



UNIVERSIDAD  
NACIONAL  
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS  
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

# **EL NUEVO CODIGO CIVIL Y COMERCIAL: LA SAU Y SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y SOBRE LOS BIENES PERSONALES**

**Autores: Gómez Iñigo, Patricio Javier  
Medina Alderete, Pascual Antonio  
Quiroga, Ezequiel**

**Director: Benito, Gustavo**

**2015**

**Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional**

## RESUMEN

Las empresas son organizaciones que agrupan recursos materiales, financieros, humanos, etc. de manera estratégica para cumplir con sus objetivos.

A través del tiempo han adoptados diferentes formas organizativas en función a sus fines, actividad, estructura, entre otros aspectos. Entre esas formas organizativas se encuentran las empresas Unipersonales que hace referencia a la existencia de un único dueño titular de una explotación económica, diferenciando su patrimonio personal del patrimonio de la explotación.

Para poder ser titulares de relaciones jurídicas, adquirir derechos y contraer obligaciones, las empresas deben tener personería jurídica y en caso de ser necesario, adoptar la forma de una sociedad comercial.

La ley de Sociedades Comerciales que regía antes de la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial, requería para la formación de una sociedad comercial la participación de dos o más personas. La norma era clara y no parecía que se puedan presentar objeciones a esta interpretación. Por su parte el art. 94<sup>o</sup> inc. 8 de esta misma normativa imponía la disolución del ente “por reducción a uno del número de socios, siempre que no se incorporen nuevos socios en el término de tres meses”. Esto reforzaba la interpretación del art. 1<sup>o</sup> ya que la ley mostraba de manera clara su rechazo por las sociedades de un solo socio.

Este concepto de la pluralidad de personas como requisito esencial de una sociedad ha provocado intensos debates en la doctrina. Un sector, inspirándose en doctrina y legislación extranjera, aboga por la incorporación de las sociedades unipersonales a nuestro sistema. Otro, opina que el instituto es demasiado riesgoso y no funcionaría en nuestra legislación. Tal incorporación, se venía dando aunque de forma incompleta.

A pesar de que el art. 1º de la LSC expresaba categóricamente que la sociedad es la unión de dos o más personas, las sociedades de un solo socio también existían en la realidad económica- jurídica argentina. Ante la imposibilidad legal de crear una sociedad unipersonal, existieron compañías donde el verdadero titular del emprendimiento en cuestión poseía el 99% del capital societario, limitando así su responsabilidad. Luego La Inspección General de Justicia puso punto final a empresas con estas características al rechazar la inscripción de las mismas.

Con la entrada en vigencia del Nuevo código Unificado Civil y Comercial a partir del 01 de Agosto de 2015, una de las reformas más importante fue la admisión en nuestro derecho mercantil de la figura de la Sociedad Unipersonal, las que se produce mediante las reformas que el nuevo código dispone sobre la Ley 19.550.

Entre los Fundamentos de la Comisión encargada de la redacción del Código se expone que la idea central no es la limitación de la responsabilidad, sino permitir la organización de patrimonios.

El texto del art. 1º de la Ley General de Sociedades, una vez entrado en vigencia el Código Civil y Comercial, indica: "Habrá sociedad si una o más personas en forma organizada conforme a uno de los tipos previstos en esta ley..."eliminándose el requisito de la pluralidad de socios para conformar la sociedad comercial, incorporándose la tipificación de la sociedad unipersonal como anónima, con lo cual estaremos en presencia de la Sociedad Anónima Unipersonal (S.A.U.)

Esta admisión trae consigo diferentes consecuencias en las distintas ramas del derecho, entre ellas en el derecho tributario.

En el ámbito del Impuesto a las Ganancias existen distintas teorías sobre las rentas o réditos. Para las empresas se utiliza la denominada teoría del Balance, quedando así gravadas todas las ganancias que obtengan las empresas, incluyendo las Empresas Unipersonales.

La ley de Impuestos a las Ganancias considera a las Empresas Unipersonales solamente sujeto pasivo del tributo y no de la obligación tributaria, esto implica que los resultados Impositivos de las mismas se determinan en cabeza de la empresa Unipersonal, pero en lugar de ingresar el impuesto la empresa, el titular es quien adicionaba ese resultado en su declaración jurada personal, conforme a lo dispuesto en el artículo 50 de la norma.

Actualmente la Administración Federal de Ingresos Públicos, organismo de contralor en la materia, no se ha expedido al respecto de cómo será el tratamiento impositivo de los resultado obtenidos por estas empresas ante el nuevo código unificado y el cambio en la ley de sociedades.

Distintas posturas doctrinarias coexisten actualmente de manera especulativa hasta que se pronuncie el organismo principal.

Algunos expertos en materia tributaria sostienen que estas Empresas Unipersonales pasarán a ser además de sujetos pasivos del impuesto, sujetos pasivos de la obligación tributaria, pasando a gravar las utilidades a la tasa única del 35%.

Otra postura sostiene que por su carácter "*Intuitu Personae*" se debe mantener estas nuevas Sociedades en el tratamiento que actualmente poseen, incluyendo los resultados impositivos en las declaraciones juradas personales de los titulares de las explotaciones Unipersonales y tributando mediante alícuotas progresivas.

## PRÓLOGO

Una de las primeras decisiones a la hora de iniciar un emprendimiento tiene que ver con qué sociedad formar.

En muchos casos, los emprendimientos nacen como empresas unipersonales o como sociedades de hecho. Ante esta opción las empresas unipersonales, antes de la reforma del código civil y comercial, se evitaban realizar trámites relacionados con la creación de una sociedad, restándole solamente inscribir su emprendimiento en AFIP y las instituciones impositivas locales correspondiente.

La idea de dar a un emprendimiento la forma de una Empresa Unipersonal se debía mayormente a que su constitución e inscripción en el Registro Público de Comercio es más económico, ya que su funcionamiento requería menos formalidades que las SA y, a la vez, su constitución puede hacerse mediante instrumento privado.

Vigente el nuevo código civil y comercial y su modificación respectiva en la ley de sociedades, Las empresas Unipersonales jurídicamente denominadas como S.A.U., cambiarían, o no, totalmente la forma de tributar sus ganancias en el caso de que se las reconozca como una sociedad, siéndole aplicable en artículo 69 de la ley de impuesto a las ganancias con su respectiva implicancia que esto traería.

El Objetivo de este trabajo es orientar al lector sobre el análisis impositivo en el impuesto a las ganancias de las empresas unipersonales que actualmente rige y cual pudiera ser el posible tratamiento de los

resultados impositivos a aplicar en la próxima Declaración Jurada con vencimiento en el año 2016.

Finalmente, se agradece al C.P.N. Gustavo Benito, profesor de la asignatura "Teoría y Técnica Impositiva I" por su colaboración brindada durante el desarrollo de este trabajo.

## INTRODUCCIÓN

El impuesto a las ganancias, como recurso tributario del Estado para el financiamiento de los servicios públicos generales indivisibles, es un tributo que tiene como objeto gravar las ganancias que tanto las personas físicas, sucesiones indivisas como así también las sociedades declaren haber tenido durante el año fiscal.

La ley establece distintos criterios de gravabilidad según sea el sujeto alcanzado por el impuesto. Así encontramos que las sociedades, o personas jurídicas, están gravadas – en principio – con una alícuota fija, sin mínimos no alcanzados ni deducciones personales. A su vez, la ley, distingue distintas categorías de ganancias entre las que se encuentran las “ganancias de la tercera categoría”, que son aquellas obtenidas por las sociedades de capital y las derivadas de cualquier clase de sociedad constituida en el país incluidas las Empresas Unipersonales, entre otras. Estas Empresas Unipersonales no declaran las ganancias imponibles, ya que el resultado impositivo de la explotación unipersonal le es atribuido a su titular que la incluirá en su declaración jurada personal para el posterior ingreso del impuesto.

Con la entrada en vigencia del nuevo Código Civil y Comercial se ven modificadas muchas de las situaciones cotidianas de la vida de las personas, entre ellas la situación de la Empresa Unipersonal, quien pasará a tener denominación propia -societariamente hablando y por modificación de la ley 19.550- como sociedad anónima unipersonal (S.A.U), lo que implica

que desde el punto de vista del impuesto a las ganancias posiblemente podrían integrar la categoría de sociedades de capital previstas en el art.69 de dicha Ley.

A falta de una modificación en la ley de impuestos a las ganancias –hasta la fecha- y de reglamentación por parte de AFIP, se produce un vacío legal respecto al tema. Actualmente coexisten dos posturas de la doctrina sobre los posibles tratamientos a dispensar sobre el resultado impositivo de las Empresas Unipersonales: o continuarán atribuyendo el resultado de la explotación a su titular, o bien tributarán como una sociedad de capital.

# CAPÍTULO I

## La Empresa Unipersonal

**Sumario:** 1.- Concepto y antecedentes. 2.- Enfoque Jurídico.  
3.- Jurisprudencia.

### **1. Conceptos y antecedentes**

La figura de empresa unipersonal carece en nuestro país de una definición, es por ello que la doctrina intentó dar una solución a este problema; es así que Gustavo E. Díez sostiene que:

“Una empresa unipersonal es una empresa ubicada en el país que con fines de especulación o lucro desarrolla actividades comerciales, industriales, agropecuarias, mineras o de prestación de servicios sean estos técnicos, científicos o profesionales, y su titular es una persona física o sucesión indivisa domiciliada o radicada en nuestro país.

Se tiene por configurada una empresa unipersonal cuando concurrentemente se den los siguientes presupuestos:

1. Titular: que el titular sea una persona física o una sucesión indivisa.

2. Domicilio: que la persona física o sucesión indivisa este domiciliada o radicada en el país.

3. Actividad: que realice el ejercicio habitual de una actividad económica sea esta industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole.

4. Lugar donde se ejerce la actividad: que la actividad esté desarrollada dentro de nuestro país.

5. Lucro: que la actividad sea ejercida con la intención de lucrar con la misma, es decir con la finalidad de ganar.”<sup>1</sup>

Desde el punto de vista societario, los intentos de legislación sobre la sociedad de un solo socio, son de larga data tanto en nuestro país como en la legislación comparada.

En el caso Argentino, el primer intento global de unificación de la legislación civil y comercial se dio con la ley 24.032 (vetada por el poder ejecutivo a través del decreto 2719/91) y posibilitaba la constitución de sociedades comerciales a través de un acto unilateral de voluntad, introduciendo a nuestro régimen societario las sociedades unipersonales originarias y sobrevenidas.

El nuevo código proponía la modificación del art. 1 de la ley 19.550: “habrá sociedad a los fines de esta ley cuando una o más personas, en forma organizada conforme a uno de los tipos previstos en su capítulo II se obliguen a realizar aportes para aplicarlos a la producción o intercambios de bienes o servicios, participando de las beneficios y soportando las pérdidas. Las disposiciones de esta ley solo se aplican a los tipos legislados en su capítulo II”.

La categorización permitía la constitución de una SA o una SRL con un solo socio y posterior incorporación de otros, y a la inversa, sin modificar el tipo ni necesitar transformación.

---

<sup>1</sup> DIEZ, Gustavo, Impuesto a las Ganancias, Ediciones la Ley, 1° Edición, (Buenos Aires, 2004), pág. 175.

### 1.1. Derecho Comparado

En el derecho comparado se observa una mayor aceptación a este tipo de sociedades<sup>2</sup>, encontramos así, países como Colombia quien a partir de la modificación de su código de comercio, en materia societaria, crea la empresa unipersonal y la define como un tipo de organización mediante la cual una persona, natural o jurídica, que reúna las condiciones para ejercer el comercio, puede destinar parte de sus activos para la realización de una o más actividades de carácter mercantil. La empresa unipersonal, una vez inscripta en el registro de comercio, se constituye en una persona jurídica distinta de su propietario.

A nivel europeo podemos citar el caso de Inglaterra, entre otros, quien fue el primero que planteo y estableció una orientación jurisprudencial respecto al tema de las sociedades unipersonales.

Nos estamos refiriendo al célebre caso “Salomon v. Salomon and Co. Ltd.” De 1897. Este fallo de la cámara de los Lores, en calidad de ultimo tribunal de apelaciones, estableció la doctrina según la cual posteriormente, en Estados Unidos e Inglaterra, se basó el reconocimiento de las “one man Company”. El sentido sustancial de esta doctrina es: “...que una sociedad a cuya constitución concurrieron y en cuyos registros aparecen asentados el número mínimo de accionistas exigidos por la ley, conserva sus atributos, aun cuando de hecho este virtualmente integrada por un único socio, del cual los restantes son simples representantes, gestores o prestanombres”.

## **2. Enfoque Jurídico de la Empresa Unipersonal**

### 2.1. Situación Jurídica anterior a la reforma de la ley 19.550

Cuando una persona física inicia un emprendimiento, recurre generalmente a formar una sociedad de hecho o bien una empresa unipersonal.

---

<sup>2</sup> PIAGGI DE VANOSSI, Ana Isabel, Estudios Sobre la Sociedad Unipersonal, Ediciones Depalma, (Buenos Aires, 1997), passim.

A pesar de que en la realidad económica argentina las Empresas Unipersonales se encuentran a menudo, antes de la entrada en vigencia del nuevo código civil y comercial y consecuentemente la modificación a la ley 19.550 de sociedades, la situación jurídica de este tipo de empresas no estaba contemplada como un tipo societario con su respectiva personalidad jurídica en el derecho de fondo respectivo. Anterior a la vigencia de la Ley General de Sociedades, el enfoque jurídico de la explotación Unipersonal en el Derecho Argentino era el siguiente:

1) Código de Comercio

Teniendo en cuenta que la actividad relacionada con la empresa unipersonal está relacionada con la explotación comercial y por ende con los actos de comercio, se podía indicar que el Código de Comercio era la primera norma a tener en cuenta para realizar un análisis del enfoque jurídico de esta explotación. El Código consideraba comerciantes: “a todos los individuos, que teniendo capacidad legal para contratar, ejercen por cuenta propia actos de comercio, haciendo de ello su profesión habitual.” Es decir, la definición de comerciante era aplicable al titular, persona física, de la explotación Unipersonal y se consideraba como requisito indispensable la capacidad jurídica para contratar.

