida, al enriquecimiento de la profesión.



## BIBLIOGRAFÍA

*Código Civil y Comercial de la Nación.* (2015). Buenos Aires: Honorable Cámara de Diputados de la Nación.

Ley N° 24073 T.O. 2019. *Ley de impuesto a las Ganancias.* Argentina.

Armando Lorenzo - César M. Cavalli (2022). *Algunas consideraciones sobre la opción de tributar ganancias bajo el régimen del artículo 73 de la ley del tributo.* Consultor Tributario N°186. Errepar

Schestakow, Carlos. *Apuntes teoría y técnica impositiva I.* (2020) Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Cuyo. Mendoza, Argentina.

Altavilla, Cristian. (2019). *El sistema tributario argentino. Breve consideración sobre su evolución y situación actual.*

Olego, Perla Raquel (2001). *Las sociedades y su tratamiento en el impuesto a las ganancias en el marco del principio de sujeción integral frente a la globalización.*

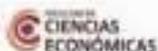
AFIP. *Consultas frecuentes.* Disponible en <https://servicioscf.afip.gob.ar/publico/abc/ABCPaso1.aspx>

Di Benedetto, Cristina. (26 de octubre del 2021). *Por qué el impuesto a las Ganancias y Bienes Personales deberían declararse inconstitucionales.* El Cronista. <https://www.cronista.com/columnistas/por-que-el-impuesto-a-las-ganancias-y-bienes-personales-deberian-declararse-inconstitucionales/>

Sanguinetti, Raúl. (18 de enero del 2007). *El impuesto a las Ganancias cumple 75 años.* El Cronista. <https://www.cronista.com/impresa-general/El-impuesto-a-las-Ganancias-cumple-75-anos-20070118-0026.html>

Julio Gambina- Federico Martín Bonazzi (2015). *Informe Especial sobre Impuesto a las Ganancias.*

Andrés Ezequiel Esteban - Raisa Iwanow (2015). *Constitucionalidad de la ley de impuesto a las ganancias.* Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Cuyo. Mendoza, Argentina.



**DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD**

El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta los derechos de terceros.

Lusina Meyer Lizana

30741

41 795 986

Mendoza, .....

Colombo Mat. del Sol

Firma y aclaración

30565

Número de registro

41363810

DNI