



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO



FACULTAD DE
**CIENCIAS
ECONÓMICAS**

Contador Público y Perito Partidor

***Análisis de incidencia de la modificación de
la ley de impuesto a las ganancias en
sociedades simples***

Autores:

Facundo Ianardi - Ramiro Del Vecchio

Reg.: 29.999 - 30.595

facundo.ianardi@fce.uncu.edu.ar –

ramiro.delvecchio@fce.uncu.edu.ar

Profesor tutor:

Diego Burky

Mendoza, 2023.



ÍNDICE

RESUMEN TÉCNICO	4
INTRODUCCIÓN	5
CAPÍTULO I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	7
1.1 DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA	7
1.1.1 Delimitación espacial:	7
1.1.2 Delimitación temporal:	7
1.2 OBJETIVOS	8
1.2.1 Objetivo general	8
1.2.2 Objetivos específicos	8
1.3 JUSTIFICACIÓN	8
CAPÍTULO II. MARCO CONCEPTUAL	10
2.1 IMPUESTO A LAS GANANCIAS	10
2.1.1 Origen	10
2.1.2 Clasificación	11
2.1.3 Características generales	13
2.1.3.1 Aspecto material	14
2.1.3.2 Aspecto subjetivo	14
2.1.3.3 Aspecto temporal	14
2.1.3.4 Aspecto espacial	16
2.1.3.5 Aspecto cuantitativo	16
2.1.3.5.1 Teoría de la fuente	18
2.1.3.5.2 Teoría del balance	19
2.2 LEY GENERAL DE SOCIEDADES	19
2.2.1 Sociedades de la Sección IV	19
2.2.2.1 Características Generales	22
2.2.2.1.1 Denominación	22
2.2.2.1.2 Forma del acto constitutivo	23
2.2.2.1.3 Personalidad jurídica	23
2.2.2.1.4 Responsabilidad de los socios	24
2.2.2.2 Tratamiento Impositivo	25
CAPÍTULO III. ANÁLISIS PRÁCTICO	27
CAPÍTULO IV. RESULTADOS/CONCLUSIONES	53



CAPÍTULO V. BIBLIOGRAFÍA.

55



RESUMEN TÉCNICO

El trabajo a desarrollar consiste en analizar diferentes escenarios que podrían presentarse durante la vida profesional con respecto a la decisión de nuestros clientes en cuanto a la conveniencia y posibilidad de constituir sociedades y las implicancias que tienen sus respectivas decisiones; en particular, de los aspectos impositivos.

El objetivo es conocer la incidencia que tiene este cambio normativo y en qué casos esta actualización puede resultar una medida de alivio fiscal y en cuales un aumento de la carga tributaria.

Para lograrlo, aplicaremos estratégicas metodologías basadas fundamentalmente en el análisis de leyes y normativas; siendo nuestra investigación, en mayor medida, de tipo cuantitativo, no experimental descriptivo.

Nuestra hipótesis se plantea como la posibilidad de que esta actualización resulte una medida de alivio fiscal para cierto tipo de contribuyentes, como una de mayor presión tributaria para otros; por lo tanto buscamos poder determinar las bases para definir cuál es el camino a seguir dependiendo la situación en la cual se pueda encontrar cada sujeto obligado.



INTRODUCCIÓN

El eje central de este trabajo de investigación se basa en la actualización de la Ley de Impuesto a las Ganancias (en adelante LIG). La misma entra en vigencia a través de la Ley N°27.630 B.O 16/06/2021.

El principal impacto de esta modificación se produce en el cambio de determinación del impuesto aplicable a las sociedades de capital, y, por tanto, es importante entender dicha modificación y así poder analizar el impacto en la vida económica del contribuyente.

En este contexto, se busca no sólo un conocimiento de la normativa sino poner a disposición de quienes desarrollan nuestra profesión como aquellos interesados en la materia, herramientas que le permitan mejorar la toma de decisiones en un futuro.

Nuestro interés se fundamenta en que, en un país con una alta presión tributaria como lo es la Argentina, es ineludible la importancia que tiene tener a mano toda aquella información que permita lograr una estructura patrimonial que, cumpliendo con las leyes que nos rigen, disminuya esta carga tributaria.

El desarrollo de este trabajo de investigación se divide en 5 capítulos que involucran el planteamiento del problema, desarrollo teórico de los aspectos más relevantes y finalizando con análisis prácticos para obtener una conclusión para cada tipo de escenario planteado.

En términos generales, consta de la siguiente estructura:

Capítulo I. Planteamiento del problema. En este primer apartado se plantea el problema que da lugar a nuestro trabajo de investigación. Se incluirán tanto



preguntas de investigación, objetivos como hipótesis previamente planteadas en nuestro plan de labor.

Capítulo II. Marco conceptual. Dicho capítulo incluirá el desarrollo de los aspectos más relevantes a desarrollar en nuestro trabajo. Se divide principalmente en dos ejes: ley de impuesto a las ganancias y sociedades simples.

Capítulo III. Análisis práctico. En esta sección, se buscará obtener un análisis desde el punto de vista empírico, planteando diferentes escenarios y analizando cada uno de ellos.

Capítulo IV. Resultados/Conclusiones. Siguiendo con el capítulo anterior, se arribará a la conclusión de cada uno de estos y a las respuestas a las hipótesis planteadas en el primer capítulo.

Capítulo V. Bibliografía. Para dar cierre a nuestra investigación, pondremos a disposición toda fuente de información utilizada para la elaboración del mismo.



CAPÍTULO I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Para dar comienzo al desarrollo de nuestro trabajo de investigación, buscamos generar en quienes tengan el alcance al mismo, la necesidad de conocer la importancia de obtener información sobre todo cambio normativo que se produzca en nuestro país.

Si bien la normativa es la misma para todos los contribuyentes y debemos acatarnos al mismo tiempo a su cumplimiento, toda ley, o en su mayoría, con un análisis adecuado, permite generar diversos escenarios que implican a su vez impactos distintos en el sujeto pagador de impuestos.

1.1 DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA

De acuerdo a lo establecido por Hernández, Fernández y Baptista (2014), a la hora de plantear un problema de investigación se debe determinar de manera clara el tiempo y el espacio que abarca el mismo.

Es decir, que a los efectos de centrar la investigación y que la misma no se torne generalizada, se definen las siguientes limitaciones:

1.1.1 Delimitación espacial: el siguiente trabajo se limitará al análisis de impacto de la norma sobre aquellas entidades situadas en el territorio nacional, que queden incluidas dentro de la denominada “Sección IV” de la Ley General de Sociedades

1.1.2 Delimitación temporal: en cuanto a la delimitación en el tiempo, y en concordancia con la actualización normativa a analizar, en aspectos prácticos nos



basaremos en aquellos resultados a obtener en ejercicios económicos iniciados con posterioridad al 1 de enero del 2021.

El presente trabajo se desarrolló entre los meses de septiembre de 2022 a marzo de 2023.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo general

Obtener conocimiento sobre la incidencia del cambio normativo en los contribuyentes.

1.2.2 Objetivos específicos

Determinar el camino a seguir según el escenario planteado, definiendo la conveniencia o no de tributar como sociedad de capital

Identificar en qué caso el cambio normativo es una medida de alivio fiscal

Identificar en qué casos el cambio normativo es una medida de mayor carga tributaria

Definir bases para una toma de decisión rápida y eficaz ante problemáticas de este tipo

1.3 JUSTIFICACIÓN

Es ineludible que como contadores públicos debemos mantenernos actualizados con respecto a la normativa que rige nuestra labor profesional.

Consideramos que toda modificación, analizada a tiempo y detalladamente, es una nueva oportunidad de obtener herramientas para ser un mejor profesional y sobre todo brindar soluciones a las problemáticas/incertidumbres que generan las mismas en quienes requieran la prestación de nuestros servicios.

El desarrollo de este trabajo permitirá disponer de información a estudiantes, profesionales y terceros interesados al momento de abordar aspectos ligados al tema tratado.



CAPÍTULO II. MARCO CONCEPTUAL

Para facilitar el entendimiento de todo aquel que quiera utilizar este trabajo de investigación como herramienta, ya sea para el desarrollo profesional o para mero conocimiento, en este apartado ampliaremos todos aquellos aspectos a tratar durante nuestra investigación.

Este acápite estará dividido en dos partes principales: impuesto a las ganancias y sociedades simples.

2.1 IMPUESTO A LAS GANANCIAS

2.1.1 Origen

Este impuesto se crea en Argentina en el año 1932, mediante el Decreto Ley 11682 del presidente Evaristo Uriburu, cuyo entonces era denominado “Impuesto a los Réditos”. Luego, en el año 1974 fue sustituido por lo que conocemos hoy como “Ley de Impuesto a las Ganancias”, Nro. 20628.

El mismo fue creado como un tributo de emergencia para hacer frente a una crisis social y económica y establecía expresamente que la misma finalizaría el 31 de diciembre de 1934.