Los actos de comercio estaban indicados en el artículo 8 de esa norma, por ejemplo el inciso 1 indicaba: “Toda adquisición a título oneroso de una cosa mueble o de un derecho sobre ella, para lucrar con su enajenación, bien sea en el mismo estado que se adquirió o después de darle otra forma de mayor o menor valor”. Y el inciso 11: “Los demás actos especialmente legislados en este Código.”, lo que hacía notar que alguna de las actividades que realizaban los comerciantes titulares de las explotaciones Unipersonales encuadraría en algún inciso de lo que se definía enumerativamente como acto de comercio<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> PARADA, Ricardo, ERRECABORDE, José, CAÑADA, Francisco, Código de Comercio de la República Argentina, 3ª Edición Universitaria, Ediciones Errepar (Buenos Aires, 2007), passim.

## 2) Ley n° 19.550 de Sociedades Comerciales

Referido específicamente a materia societaria, La Ley de Sociedades Comerciales no vigente, excluía y no contemplaba la existencia de sociedades Unipersonales. Esta antigua norma se refería implícitamente a la “Sociedad Unipersonal” en los siguientes artículos:

a) En el artículo 1, donde se podía entender e interpretar de manera clara que las sociedades comerciales requerían de la pluralidad de socios para su existencia. Así este artículo indicaba: “Habrá sociedad comercial cuando dos o más personas en forma organizada, conforme a uno de los tipos previstos por esta ley, se obliguen a realizar aportes para aplicarlos a la producción o intercambio de bienes o servicios participando de los beneficios y soportando las pérdidas”<sup>4</sup>.

De este se desprendía no tan solo el requisito esencial de la pluralidad de socios, sino además el concepto de *affectio societatis*, que es la “predisposición de los integrantes de la sociedad de actuar en forma coordinada para obtener el fin perseguido con la constitución de la misma, postergando sus intereses personales en aras del beneficio común”<sup>5</sup>. Parte de la doctrina opinaba que este concepto era un elemento clave para la existencia de las sociedades comerciales y que en una Empresa Unipersonal no se podría encontrar.

b) En el artículo 94, que exponía la reducción a uno el número de socios como causal de disolución de una sociedad comercial. El mismo exponía: “... Por reducción a uno del número de socios...”<sup>6</sup>. Es decir que era causa para que se extinga una sociedad la desaparición del requisito de pluralidad de socios y esto daría lugar en nuestro medio a la nulidad del negocio constitutivo. Claramente se mostraba, al igual que en el artículo 1, el

---

<sup>4</sup> Art. 1, Ley de Sociedades Comerciales, (N° 19.550, t.o. 1984), (sic.)

<sup>5</sup> NISSEN, Ricardo Hugo, Curso de Derecho Societario, Ediciones Astrea, (Buenos Aires, 1998), pág. 81, (sic.)

<sup>6</sup> Art. 94, Ley de Sociedades Comerciales, (N° 19.550, t.o. 1984)

rechazo de la sociedad de una sola persona a tal punto que esto ocasionaba el fin de la persona jurídica.

c) Siguiendo con el artículo 94, la ley de sociedades comerciales admitía de manera momentánea a una sociedad unipersonal pero por causas independientes a la voluntad de sus integrantes. Al respecto la norma indicaba: "...siempre que no se incorporen nuevos socios en el término de tres meses. En este lapso el socio único será responsable ilimitada y solidariamente por las obligaciones sociales contraídas"<sup>7</sup>, lo que daba la posibilidad de salvar a la sociedad comercial de su disolución si en el lapso indicado incorporase nuevos socios. No obstante, hasta lograr el reclutamiento solicitado, dentro de los 3 meses previstos, la sociedad seguía funcionando como tal pero con la característica de tener un solo socio.

Por el lapso que dure la unipersonalidad, decía la ley, el socio único será responsable ilimitada y solidariamente por las obligaciones sociales contraídas mediante su propia gestión o la gestión de eventuales administradores, gerentes o directores no socios.

La mencionada responsabilidad solidaria e ilimitada es solamente por las obligaciones originadas durante el lapso que media entre la reducción a uno y la incorporación de nuevos socios o la disolución de la sociedad, pero no por las deudas anteriores a aquella situación.

d) En el artículo 118 se establece que: "La sociedad constituida en el extranjero se rige en cuanto a su existencia y forma por las leyes del lugar de constitución"<sup>8</sup>. Es decir que si la legislación extranjera admite a la sociedad unipersonal, la personalidad jurídica de tal sociedad se mantenía en el país aun cuando no existían en nuestra legislación. El artículo también amplía indicando que pueden las sociedades extranjeras (unipersonales en nuestro análisis), realizar actos aislados, estar en juicio, así como realizar sus

---

<sup>7</sup>Ibídem.

<sup>8</sup> Ibídem, Art. 118.

actividades relacionadas con su objeto social siempre y cuando se cumplan los requisitos expuestos en dicho artículo.

3) En la Ley 20.705 de Sociedades del Estado

Esta norma en su artículo 2° permite que las mismas sean unipersonales, rigiéndose por las normas de la Sociedad Anónima.

El art. 1 de la ley define a las sociedades del estado estableciendo que: “Son sociedades del Estado aquellas que, con exclusión de toda participación de capitales privados, constituyan el Estado nacional, los Estados provinciales, los municipios, los organismos estatales legalmente autorizados al efecto o las sociedades que se constituyan en orden a lo establecido por la presente ley, para desarrollar actividades de carácter industrial y comercial o explotar servicios públicos”<sup>9</sup>.

Por lo tanto se observa que las sociedades del sector público argentino no requieren la pluralidad de socios como requisito esencial para la existencia de esta persona jurídica, y aún más, reconocen a las Unipersonales como sociedad cuyo funcionamiento operará similar a la de una sociedad anónima.

Algunos autores sostienen que en realidad no se trata de verdaderas sociedades anónimas, sino de entes estatales que se organizan como si fueran sociedades.

Argumentan que la tipo societario de la sociedad anónima es utilizada como una pura forma de organización de responsabilidad, mientras que en ellas no hay accionistas, ni acciones, ni asambleas. Solo es un recurso del cual se valen los entes estatales para organizarse bajo mecanismos de derecho privado y más precisamente de la estructura societaria.

De todas maneras la figura de la Sociedad Unipersonal en el sector público Argentino, no será de nuestro análisis.

---

<sup>9</sup> Ley de Sociedades del Estado, (N° 20.705, t.o. 1974)

## 2.2. Situación Jurídica actual

Una de las reformas más importantes que contiene el Código Civil y Comercial, cuya entrada en vigencia se llevó a cabo el 1º de agosto de 2015, es la admisión, en nuestro Derecho Societario, de la figura de la Sociedad Unipersonal o sociedad de un solo socio, la que se produce mediante reformas que el Código dispone sobre la Ley de Sociedades N° 19.550.

Los fundamentos de la comisión que se encargó de la redacción del código se puede leer: “Se recepta la sociedad de un solo socio. La idea central no es la limitación de la responsabilidad, sino permitir la organización de patrimonios con empresa en beneficio de los acreedores de la empresa individual de un sujeto con actividad empresarial múltiple. En esto se han seguido, con alguna innovación, los lineamientos de anteriores proyectos de unificación y la línea general propiciada por la doctrina”<sup>10</sup>.

Así mismo algunos aportes doctrinarios sobre el tema consideran que además de otorgar el beneficio de la limitación de la responsabilidad al titular de la explotación, también permitirá un desarrollo más fluido de la economía.

El proyecto de la modificación de la Ley 19.550 que se presentó en el marco de la unificación de los Código Civil y Comercial, admite a la Sociedad Unipersonal pero solo como anónima, incorporando los siguientes puntos que importan analizar:

### a) Concepto de Sociedades

En el primer artículo de la Ley General de Sociedades, nombre que la Ley adopta luego de la reforma, se puede leer claramente la admisión de una sociedad formada a partir de un solo integrante. Así el artículo indica: “Habrá sociedad si una o más personas en forma organizada conforme a uno de los tipos previstos en esta ley, se obligan a realizar aportes para aplicarlos

---

<sup>10</sup> Consultas a bases de información, en Internet [www.infojus.gov.ar](http://www.infojus.gov.ar) (17/09/2015)

a la producción o intercambio de bienes o servicios, participando de los beneficios y soportando las pérdidas”<sup>11</sup>.

b) Denominación

Se incorpora la tipificación societaria de la Sociedad Anónima Unipersonal (S.A.U). Así mismo la norma exige que deberá adicionarse al nombre de la sociedad la sigla S.A.U. o la expresión Sociedad Anónima Unipersonal. Esto está previsto en el artículo 164 de la Ley General de Sociedades.

c) Constitución y Forma

Respecto de su constitución la S.A.U., por ser una sociedad anónima, tiene ciertas exigencias.

Al no haberse modificado el artículo 165 de la Ley General de Sociedades, esta nueva figura societaria por alguna de las formas que ya preveía la Ley 19.550 sobre las sociedades anónimas. Así el artículo 165 prevé: “La Sociedad se constituye por instrumento público y por acto único o por suscripción pública.” Además se seguirá el mismo camino para inscribir una sociedad anónima en el registro público correspondiente al fin de lograr la inscripción.

Con respecto a su capital social la ley requiere, conforme a su modificado artículo 4, inciso 11 que: “En el caso de las sociedades unipersonales, el capital deberá ser integrado totalmente en el acto constitutivo”<sup>12</sup>, siendo el importe mínimo de \$100.000 según el artículo 186 de la LGS.

d) Órganos de Administración y Fiscalización

La S.A.U, sin perjuicio de tener solamente un único socio, contará con organismos de administración y fiscalización de acuerdo a las exigencias de las sociedades anónimas.

---

<sup>11</sup> Art.1, Ley General de Sociedades (N° 19.550, 2015), (sic.)

<sup>12</sup>Ibidem, Art. 4

Así el art 255 indica, que en las sociedades anónimas la administración deberá estar formada mínimamente por tres directores, siendo el directorio el encargado de la administración de la sociedad.

En cuanto a su fiscalización, la S.A.U. estará sujeta a fiscalización estatal permanente, además del control de constitución de acuerdo a lo indicado artículo 299, inciso 7°). La cantidad de síndicos con los que deberá contar son como mínimo 3, ya que el artículo 284 señala que su sindicatura debe ser colegiada y la cantidad de integrantes debe ser de número impar, por ser la S.A.U una sociedad comprendida en el artículo 299.

e) Incorporación del artículo 94 bis

Otra de las consecuencias de la reforma de la Ley al admitir a la Sociedad Unipersonal en el derecho societario es la incorporación, y por consiguiente derogación, de la reducción a uno del número de socios como causal de disolución de una sociedad.

La norma textualmente preceptúa: “la reducción a uno del número de socios no es causal de disolución, imponiendo la transformación de pleno derecho de las sociedades en comandita, simple o por acciones, y de capital e industria, en sociedad anónima unipersonal, sino se decidiera otra solución en el término de tres meses”.

Por lo expuesto se puede encontrar los siguientes casos según, opina la doctrina, respecto de cuál sea la sociedad que reduce el número de socios a uno<sup>13</sup>:

-En el caso de una Sociedad Anónima “Pluripersonal”, pasa a regirse por las disposiciones de la S.A.U.

-En las Sociedades en comandita y de capital e industria, se produce una transformación de pleno derecho en S.A.U, si es que no opta por otro tipo societario dentro de tres meses,

---

<sup>13</sup> Consultas a bases de información, en Internet [www.infojus.gov.ar](http://www.infojus.gov.ar) (17/09/2015)

-Para el caso S.R.L o una Sociedad Colectiva, la Ley no expresa de manera directa cual sería el tratamiento, por lo cual parte de la doctrina ya opina que continuaría con el mismo ropaje societario pero con un solo socio.

En conclusión, de acuerdo a la opinión de algunos profesionales, la incorporación de la S.A.U a nuestro derecho societario resulta ambiciosa y realista, ya que era reclamado por la tendencia mayoritaria de la doctrina en la materia, según se expone Pablo Carlos Barbieri en la página oficial del sistema argentino de información jurídica.

El profesional, también opina que afectar una parte del patrimonio personal a una explotación económica eliminará los diversos casos que se dieron en la jurisprudencia de la introducción de socios con porcentajes mínimos solo para cumplir con el requisito de pluralidad de socios que exigía la antigua norma. Considera que fue una decisión acertada, desde este punto de vista.

Otro análisis que expresa en el sitio web es sobre la constitución de la S.A.U, calificando como adecuada la incorporación de tener que integrar la totalidad del capital social. Así comenta: “La limitación de responsabilidad que importa la conformación de una sociedad unipersonal debe incluir, al menos, que su capital se encuentre totalmente suscrito e integrado al momento de su constitución. Caso contrario, esta responsabilidad podría diluirse y los objetivos previstos para la regulación de las sociedades unipersonales se verían trancos”.

Por otro lado, Martín J. Giralt Font, en un trabajo presentado en la XXXIX Convención Notarial del Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires, opina que las exigencias de la S.A.U para su Constitución y Fiscalización, hacen inaplicable esta figura a los pequeños emprendimientos que una persona física desea iniciar.

El profesional también sostiene que es excesivo control estatal permanente y que imponer a una persona, que quisiera explotar un pequeño negocio, la exigencia de un mínimo de tres integrantes para el directorio y la

sindicatura, es negarle la posibilidad de hacerlo. Así opina:” La figura seguramente será muy poco utilizada y se desperdiciará así la posibilidad de receptor eficientemente la propugnado por gran parte de la doctrina.”

### **3. Jurisprudencia**

En la República Argentina, antes de la puesta en vigencia del nuevo código civil y comercial y la ley general de sociedades como ya expresamos, las sociedades unipersonales no se encontraban admitidas en dicha reglamentación. El artículo 1º, no permitía la conformación de sociedades con un solo socio, y fue interpretado de tal manera por los distintos organismos de contralor al momento de definir diferentes situaciones en las que se inscribieron diversas sociedades, que cumpliendo con sus requisitos formales, casi la totalidad el capital societario pertenecía a un solo socio y la mínima cantidad al otro, mediante lo cual, el segundo no poseía poder ni voz en las decisiones empresariales que se llevan a cabo en la vida societaria.

En referencia, a la pluralidad de socios consignada en la derogada ley, los diferentes organismos en sus diversos casos, expresaron su voluntad en contra de dichas sociedades en las que se quería simular la existencia de una sociedad con dos socios, cuando la realidad indicaba que por la ínfima cantidad de acciones que correspondía un socio era imposible hablar de una sociedad.

Entre algunos de los fallos referentes al tema<sup>14</sup>, destacamos:

a) “Fracchia Raymond SRL”

El Poder Judicial Nacional se pronunció en el caso de una sociedad que se había constituido con un capital de \$10.000, representado por 10.000 cuotas, las cuales se encontraban integradas por Angélica Fracchia, quien aparecía como titular de 99.999 cuotas representativas del 99,999% del capital social y la abogada Ana Elisabeth Corrarello como titular de una sola

---

<sup>14</sup> Consultas a bases de información, en Internet [www.infojus.gov.ar](http://www.infojus.gov.ar) (17/09/2015)

cuota social, representativa del 0,001% del capital referido. La mencionada sociedad, cumplía con los requisitos formales para su constitución pero el poder judicial fallo en contra de ella expidiéndose: “Destacase, finalmente, que la invocación de la costumbre en apoyo de la pretensión de la recurrente no hace más que evidenciar la generalización de un fenómeno patológico de uso abusivo y desviado de un recurso legal – la constitución de sociedades- con el exclusivo y deliberado propósito de limitar la responsabilidad del comerciante individual (entre otras hipótesis igualmente extrañas a la finalidad que tuvo en cuenta el legislador en la regulación de los tipos sociales que permiten la limitación de responsabilidad apuntada).”

b) “Bosques Verdes S.A.”.

La Inspección General de Justicia se expidió en el citado caso sobre una sociedad que fue constituida por dos personas físicas por un plazo de 99 años y con un objeto de actividad de inversora. El capital social fue establecido por el mínimo previsto por la ley 19.550, o sea, doce mil pesos (\$12.000), que se encontraba dividido en doce mil (12.000) acciones con valor nominal de un peso (\$1), las cuales darían el derecho a un voto por acción. La sociedad pertenecía a los socios Enrique Götz y Alejandro Götz, el primero suscribió 11.999 acciones representativas del 99,99% del capital social, suscribiendo el segundo solo 1 acción representando el 0,01% de dicho capital. La Inspección general expuso que: “todo indica, conforme a los datos que surgen del instrumento constitutivo, que BOSQUES VERDES S.A. es una de las llamadas "sociedades de cómodo", las cuales, -como las definiera Halperín- consisten en la utilización de la sociedad para limitar la responsabilidad del empresario individual, finalidad que ha sido descartada por el legislador societario de 1972, que ha requerido, con rango de exigencia legal, la subsistencia de la pluralidad de socios reales durante la vida de la sociedad, porque su desaparición es causal de disolución, conforme lo dispuesto por el artículo 94, inciso 8º de la ley 19550 (Halperín,

Isaac, "Curso de Derecho Societario", Volumen I, Editorial Depalma, 1982, p. 209).

No es sobreabundante recordar al respecto que es posición mayoritaria de nuestra doctrina que las denominadas "sociedades de cómodo" se encuentran excluidas de nuestro derecho, entendidas éstas como el recurso utilizado por aquellos empresarios individuales que solo aparentemente actúan como entes societarios, sea por la vía de la simulación de la pluralidad o por el denominado negocio indirecto". Las "sociedades de cómodo" a que se refiere son aquellas que se constituyen con la única finalidad de limitar la responsabilidad del empresario individual.

## CAPITULO II

### El Impuesto a las Ganancias y a los Bienes Personales en la Empresa Unipersonal y en la Sociedad Anónima.

**Sumario:** 1- Aspectos teóricos generales del Impuesto a las Ganancias. 2-Sujetos pasivos del Impuesto a las Ganancias. 3- Ganancias y deducciones de la tercera categoría. 4- Determinación y atribución de la renta en la Empresa Unipersonal y en la S.A. 5- El Impuesto sobre los Bienes Personales en la Empresa Unipersonal y en la S.A.

#### **1- Aspectos Teóricos generales del Impuesto a las Ganancias**

##### 1.1. Potestades Tributarias en Argentina

De acuerdo con el artículo 1° de la Constitución Nacional, Nuestro país adopta el sistema federal para su gobierno, lo que implica que el poder está distribuido territorialmente entre órganos regionales denominados provincias que coexisten con Estado federal. Este último es soberano, mientras que las provincias son autónomas debido a que conservan todo el poder no delegado a la máxima jerarquía política.

Entre el Estado Nacional y las Provincias se presentan 4 tipos de relaciones jurídico- políticas:

a) Relaciones de Subordinación: El orden jurídico Nacional prevalece sobre el provincial, debiendo las constituciones provinciales seguir los lineamientos fundamentales de las Carta Magna de la Nación.

b) Relaciones de Participación: Las provincias participan de la formación de la voluntad Federal a través del Senado integrado por representantes de todas las provincias.

c) Relaciones de Exclusión: Se dan en ámbitos en los cuales la Estado Nacional y las provincias tienen participación exclusiva y excluyente, no pudiendo interferirse recíprocamente.

d) Relaciones Concurrencia: Suceden cuando el Estado Nacional y el Estado Provincial pueden ejercer atribuciones al mismo tiempo<sup>15</sup>.

Para prestar los servicios públicos y cumplir con sus funciones, el Estado se vale de diferentes recursos:

- a) Recursos tributarios.
- b) Empréstitos.
- c) Venta de bienes de propiedad del Estado.

En lo que respecta a los recursos tributarios, estos se clasifican a la vez en tres grupos:

a) Impuestos: Son aquellos con los que el Estado financia los servicios públicos generales indivisibles.

b) Tasas: Son aquellas con las que se retribuye la prestación de servicios públicos individualizados y divisibles.

c) Contribuciones: A través de las cuales se grava el mayor valor de los bienes inmuebles, como consecuencia de la ejecución de una obra pública de fomento.

Claramente en la primera clasificación entrarían los Impuestos que se analizan en el presente trabajo.

Respecto de sus potestades tributarias, las mismas se distribuyen de la siguiente manera:

- a) Corresponden al Gobierno Nacional:
  - i) De manera exclusiva y permanente: los derechos de importación e importación y las tasas postales.

---

<sup>15</sup> ANDRADE, Jorge, FROLICH, Ricardo, SOLER, Osvaldo, Derecho Tributario- Teoría

ii) De manera concurrente con las provincias y permanente: el impuesto indirecto al consumo.

iii) De manera transitoria: Impuestos directos, exclusivos o en concurrencia con las provincias, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del estado lo exijan por tiempo determinado.

b) Corresponden a las Provincias:

i) De manera exclusiva y permanente: Impuestos directos, con la salvedad de lo indicado en el punto b) inciso iii).

ii) De manera concurrente con la Nación y permanente: gravámenes indirectos.

## 1.2. La relación jurídica- tributaria.

El tributo se constituye a partir de una relación que se entabla entre el Estado y los particulares denominada relación jurídica tributaria, en la cual una parte pretende cobrar el tributo y la otra debe cumplir con una obligación dineraria.

La ley que origina un tributo debe contener tres aspectos fundamentales:

a) Sujeto del tributo: Genéricamente encontramos dos tipos de sujetos:

i) Sujeto Activo: Que es el Estado.

ii) Sujeto Pasivo: En principio es el sujeto sobre el cual se verifica el presupuesto fáctico o hecho imponible que da origen al gravamen. Existen distintos tipos de sujetos pasivos en el impuesto a las ganancias, los cuales serán desarrollado a posteriori.

b) Objeto del tributo: También llamado hecho imponible, es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen.

c) Medida de la obligación: cuál va a ser la alícuota pagar y cómo se va a determinar el impuesto.

La relación jurídica tributaria implica derechos y obligaciones para ambas partes, dentro de los cuales podemos encontrar:

a) La Obligación tributaria: Consiste en la obligación de dar suma de dinero o cantidades de cosas (en caso de que el tributo fuera en especie), es decir la obligación de cumplir con la prestación establecida por el Estado. La obligación tributaria siempre es una obligación de dar que tiene su fuente en una ley y que nace cuando se produce el hecho imponible.

b) Otros deberes Se enmarcan en el derecho administrativo y no en el derecho tributario, se tratan de deberes formales que pueden estar a cargo del contribuyente, de un tercero o del Estado. Por ejemplo la obligación de presentar información ante la AFIP.

Otro punto importante a analizar en la relación jurídica- tributaria es cómo se vinculan los sujetos con el hecho imponible, que se da la siguiente forma:

a) El sujeto activo se vincula con el hecho imponible a través de los momentos de vinculación o criterios atributivos de potestad tributaria. Esta se da a través de la autolimitación que se impone el Estado a su poder de imperio ya que marca hasta dónde va a llegar con la imposición.

Existen dos formas en que el Estado puede auto limitarse:

i) Sujeción personal: Se refiere a aspectos relacionados con la persona. Hay dos criterios:

✓ *Criterio de la residencia*: se grava con determinado tributo a aquellos que residen en Argentina.

✓ *Criterios de nacionalidad*: grava con determinado tributo a los sujetos con nacionalidad Argentina sin importar su lugar de residencia.

ii) Sujeción económica: También se encuentran dos criterios:

✓ *Sede de negocios*: Se aplica el impuesto al lugar donde la persona realiza su actividad económica, decir donde se obtiene la renta (aplicable para los residentes).

✓ *Fuente o territorial:* Aplica el impuesto en el lugar donde se encuentran la fuente productora de la ganancia o el rédito. (aplicable para los no residentes).

b) El sujeto pasivo se vincula con el objeto a través de los criterios de atribución, que están relacionados con la naturaleza del hecho imponible.

### 1.3. Imposición a la renta

Es importante, para el análisis que plantea el presente trabajo, definir que es la renta y la ganancia. Ambos son materia imponible en el impuesto a las ganancias.

La renta o el rédito ha sido la base más representativa de la capacidad contributiva. El término se utiliza para indicar el ingreso neto total de una persona. Es equivalente al concepto de ingreso neto global.

*“El rédito se usa en la doctrina y en la legislación tributaria, principalmente para designar el producto neto de una fuente determinada y en la denominación del impuesto global a la renta, se lo emplea también en plural, para hacer resaltar la suma de los réditos de distintas fuentes”<sup>16</sup>,* expone el autor Jarach.

El término ganancia, en cambio, es usado generalmente en plural para indicar ingresos netos de determinadas fuentes, o en singular para indicar la renta neta global.

No obstante, no existe una definición de renta o rédito que a la cual el Estado deba remitirse a la hora de un impuesto a la renta. Las doctrinas económicas- financieras consideran diferentes concepciones de lo que es renta o ganancia. Entre las teorías sobre concepto de ganancia podemos señalar:

#### a) *Teoría de las Fuentes:*

Para esta teoría renta o ganancia es aquel producto neto y periódico, es decir su fuente debe producir el ingreso con cierta periodicidad

---

<sup>16</sup> JARACH, Dino, Impuesto a los Réditos, s.d., pág. 478.

o habitualidad (al menos potencial) y se deben deducir los gastos necesarios para obtener y conservar intacta la fuente que le dio origen.

Esta teoría considera como verdadera capacidad contributiva de un sujeto a la renta que obtiene periódicamente, la que demuestra el grado de contribución a las arcas fiscales, excluyendo las ganancias ocasionales que pudiese obtener.

La crítica sobre esta teoría está dada desde el punto de vista de la igualdad, ya que no hay razón por el cual esté sujeta al impuesto el producto del trabajo personal y no lo es usted una ganancia eventual u ocasional.

Un argumento que tiene a favor esta teoría es la desigualdad que se generaría al aplicar alícuotas progresivas sobre las ganancias ocasionales y no paródicas.

*b) Teoría del Balance:*

Un análisis importante es el de las empresas, en donde se puede encontrar ganancias ordinarias y extraordinarias. En este caso existe una ampliación de la Teoría de las fuentes, al considerar a la misma empresa como fuente y dar a todas las ganancias (tanto periódicas como no periódicas) el mismo tratamiento como rentas imponibles. Esta ampliación se conoce como *teoría del balance*<sup>17</sup>.

*c) Teoría del incremento patrimonial más consumo:*

Según esta teoría el concepto de rédito o renta comprende, además de los productos periódicos de fuentes permanentes, todos los ingresos de ganancias ocasionales o eventuales, las ganancias de capital y las provenientes del juego. Este concepto abarca también a los aumentos de patrimonio derivados de herencias legados o donaciones.

Se podría decir que según esta teoría la diferencia entre el patrimonio de inicio y el de cierre del contribuyente sería la ganancia gravada.

---

<sup>17</sup> Es desarrollada por la doctrina dentro de análisis de la Teoría de la Fuente como derivada. En este trabajo se la expone por separado.

d) *Teoría de Irving Fisher:*

La esencia de esta teoría consiste en que el ingreso o renta se define como el flujo de servicios que los bienes de propiedad de una persona le proporcionan en un determinado período. Es decir se trata de la utilidad directa que los bienes proporcionan su poseedor, ya sea que provengan de bienes que anteriormente adquirió o adquiridos en el período bajo análisis.