Esta ley como sus correspondientes decretos reglamentarios han sufrido múltiples modificaciones con el pasar del tiempo, es así que nuestro trabajo se acentúa específicamente en la más reciente, cuya entrada en vigencia tuvo lugar en el año 2021.



2.1.2 Clasificación

Existen numerosas clasificaciones que la doctrina suele dar a los impuestos que se aplican tanto a nivel nacional como provincial, entre las cuales podemos mencionar:

➤ Ordinarios y extraordinarios

Esta clasificación hace referencia al periodo o duración por la cual se establece el tributo. Como bien mencionamos en el acápite anterior, este impuesto en su creación se determinó como extraordinario, creado a los efectos de hacer frente a una situación de emergencia económica; no obstante en la práctica y como lo es en el caso de la mayoría de los tributos establecidos en nuestro país, presentan mayores aspectos de ordinarios que extraordinarios, debido a la continuidad y renovación de los tributos con el pasar de los años.

➤ Reales y personales

En este punto el foco de atención se pone en si el tributo tiene o no cuenta la capacidad contributiva del sujeto pagador de impuestos.

Existen tres parámetros básicos que demuestran la capacidad contributiva:

- Renta
- Patrimonio
- Gasto o consumo

En el caso analizado, dicho impuesto grava la renta obtenida por los diferentes contribuyentes alcanzados, por lo que queda encuadrado dentro de los impuestos personales.



En cambio, cuando no se tenga en cuenta los parámetros mencionados con anterioridad, quedarán incluidos dentro de la categoría de impuestos reales, como por ejemplo el IVA.

➤ **Fijos, proporcionales, progresivos y regresivos**

En este caso cobra mucha importancia la reciente actualización de la ley que da lugar a nuestro trabajo de investigación.

Fijo es todo aquel impuesto que tiene una alícuota establecida, sin importar el monto o la situación del contribuyente, por ejemplo el IVA. También se incluye la categoría graduales, que son aquellos que varían en relación a la graduación de la base imponible, ejemplo el monotributo.

Proporcional es aquel que mantiene una relación constante entre el monto del impuesto y el valor de la riqueza gravada. Se consideran regresivos cuando a mayor nivel ingresos, menor es el porcentaje de tributo a aplicar (en nuestro país no hay casos de impuestos regresivos). Serán progresivos cuando a mayor nivel de ingresos, mayor alícuota aplicable; en este caso y a partir de la última reforma tributaria de la LIG, tanto personas humanas y sucesiones indivisas como sociedades de capital pagan un impuesto progresivo

Impuestos directos e indirectos

Para esta clasificación es importante diferenciar dos conceptos, sujeto pasivo del tributo y sujeto pasivo de la obligación tributaria.

El sujeto pasivo del tributo es aquella persona sometida al poder tributario, que incurrió en el hecho imponible que da lugar a la obligación tributaria.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria, es aquella persona llamada por ley al cumplimiento de la obligación.



Esta diferenciación tiene lugar ya que, no necesariamente, existe identidad entre ambas partes.

Generalmente el sujeto del impuesto es el sujeto de la obligación y cuando así fuere, estaremos frente a un impuesto directo, donde la carga impositiva no se traslada hacia un tercero.

En casos particulares, la ley atribuye la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria a una persona distinta del contribuyente, es decir se traslada la obligación tributaria, por lo tanto estamos frente a un impuesto indirecto.

2.1.3 Características generales

La obligación tributaria nace al producirse el **hecho imponible**, definido como “situación de hecho prevista por la ley como determinante del gravamen, en la que confluyen la configuración del hecho (aspecto material), su conexión con alguien (aspecto subjetivo) y su consumación en un momento fáctico determinado (aspecto temporal) y un lugar determinado (aspecto espacial)”.

Desglosando la definición anterior, podemos identificar entonces cinco aspectos que confluyen para el nacimiento de una obligación tributaria:

- Aspecto Material
- Aspecto Subjetivo
- Aspecto Temporal
- Espacial
- Cuantitativo



2.1.3.1 Aspecto material

Es la descripción objetiva de la hipótesis legal que el destinatario legal del tributo habrá de realizar o la situación en la que deberá encontrarse para hacer frente al gravamen.

2.1.3.2 Aspecto subjetivo

Sujeto llamado a cumplir la prestación. Es a quien se le atribuyen las consecuencias del hecho imponible, es decir, quien resulta obligado al pago del impuesto.

Tal como lo establece el artículo primero de la LIG, se gravan todas aquellas ganancias obtenidas tanto **por** personas humanas, jurídicas, como así también las sucesiones indivisas, ya sean residentes o no en el territorio nacional.

“**Art. 1** - Todas las ganancias obtenidas por personas humanas, jurídicas o demás sujetos indicados en esta ley, quedan alcanzadas por el impuesto de emergencia previsto en esta norma.

Las sucesiones indivisas son contribuyentes conforme lo establecido en el artículo 36...”

Siguiendo con la clasificación establecida en el acápite anterior, tributos directos o indirectos,

2.1.3.3 Aspecto temporal

Momento en el cual el legislador considera que se realizó el acto para gravar la operación.



En este punto, nos remitimos a lo establecido en el artículo 24 de la LIG, que establece cuando se imputan las ganancias de acuerdo al sujeto y a la actividad económica del cual se obtienen.

“Art. 24: El año fiscal comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre.

Los contribuyentes imputarán sus ganancias al año fiscal, de acuerdo con las siguientes normas:

a) Las ganancias obtenidas como dueño de empresas civiles, comerciales, industriales, agropecuarias o mineras o como socios de las mismas, se imputarán al año fiscal en que termine el ejercicio anual correspondiente.

Las ganancias indicadas en el artículo 53 se consideran del año fiscal en que termine el ejercicio anual en el cual se han devengado.

Cuadro N°1: Esquema del artículo 24.

TIPO DE RENTA	DEVENGADO	PERCIBIDO	OPCIONAL
Ventas con financiación superior a 10 meses (1)			X
Rentas de 1ra categoría: Rentas del suelo	X		
Rentas de 2da categoría: Renta de capitales (2)		X	
Rentas de 3ra categoría: Beneficios empresariales	X		
Rentas de 4ta categoría: Ingresos de trabajo personal en relación de dependencia y otras rentas		X	
Ganancias artículos 95, 98 y 99		X	
Honorarios directores, síndicos, consejo de vigilancia y retribuciones de socios administradores (3)		X	
Ajustes retroactivos a jubilaciones, pensiones, trabajo en relación de dependencia, desempeño de cargos públicos, etc.			X

(1) La opción debe mantenerse por el plazo de 5 años



(2) Si los intereses o rendimientos corresponden a periodos superiores a un año, devengado

2.1.3.4 Aspecto espacial

El artículo 1° de la ley, establece además la gravabilidad de acuerdo al lugar de obtención de la renta por parte de los contribuyentes, dependiendo si los mismos son o no residentes en el país:

“...Los sujetos a que se refieren los párrafos anteriores, residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por impuestos análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.

Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V y normas complementarias de esta ley.”

2.1.3.5 Aspecto cuantitativo

Hace referencia a la base imponible.

El IIGG grava las ganancias obtenidas por los contribuyentes, por lo que, existe una necesidad por parte del legislador de definir un concepto de renta gravable a los efectos del impuesto.

El artículo 2 establece que se considera ganancia a los efectos de la ley:

“**Art 2°.-** A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:

1) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.



2) los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 73 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, excepto que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 73, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 82 y éstas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.

3) los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.

4) los resultados derivados 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.

5) los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.”

Analizando este artículo, hacemos hincapié en los dos primeros incisos, donde hacen referencia a dos teorías utilizadas por la doctrina: teoría de la fuente y teoría del balance, respectivamente.

Como bien sabemos, el concepto de renta gravada dependerá del sujeto que la perciba, es así que la teoría de la fuente se aplica para personas humanas y sucesiones indivisas y en cuanto a la teoría del balance aplica a las personas jurídicas.



2.1.3.5.1 Teoría de la fuente

De acuerdo a esta teoría, se considera renta a toda aquella que cumpla con los siguiente requisitos:

- Existencia de una fuente permanente
- Periodicidad real o potencial
- Habilitación

Existencia de una fuente permanente

Este punto hace referencia a la continuidad de la fuente generadora de ingresos una vez producidos los mismos. Esto implica que la fuente debe quedar indemne luego de haber fluido el beneficio.

La extinción de la fuente productora, hace que desaparezca la posibilidad de seguir generando beneficios en cabeza del contribuyente, por lo que, a los efectos del impuesto a las ganancias, no se consideraría ganancias por la teoría de la fuente.

Periodicidad real o potencial

real: cuando el ingreso se produce de manera sucesiva y continua

potencial: cuando en el hecho generador se proceden ciertos intervalos largos de tiempo, no obstante no impiden la posibilidad de que se produzcan en el futuro.