De esta teoría surgen dos consecuencias:

i) Deben incluirse en el concepto de ganancia no sólo los ingresos monetarios sino también el goce de los bienes en poder del contribuyente como su casa habitación, lugares de recreo, etc., que gravan el valor locativo de los mismos. De esta manera se elimina la desigualdad que surge entre sujeto que posee, por ejemplo, una casa propia y el que en cambio alquila su vivienda.

ii) Esta teoría exime al ahorro, es decir no se considerarán como renta los montos ingresados y no destinados al consumo sino al ahorro, ya sea para su consumo futuro o para la inversión. Según Fisher esto permite al contribuyente incrementar la formación de capital, con apreciable ventaja para él y para la economía nacional.

1.4. Sistemas de Imposición a la renta.

La renta puede ser adoptada como base de los impuestos en tres sistemas, independientemente del concepto que se elija para su definición y su alcance. Ellos son:

a) Sistema Indiciario: permite determinar la renta a través de presunciones o indicios.

b) Sistema real o cedular: Las diferentes clases de rentas están sujetas cada una a un impuesto diferente. Sus características son:

i) Cada clase de renta está sujeta a un impuesto por separado, no hay compensación entre ganancias y pérdidas de diferentes categorías.

ii) No cabe la aplicación de alícuotas progresivas.

iii) No se aplican deducciones por mínimo de subsistencia, cargas de familia, gastos para la salud y la educación.

iv) Permite una adecuada administración por la precisa individualización de las rentas y de las deducciones pertinentes.

v) Pueden quedar afuera del gravamen rentas no clasificadas en ninguna de las categorías definidas por la ley, como también pueden existir gastos no atribuibles a ninguna de las categorías pero que disminuyen la renta del contribuyente.

vi) El sistema cedular se presta a la realización del *principio de discriminación de las rentas*, es decir a un tratamiento fiscal diferenciado para las rentas según el mayor o menor esfuerzo personal necesario para su obtención.

c) Sistema unitario o global: Trata de la misma manera a todas las rentas con prescindencia de su origen. Las características de este sistema son:

i) Hay un solo impuesto que grava la renta neta total de las personas físicas, compensándose los resultados positivos y negativos de diferentes clases de ganancias.

ii) Pueden aplicarse las deducciones por mínimo de sustento, cargas de familia y gastos de salud y educación.

iii) Puede aplicarse la progresión de alícuotas en forma racional.

iv) La discriminación de rentas no puede aplicarse de la misma forma que en el sistema cedular pero, es posible lograrla, mediante la disminución del monto de la renta gravada en un % o en suma determinadas cuando esa provenga total o parcialmente del trabajo personal.

v) Este sistema exige, para su coherencia, que se graven tanto las rentas obtenidas en el país de domicilio del contribuyente como las de fuente extranjera.

d) Sistema mixto: Consiste en adoptar un sistema de impuestos cedulares sobre las rentas de diferentes fuentes e integrarlo con un impuesto

complementario personal sobre el conjunto global de las rentas. Es una combinación del sistema cedular y global.

e) Retenciones en la fuente<sup>18</sup>: A pesar de la adopción de un sistema de impuestos unitario, personal y progresivo sobre la renta neta global, las necesidades recaudatorias aconsejaron al legislador adoptar medidas tendientes a asegurar la retención del impuesto en la fuente de las rentas. Los motivos de esta retención son los siguientes :

i) Existe una razón administrativa ya que la administración fiscal pone a cargo de un solo sujeto el cobro de los impuestos correspondientes a muchos contribuyentes, por ejemplo en el caso de los empleadores a cuyo cargo se pone la obligación de retener y pagar al fisco los impuestos a las ganancias de sus empleados.

ii) Se crea una responsabilidad de otros sujetos que garantiza el pago del impuesto tanto en el caso de haber efectuado la retención como en el caso de haberla omitido.

iii) La retención en la fuente asegura el cobro del impuesto en aquellos casos en que el contribuyente, por domiciliar en el exterior o no ser fácilmente detectable, podría eludir el pago.

iv) Mediante la retención en la fuente, el pago del impuesto a las ganancias se realiza a medida que ésta se produce, lo que asegura un rápido y regular flujos de recursos para el Estado.

Nuestra legislación adopta en principio el sistema mixto, pero existen apartamientos a otros sistemas como por ejemplo los dividendos y utilidades que se distribuyen, las cuales tributan vía retención en la fuente a través de un impuesto de carácter único y definitivo. Este tratamiento es considerado por la doctrina como propio del sistema cedular.

---

<sup>18</sup> Si bien no es un Sistema de Imposición a la renta, es importante destacarlo como medio de tributación y recaudación.

### 1.5. Clasificación de los Impuestos

El derecho tributario clasifica a los impuestos de la siguiente manera:

a) Según la forma de manifestación de la capacidad contributiva:

Se pueden clasificar en *Directos* o *Indirectos*. Existen diferentes teorías aceptadas por la doctrina respecto de esta clasificación, entre las cuales se encuentran:

i) Teoría de traslación: Según repercuta, o no, en el sujeto sobre el cual se verifica el hecho imponible, se clasifica en:

✓ Directos: Puede trasladarse la obligación del tributo a otro sujeto.

✓ Indirectos: No puede trasladarse la obligación tributaria a otro sujeto.

ii) Teoría de Empadronamiento de Sujetos: Según estén en padrones, o no, se clasifican en:

✓ Directos: En el caso de que exista dicho empadronamiento y los sujetos estén incluidos en el mismo.

✓ Indirectos: En el caso de que los sujetos no estén comprendidos en dichas listas.

iii) Teoría de la manifestación de la capacidad contributiva: Según como expresa la capacidad contributiva:

✓ Directos: Existe una manifestación inmediata de la capacidad contributiva.

✓ Indirectos: Existe una manifestación mediata de la capacidad contributiva.

b) Según el comportamiento de su alícuota:

i) Proporcionales: La alícuota no varía cualquiera sea el monto de la base imponible.

ii) Progresivos: La alícuota aumenta a medida que aumenta la base imponible.

iii) Regresivos: La alícuota disminuye a medida que aumenta la base imponible.

c) Según se tenga en cuenta las condiciones personales del sujeto:

i) Personales: Se tiene en cuenta la situación personal del contribuyente.

ii) Reales: No tienen en cuenta la situación personal del contribuyente.

d) Según su periodicidad:

i) Periódicos: Se determinan de acuerdo a lo que ocurrió en un período de tiempo, como por ejemplo lo que acontece durante el año calendario.

ii) Instantáneos: El momento de nacimiento del hecho imponible coincide con el del origen del impuesto.

Por lo expuesto, podemos decir que el Impuesto a las Ganancias es:

- ✓ Directo.
- ✓ Para personas físicas y sucesiones indivisas:
  - Progresivo.
  - Personal.
- ✓ Para personas jurídicas:
  - Proporcional.
  - Real.
- ✓ Periódico, para los residentes del país.
- ✓ Instantáneos, para los beneficiarios del exterior.

## 1.6. Materia imponible

El impuesto a las ganancias, es un tributo que grava las ganancias que obtienen los distintos sujetos del impuesto durante un período o año fiscal, conforme lo indica genéricamente el artículo 1° de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

En su artículo 2°, la norma define que se considera ganancia, en donde indica: *“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 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 y las mismas 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, acciones, cuotas y participaciones sociales, títulos, bonos y demás valores, cualquiera fuera el sujeto que las obtenga. (Inciso sustituido por art. 1° de la Ley N° 26.893 B.O. 23/09/2013. Vigencia: a partir de su publicación en el Boletín Oficial y serán de aplicación a los hechos imponibles que se perfeccionen a partir de la citada vigencia)”<sup>19</sup>*

De este artículo podemos analizar los siguientes puntos:

---

<sup>19</sup> Art. 2, Ley de Impuesto a las Ganancias, (N° Ley de Impuesto a las Ganancias (N° 20.628, t.o. 1973), (sic.)

a) Toda ganancia que no cumpla las condiciones previstas en los apartados del artículo 2º, puede considerarse de igual manera gravada si la misma está enunciada en alguna de sus categorías. A tal efecto, la ley del impuesto a las ganancias diferencia 4 categorías, a saber:

✓ Ganancias de 1º categoría: Se encuentran en esta categoría los ingresos provenientes de la mera posesión de bienes inmuebles, es decir, rentas del suelo o de capitales inmobiliarios. Está regulado en el Art.41 de la LIG.

✓ Ganancias de 2º categoría: Se encuentran en esta categoría los ingresos provenientes de la mera posesión de bienes muebles, es decir, rentas de capitales mobiliarios. Está regulado en el Art.45 de la LIG.

✓ Ganancias de 3º categoría: Se ubican en esta categoría las rentas producidas en forma conjunta por el capital y el trabajo de su titular. Son las derivadas del ejercicio del comercio, industria, explotación agropecuaria, etc. y las que provienen de todo tipo de sociedades o empresas, así como las rentas de los auxiliares de comercio. Son rentas mixtas. Está regulado en el Art. 49 de la LIG.

✓ Ganancias de 4º categoría: en esta categoría nos encontramos con las rentas que provienen exclusivamente del trabajo personal, ya sea realizado en relación de dependencia, de prestación de servicios o ejercicio de profesiones liberales, etc. Está regulado en el Art. 79 de la LIG.

b) Con respecto al apartado 1), este considera que son ganancias gravadas aquellas que cumplan con los requisitos de la *Teoría de la Fuente*, es decir que sean habituales. Este apartado sólo será de aplicación para personas físicas y sucesiones indivisas.

No obstante, encontramos casos especiales que representan excepciones a esta teoría:

Artículo 41) f): Inmuebles destinados a recreo o veraneo de sus dueños.

Artículo 41) g): Inmuebles cedidos a título gratuito.

Artículo 45) f): Las sumas percibidas en pago de obligaciones de no hacer o abandonar el ejercicio de una actividad.

Artículo 45) h): Ingresos que se perciban por la transferencia de derechos de marcas/patentes/ regalías y similares aun cuando no se realicen habitualmente estas operaciones.

Artículo 49) d): Las ganancias derivadas de loteos con fines de urbanización.

Artículo 49) d): Las ganancias derivadas de la edificación y venta bajo el régimen de propiedad horizontal. (Ley 13512).

Artículo 114 DR: Transferencia de bienes recibidos en cancelación de créditos originados por el ejercicio de las actividades comprendidas en Art. 79 apartado f) y g) de la LIG.

c) Con respecto al apartado 2), Para los sujetos enumerados, serán ganancias todas las rentas, cumplan o no con la teoría de la fuente. Es lo que se conoce como *Teoría del Balance*. Además, se plantea una exclusión para sujetos no comprendidos en el Art.69 y para que la misma proceda, deben concurrir:

✓ Debe desarrollar actividades incluidas en el artículo 79 inciso f) y g) de la LIG (oficios y profesiones).

✓ No se complementen con una explotación comercial.

En caso de que se cumplan conjuntamente las condiciones se aplicará apartado 1) (teoría de la fuente) para definir cuáles serán las ganancias gravadas.

d) Los resultados enunciados en el apartado 3) se consideran ganancias gravadas independientemente de los sujetos que las obtengan.

## **2- Sujetos Pasivos del Impuesto a las Ganancias**

El artículo 1º de la Ley del Impuesto a las Ganancias establece que están sujetas al gravamen las ganancias obtenidas por las personas de existencia visible, las sucesiones indivisas y las personas de existencia ideal.

Pueden distinguirse dos tipos de personas en el ámbito del derecho: las personas de existencia visible y las de existencia ideal.

El análisis de los sujetos pasivos en el impuesto a las ganancias, es de suma importancia para entender luego el tratamiento impositivo de sus resultados imponibles, en los cuales influirá que tipo de sujeto los obtiene.

A continuación desarrollaremos brevemente la características generales de cada uno.

### 2.1. Personas de existencia visible

Son contribuyentes las personas físicas capaces o incapaces de acuerdo a lo que establecía el Código Civil y el impuesto que recae sobre las mismas es global, subjetivo y para su determinación se aplica una escala progresiva. El derogado código Civil las definía en su artículo 51: “son personas físicas, todos los entes que presenten signos característicos de humanidad sin distinción de cualidades o accidentes”<sup>20</sup>. Cabe destacar que en su artículo 70 también considera a las personas por nacer: “desde la concepción en el seno materno comienza la existencia de las personas; y antes de su nacimiento pueden adquirir algunos derechos, como si ya hubiesen nacido. Esos derechos quedan irrevocablemente adquiridos si los concebidos en el seno materno nacieran con vida, aunque fuera por instantes después de estar separado de su madre”<sup>21</sup>.

Dentro del análisis de las personas humanas, como le define el nuevo código Civil y Comercial, es importante desarrollar el concepto de Capacidad. Se denomina capacidad a la aptitud que poseen las personas para ser titular de relaciones jurídicas, la misma se la puede tener en mayor o en menor medida, a su vez el mismo código nos dice que son capaces las personas que no están expresamente declarados como incapaces en el mismo.

---

<sup>20</sup> Art. 51, Código Civil de la Nación, (N° 340, s.f.)

<sup>21</sup> Ibíd., Art. 70.

Como contrapartida, la incapacidad se refiere la falta de aptitud para ser titular de relaciones jurídicas. Las incapacidades están emanadas siempre de la ley y pueden ser de hecho o de derecho. La primera se da cuando no se posee la aptitud para ser el titular de una determinada relación jurídica y la segunda se refiere a la falta de aptitud para ejercer por sí mismo derechos que ya se tienen.

## 2.2. Sociedad Conyugal

El problema a tratar en la sociedad conyugal, es determinar quién es el sujeto pasivo de dicha sociedad. A fin de aclarar la situación de quien declara las ganancias de la sociedad, la Administración Federal de Ingresos Públicos se expidió a través de la Circular nº 8/2011 en la cual expresaba que “ corresponde atribuir a cada cónyuge las ganancias provenientes de:

1. Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio, industria).
2. Bienes propios.
3. Bienes gananciales adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria.
4. Bienes gananciales adquiridos con beneficios provenientes de cualquiera de los supuestos indicados en los puntos 2. y 3. precedentes, en la proporción en que cada cónyuge hubiere contribuido a dicha adquisición<sup>22</sup>.

Antes de que comience a regir el nuevo código civil y comercial, se denominaban bienes gananciales a aquellos adquiridos durante el matrimonio por cada uno de los cónyuges o contrayentes, que ambos adquirieran por cualquier causa que no sea herencia, legado o donación. Se presume que todos los bienes son gananciales al momento de disolución del matrimonio, salvo que se pruebe que son propios de alguno de los cónyuges.

Los bienes propios son los siguientes:

---

<sup>22</sup> Circular AFIP, Sociedad conyugal. Aclaraciones respecto del tratamiento impositivo a dispensar a las rentas pertenecientes a cada uno de sus componentes, (Nº8, 2011).

- Los llevados al matrimonio aquellos cuya propiedad ha sido adquirida antes de la celebración de éste
- Los adquiridos después de la celebración del matrimonio cuando la adquisición es a título gratuito
- La adquisición por permuta con otro bien propio, por la inversión de dinero propio, o por la reinversión del dinero obtenido de la enajenación de algún bien propio.
- Los aumentos materiales de los bienes propios
- Los adquiridos después del matrimonio pero por título o causa anterior a él

### 2.3. Menores de edad

Se considera menor de edad a toda persona que aún no haya cumplido los 18 años, por lo que hasta ese momento será “incapaz”, excepto que se emancipara con anterioridad al cumplimiento de la edad mencionada. Dicha emancipación puede darse por matrimonio, o por habilitación de los padres.

Las ganancias de los menores de edad deberán ser declaradas por la persona que tenga el usufructo de las mismas. A tal efecto, las mismas de adicionaran a la DDJJ del usufructuario, conforme lo indica la LIG.

El artículo 287 establece que el padre y la madre tienen el usufructo de los bienes de sus hijos matrimoniales o extramatrimoniales voluntariamente reconocidos, que estén bajo su autoridad, con excepción de los siguientes:

- Los adquiridos mediante su trabajo, empleo, profesión o industria aunque vivan en casa de sus padres
- Los heredados por motivo de la indignidad o desheredación de sus padres
- Los adquiridos por herencia, legado o donación, cuando el donante o testador hubiera dispuesto que el usufructo corresponde al hijo.

- Tutor: que es quien administra los bienes del menor sin tener usufructo sobre estos. El tutor lleva consigo la obligación y responsabilidad de presentar la DDJJ y pago del impuesto. Este tutor se designa en casos en los que ambos padres del menor sean incapaces, estén privados de la patria potestad o suspendidos de su ejercicio.

Con respecto a la inscripción de los menores de edad en el impuesto a las ganancias, el dictamen 20/94 establece:

a) Menores que posean bienes y cuyo usufructo lo tengan los padres: Los padres deberán adicionar en su DDJJ como propias las ganancias de sus hijos menores. No será necesario que el menor obtenga el CUIT.

b) Menores bajo tutela. En este caso el tutor no tiene el usufructo de los bienes del menor, solo los administra, debe presentar DDJJ en nombre del incapaz y pagar los impuestos que se le adeude, siendo necesario crear un CUIT a nombre del menor y será solicitada por su representante legal.

c) Menores que trabajan: en el caso de trabajar y tener un sueldo, este debe ser declarado por el menor, del mismo modo, el menor ha de ser contribuyente por rentas derivadas de bienes recibidos por herencia, en los casos que exista inhabilidad de los padres para ser herederos o mediando la condición expresa de que el usufructo no lo tengan sus padres. El menor se encuentra habilitado a requerir el CUIT ante la DGI, la cual deberá ser solicitada por su representante legal<sup>23</sup>.

### 2.3. Sucesión Indivisa

La sucesión indivisa es un sujeto distinto al causante y tiene personalidad jurídica propia. La figura de la misma nace como consecuencia de la muerte del contribuyente, sea persona física. Su existencia se debe a que, producida la muerte del contribuyente, en ese instante no se conoce

---

<sup>23</sup> Dictamen D.A.L., Inscripción menores de edad, (N° 20, 1994)

quienes son los herederos, ni tampoco que proporción le corresponde heredar hasta que se apruebe la declaratoria de herederos o se apruebe como valido el testamento. Dicha figura, nace al día siguiente de la muerte del causante.

La sucesión es sujeto pasivo del tributo hasta que se produzca uno de los hechos mencionados anteriormente, producidos éstos, los herederos son los sujetos pasivos del mismo por:

a) Sobre los bienes gananciales, por derecho social le corresponde al cónyuge el 50% de los bienes gananciales y el otro 50% es atribuible a los hijos. En caso de que no tengan hijos, es 50% cónyuge como socio, 25 % al cónyuge como heredero y el otro 25% los padres. Si no hay ascendientes el cónyuge hereda el 100%.

b) Sobre los bienes propios, por derecho hereditario, para el caso de bienes propios, el cónyuge participa como un hijo más en la división de los mismos. Si no hay hijos 50 % para los padres y el otro 50% cónyuge. Si no hay padres es el 100% al cónyuge.

c) Con respecto a la cuenta particionaria, se adjudican a cada heredero quien declarara la renta producida por dichos bienes.

#### 2.4. Personas de existencia ideal

Las personas de existencia ideal pueden tener carácter público o privado. En el impuesto a las ganancias, este tipo de personas que verifica en la realidad el hecho imponible, no siempre es la que asume el carácter de sujeto pasivo de la obligación tributaria.

##### a) Sociedades del artículo 69

Con respecto a las sociedades enumeradas en el artículo 69 de la ley del impuesto a las ganancias los sujetos pasivos son los siguientes:

i) Las sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comanditas por acciones y las simples,

denominadas sociedades de capital, los sujetos del tributo como de la obligación tributaria son las respectivas sociedades.

ii) Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24.441, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto beneficiario del exterior

iii) Asociaciones civiles y fundaciones: siempre que no les corresponda otro tratamiento

iv) Sociedades de economía mixta: por la parte no exenta.

v) Empresas del estado

vi) Fondos comunes de inversión

vii) Algunas sociedades (no incluidas en el art 69), como las Empresas unipersonales, si bien, se consideran sujetos pasivos del impuesto, debido a que son quienes verifican los presupuestos facticos definidos por el legislador, los sujetos de la obligación tributaria son los sujetos (persona física), quien adicionara a su DDJJ estas ganancias.

b) Particularidades

i) Sociedades en formación: serán consideradas sujetos, y se las tratara como una sociedad de capital, desde la fecha del acta fundacional o de celebración del respectivo contrato, según corresponda. Si transcurrido el tiempo previsto, no se acreditara la inscripción definitiva en el Registro Público de Comercio, tendrá el tratamiento de una sociedad irregular, en dicho caso las utilidades obtenidas en dicho periodo serán distribuida entre los socios, de acuerdo a su participación, quienes se transformaran en los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

ii) Sociedades en liquidación: dichas sociedades, mantendrán su calidad de sujeto pasivo durante el proceso de liquidación, hasta que proceda su extinción por cancelación de la inscripción en el Registro Público de Comercio.

c) Sociedades de hecho

Sociedad irregular: para reconocer la existencia de una sociedad de hecho es necesario que la misma se inscriba como tal, que se le asigne un CUIT, que fije sede social, que imprima sus facturas de acuerdo con la reglamentación, y que posea libros sociales para registrar las operaciones, cuentas bancarias y otros papeles comerciales.

En estos casos la sociedad de hecho es sujeto pasivo del impuesto pero no de la obligación tributaria, atribuyéndose las ganancias a sus socios según su participación, quienes deberán incluirlas en sus DDJJ de cada periodo fiscal.

2.5. La Empresa Unipersonal como sujeto del Impuesto a las ganancias.

A los fines del impuesto a las ganancias, la importancia de la definición de Empresa Unipersonal se centra por cuanto en el caso de estar frente a una empresa, sus rentas deberán tributar dentro de la 3º categoría, por el criterio de lo devengado. En tanto que si se trata de alguna actividad lucrativa de las restantes categorías, desarrollada por una persona física sin ser Empresa Unipersonal, sus rentas tributarán por el criterio de lo percibido.

Como ya se explicó en el Capítulo I de la presente Tesis, Las empresas unipersonales, según la doctrina, se configuran cuando se cumplen concurrentemente los siguientes presupuestos:

1. Que el titular sea una persona física o una sucesión indivisa.
2. Domiciliado o radicado en el país.
3. Realice el ejercicio habitual de una actividad económica.
4. Que dicha actividad se desarrolle en nuestro país.
5. Que la actividad realizada se desarrolle con el propósito de lucrar.

El hecho de considerar a la explotación Unipersonal como una empresa, con todo los efectos impositivos en el impuesto a las ganancias

que ello implica, se sustenta en el dictamen 7/1980 que emitió el organismo recaudador. En el mismo indica que “Empresa” a los fines fiscales, podría definirse como “La organización industrial, comercial. Financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión de capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficiario el riesgo propio de la actividad que desarrolla”, lo cual es verificable en una Empresa Unipersonal.

Otro planteo importante sobre este tipo de explotación fue el correspondiente a si considerar o no al ejercicio de la actividad profesional como empresa unipersonal.

Respecto a esto la doctrina sostiene que la actividad profesional es una actividad económica que se basa en la prestación de servicios, donde sin utilizar como elemento distintivo y fundamental la inversión en capital, el titular asume el riesgo propio de la actividad que desarrolla. Por lo tanto se concluye que un profesional en ejercicio de actividad es una Empresa Unipersonal Profesional.

Por lo expuesto, existe una distinción doctrinaria<sup>24</sup> sobre la explotación Unipersonal:

- i) Empresa Unipersonal Profesional: Se refiere al ejercicio exclusivo de una profesión por el titular de la empresa.
- ii) Empresa Unipersonal: Al ejercicio de la profesión se lo complementa con una actividad comercial

La complementación con una actividad comercial, o no, influirá en el análisis del art. 2 de la LIG:

- i) Si el ejercicio de una actividad profesional se complementa con una actividad comercial, entonces estamos ante una explotación Unipersonal

---

<sup>24</sup> DIEZ, Gustavo, Op. Cit., pág. 178.

como sujeto empresa y estarían sus rentas gravadas por el apartado 2) del art.2.

ii) Si el ejercicio de una actividad profesional no se complementa con una actividad comercial, estamos en presencia de una empresa Unipersonal profesional, cuyas ganancias estarán gravadas por el apartado 1) del art.2.

Respecto del tema, hay diferentes fallos que importa tener en cuenta<sup>25</sup>:

a) Fallo Ramos, Jaime Francisco Alfredo: A fin de categorizar la actividad de Ramos, Jaime de profesión bioquímico y definir si se complementa o no con la actividad comercial (para calificarlo o no como empresa) descarta que exista tal complementación, cuando para el desarrollo de la actividad profesional, se afecte un capital como la inversión en equipos, que supone un riesgo empresario.

El TFN considero que la prestación de servicios personales, no puede considerarse como empresa y el capital representado por el equipamiento es el medio necesario de la profesión, y no puede considerarse como inversión de riesgo destinada a producir renta. Se privilegia el intelecto que es exclusivo de la persona en el ejercicio de la actividad profesional.

La cámara nacional de apelaciones sala uno, confirmo el fallo sosteniendo que no basta que la actividad concreta tome forma de empresa, para calificar en la especie de actor contribuyente de la 3 categoría. La ley requiere actividad profesional en complemento con la comercial.

b) Fallo Bacque, Héctor Jorge: El TFN sala c trato la cuestión relativa a definición de la Empresa Unipersonal y el encuadre dentro de este concepto del agente de bolsa. Allí se dijo que la actividad desarrollada por este, puede incluirse en el concepto de Empresa Unipersonal, dada la necesaria estructura patrimonial y humana que lo requiere, ya que para

---

<sup>25</sup> Consultas a bases de información, en Internet [www.infojus.gov.ar](http://www.infojus.gov.ar)(30/09/2015)

ejercer la actividad de agente de bolsa resulta necesaria e importante la inversión de capital.

A nuestro entender la cuestión no pasaba por si el agente ejercitaba su actividad de modo tal que su estructura y funcionamiento le dieran la nota característica de EU sino que dicho agente se encontraba comprendido en el art 49 inc. c de la ley 20628.

c) Fallo Paracha Jorge Daniel: Para encuadrar las ganancias provenientes del ejercicio de profesiones liberales dentro de la tercera categoría, es necesario constatar la existencia de un complemento de tipo comercial al lado de la actividad netamente profesional.

Se destacó que “explotación comercial” no es sinónimo de “empresa”. La actividad llevada a cabo en un estudio de profesionales es la relacionada con su labor profesional. Esa actividad podrá ser prestada mediante una estructura empresaria desarrollada para optimizar el rendimiento del servicio. En forma complementaria, podrá ejercerse una explotación comercial, con las consecuencias que el legislador apareja a la verificación de tal circunstancia. Pero se trata de una actividad distinta a la principal, que es la prestación de servicios profesionales. En el caso se revocó la determinación, ya que el fisco no demostró que la recurrente hiciera actividades complementarias de su profesión, ya que ni si quiera intentó tal cometido.

Para concluir es importante agregar lo que respecta al cese de actividades de la Empresa Unipersonal. Se consideran sujetos del impuesto hasta la realización de todos sus bienes o hasta que se consideren definitivamente incorporados al patrimonio del único dueño, lo que se presumirá que ocurrió cuando transcurran dos años desde la última operación.