Constituye rédito aquel beneficio que corresponde al fin a que se destina el bien que lo originó o que deriva de la actividad habitual del contribuyente, sin que tenga significación alguna la frecuencia efectiva del ingreso (Horacio García Belsunce)

Habilitación

Es el esfuerzo que realiza el contribuyente para mantener en condiciones de operatividad la fuente generadora de renta.



Consiste en la preparación o acondicionamiento de los elementos productivos aptos para generar una ganancia; en otras palabras, tener la fuente habilitada y que dicha fuente se lo suficientemente inalterable – permanente – como para que nuevas rentas puedan seguir produciéndose sin agotarla.

2.1.3.5.2 Teoría del balance

Esta teoría se aplica a los sujetos personas jurídicas y considera ganancias a todas aquellas obtenidas por los mismos durante el ejercicio económico.

2.2 LEY GENERAL DE SOCIEDADES

En esta segunda parte del capítulo se hará hincapié en la segunda normativa base de este trabajo de investigación, Ley General de Sociedades N° 19.550 (en adelante “LGS”) y más específicamente en las sociedades incluidas dentro de la Sección IV, Capítulo I de la mencionada norma.

2.2.1 Sociedades de la Sección IV, LGS

Quedan incluidas dentro de este régimen todas aquellas sociedades que no cumplan la totalidad de requisitos establecidos en la normativa.

El artículo 21 de la LGS establece lo siguiente:

“La sociedad que no se constituya con sujeción a los tipos del Capítulo II, que omita requisitos esenciales o que incumpla con las formalidades exigidas por esta ley, se rige por lo dispuesto por esta Sección”

Según Zunino (2018, p.12), se entiende que *“hay una sustitución del régimen disuasivo anterior por uno que garantiza la permanencia de la sociedad en un marco de libertad de formas y de contratación, instrumentando una alternativa a las figuras típicas y, como consecuencia, a la comercialidad, por la forma, siendo un*



sistema abierto que admite modelos compatibles con la derogada sociedad “civil” y la sustituida “sociedad de hecho con objeto comercial”, los cuales, no han desaparecido sino que han recreado un nuevo estatuto”.

A continuación, analizaremos cada una de estas situaciones que hacen que una sociedad quede incluida dentro del régimen establecido en la sección IV.

Sociedades no constituidas con sujeción a los tipos del capítulo II

En este supuesto se hace referencia a la *atipicidad* en la que puede verse involucrada una sociedad. Es decir, no queda incluida dentro de los tipos societarios establecidos en la LGS.

Esta falta de tipicidad, se instaura luego de la última reforma del Código Civil y Comercial de la Nación (2015), estableciendo la *libertad de formas y contratación* que instituyen los artículos 958 y 1015 de la mencionada normativa de fondo, como también los artículos 1444, 1446 y 1447 de la mencionada norma.

El art. 1446 dice: *“Además de poder optar por los tipos que se regulan en las Secciones siguientes de este Capítulo, las partes tienen libertad para configurar estos contratos con otros contenidos”*. A su vez, el art. 1447 dispone: *“Aunque la inscripción esté prevista en las Secciones siguientes de este Capítulo, los contratos no inscriptos producen efectos entre las partes”*.

Con respecto a esto, Zunino (2018, p.20), establece que “se instrumenta, un sistema abierto de manera que el ejercicio de una actividad mediante la forma societaria se puede organizar de modo permanente, adoptando alguna de las figuras típicas del Cap. II o por vía de la libre vinculación contractual que previene este estatuto común”

Es decir, una sociedad podría actuar sin quedar incluida dentro de alguno de los 6 tipos societarios establecidos en la Ley 19.550, es decir, como sociedades



colectivas, de responsabilidad limitada, anónimas, capital e industria o en comandita por acciones; y a su vez, como norma de aplicación supletoria, como sociedades por acciones simplificada, tipología social establecida en la Ley 27.349 (2017).

Sociedades que omitan requisitos esenciales

Caerán bajo este supuesto, todas aquellas sociedades que si bien tuvieron la intención de constituirse bajo alguna tipología social establecida por la LGS o bien como una Sociedad por Acciones Simplificadas (en adelante SAS), incurren en atipicidad por el incumplimiento de algún requisito esencial, tipificante o no, para quedar regularmente constituida.

Los **requisitos esenciales tipificantes** son aquellos que caracterizan específicamente a una determinada tipología societaria, por ejemplo, la emisión de acciones en una sociedad por acciones.

Los **requisitos esenciales no tipificantes** son aquellos que son exigidos en el instrumento de constitución de cualquier tipo social, sin distinción, y están establecidos taxativamente dentro del artículo 11 de la LGS.

En síntesis, la omisión de cualquiera de estos requisitos tendrá como consecuencia la inclusión de la persona jurídica dentro de la Sección IV del Capítulo I de la ley.

Sociedades que incumplan con las formalidades exigidas por la ley

En primer lugar, debemos especificar a que se refiere la norma por “formalidades”.

En general, las “formalidades” exigidas por la Ley 19.550 para que una sociedad se considere regularmente constituida son:

- Contrato escrito (art. 4)



- Publicidad (art. 10)
- Inscripción (art. 5 a 7)

De esta manera, se deja en claro que, dentro de este régimen quedarán incluidas las denominadas **sociedades simples**, aquellas que tienen un contrato social establecido, pero no han sido debidamente inscriptas en el registro público correspondiente.

S/ Zunino (2018, p.38), “la sociedad simple no ha sido prevista como un nuevo tipo societario, sino como una clase o modelo alternativo de sociedad, que en razón de sus particularidades modifica sustancialmente el sistema cerrado de tipicidad que informaba el régimen anterior.

El sistema de la Ley General de Sociedades después de la reforma de la ley 26.994 permite la atipicidad societaria, generando un régimen abierto que permite el ejercicio de una actividad, civil o comercial, mediante la forma societaria que se puede instrumentar de modo permanente, por la libre vinculación contractual o adoptando alguna de las figuras típicas del Capítulo II”.

2.2.2.1 Características Generales

2.2.2.1.1 Denominación

Si bien el título de la Sección IV es “De las sociedades no constituidas según los tipos del capítulo II y otros supuestos”, las sociedades incluidas dentro de esta sección no tienen una denominación específica.

El Dr. Marcelo Perciavalle (2019, p. 11), opina “no se trata de un “tipo” societario que le corresponda una razón o denominación social, sin embargo, moldea una figura jurídica con características propias, siendo una “clase” de sociedad que debe identificarse. Como persona jurídica, debe tener un nombre con



el aditamento indicativo de la forma jurídica adoptada (art. 151, párr. 1º, Cód. Civil y Comercial). Si alguna de estas sociedades compareciera a realizar algún acto jurídico, y en su contrato social no tuviera ningún aditamento o tuviera uno de un tipo extranjero o atípico a nuestro ordenamiento, será recomendable al redactar el comparendo expresar qué tipo de sociedad es”.

Así, la doctrina ha optado por mencionarlas bajo diferentes tipos de denominación, por ejemplo: “sociedad simple o libre” (Vitolo), “sociedades simples o no regulares” (Soledad Richard), “sociedades informales (Fabier Dubois), entre otros.

A los efectos de este trabajo de investigación, optamos por mencionarlas como “sociedades simples”.

2.2.2.1.2 Forma del acto constitutivo

Como bien mencionamos en dentro de este capítulo, quedan incluidas dentro de este régimen aquellas sociedades que incumplan con las “formalidades” establecidas en la norma.

El artículo 4 de la LGS, exige como forma la instrumentación mediante “*instrumento público o privado*”, y es por eso que, como consecuencia del incumplimiento del mencionado, quedará incluida dentro de esta sección.

2.2.2.1.3 Personalidad jurídica

Con los cambios introducidos en la LGS se produce una importante modificación con respecto a la personalidad jurídica de este “tipo” de sociedades.

Es así que, con anterioridad a la sanción de dicha ley, tenían una personalidad jurídica *precaria y restringida*. *Precaria*, por la posibilidad de que cualquiera de los socios decida disolverla y *limitada* haciendo referencia a la imposibilidad de adquirir bienes en nombre de la sociedad.



A partir de la entrada en vigencia de la LGS, las *sociedades informales con contrato escrito* gozan de una personalidad plena, siendo el plazo de duración de la misma oponible entre los socios y teniendo la posibilidad de adquirir bienes registrables a nombre de la persona jurídica. Ahora bien, en las *sociedades informales sin contrato escrito*, se mantiene una personalidad jurídica precaria pero no limitada, esto dado a la inexistencia de un contrato escrito que establezca el plazo de duración.

2.2.2.1.4 Responsabilidad de los socios

Otro aspecto muy relevante en la implementación de la LGS fue el cambio en la responsabilidad de los socios para con terceros acreedores.