### **3- Ganancias de la 3º categoría.**

#### **3.1. Concepto de ganancia de bruta y ganancia neta**

Se puede considerar como Renta Bruta a la primera expresión del beneficio gravable, susceptible de verificarse con respecto a determinado sujeto. Así, por ejemplo, para las ganancias que derivan de la enajenación de bienes, la ganancia bruta es la diferencia entre el producido de esa venta y el costo de los bienes vendidos; aquí el concepto de ganancia bruta coincide con el de utilidad bruta comercial. En el caso de otros ingresos que no derivan de la enajenación de bienes sino de la colocación de capital, la renta bruta tiene una expresión más cercana al beneficio neto.

La Ganancia Neta, según el art. 17 de la LIG, resulta de la deducción contra la ganancia bruta de los gastos necesarios para obtenerla, mantenerla y conservarla. No todos los gastos pueden ser deducidos, por ende debemos distinguir 3 tipos de deducciones:

a) Los resultados negativos de negociaciones, transacciones u operaciones realizadas con el propósito de obtención de beneficios, pero en donde la renta no se ha manifestado positivamente.

b) Verdaderos gastos o erogaciones vinculadas al ingreso bruto que, deducidas de él, nos lleva a la ganancia neta.

c) Deducciones que deben calificarse como exenciones objetivas o formas de inversión de rentas, en cuya virtud el impuesto no se paga sobre su totalidad, sino sobre el remanente luego de deducida esa inversión que se busca fomentar. Éste es el caso de las donaciones a los fiscos nacionales, provinciales o municipales o a las entidades de beneficio público, etc.

Si bien la ley no lo menciona de manera expresa, existe un paralelismo entre los resultados negativos y los positivos de las actividades generadoras de renta. La ganancia gravable se define pensando en su faz positiva aunque es frecuente que el resultado de una actividad generadora de renta sea negativo. Sobre esta base, no sólo los conceptos enumerados

expresamente como deducciones son computables en el balance impositivo, sino que lo son también las pérdidas y expresiones negativas de renta cuando se manifiesten.

En cuanto a las pérdidas de capital, la ley en el art. 82 inc. c) y d) de la ley menciona como deducibles las de carácter extraordinario producidas por caso fortuito o fuerza mayor u originadas por delitos cometidos por empleados, en todos los casos en relación con bienes afectados a la producción de renta en cuanto no fuesen cubiertos por seguros o indemnizaciones.

Este paralelismo entre rentas y quebrantos no es aplicable en el caso inverso, o sea cuando la ley, en lugar de referirse a una ganancia, menciona el quebranto como deducible. Por ejemplo, en el caso de deducción de pérdidas extraordinarias, si en lugar de un resultado negativo por caso fortuito hubiera ganancias extraordinarias (por caso fortuito o fuerza mayor), esa ganancia de ningún modo estaría gravada para los sujetos persona física.

### 3.2. Características generales de la categoría

Son ganancias de la tercera categoría las provenientes del comercio, industria, actividades agropecuarias, mineras o de cualquier otro tipo, así como también las obtenidas por los denominados “sujetos empresa”. Así pues, en esta categoría se incluyen determinadas rentas, dependiendo de su naturaleza o del sujeto que las obtiene.

Como ya mencionamos, las ganancias obtenidas por dichos sujetos, están alcanzadas por el impuesto, sean periódicas o no (teoría del balance).

El artículo 49 de la ley posee una de definición “residual”, dado que establece que aquellas ganancias que no estén expresamente encuadradas en las demás categorías, forman parte de la tercera.

El criterio de imputación que rige para esta categoría es el de lo DEVENGADO; esto es, la ganancia se reconoce cuando nace el derecho a percibir la renta, lo cual no significa necesariamente la exigibilidad actual de ésta.

Cabe aclarar que, tal como sucede con el resto de las categorías, corresponde utilizar el mismo criterio para los gastos. No obstante lo expuesto, en determinadas circunstancias la ley posibilita la imputación de acuerdo con el criterio del devengado exigible.

### 3.3. Análisis del artículo 49

Constituyen ganancias de la tercera categoría:

a) Las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 69. Nos referimos a las sociedades anónimas, en comandita por acciones, de responsabilidad limitada, comandita simple, etc... Este tipo de sociedades son denominadas como sociedades de capital, y se caracterizan no solo por encuadrar todas sus rentas dentro de la tercera categoría, sino que, adicionalmente, se les atribuye la condición de sujetos pasivos del impuesto, determinando el tributo a la tasa proporcional del 35%. Otra distinción liquidatoria para estos sujetos consiste en que el ejercicio fiscal no necesariamente coincide con el año calendario.

b) Todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en éste. Tales como las sociedades de hecho, civiles, colectivas, irregulares, de capital e industrias y sociedades en participación.

c) Las derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio no incluido expresamente en la cuarta categoría.

d) Las derivadas de loteos con fines de urbanización; las provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de

la Ley N° 13.512. Estos constituyen las llamadas excepciones a la teoría de la fuente.

e) Las demás ganancias no incluidas en otras categorías. Se incluyen todas aquellas ganancias atípicas, no clasificadas dentro de la 1ra, 2da o 4ta categoría<sup>26</sup>.

#### 3.4. Deducciones de la 3º categoría

Conforme a los artículos 17 y 80 de la LIG, existen “deducciones generales”, que representan aquellos gastos necesarios para mantener, obtener y conservar la ganancia gravada, o conservar y mantener la fuente de ganancias. Así mismo, el artículo 87 trata sobre las deducciones especiales de esta categoría, las cuales son:

a) Gastos inherentes al giro del negocio: tales como gastos de propaganda, regalos empresariales, estudio de mercado, gastos de terceros para mantener canales de comercialización o de previsión de bienes, o preservar el valor de activos propios, entre otros). A efectos de determinar si un gasto es inherente o no al giro del negocio, se tendrá en cuenta las particularidades de la actividad a fin de poder diferenciarlo de:

- i) Liberalidades.
- ii) Disposiciones de fondos o bienes a favor de tercero a plazo.
- iii) Aplicaciones o utilizaciones de la ganancia neta, o sea distribuciones de la renta neta ha determinado destinos.

b) Créditos incobrables: cuando el contribuyente sigue el criterio de imputación por devengado, se está tributando el impuesto sobre beneficios que todavía no ha percibido efectivamente y sobre los que podría pesar en forma latente un riesgo de incobrabilidad. El artículo 133 de la LIG se expresa acerca de los métodos de deducción de créditos incobrables

---

<sup>26</sup> RAJMILOVICH, Darío, Manual de Impuesto a las Ganancias, Ediciones La Ley, (Buenos Aires, 2013), passim.

distinguiendo dos métodos a saber, “de incobrables reales o sistema de previsión”.

c) Gastos de organización: le da al contribuyente la opción de deducirse el mismo en el ejercicio en que se devengue o bien, amortizarlos en un plazo que sea de dos a cinco periodos fiscales. Por otro lado, el art 140 DR asimila a este tratamiento a los gastos de investigación, estudio y desarrollo destinados a la obtención de intangibles.

d) Primas de seguro: admite la deducción de las sumas que las compañías de seguro, capitalización y similares, destinen a la constitución de provisiones por reservas matemáticas y reservas para riesgo en curso. Por lo tanto:

i) Si la previsión es mayor que la cuantificación del siniestro, entonces, ese excedente de previsión será considerado una ganancia del ejercicio.

ii) Si la previsión es menor que la cuantificación de siniestro, los siniestros no cubiertos por la previsión van a ser deducibles en el ejercicio en que tal hecho ocurra.

e) Comisiones y gastos incurridos en el extranjero, tales como gastos de depósito, embarque, flete, seguro, comisión agente de compra, etc.

f) Gastos o contribuciones a favor del personal tales como gastos de asistencia, ayuda escolar, asistencia sanitaria, subsidios clubes deportivos, etc. (Leer art 139DR).

g) Aportes a planes de seguro de retiro privado.

h) Gastos de representación: siempre que estén efectivamente realizados y acreditados. Tope 1,5% del monto de remuneraciones al personal en el ejercicio fiscal (neto de gratificaciones y remuneraciones extraordinarias).

i) Honorarios a directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia. Este punto se desarrollará cuando analicemos determinación y atribución de la renta impositiva de la sociedad anónima.

#### **4- Determinación y atribución de la renta en la S.A. y en la Empresa Unipersonal.**

##### 4.1. Determinación de la renta imponible

Se deben distinguir dos casos de determinación de la renta:

a) Cuando se parte de balance comercial (art. 69 DR): quienes llevan libros en forma comercial, efectúan su balance impositivo partiendo de la utilidad o quebranto que resulte del balance comercial, y sumarán o restarán a esa utilidad o quebranto una serie de partidas: partidas computadas como deducciones en el balance comercial pero que no son deducibles desde el punto de vista fiscal, conceptos no deducidos en el balance comercial pero que son deducibles desde el punto de vista fiscal. También se le sumará o restará el ajuste por inflación impositivo correspondiente. Esto es aplicable a sujetos titulares de rentas de la 3ra categoría.

b) Cuando no existe balance comercial (art. 70 DR): los contribuyentes que no confeccionen balances, deberán restar del total de ventas o ingresos, el costo de ventas, los gastos y otras deducciones admitidas. El costo de venta es el obtenido de acuerdo a las disposiciones de la LIG. Al resultado obtenido (ingresos-cmv, gastos, etc.) se le adicionará o restará el ajuste por inflación impositivo correspondiente<sup>27</sup>.

---

<sup>27</sup> Ibídem, pág. 493.

## 4.2. Determinación de la renta de la S.A.

### 4.2.1. Características generales

Como regla general, el artículo 68 DR establece que el resultado neto impositivo se determinara computando todas las rentas, enriquecimientos y beneficios obtenidos durante el ejercicio al que corresponda la determinación.

Este tipo de sociedades deben confeccionar de manera obligatoria EECC conforme lo indica el artículo 62 de la ley general de sociedades, así el mismo expresa:

“...y las sociedades por acciones deberán presentar los EECC anuales regulados por los artículos 63 a 65 y cumplir con el artículo 66.”

Por ello se aplica el artículo 69 de la LIG y para la determinación de sus resultados impositivos emplean siguiente esquema:

a) Al resultado neto del ejercicio sumaran los montos computados en la contabilidad y restaran las ganancias exentas o no alcanzadas por el impuesto ;

b) Al resultado del inciso a) se le adicionara o restara el ajuste por inflación impositivo;

Además, de lo expresado, cabe mencionar las disposiciones de la LIG a tener en cuenta para la valuación del activo en la determinación del resultado impositivo:

➤ Bienes de cambio:

○ Artículo 51: indica que la ganancia bruta de los bienes de cambio se obtendrá de restar de las ventas netas (\*) el costo de las existencias por aplicación de los artículos respectivos.

○ Artículo 52: establece los criterios de valuación de las existencias según se traten de mercadería de reventa, materias primas y materiales, productos elaborados y en proceso y aquellos bienes de cambio

provenientes de explotaciones agropecuarias (tratados también en artículos 53 y 54).

- Artículo 56: define costo en plaza a los efectos de la valuación de bienes de cambio.

- Bienes de uso:

- Artículo 58 y 59: determinación del costo computable a los efectos de las amortizaciones.

- Bienes intangibles:

- Artículo 60: estipula el caso de venta de bienes intangibles como ser llaves, patentes y activos similares.

#### 4.2.2. Elementos Distintivos

La sociedad anónima presenta características distintivas en su determinación de ganancias, respecto de la unipersonal; a saber:

- i. Honorarios a directores, síndicos y miembros del consejo de vigilancia

Para entender el tratamiento impositivo de esta deducción, que a diferencia de la Empresa Unipersonal, tiene la S.A., se debe realizar un análisis tanto para la sociedad, como para el perceptor:

- a) Análisis desde el punto de vista de la sociedad pagadora:

Los honorarios al síndico son deducibles sin límite en cuanto al monto deducible, pero tienen un límite temporal.

En cuanto a los honorarios a directores, miembros del consejo de vigilancia, socios administradores de sociedades de capital tienen límite temporal y cuantitativo.

- Límite temporal: Se deducen por lo devengado sujeto a la condición de su asignación individual dentro del plazo general para la presentación de la DDJJ. Van a estar en el resultado impositivo.

- Límite cuantitativo: Se deberá comparar:

1- Hasta el 25 % de la utilidad contable del ejercicio neta del impuesto a las ganancias, entonces:  $\text{Limite } 25\% = (0,25 \times \text{Utilidad Contable} - 0,0875 \times \text{Utilidad Impositiva}) / 0,9125$

2- Limite individual (por los honorarios asignados a cada director, socio administrador o gerente) 12500 por cada uno. Se deberá tomar el mayor.

b) Análisis desde el punto de vista del receptor de los honorarios:

Los honorarios, analizados desde la óptica de los receptores, son ganancias de cuarta categoría (Art. 79 f) que imputan al ejercicio de asignación individual. No se rige por el principio de percibido, sino por la excepción prevista en el artículo 18 inciso b).

Por lo tanto:

1- Si la sociedad asigna quebranto o resultado impositivo cero, las sumas que se le asignen se consideraran en su totalidad como ganancias gravadas de cuarta categoría.

2- Si el 35% de importe no deducible es menor que el impuesto determinado, entonces todo lo no deducible será no computable.

3- Si el 35% del importe no deducible es mayor al impuesto determinado, solo será no computable hasta el monto de la ganancia neta sujeta a impuesto de la sociedad.

## ii. Impuesto de Igualación.

Los sujetos enunciados en el inciso a) del art. 69, en los cuales se encuentra la Sociedad Anónima y los del inciso b): establecimientos estables de sujetos no residentes de la LIG, todos ellos están obligados a practicar una singular retención que la doctrina ha dado en llamar el impuesto de igualación.

Tal obligación surge cuando se efectúen pagos de dividendos o, en su caso, distribuyan utilidades (según sea el sujeto), en dinero o en especie, que superen las ganancias determinadas en base a la aplicación de

las normas generales de la LIG, acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de dicho pago o distribución y deberán retener, con carácter de pago único y definitivo, el 35% sobre el referido excedente<sup>28</sup>.

iii. Disposición de fondos o bienes a favor de terceros (Art 73)

La LIG establece sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada equivalente a un interés con capitalización anual no menor al fijado por el BCRA para descuentos comerciales o a una actualización igual a la variación del IPIM con más el interés del 8% anual – el que resulte mayor -, por toda disposición de fondos o bienes efectuados a favor de terceros por parte de la S.A., y que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa<sup>29</sup>.

iv. Dividendos y Utilidades

A diferencia de una Empresa Unipersonal, en las sociedades se produce la distribución de los resultados entre sus socios o integrantes. En el caso de la Sociedad Anónima estas distribuciones en acciones provienen de la repartición o de ajustes contables o por revalúo.

El tratamiento impositivo de las mismas son, según el artículo 64 de la LIG, no computables en la determinación de su ganancia neta, y para el caso de los beneficiarios tributarán dichas ganancias vía retención en carácter de pago único y definitivo.

4.3. Determinación y atribución de la renta en una Empresa Unipersonal

4.3.1. Determinación

A la hora de determinar la renta de una empresa unipersonal, es necesario distinguir como primera medida, si la empresa confecciona

---

<sup>28</sup> LORENZO, Armando Jorge y otros, Tratado del Impuesto a las Ganancias, 2° Edición ampliada y actualizada, Ediciones Errepar, (Buenos Aires, 2007).

<sup>29</sup> Art. 73, Ley de Impuesto a las Ganancias (N° 20.628, t.o. 1973)

balances. En caso de que si lo hiciera, el procedimiento será el mismo que el explicado en la S.A.

Ahora bien, si la empresa unipersonal no confecciona los mismos, determinara la ganancia neta de acuerdo al siguiente procedimiento:

- i. Del total de ventas o ingresos, detraerán el CMV, los gastos y otras deducciones admitidas por la ley.
- ii. El cmv se obtendrá:  $EI + Compras - EF$ ;
- iii. Al resultado del inciso a) se le adicionara el ajuste por inflación impositivo.

#### 4.3.2. Atribución de la renta en Empresas Unipersonales

Conforme al artículo 50 de la LIG, el resultado impositivo obtenido por las empresas unipersonales y demás entes societarios incluidos en el art 49 incisos b), deberá ser incorporado por el o los socios en sus DDJJ, aun cuando dicho resultado no se hubiera acreditado en las cuentas particulares de estos.

Las empresas Unipersonales, al igual que las sociedades de personas y a diferencia de la Sociedad Anónima y otros sujetos del artículo 69 de la ley, son sujetos pasivos del impuesto, pero no son sujetos pasivos de la obligación tributaria. Esto significa que determinado el resultado impositivo en cabeza de la empresa Unipersonal, en lugar de ingresar esta última el impuesto, ese resultado se le asigna al titular de la explotación. La persona física, titular de la explotación, incluirá el resultado como una ganancia neta de 3° Categoría junto con las obtenidas de otras categorías.

Así mismo, el mencionado artículo expone en su segundo párrafo que el tratamiento de atribución del resultado positivo del balance impositivo, no será de aplicación para el caso de que la Empresa Unipersonal obtenga quebrantos provenientes de ventas de acciones o cuotas y participaciones

sociales<sup>30</sup>. Estos resultados deberán ser compensados por la empresa en la forma que lo estable el artículo 19 de la LIG<sup>31</sup>.

## **5- El Impuesto sobre los Bienes Personales en la Empresa Unipersonal y en la SA**

### **5.1. Aspectos generales del Impuesto**

#### **a) Concepto**

Bienes Personales es un impuesto que se aplica sobre los bienes personales de las personas físicas existentes al 31 de diciembre de cada año.

Es una modalidad de tributación, con estructura similar a la del impuesto al patrimonio neto, siendo la diferencia fundamental la imposibilidad de deducirlos pasivos de la base imponible.

Los motivos del legislador son obtener una mayor recaudación, implantar un impuesto a la renta presunta de bienes y otros.

Esta forma de tributación tiene el grave inconveniente de no medir adecuadamente la capacidad contributiva expresada por el patrimonio, con lo cual dos patrimonios de igual magnitud pero con distinta composición pueden tributar importes muy diferentes. También por sus características producen una doble imposición.

#### **b) Características**

De acuerdo a la clasificación de los impuestos ya expuesta en este trabajo, podemos indicar que el impuesto sobre los bienes personales es:

✓ *Directo*: Grava una manifestación inmediata de capacidad contributiva. Además, en principio, no es trasladable salvo casos especiales.

✓ *Personal*: Recae en el titular de los bienes teniendo en cuenta sus características personales y las de su familia.

---

<sup>30</sup> La doctrina los define como quebrantos específicos.

<sup>31</sup> Dichos quebrantos, obtenidos por los sujetos indicados en el artículo 19 de la LIG, sólo podrán imputarse contra utilidades netas resultantes de la enajenación de dichos bienes.

✓ *Global*: Comprende todos los bienes de personas físicas y sucesiones indivisas del ART 17 de la LIBP.

✓ *Progresivo*: Un incremento de la base del tributo origina un incremento proporcionalmente mayor en el impuesto resultante.

✓ *Periódico*: Se satisface en distintos periodos fiscales a través del tiempo.

✓ *Instantáneo*: Se produce y se perfecciona en un solo momento en el tiempo<sup>32</sup>.

#### c) Hecho Imponible

Conforme al artículo 16 de la LIBP, el objeto del gravamen es la existencia de los bienes personales al 31/12 de cada año.

### 5.2. Sujetos del Impuesto

En el artículo 17 de la norma, encontramos los sujetos alcanzados por el impuesto. Genéricamente son:

✓ Personas físicas domiciliadas en el país y sucesiones indivisas radicadas en el mismo: tributan por sus bienes en el país y en el exterior

✓ Personas físicas domiciliadas en el extranjero y sucesiones indivisas radicadas en el mismo: tributan por los bienes del país.

#### a) Casos Especiales

✓ Sucesiones Indivisas: nos remitimos al artículo 3 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a los bienes personales que expresa que se consideran contribuyentes por los bienes propios del causante y la mitad de los bienes gananciales de la sociedad conyugal.

✓ Sociedad Conyugal: los bienes se atribuyen a los conyuges de acuerdo a lo expresado por la Circular nº 8/2011, siendo inaplicable el artículo 18 de la ley del impuesto.

---

<sup>32</sup> ROMANO, Germán, Guía de Estudio: Impuesto Sobre los Bienes Personales. Teoría y Técnica Impositiva I, Fac. de Ciencias Económicas, U.N.T., (Tucumán, 2014), pág.1.

✓ Menores de Edad: el artículo 2 del decreto reglamentario define que serán sujetos de la obligación tributaria los padres o tutores del menor por los bienes que pertenezcan a ellos.

b) Responsables Sustitutos

Los responsables sustitutos son sujetos ajenos a la configuración del hecho imponible que, por expresa disposición legal, se encuentran obligados a pagar la obligación tributaria al fisco, desplazando al destinatario legal de la relación jurídica-tributaria respectiva, ocupando el lugar que le hubiera correspondido al último.

En el tratado impuesto, nos encontramos con tres casos, definidos por ley, en los cuales el impuesto deberá ser ingresado por los responsables sustitutos, que son:

✓ El impuesto que recae por los bienes en el país que posean las personas físicas y sucesiones indivisas del exterior, los sustitutos se encuentran definidos por el artículo 26 de la ley y son: los contribuyentes del Impuesto a la Ganancia Mínima presunta, las sucesiones indivisas radicadas en el país y toda otra persona física o jurídica domiciliadas en el país que tenga el condominio, uso, goce, disposición, deposito, tenencia, custodia, administración o guarda de dichos bienes. No se aplica para personas físicas extranjeras que residen en el país por razones laborales, hasta 5 años, ni para diplomáticos, acreditados en el país, provenientes de países con los que no existe reciprocidad en el tratamiento fiscal. En estos casos solo tributan por los bienes situados en el país pero en forma directa, a través de la presentación de su DDJJ y pueden computar mínimo exento.

✓ En el caso de acciones o cualquier otro tipo de participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19.550, cuando los titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas en el país y en el exterior, sociedades domiciliadas en el exterior o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal domiciliada en el exterior, en dichos casos, el impuesto será liquidado e ingresado las sociedades de capital de cuyo

capital corresponden las respectivas acciones. Para el caso de las sociedades de hecho, solo están comprendidas en el régimen las que tengan objeto comercial.

✓ Fideicomisos no financieros el fiduciario es el responsable de ingresar el tributo sobre el valor de los bienes que integren el fideicomiso al 31 de diciembre.

### 5.3. Bienes situados en el país, extranjero y exentos

#### a) Bienes Situados en el País

Están definidos por el artículo 19 de la ley, y son:

1. Los inmuebles ubicados en su territorio.
2. Los derechos reales constituidos sobre bienes situados en él.
3. Las naves y aeronaves de matrícula nacional.
4. Los automotores patentados o registrados en su territorio.
5. Los bienes muebles registrados en él.
6. Los bienes muebles del hogar o de residencias transitorias cuando el hogar o residencia estuvieran situados en su territorio.
7. Los bienes personales del contribuyente, cuando éste tuviera su domicilio en él, o se encontrara en él.
8. Los demás bienes muebles y semovientes que se encontraren en su territorio al 31 de diciembre de cada año, aunque su situación no revistiera carácter permanente, siempre que por este artículo no correspondiere otro tratamiento.
9. El dinero y los depósitos en dinero que se hallaren en su territorio al 31 de diciembre de cada año.
10. Los títulos, las acciones, cuotas o participaciones sociales y otros títulos valores representativos de capital social o equivalente, emitidos por entes públicos o privados, cuando éstos tuvieran domicilio en él.
11. Los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en él.

12. Los créditos, incluidas las obligaciones negociables previstas en la Ley 23.576 y los debentures —con excepción de los que cuenten con garantía real, en cuyo caso estará a lo dispuesto en el inciso b)— cuando el domicilio real del deudor esté ubicado en su territorio.

13. Los derechos de propiedad científica, literaria o artística, los de marcas de fábrica o de comercio y similares, las patentes, dibujos, modelos y diseños reservados y restantes de la propiedad industrial o inmaterial, así como los derivados de éstos y las licencias respectivas, cuando el titular del derecho o licencia, en su caso, estuviere domiciliado en el país al 31 de diciembre de cada año. Son todos aquellos que se encuentren en el territorio de la nación o hayan sido registrados, patentados, etc. en el mismo<sup>33</sup>.

#### Casos especiales

✓ Créditos tributarios (Inciso i) Los anticipos, retenciones, percepciones y pagos a cuenta de gravámenes, Incluso los de esta ley, se computaran como créditos solo en la medida en que excedan el monto del respectivo tributo por el ejercicio que se liquida.

✓ También se computaran los créditos las sumas pendientes de cobro configurados por rentas que deben ser Imputadas por el sistema de lo percibido en LIG.

✓ No se considerarán créditos los aportes a los planes de seguro de retiro privados.

#### b) Bienes Situados en el Exterior

Se entenderán como bienes situados en el exterior (\*):

1. Los bienes inmuebles situados fuera del territorio del país.
2. Los derechos reales constituidos sobre bienes situados en el exterior.
3. Las naves y aeronaves de matrícula extranjera.
4. Los automotores patentados o registrados en el exterior.

---

<sup>33</sup> Art.19, Ley de impuesto sobre los bienes personales, (N° 23966, t.o. 1997)

5. Los bienes muebles y los semovientes situados fuera del territorio del país. Respecto de los retirados o transferidos del país por los sujetos mencionados en el inciso b) del artículo 17, se presumirá que no se encuentran situados en el país cuando hayan permanecido en el exterior por un lapso igual o superior a SEIS (6) meses en forma continuada con anterioridad al 31 de diciembre de cada año.

6. Los títulos y acciones emitidos por entidades del exterior y las cuotas o participaciones sociales, incluidas las empresas unipersonales, y otros títulos valores representativos del capital social o equivalente de entidades constituidas o ubicadas en el exterior.

7. Los depósitos en instituciones bancarias del exterior. A estos efectos se entenderá como situados en el exterior a los depósitos que permanezcan por más de TREINTA (30) días en el mismo en el transcurso del año calendario. Para determinar el monto de tales depósitos deberá promediarse el saldo acreedor diario de cada una de las cuentas.

8. Los debentures emitidos por entidades o sociedad domiciliadas en el exterior.

9. Los créditos cuyos deudores se domicilien en el extranjero excepto que deban ser considerados como radicados en el país por aplicación del inciso b) de este artículo. Cuando los créditos respondan a saldos de precio por la transferencia a título oneroso de bienes situados en el país al momento de la enajenación o sean consecuencia de actividades desarrolladas en el país, se entenderá que se encuentran con carácter permanente en el exterior cuando hayan permanecido allí más de SEIS (6) meses computados desde la fecha en que se hubieren hecho exigibles hasta el 31 de diciembre de cada año<sup>34</sup>.

---

<sup>34</sup> Ibídem, Art. 20.

Casos especiales:

A pesar de estar ubicados en el exterior, se presume como bienes situados en el país:

✓ Cuentas en bancos del exterior: el excedente del saldo promedio o el saldo total, cuando el plazo del depósito sea inferior a 30 días, por depósitos originados en remesas desde el país (ART 9 DR)

✓ Bienes muebles y semovientes del extranjero (incluida la existencia de moneda extranjera) que hayan sido retirados del país por PF o SI del exterior, cuando hayan permanecido allí menos de 6 meses en forma continuada

✓ Créditos cuyos deudores se domicilien en el extranjero pero estén garantizados con derechos sobre bienes situados en el país

✓ Créditos cuyos deudores se domicilien en el extranjero correspondientes a saldos de precio por la transferencia a título oneroso de bienes situados en el país al momento de la enajenación, se consideraran del país cuando hayan permanecido en el exterior por un plazo menos a 6 meses desde la fecha en que se hubieren hecho exigibles y hasta el 31 de diciembre.

c) Bienes Exentos

1. Bienes pertenecientes a misiones diplomáticas y consulares del extranjero, siempre que exista reciprocidad

2. Cuentas de capitalización y las cuentas individuales correspondientes a planes de seguro de retiro privado

3. Cuotas sociales de las cooperativas

4. Bienes inmateriales del país o del exterior

5. Bienes amparados por las franquicias de la ley 19.640

6. Inmuebles rurales de PF o SI que se encuentren arrendados o inexplorados, como así también los inmuebles rurales afectados a la actividad de una empresa unipersonal.