En su artículo 24 establece: *“Los socios responden frente a los terceros como obligados simplemente mancomunados y por partes iguales, salvo que la solidaridad con la sociedad o entre ellos, o una distinta proporción, resulten:*

- 1) de una estipulación expresa respecto de una relación o un conjunto de relaciones;*
- 2) de una estipulación del contrato social, en los términos del artículo 22;*
- 3) de las reglas comunes del tipo que manifestaron adoptar y respecto del cual se dejaron de cumplir requisitos sustanciales o formales.”*

Obligados simplemente mancomunados y por partes iguales quiere decir que, ningún acreedor podrá exigir la totalidad de la deuda a un solo socio, sino que todos los socios se hacen cargo de las obligaciones de la sociedad en partes iguales; salvo las excepciones que el mismo artículo 24 enumera.

A su vez, el artículo 26 de la respectiva norma, hace referencia a las relaciones entre los acreedores sociales y particulares de los socios, diciendo: *“Las relaciones entre los acreedores sociales y los acreedores particulares de los socios, aun en*



caso de quiebra, se juzgarán como si se tratara de una sociedad de los tipos previstos en el Capítulo II, incluso con respecto a los bienes registrables.”

De esta manera, se reafirma la personalidad jurídica plena de las *sociedades simples*, teniendo el mismo tratamiento normativo que para los tipos sociales expresamente tipificados en la ley y por extensión, las SAS.

2.2.2.2 Tratamiento Impositivo

Al margen del análisis en cuanto al carácter de la personalidad jurídica que tienen estas sociedades, a los efectos impositivos, son *contribuyentes*.

Las leyes en materia fiscal no diferencian el tipo de personalidad, incluso, a los efectos de determinar sujetos pagadores de impuesto, se incluyen como contribuyentes a sujetos carentes de *personalidad jurídica*, como por ejemplo las sucesiones indivisas.

Las *Sociedades de la Sección IV*, posean o no contrato escrito, tienen la posibilidad de emitir comprobantes a nombre de la misma, incluso cuando la misma se encuentra “en formación”.

Por consiguiente, la emisión de comprobantes hace que ineludiblemente tenga que cumplir con sus obligaciones impositivas, tanto en materia nacional, provincial y municipal en su caso.

Desde el punto de vista provincial, deberán cumplir como mínimo con el Impuesto a los Ingresos Brutos (IIBB), en caso de adquirir bienes registrables a nombre de la sociedad, Impuesto Automotor, si celebran contratos sujetos al gravamen deberán pagar Impuesto de Sellos, etc.

Desde el punto de vista nacional, podríamos decir que tenemos dos impuestos principales: IVA e Impuesto a las Ganancias. En el IVA, deberán realizar sus



correspondientes declaraciones juradas mensuales cumpliendo con la normativa que rige dicho impuesto, Ley N° 23.349 () y sus modificaciones.

Con respecto al Impuesto a las Ganancias, la Ley 27.430 (2021), da la posibilidad a este tipo de sociedades de elegir la forma en la que determinarán el impuesto, si en cabeza de la sociedad, siendo estos los sujetos pagadores, o bien en cabeza de los socios, trasladando el resultado impositivo a las respectivas declaraciones personales de los socios. Este punto en particular se desarrollará en el capítulo siguiente.



CAPÍTULO III. ANÁLISIS PRÁCTICO

Como bien lo indica el título de nuestra presentación, el trabajo hace principal énfasis en cómo influye la última actualización de la LIG en quienes forman parte de *sociedades simples*.

Este análisis de incidencia, tiene lugar dado a la posibilidad que se les da a estas sociedades de optar en su forma de tributación; por un lado, tributando como sociedad de capital o bien, trasladar el resultado impositivo a sus socios, que incluyen el mismo como renta de 3ra categoría dentro de su declaración *personal* de impuesto a las ganancias.

Esta opción, se manifiesta en el artículo 73 inc. 8 de la LIG, y dice:

*“8. Las sociedades incluidas en el inciso b) del artículo 53 y los fideicomisos comprendidos en el inciso c) del mismo artículo que **opten** por tributar conforme a las disposiciones del presente artículo. Dicha opción podrá ejercerse en tanto los referidos sujetos lleven registraciones contables que les permitan confeccionar balances comerciales y deberá mantenerse por el lapso de CINCO (5) períodos fiscales contados a partir del primer ejercicio en que se aplique la opción.*

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

El artículo 73, en sus incisos 1 y 2, enumera los tipos sociales incluidos en la Ley General de Sociedades (2015) y por consiguiente, a las SAS. Para todas estas sociedades, establece la obligatoriedad de tributar como sociedad de capital,



aplicando la nueva escala introducida en la última actualización, que establece alícuotas progresivas en función del siguiente esquema:

Cuadro N° 2: Escala Impuesto a las Ganancias Sociedades de Capital

Ganancia Neta imponible acumulada 2021		Pagarán	Mas el %	Sobre el excedente de \$
Más de \$	A \$			
\$0	\$5.000.000	\$ 0	25%	\$0
\$5.000.000	\$50.000.000	\$1.250.000	30%	\$5.000.000
\$50.000.000	En adelante	\$14.750.000	35%	\$50.000.000

No obstante, para las ganancias obtenidas durante el ejercicio 2022, a través de la RG. 5861, los importes establecidos en el cuadro anterior fueron actualizados, quedando de la siguiente manera:

Ganancia Neta imponible acumulada 2022		Pagarán	Mas el %	Sobre el excedente de \$
Más de \$	A \$			
\$0	\$7.604.949	\$ 0	25%	\$0
\$7.604.949	\$76.049.486	\$1.901.237	30%	\$7.604.949
\$76.049.486	En adelante	\$22.434.598	35%	\$76.049.486



Ahora bien, esta escala se aplicará a las sociedades incluidas en la Sección IV siempre que opten por esta opción y a su vez cumplan los requisitos enumerados en la norma.

Caso contrario, no serán las sociedades quienes ingresen el impuesto, sino que serán los socios quienes como sujetos pasivos de la obligación tributaria, deberán ingresar el impuesto en caso de corresponder.

Como bien sabemos, esta actualización “igualada” de alguna manera la forma en que se determina la alícuota tanto para sociedades como para personas humanas y sucesiones indivisas, siendo en ambos casos una *alícuota progresiva*, al margen de la alícuota fija que se aplica a los dividendos en las sociedades de capital, como también impuestos cedulares aplicables a las personas físicas. No obstante, la escala aplicable difiere para ambos casos.

Dicho esto, es que analizaremos dos aspectos principales:

1. Para las sociedades de capital, ¿Es una medida de alivio fiscal o de mayor carga tributaria?
2. Para las sociedades simples, ¿Es conveniente ejercer la opción de tributar como sociedad de capital? ¿En qué casos?

¿Es una medida de alivio fiscal o de mayor carga tributaria?

Para responder una incógnita, clave en nuestro trabajo de investigación, nos remitimos a los cambios que se han producido en estos últimos años con respecto a las alícuotas aplicables a los contribuyentes sociedades de capital.



Originalmente, se aplicaba una alícuota única del 35% sobre el resultado impositivo determinado para el ejercicio fiscal correspondiente.

Con la actualización del año 2019, mediante el decreto ley N°27.541, se produjo una “disminución de la alícuota” que comenzaría a regir a partir de los ejercicios iniciados el 01/01/2018 y dicha disminución sería progresiva hasta el año 2020.

¿Que involucró esta modificación? Se dejó de gravar únicamente el resultado impositivo determinado por las sociedades, sino que además se comenzó a gravar la distribución de dividendos que las mismas realizaban a sus socios/accionistas.

El objetivo del fisco con este cambio normativo fue evitar la disminución de resultado mediante el pago de elevados dividendos a sus accionistas y como consecuencia de esto una evasión impositiva ficticia.

Más precisamente esta actualización implicó que, las sociedades por los ejercicios fiscales iniciados a partir del 01/01/2018 y hasta el 31/12/2020, inclusive, tributarán a una tasa del 30% sobre el resultado impositivo y aplicará una retención, con carácter de pago único y definitivo, del 7% sobre los dividendos distribuidos. Luego, para los ejercicios iniciados a partir del 01/01/2021, la tasas serían del 25% y 13% respectivamente, situación que nunca sucedió.

Con la publicación de la Ley N°20.628 según Decreto 824/2019, se produce un cambio en la manera de la determinación del impuesto, pasando de ser una alícuota fija a una progresiva, situación que analizaremos a continuación.



De acuerdo a la escala mencionada al principio de este capítulo, podemos diferenciar los tres hipotéticos casos que podrían presentarse en la vida de cada sociedad según sea su nivel de resultado:

- Base imponible inferior \$5.000.000
- Base imponible mayor a \$5.000.000 pero menor a \$50.000.000
- Base imponible superior a \$50.000.000

Analizaremos cada una de estas alternativas, incluyendo para cada caso un ejemplo numérico a los efectos de mayor entendimiento por parte del lector y, una comparativa con la situación previa a la sanción de la última actualización.

Los ejemplos planteados, supondrán resultados obtenidos con ejercicios iniciados a partir del 01/01/2021, a los efectos de aplicar las alícuotas que hubiesen comenzado a implementarse de no haber sido sancionada la actualización en cuestión.

Base imponible inferior a \$5.000.000

En el primer escalón quedan incluidas todas aquellas sociedades, o quien decida tributar como ella, que obtengan un resultado inferior al monto mencionado.

A estas, y a diferencia de los escalones siguientes, no se les establece un monto fijo de impuesto, por lo que deberán ingresar en carácter de impuesto a las ganancias el monto que surja de aplicar una alícuota del 25% sobre el resultado y, a su vez y al igual que para los casos siguientes, una alícuota del 7% sobre los dividendos que distribuyan.

Es decir, que no existe diferencia en cuanto al impuesto aplicable sobre el resultado obtenido por la sociedad, sino que la diferencia en este caso se produce al momento de aplicar la retención a los dividendos distribuidos.



Al no incluir montos fijos en la determinación del impuesto, podemos realizar una comparación entre ambas situaciones calculando la tasa efectiva aplicable en cada caso.

La fórmula sería la siguiente: $1 \times t_{Rdo.} + (1 - t_{Rdo.}) \times t_{div.}$, donde $t_{Rdo.}$ es la tasa aplicable al resultado y $t_{div.}$ es la tasa de retención aplicable a los dividendos.

Previo a la reforma, la tasa efectiva sería:

$$1 \times 0,25 + (1 - 0,25) \times 0,13 = 34,75\%$$

Con la entrada en vigencia de la actualización:

$$1 \times 0,25 + (1 - 0,25) \times 0,07 = 30,25\%$$

En el caso de que la base imponible sea \$5.000.000, antes de la reforma, la determinación del impuesto sobre el resultado sería de la siguiente manera:

$$IIGG = \$5.000.000 \times 25\% = \$1.250.000$$

Con la nueva modificación, la situación sería:

$$IIGG = \$5.000.000 \times 25\% = \$1.250.000$$

Como podemos observar, no existen diferencias hasta el momento. Ahora bien, cuando decidan distribuir dividendos originados durante ese ejercicio fiscal, por ejemplo la totalidad de las ganancias obtenidas, la situación sería:

Previo a la reforma

$$IIGG \text{ DIVIDENDOS} = (\$5.000.000 - \$1.250.000) \times 13\% = \$487.500$$

Luego de la reforma



$$IIGG \text{ DIVIDENDOS} = (\$5.000.000 - \$1.250.000) \times 7\% = \$262.500$$

De esta manera, para el primer caso nos quedaría un impuesto total de \$1.737.500 y con la aplicación de la reforma \$1.512.500.

Podemos concluir que, para este nivel de ingresos, la entrada en vigencia de la ley implica una medida de alivio fiscal para los contribuyentes.

Resultado impositivo superior a \$5.000.000 e inferior a \$50.000.000

En este segundo escalón, si bien la alícuota aumenta a 30% no se aplica a todo el resultado, sino sobre el excedente del monto mínimo para ingresar, es decir \$5.000.000.

Para realizar una comparación en estos casos, no solo debemos prestar atención al % aplicable ya que la modificación de la norma implicó que el impuesto no sea proporcional únicamente, sino que pasó a ser un impuesto escalonado, donde se paga un monto mínimo fijo por escalón más un proporcional sobre el excedente al mismo.

Para el escalón en cuestión, se establece el pago de un monto fijo de \$1.250.000 y un porcentaje del 30% sobre el importe que exceda del mínimo establecido para el mismo, es decir \$5.000.000.

Analizando detalladamente podemos decir que existen tres alícuotas que aplican en este caso: 25% por los ingresos de hasta cinco millones, 30% por sobre el excedente del monto anterior y un 7% al momento de distribuir dividendos. En cambio, previo a la reforma, se aplicaría una alícuota del 25% sobre la totalidad del resultado y un 13% en la distribución de utilidades.



Analizaremos dos situaciones extremas dentro de este escalón:

Resultado impositivo \$6.000.000

Resultado impositivo \$50.000.000

Resultado impositivo de \$6.000.000

Como bien se muestra en el cuadro al comienzo del capítulo y según lo mencionado anteriormente, del total del resultado, cinco millones estarán alcanzados por una alícuota del 25%, dicho importe queda dentro del monto fijo a liquidar para este escalón de \$1.250.000. Por el resto se calcula sobre el 30% y 7% sobre dividendos. Numéricamente la situación sería:

$$IIGG = 1.250.000 + (Rdo. impositivo - 5.000.000) \times 30\%$$

$$IIGG = 1.250.000 + (6.000.000 - 5.000.000) \times 30\%$$

$$IIGG = 1.550.000$$

Al momento de distribuir dividendos:

$$IIGG \text{ DIVIDENDOS} = (6.000.000 - 1.550.000) \times 7\%$$

$$IIGG \text{ DIVIDENDOS} = 311.500$$

Esto nos daría un impuesto total de:

$$IIGG \text{ TOTAL} = 1.550.000 + 311.500 = \mathbf{1.861.500}$$

Este impuesto total, comparado con el resultado obtenido en el ejercicio, nos da una tasa efectiva de **31,025%**.



Ahora bien, la misma situación pero aplicando la normativa anterior sería:

$$IIGG = 6.000.000 \times 25\% = 1.500.000$$

$$IIGG \text{ DIVIDENDOS} = (6.000.000 - 1.500.000) \times 13\% = 585.000$$

$$IIGG \text{ TOTAL} = 1.500.000 + 585.000 = \mathbf{2.085.000}$$

Comparando el monto total con el resultado nos da una tasa efectiva del impuesto de **34,75%**.

Es decir, que para este primer caso, analizado dentro de los niveles más bajos del segundo escalón de la tabla, la actualización de la norma muestra una medida de alivio fiscal para los contribuyentes.

Resultado impositivo de \$50.000.000

Ahora analizaremos el otro extremo de este escalón a los efectos de determinar si la situación se mantiene o varía de acuerdo al nivel de ingresos dentro de un mismo escalón.

Con la nueva normativa:

$$IIGG = 1.250.000 + (50.000.000 - 5.000.000) \times 30\%$$

$$IIGG = 1.250.000 + 45.000.000 \times 30\%$$

$$IIGG = 14.750.000$$

Al momento de distribuir dividendos:

$$IIGG \text{ DIVIDENDOS} = (50.000.000 - 17.375.000) \times 7\%$$

$$IIGG \text{ DIVIDENDOS} = 2.467.500$$



El impuesto total para este caso es:

$$IIGG \text{ TOTAL} = 14.750.000 + 2.467.500 = 17.217.500$$

Por lo tanto, la tasa efectiva para este caso es de **34,435%**

El mismo caso bajo la normativa anterior:

$$IIGG = 50.000.000 \times 25\% = 12.500.000$$

$$IIGG \text{ DIVIDENDOS} = (50.000.000 - 12.500.000) \times 13\% = 4.875.000$$

$$IIGG \text{ TOTAL} = 12.500.000 + 4.875.000 = 17.375.000$$

Por lo tanto, la tasa efectiva para este caso es de **34,75%**.

Visto en detalle cada uno de los casos y para un mejor entendimiento, en resumen la situación en cada caso sería la siguiente:



Cuadro N° 3: Cuadro comparativo previo y post reforma.

	RESULTADO \$6.000.000		RESULTADO \$50.000.000	
	Previo a la reforma	Con la reforma	Previo a la reforma	Previo a la reforma
IIGG	\$ 500.000	\$ 1.550.000	\$12.500.000	\$ 14.750.000
IIGG DIVIDENDOS	\$ 585.000	\$ 311.500	\$ 4.875.000	\$ 2.467.000
TOTAL	\$ 2.085.000	\$ 1.861.500	\$ 17.375.000	\$ 17.217.500
TASA EFECTIVA	34,75%	31,025%	34,75%	34,435%

Podemos observar que, en ambas situaciones, la entrada en vigencia de la nueva norma implica un menor pago total del impuesto por parte del contribuyente.

La normativa anterior, al tener una alícuota única aplicable a todo el resultado, no arroja diferencias en cuanto al nivel de tasa efectiva para cada caso; caso contrario de lo que sucede con la entrada en vigencia de la nueva ley, ya que, a medida que se va alejando de los montos mínimos, mayor es el nivel de ingresos al cual se aplica una alícuota superior, por lo tanto, y como se puede ver claramente en el cuadro, la carga impositiva aumenta progresivamente con el nivel de ingresos.

Otro aspecto importante a tener en cuenta, es la diferencia en cuanto a la retención aplicable a dividendos. En los casos analizados, el supuesto apunta a



una distribución de la totalidad del resultado obtenido y esto lleva a un considerable aumento del impuesto a pagar previo a la reforma.

Resultado impositivo superior a \$50.000.000

En el último escalón quedarán incluidas aquellas sociedades que obtengan un resultado superior a \$50.000.000.

En este caso, el monto fijo a ingresar es de \$14.750.000 y sobre el excedente de cincuenta millones, se le aplica la tasa máxima del impuesto de 35%. Es decir, que el monto fijo determinado está compuesto por los 5 millones gravados al 25% y los restantes 45 millones alcanzados al 30%; por lo tanto podemos deducir que, en este caso se aplican tres alícuotas al resultado determinado por la sociedad más el 7% sobre los dividendos.

En un ejemplo numérico compararemos el impacto de la actualización para aquellas sociedades que queden incluidas dentro de este escalón, con un resultado impositivo de \$60.000.000.

Antes de la reforma, el impuesto determinado sería:

$$IIGG = 60.000.000 \times 25\% = 15.000.000$$

$$IIGG \text{ DIVIDENDOS} = (60.000.000 - 15.000.000) \times 13\% = 5.850.000$$

$$IIGG \text{ TOTAL} = 15.000.000 + 5.850.000 = \mathbf{20.850.000}$$



Por otro lado, con la entrada en vigencia de la actualización el impuesto se calcula de la siguiente manera:

$$IIGG = 14.750.000 + (60.000.000 - 50.000.000) \times 35\%$$

$$IIGG = 14.750.000 + 3.500.000 = 18.250.000$$

$$IIGG \text{ DIVIDENDOS} = (60.000.000 - 20.850.000) \times 7\% = 2.922.500$$

$$IIGG \text{ TOTAL} = 18.250.000 + 2.922.500 = \mathbf{21.172.500}$$

De esta forma, la tasa efectiva para este caso es de **35,28%** vs **34,75%** previo a la reforma que se mantiene constante en todos los casos sin importar el nivel de ingreso.

A medida que el resultado impositivo se aleje del monto mínimo de \$50.000.000, la tasa efectiva aumentará ya que será mayor la proporción del nivel de ingresos que quede alcanzada a una alícuota del 35%.

Cabe destacar, que a diferencia de la reforma fiscal del año 2017 que estableció dos alícuotas, tanto para el resultado como la retención sobre dividendos, en este caso observamos que a mayor nivel de ingresos la tasa efectiva crece y no solo eso, sino que por un nivel superior al 35% de la alícuota original establecida.

Analizadas las distintas situaciones, estamos en condiciones de responder a nuestra primera pregunta: ¿Es una medida de alivio fiscal o de mayor carga tributaria? Como observamos en cada uno de los casos, podemos concluir que: ante un resultado inferior a \$5.000.000, implica una menor carga tributaria para los



contribuyentes; si el resultado obtenido es superior a \$5.000.000 pero inferior a \$50.000.000, es una medida de alivio fiscal pero en menor medida que el caso anterior; no obstante, en aquellos casos en donde no se decida distribuir la totalidad del resultado, podría implicar una mayor carga tributaria; con resultados superiores a \$50.000.000, estamos frente a un aumento de la carga tributaria, que a su vez, a medida que aumenta el resultado aumenta al mismo tiempo la tasa efectiva.

Para las sociedades simples, ¿Es conveniente ejercer la opción de tributar como sociedad de capital? ¿En qué casos?

Como adelantamos al comienzo de este capítulo, el eje de nuestro trabajo se basa en el análisis de cómo impacta el cambio normativo en la decisión de los contribuyentes a la hora de tributar.

Esto es así ya que la LIG, en su *art 73 inc. 8* otorga la posibilidad de optar por la forma de tributación a quienes formen parte de sociedades simples. Ahora bien, sabemos que una posibilidad es tributar como sociedad de capital quedando sujeto a los alícuotas analizadas en el punto anterior; la otra posibilidad es actuar como sujeto determinativo del impuesto y el resultado distribuirlo a los socios para que los mismos lo incluyan en su **declaración personal de impuesto a las ganancias**.

Tributar como sociedad de capital implica determinar el resultado como también ingresar el impuesto en cabeza de la persona jurídica. Caso contrario, únicamente determina el resultado y se distribuye a los socios.

En esta sección del capítulo y a los efectos de poder analizar si existe alguna situación determinante que permita a los contribuyentes inclinarse por una u otra opción, en primer lugar analizaremos cómo es el procedimiento en el cual los socios



incluyen en su declaración personal y liquidan el correspondiente impuesto, para luego compararlo con la situación contraria y poder arribar a una conclusión.

Incluir los socios en su declaración personal de IIGG

Las personas humanas tributan por lo que se denomina la *teoría de la fuente* y, además, quedarán alcanzadas todas aquellas rentas o enriquecimientos que si bien no cumplan con los requisitos establecidos por dicha teoría, estén expresamente enumeradas dentro de cada una de las categorías de ganancias establecidas en la ley.

A modo resumen, las cuatro categorías incluyen:

- **1ra categoría. Rentas del suelo:** rentas por locaciones de inmuebles, mejoras en los inmuebles que involucren un beneficio para el propietario, etc.
- **2da categoría. Renta de capitales:** renta de títulos, bonos, beneficios por locación de cosas muebles, etc.
- **3ra categoría. Beneficios empresariales:** beneficios obtenidos por cualquier clase de sociedad constituida en el país, demás ganancias no incluidas en el resto de las categorías.
- **4ta categoría. Ingresos del trabajo personal en relación de dependencia y otras rentas:** beneficios obtenidos por trabajar en relación de dependencia, jubilaciones, etc.

Por otro lado, hay determinadas rentas que no quedan incluidas dentro del impuesto de manera global, sino sobre las cuales se aplican *impuestos cedulares*. Estos están establecidos en los artículos.... No es objeto de nuestro trabajo hacer énfasis en las mismas, pero a modo enunciativo son:



- ARTÍCULO 97.- Dividendos y utilidades asimilables.
- ARTÍCULO 98.- Operaciones de 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 en fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares—, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores.
- ARTÍCULO 99.- Enajenación y transferencia de derechos sobre inmuebles. A su vez, las personas humanas, al momento de liquidar el impuesto se aplica una tabla de alícuotas progresivas en función del nivel de ingresos determinado para el año fiscal.

A su vez, las personas humanas, al momento de liquidar el impuesto se aplica una tabla de alícuotas progresivas en función del nivel de ingresos determinado para el año fiscal.

Para el caso de las rentas obtenidas por beneficios empresariales, se atribuyen al ejercicio fiscal en que termine el ejercicio anual en el que se han devengado. El art 18 inc. a de la LIG establece:

“a) Las ganancias obtenidas como dueño de empresas civiles, comerciales, industriales, agropecuarias o mineras o como socios de las mismas, se imputarán al año fiscal en que termine el ejercicio anual correspondiente.

Las ganancias indicadas en el artículo 49 se consideran del año fiscal en que termine el ejercicio anual en el cual se han devengado.

Cuando no se contabilicen las operaciones el ejercicio coincidirá con el año fiscal, salvo otras disposiciones de la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, la que



queda facultada para fijar fechas de cierre del ejercicio en atención a la naturaleza de la explotación u otras situaciones especiales. (...)”

Ya sabemos qué tipo de renta son y en qué período fiscal se imputan, ahora bien, una vez que se determine el resultado del período fiscal a la persona humana, el mismo se deberá sumar a los demás ingresos que obtenga.

A los efectos de una mayor facilidad y para hacerlo meramente comparativo con la opción de tributar como sociedad de capital es que en los casos numéricos que planteamos más adelante supondremos que la persona obtiene ingresos únicamente mediante su participación en una sociedad simple.

Otro aspecto muy importante es la posibilidad que otorga la ley a las personas humanas de aplicar deducciones expresamente establecidas en la LIG.

Estas deducciones están divididas en dos tipos:

- Deducciones personales
- Deducciones generales

Ambas, se detraen del resultado impositivo atribuible al contribuyente previo al cálculo de la alícuota.

A modo ilustrativo, el esquema de liquidación se calcula de la siguiente manera:



Cuadro N°4: Esquema de liquidación del impuesto.

+/-	RESULTADO NETO (1)
-	<u>DEDUCCIONES GENERALES (2)</u>
	RESULTADO DEL EJERCICIO
-	<u>DEDUCCIONES PERSONALES (3)</u>
	GANANCIA NETA SUJETA A
	IMPUESTO
	x <u>ALÍCUOTA APLICABLE</u>
	IMPUESTO DETERMINADO

(1) RESULTADO NETO

Como mencionamos anteriormente, este resultado abarca las rentas obtenidas dentro de cada una de las categorías de ganancias; no obstante, nuestro objeto de trabajo se centraliza en las rentas de 3ra categoría y más específicamente en las obtenidas como socio de sociedades simples.

Con respecto a la atribución del resultado a los socios, la LIG en su *art 54* establece:

“Art. 54 - El resultado del balance impositivo de las empresas unipersonales comprendidas en el inciso d) del artículo 53 y de las sociedades incluidas en el inciso b) del artículo 53, se considerará, en su caso, íntegramente asignado al dueño o distribuido entre los socios aun cuando no se hubiera acreditado en sus cuentas particulares (...).”



Luego, para llegar al resultado neto del ejercicio, la norma enumera aquellos gastos que son deducibles de las ganancias obtenidas: por un lado las deducciones aplicables a todas las categorías (art 86) y las deducciones especiales de la 3ra categoría (art 91).

Entonces, al total del resultado se le aplican las deducciones enumeradas en los artículos previamente citados y se obtiene el monto de rentas netas de las 3ra categoría.

(2) DEDUCCIONES GENERALES

Una vez obtenido el resultado neto del ejercicio, se aplicarán las deducciones generales establecidas en el artículo 85 de la LIG.

Los conceptos a deducir, a modo resumen, son:

- Intereses De Deudas (Inc. a)
- Seguros De Vida (Inc. b)
- Aportes Jubilatorios (Inc. d)
- Amortización De Bienes Inmateriales (Inc. e)
- Aportes A Obras Sociales (Inc. f, Primer Párrafo)
- Honorarios De Servicio De Asistencia Médica (Inc. g)
- Alquiler De Casa Habitación (Inc. i)
- Aporte Compañía De Retiro (Inc. j)

La ley y su correspondiente decreto reglamentario establecen las condiciones y limitaciones para el cómputo de las deducciones enumeradas anteriormente.

Al monto obtenido, se aplicarán las deducciones de los incisos restantes, las cuales no podrán exceder cada una del 5% del mismo:



- Donaciones (Inc. c)
- Cuota Médico Asistencial (Inc. f, Segundo Párrafo)
- Gastos Médicos (Inc. g)

(3) DEDUCCIONES PERSONALES

Como su nombre lo indica, se relacionan con aspectos de la persona del contribuyente, independientemente del tipo de renta que obtenga, salvo para los casos de las deducciones especiales.

Este tipo de deducciones están incluidas dentro del *art 30 de la LIG* y el mismo establece:

“Art. 30 – Las personas humanas tendrán derecho a deducir de sus ganancias netas:

a) En concepto de ganancias no imponibles, la suma de pesos ciento sesenta y siete mil seiscientos setenta y ocho con cuarenta centavos(\$167.678,40), siempre que las personas que se indican sean residentes en el país.

b) En concepto de cargas de familia, siempre que las personas que se indican sean residentes en el país, estén a cargo del contribuyente y no tengan en el año ingresos netos superiores a pesos ciento sesenta y siete mil seiscientos setenta y ocho con cuarenta centavos(\$167.678,40), cualquiera sea su origen y estén o no sujetas al impuesto:

1. Pesos ciento cincuenta y seis mil, trescientos veinte con sesenta y tres centavos (\$156.320,63) por el cónyuge.

2. Pesos setecientos ochenta mil, ochocientos treinta y tres con ocho centavos (\$ 78.833,08) por cada hijo, hija, hijastro o hijastra menor de dieciocho (18) años o incapacitado para el trabajo.



La deducción de este inciso sólo podrá efectuarla el pariente más cercano que tenga ganancias imponibles.

c) En concepto de deducción especial, hasta una suma equivalente al importe que resulte de incrementar el monto a que hace referencia el inciso a) del presente artículo en:

1. Una (1) vez, cuando se trate de ganancias netas comprendidas en el artículo 53, siempre que trabajen personalmente en la actividad o empresa y de ganancias netas incluidas en el artículo 82, excepto que queden incluidas en el apartado siguiente. En esos supuestos, el incremento será de una coma cinco (1,5) veces, en lugar de una (1) vez, cuando se trate de “nuevos profesionales” o “nuevos emprendedores”, en los términos que establezca la reglamentación.

Es condición indispensable para el cómputo de la deducción a que se refiere este apartado, en relación con las rentas y actividad respectiva, el pago de los aportes que, como trabajadores autónomos, deban realizar obligatoriamente al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) o a la caja de jubilaciones sustitutiva que corresponda.

2. Tres coma ocho (3,8) veces, cuando se trate de ganancias netas comprendidas en los incisos a), b) y c) del artículo 82 citado. (...)”

Aplicadas este tipo de deducciones, se obtiene el monto imponible sobre el cuál se aplica la alícuota del impuesto que corresponda.

EJEMPLOS NUMÉRICOS

Entendido el esquema de liquidación para el caso de las personas físicas, estamos en condiciones de poder analizar ejemplos numéricos a los efectos de compararlo con el resultado de aplicar el procedimiento correspondiente a las personas jurídicas.



A la hora de comparar o bien de analizar estos casos, hay determinados aspectos que son relevantes al momento de aplicar el mencionado esquema y que pueden variar considerablemente de acuerdo a la situación tanto de la sociedad como del contribuyente:

- Deducciones generales aplicables a cada contribuyente
- Cargas de familia

El segundo caso es un punto que puede variar considerablemente debido a los diferentes ítems que involucran este tipo de deducciones, y las diferencias que pueden existir de acuerdo a cada contribuyente.

El último punto hace referencia a la composición familiar del contribuyente en cuestión. No es lo mismo una persona que no tiene esposa ni hijos, a otra persona casada, con hijos en cuyo caso podrá aplicar las deducciones correspondientes.

Dicho esto, ahora vamos a plantear una situación en la que analizaremos las dos opciones que tiene una sociedad simple a la hora de tributar el impuesto a las ganancias, como sociedad de personas o como sociedad de capital y concluiremos cual es más conveniente para el contribuyente.

Para este análisis vamos a tomar las siguientes premisas:

- Sociedad de dos personas que se distribuyen el 100% de las utilidades a los socios en partes iguales (50% cada uno).
- No hay diferencia entre el resultado contable e impositivo.
- No se considera deducciones generales; en particular autónomos (aun sabiendo que es requisito para la Deducción especial)
- No se consideran deducciones personales de cargas de familia.



- Compararemos el Impuesto a las ganancias que deberían pagar en cada uno de los escenarios la sociedad de capital, considerando los siguientes posibles resultados impositivos en pesos de: \$1.000.000, \$5.000.000, \$10.000.000, \$25.000.000, \$50.000.000, \$100.000.000, \$150.000.000, \$200.000.000, \$300.000.000, \$400.000.000.
- Aplicamos las alícuotas correspondientes al año 2022.

A continuación comenzaremos el análisis con el costo impositivo que tendría que afrontar la sociedad en el caso de que elija la opción de tributar como sociedad de capital:

Cuadro N°5: Costo Impositivo como sociedad de capital.

Costo Impositivo Sociedad de Capital				
Resultado impositivo	Impuesto Sociedad	Distribución Dividendos	Total	Tasa efectiva
\$ 1.000.000	\$ 250.000	\$ 70.000	\$ 320.000	32,00%
\$ 5.000.000	\$ 1.250.000	\$ 350.000	\$ 1.600.000	32,00%
\$ 10.000.000	\$ 2.619.752	\$ 700.000	\$ 3.319.752	33,20%
\$ 25.000.000	\$ 7.119.752	\$ 1.750.000	\$ 8.869.752	35,48%
\$ 50.000.000	\$ 14.619.752	\$ 3.500.000	\$ 18.119.752	36,24%
\$ 100.000.000	\$ 30.817.278	\$ 7.000.000	\$ 37.817.278	37,82%
\$ 150.000.000	\$ 48.317.278	\$ 10.500.000	\$ 58.817.278	39,21%
\$ 200.000.000	\$ 65.817.278	\$ 14.000.000	\$ 79.817.278	39,91%
\$ 300.000.000	\$ 100.817.278	\$ 21.000.000	\$ 121.817.278	40,61%
\$ 400.000.000	\$ 135.817.278	\$ 28.000.000	\$ 163.817.278	40,95%

Como vemos en el Cuadro N°5, la tasa efectiva comienza con la alícuota del 32% porque consideramos que se distribuyen todas las ganancias y esto implica pagar, además de la alícuota correspondiente (25%,30% o 35%), una alícuota de un 7% extra por la distribución de dividendos.



En el caso de que la sociedad tribute como sociedad de personas deberían tributar los dos socios de forma individual como ganancia de 3ra categoría, debajo veremos cual sería el costo impositivo de cada uno de los socios.

Cuadro N° 7 y 8: Costo impositivo Socio 1 y Socio 2 como contribuyentes individuales.

Costo impositivo Sociedad de Personas – Socio 1					
Resultado impositivo	Ganancia no imponible	Deducción Especial	Base imponible	Impuesto determinado	Tasa Efectiva
\$ 500.000	\$ -252.565	\$ -631.412	\$ -131.412	\$ 0	0,00%
\$ 2.500.000	\$ -252.565	\$ -631.412	\$ 1.616.023	\$ 368.288	14,73%
\$ 5.000.000	\$ -252.565	\$ -631.412	\$ 4.116.023	\$ 1.243.288	24,87%
\$ 12.500.000	\$ -252.565	\$ -631.412	\$ 11.616.023	\$ 3.868.288	30,95%
\$ 25.000.000	\$ -252.565	\$ -631.412	\$ 24.116.023	\$ 8.243.288	32,97%
\$ 50.000.000	\$ -252.565	\$ -631.412	\$ 49.116.023	\$ 16.993.288	33,99%
\$ 75.000.000	\$ -252.565	\$ -631.412	\$ 74.116.023	\$ 25.743.288	34,32%
\$ 100.000.000	\$ -252.565	\$ -631.412	\$ 99.116.023	\$ 34.493.288	34,49%
\$ 150.000.000	\$ -252.565	\$ -631.412	\$ 149.116.023	\$ 51.993.288	34,66%
\$ 200.000.000	\$ -252.565	\$ -631.412	\$ 199.116.023	\$ 69.493.288	34,75%

Costo impositivo Sociedad de Personas – Socio 2					
Resultado impositivo	Ganancia no imponible	Deducción Especial	Base imponible	Impuesto determinado	Tasa Efectiva
\$ 500.000	\$ -252.565	\$ -631.412	\$ -131.412	\$ 0	0,00%
\$ 2.500.000	\$ -252.565	\$ -631.412	\$ 1.616.023	\$ 368.288	14,73%
\$ 5.000.000	\$ -252.565	\$ -631.412	\$ 4.116.023	\$ 1.243.288	24,87%
\$ 12.500.000	\$ -252.565	\$ -631.412	\$ 11.616.023	\$ 3.868.288	30,95%
\$ 25.000.000	\$ -252.565	\$ -631.412	\$ 24.116.023	\$ 8.243.288	32,97%
\$ 50.000.000	\$ -252.565	\$ -631.412	\$ 49.116.023	\$ 16.993.288	33,99%
\$ 75.000.000	\$ -252.565	\$ -631.412	\$ 74.116.023	\$ 25.743.288	34,32%
\$ 100.000.000	\$ -252.565	\$ -631.412	\$ 99.116.023	\$ 34.493.288	34,49%
\$ 150.000.000	\$ -252.565	\$ -631.412	\$ 149.116.023	\$ 51.993.288	34,66%
\$ 200.000.000	\$ -252.565	\$ -631.412	\$ 199.116.023	\$ 69.493.288	34,75%



Una vez realizado el cálculo del costo que tendría la sociedad de capital y el costo que tendría que tributar como sociedad de personas cada socio individualmente, se realiza la comparación del costo impositivo que tendría la sociedad en cada una de las situaciones.

Cuadro N° 9: Comparación costo Sociedad de Capital y Sociedad de Personas.

Resultado impositivo	Sociedad de capital (1)	Tasa efectiva	Sociedad de personas (Socio 1 + Socio 2) (2)	Tasa efectiva	Diferencia (1 - 2)	En %
\$ 1.000.000	\$ 320.000	32,00%	\$ 0	0,00%	\$ 320.000	-
\$ 5.000.000	\$ 1.600.000	32,00%	\$ 736.576	14,73%	\$ 863.424	117%
\$ 10.000.000	\$ 3.319.752	33,20%	\$ 2.486.576	24,87%	\$ 833.176	34%
\$ 25.000.000	\$ 8.869.752	35,48%	\$ 7.736.576	30,95%	\$ 1.133.176	15%
\$ 50.000.000	\$ 18.119.752	36,24%	\$ 16.486.576	32,97%	\$ 1.633.176	10%
\$ 100.000.000	\$ 37.817.278	37,82%	\$ 33.986.576	33,99%	\$ 3.830.702	11%
\$ 150.000.000	\$ 58.817.278	39,21%	\$ 51.486.576	34,32%	\$ 7.330.702	14%
\$ 200.000.000	\$ 79.817.278	39,91%	\$ 68.986.576	34,49%	\$ 10.830.702	16%
\$ 300.000.000	\$ 121.817.278	40,61%	\$ 103.986.576	34,66%	\$ 17.830.702	17%
\$ 400.000.000	\$ 163.817.278	40,95%	\$ 138.986.576	34,75%	\$ 24.830.702	18%

A partir Cuadro N°9, podemos concluir que en este ejemplo y con las premisas mencionadas al inicio del ejemplo, siempre es conveniente tributar como sociedad de personas donde cada uno de los contribuyentes presente su DDJJ por separado en vez de tributar como sociedad de capital.

Uno de los principales motivos por los cuales es conveniente para las sociedades tributar como sociedad de personas se debe a que eligiendo esta opción tenemos el beneficio de la “Ganancia no Imponible” y las “Deducciones especiales”. Si aplicamos lo expresado al ejemplo mencionado, el beneficio por la deducción asciende a \$ 883.977, el cual se deduce del del resultado impositivo que se le distribuye a cada socio.



Otro de los aspectos fundamentales que afectan a la hora de la decisión, es el costo extra que implica la distribución de dividendos. Al tener un 7% extra de la alícuota general, la tasa efectiva siempre va a ser más alta. De hecho, como en el ejemplo que tomamos, si una sociedad planea distribuir dividendos todos los ejercicios, la tasa efectiva máxima que puede tener se va a acercar a los 42% a diferencia con la otra opción que lo máximo a lo que podría ascender sería aproximadamente al 35%. (nunca podría alcanzar los 42% ni los 35% debido a que es progresivo en ambos casos).

CAPÍTULO IV. RESULTADOS/CONCLUSIONES

El presente trabajo de investigación ha permitido profundizar en el análisis de la última reforma de la ley de impuesto a las ganancias, prestando especial atención a los beneficios de la misma y la elección de la forma de tributación más conveniente para las sociedades simples. Ambas hipótesis planteadas al inicio del estudio se analizaron en detalle en el capítulo 3 del trabajo, presentando evidencia y datos concretos para respaldar las conclusiones alcanzadas.

En cuanto a la reforma de la ley de impuesto a las ganancias, debemos tener en cuenta que su impacto fiscal varía dependiendo de diferentes variables, es importante destacar que en general, como se demostró en el análisis práctico, mientras mayor es el resultado, menos alivio fiscal representa la reforma, ya que al aumentar el resultado también aumenta la tasa efectiva del impuesto. El ejemplo que se demostró anteriormente muestra que, para ciertos valores, la reforma puede resultar beneficiosa, mientras que para otros no tanto. En definitiva, el efecto final de la reforma dependerá de la situación particular de cada contribuyente y de cómo se apliquen estas variables en cada caso.

Asimismo, en relación a la elección de la forma de tributación para sociedades simples, este trabajo ha demostrado que resulta más beneficioso tributar como sociedad de personas antes de tributar como sociedad de capital. En estos casos planteados se evidencian claramente las ventajas fiscales que ofrece la sociedad de personas en comparación con la sociedad de capital.

Es importante tener en cuenta que cada sociedad es única y puede tener diferentes necesidades y características que deban ser consideradas a la hora de tomar una decisión sobre la forma de tributación. Sin embargo, los resultados obtenidos en este estudio sugieren que, en general, la sociedad de personas puede



ser la mejor opción en términos fiscales y económicos para la mayoría de los contribuyentes.

Además, es importante destacar que la sociedad de personas, a pesar de presentar ciertas limitaciones en cuanto a responsabilidad y gestión, ofrece una serie de ventajas fiscales que pueden resultar muy atractivas para los contribuyentes.

En definitiva, este trabajo de investigación ha permitido profundizar en el análisis de la ley de impuesto a las ganancias y la elección de la forma de tributación más conveniente para las sociedades simples.

El objetivo de este estudio es resultar de utilidad para los contribuyentes, ya que les permite conocer mejor las opciones que tienen a su disposición en materia de tributación y tomar decisiones informadas en consecuencia. En este sentido, es fundamental que los contribuyentes cuenten con información clara y accesible sobre las distintas opciones que tienen a su disposición, así como con herramientas y recursos que les permitan comparar y evaluar las distintas alternativas.



CAPÍTULO V. BIBLIOGRAFÍA.

- Ley de impuesto a las ganancias N°27.630 B.O 16/06/2021
- Ley general de sociedades 19.550
(https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/ley_de_sociedades_comerciales.pdf)
- Resolución General 5168/2022
(<https://www.boletinoficial.gob.ar/detalleAviso/primera/259033/20220315>)



DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD

Los autores de este trabajo declaran 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.

Mendoza, 3 de abril de 2023

Facundo Ianardi

Reg.: 29.999

DNI: 41.251.870

Ramiro Del Vecchio

Reg.: 30.595

DNI: 41.364.610