7. Títulos públicos, bonos y demás títulos valores

8. Depósitos en moneda argentina y extranjera efectuados en instituciones bancarias (la caja popular NO), plazo fijo, caja de ahorro etc. a partir de 31/12/2001

9. MINIMO EXENTO: cuando la sumatoria de los bienes gravados (excepto las participaciones sociales de PF y SI del país) en su conjunto sea igual o inferior a \$305.000. Cuando el valor de dichos bienes supere dicho importe quedará sujeto al gravamen la totalidad de los bienes gravadas del SP del tributo

10. ARTICULO 21 bis — La exención dispuesta para las obligaciones negociables en la ley 23.576 no será de aplicación respecto del presente impuesto, cuando la adquisición o incorporación al patrimonio de los referidos bienes se hubiere verificado con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley 24.468 ( 23/03/1995)<sup>35</sup>.

#### 5.4. Valuación de Bienes

##### Bienes Situados en el País:

✓ Inmuebles (excluidos los que revistan el carácter de bienes de cambio): se distinguen cinco casos dentro de este bien. Los inmuebles adquiridos, se valúan comparando el valor residual actualizado, con el valor residual fiscal y con la base imponible con la que se calcula el impuesto inmobiliario, se utilizara el mayor. En el caso de que sea construido, se aplicara idéntico procedimiento. Las obras en construcción se valuaran sumándole al valor del terreno las sumas invertidas. Las mejoras si están terminadas se valúan como inmuebles construidos caso contrario se valúan como obras en construcción. Caso particular es el del inmueble con destino de casa-habitación, que del valor determinado según este inciso, se podrá deducir el importe adeudado al 31 de diciembre de cada año en concepto de

---

<sup>35</sup> Ibídem, Art. 21.

créditos que hubieren sido otorgados para la compra o construcción de dichos inmuebles o para mejoras en los mismos.

- ✓ Automotores, naves, yates, etc.: se compara el valor residual con las tablas elaboradas por AFIP al 31/12 de cada año. Una vez que esté totalmente amortizado, el valor residual será igual a cero

- ✓ Depósitos y créditos en moneda extranjera: al valor de cotización tipo comprador al 31 de diciembre incluyendo intereses que se hubieren devengado

- ✓ Depósitos y créditos en moneda argentina: por su valor al 31 de diciembre, incluyendo actualizaciones e intereses devengados

- ✓ Objetos de arte, colección y antigüedades: por su valor de adquisición, construcción o ingreso al patrimonio

- ✓ Resto de los bienes: por su valor de costo, construcción o ingreso al patrimonio

- ✓ Objetos personales y del hogar: por su valor de costo, que no podrá ser inferior al 5% de la suma del total de bienes gravados del país y los inmuebles del exterior, sin computar el mínimo exento

- ✓ Títulos públicos y demás valores, excepto acciones de SA y SCA.: si cotizan en bolsas o mercados, al último valor de cotización al 31 de diciembre, si no cotizan en bolsa, por su costo incrementado en intereses, actualizaciones y diferencias de cambio

- ✓ Certificados de participación y títulos representativos de deuda (para fideicomisos financieros): si cotizan en bolsas o mercados, al último valor de cotización al 31 de diciembre, si no cotizan en bolsa, por su costo incrementado en intereses, actualizaciones y diferencias de cambio

- ✓ Bienes de uso no comprendidos en incisos a) y b): Si se encuentran afectados a la actividad gravada, se valúan por su valor de origen menos amortizaciones, si no están afectados a la actividad gravada, serán por el inciso F) al costo de adquisición.

✓ Sucesiones indivisas y beneficiarios de transmisiones a título gratuito: Los contribuyentes del gravamen que hayan adquirido a título gratuito bienes que integran su patrimonio al 31 de diciembre de cada año, deberán tener en cuenta el valor y la fecha de Ingreso al mismo que deba atribuirse a tales bienes de acuerdo con las disposiciones del artículo 42 de la LIG

Bienes Situados en el Exterior:

✓ Inmuebles, automotores, aeronaves, yates, bienes inmateriales y los demás bienes no incluidos en los incisos siguientes: a su valor de plaza en el exterior al 31 de diciembre. Ese valor en plaza sería el precio que se obtendría en el mercado en caso de venta, el cual debe estar respaldado por certificaciones extendidas por el país extranjero que deberá ser legalizada por la autoridad consular argentina

✓ Créditos, depósitos y existencias de moneda extranjera, incluidos los intereses de ajustes devengados al 31 de diciembre: a su valor a esa fecha

✓ Títulos valores que coticen en bolsas o mercados: al último valor de cotización

✓ Títulos valores que no coticen en bolsa: a su costo más intereses, actualizaciones y diferencias de cambio

5.5. Alícuotas Aplicables

Las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, cuyos bienes superen el mínimo exento, deberán tributar el impuesto sobre todos sus bienes personales con las siguientes alícuotas que se exponen:

<b>VALOR TOTAL DE LOS BIENES GRAVADOS</b>	<b>ALICUOTA APLICABLE</b>
Más de \$ 305.000 hasta \$ 750.000	0,50%
Más de \$ 750.000 hasta \$ 2.000.000	0,75%
Más de \$ 2.000.000 hasta \$ 5.000.000	1,00%
Más de \$ 5.000.000	1,25%

*Fuente: Ley Impuesto a los Bienes Personales*

#### 5.6. Valuación del Capital en una Empresa Unipersonal:

Respecto del tratamiento impositivo del capital en explotaciones unipersonales, no hay una norma legal, pero existe una norma reglamentaria en el artículo 20 y 22 de cómo proceder para su valuación.

Para ello se debe tener en cuenta si la Empresa Unipersonal confecciona, o no, balances comerciales. Así tenemos:

a) Sí confeccionan balance:

Se determinara en función del capital que surja de la diferencia entre activo y pasivo al 31 de diciembre. Para ello se deberá:

✓ Disminuir del activo las acciones y participaciones de capital en sociedades de la ley 19550, alcanzadas por el pago único y definitivo de ley 25585 (Responsables Sustitutos)

✓ Al valor obtenido anteriormente se le restara o sumara el saldo deudor o acreedor de la cuenta particular del titular al 31 de diciembre, sin considerar los créditos provenientes de la acreditación de utilidades, ya tenidos en cuenta para determinar el valor de la titularidad

✓ Se computaran como aumentos de valor los aportes de capital efectuados desde el cierre del ejercicio comercial y hasta el 31 de diciembre, y se computaran como disminución de valor los retiros realizados en el mismo lapso

b) Sí no confeccionan balances:

Se calculara restando de los activos, el pasivo correspondiente, valuados de la siguiente forma:

✓ Activo: de acuerdo al art 4 de IGMP, sin computar la reducción del 25% para inmuebles rurales, ni la utilización de la opción de venta y reemplazo.

✓ Pasivo: estará conformado por: las deudas de la empresa y las provisiones para hacer frente a obligaciones devengadas no exigibles al 31/12 y por los importes correspondientes a los beneficios percibidos por adelantado y a realizar en ejercicios futuros<sup>36</sup>.

## 5.8. Valuación de participaciones societarias en una S.A.:

### 5.8.1. Tratamiento impositivo

Conforme al artículo 25.1 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, el gravamen correspondiente a las participaciones societarias, o acciones en nuestro análisis, que tenga una persona física y/o sucesiones indivisas sujeto del impuesto domiciliadas en el país o en el exterior, será liquidado o ingresado por la sociedad sobre la cual tiene la participación. Es decir, tributará a través de la figura del Responsable Sustituto que definimos previamente.

### 5.8.2. Alícuota

La alícuota que determinará el impuesto, será del 0,5% y se aplicará sobre el valor de las acciones valuadas de conformidad a las normas reglamentarias.

---

<sup>36</sup> ROMANO, Germán, Op.Cit., passim

### 5.8.3. Base imponible

La base imponible sobre la cual se calculará el impuesto surgirá de la diferencia entre el activo y pasivo de la S.A.

Al ser el caso de un responsable sustituto que confecciona balance, el Patrimonio Neto de la S.A. surge del último balance cerrado al 31/12, disminuido en el importe de los aportes de capital (incluso irrevocables) que corresponda a titulares de las acciones.

A su vez, si la fecha de cierre no coincide con el 31/12, se le deberá sumar o restar los aumentos o disminuciones de capital producidos entre dichas fechas, solo en el monto atribuible a los sujetos comprendidos en el régimen de sustitutos (PF Y SI de país y exterior, sociedades del exterior)<sup>37</sup>.

Para concluir con el capítulo, recordamos que los conceptos y tratamientos enunciados en el mismo corresponden a los previstos antes de la Unificación del Código civil y Comercial.

---

<sup>37</sup> Ibídem.

## CAPÍTULO III

### El impacto tributario del nuevo Código Civil y Comercial en la S.A.U.

**Sumario:** 1.- Antecedentes, motivos y características de la unificación. 2.- Modificaciones relevantes del Código Civil y Comercial. 3.- Impacto tributario de las modificaciones del cód. Civil y Comercial. 4- La situación impositiva en Ganancias de la S.A.U. ante la unificación del código civil y comercial. 5.- La situación impositiva en Bienes Personales de la S.A.U. ante la unificación del código civil y comercial.

#### **1. Antecedentes, motivos y características de la unificación.**

El 01 de Agosto del 2015 entró en vigencia el nuevo código civil y comercial de la Nación. El mismo, como su nombre lo indica, es civil y comercial ya que una buena parte de su contenido está destinado a regular el comercio, la industria, los servicios y la actividad empresarial.

El nuevo Código pretende ser el factor de integración del conjunto de los microsistemas del derecho privado. Es una norma vertebral del sistema jurídico del país, ya que regula las múltiples relaciones que las personas establecen en los distintos ámbitos del derecho: personales, familiares, empresariales, etc.

Los códigos derogados (Código Civil y Código de Comercio) tuvieron en cuenta la economía del siglo XIX, muy diferente a la actual.

Según expresa Ricardo Luis Lorenzetti, Presidente de la Corte Suprema de Justicia e integrante de la comisión encargada de la redacción del nuevo código civil y comercial, en una nota periodística para el diario La Nación: “para la redacción del nuevo código tuvimos en cuenta la necesidad de definir las reglas que hacen posible el desarrollo de la actividad privada, así como actualizar los instrumentos actuales e incluir los que se usarán en el futuro” (\*).

En el texto oficial (\*) sobre los fundamentos del anteproyecto de unificación (en su momento) la comisión encargada de la redacción, integrada por los Doctores Ricardo Luis Lorenzetti y Elena Highton de Nolasco y Aida Kemelmajer de Carlucci, expone tanto el método como los principios que inspiraron el nuevo código civil y comercial<sup>38</sup>.

#### 1.1. Aspectos valorativos y principios

En cuanto a los aspectos valorativos que se consideraron e inspiraron el trabajo se pueden mencionar en los siguientes principios:

a) Código con identidad cultural latinoamericana: Se trata de orientar a integrar el bloque cultural latinoamericano. Esta tradición ha sido muy importante durante toda la historia del derecho argentino y se la respetado en sus aspectos esenciales. Sin embargo, también hemos incorporado noción propia de la cultura latinoamericana así como una serie de criterios que se consideran comunes a la región.

b) Constitucionalización del derecho privado: La mayoría de los Códigos existentes se basan en una división entre el derecho público y privado. En el nuevo código se toma muy en cuenta los tratados en general y en particular los de derechos humanos, y los derechos reconocidos con rango constitucional. En este aspecto innova profundamente al receptar la constitucionalización del derecho privado, y establece una comunidad de principios entre la Constitución, el derecho público y el derecho privado,

---

<sup>38</sup> Consultas a bases de información, en Internet [www.infojus.gov.ar](http://www.infojus.gov.ar)(05/10/2015)

ampliamente reclamada por la mayoría de la doctrina jurídica argentina. Esta decisión se ve claramente en casi todos los campos: la protección de la persona humana a través de los derechos fundamentales, los derechos de incidencia colectiva, la tutela del niño, de las personas con capacidades diferentes, de la mujer, de los consumidores, de los bienes ambientales y muchos otros aspectos. Puede afirmarse que existe una reconstrucción de la coherencia del sistema de derechos humanos con el derecho privado.

c) Código de la igualdad: Los textos derogados regulaban los derechos de los ciudadanos sobre la base de una igualdad abstracta, asumiendo la neutralidad respecto de las asignaciones previas del mercado. Los textos vigentes buscan la igualdad real, desarrollando una serie de normas orientadas a plasmar una verdadera ética de los vulnerables.

d) Código basado en un paradigma no discriminatorio: En la tradición histórica, el sujeto de derechos privados ha sido el hombre. Se ha cambiado este paradigma para concebirlo en términos igualitarios, sin discriminaciones basadas en el sexo, la religión, el origen o su riqueza. En el nuevo código aparecen la mujer, el niño, las personas con capacidades diferentes, el consumidor, las comunidades originarias, y muchos otros que no habían tenido una recepción sistemática hasta el momento.

e) Código de los derechos individuales y colectivos: En su mayoría, los códigos del derecho privado comparado regulan sólo los derechos individuales. El Código vigente da una importancia relevante a los derechos de incidencia colectiva, en consonancia con la Constitución Argentina y de modo coordinado con la brasileña. Esto tiene un impacto significativo en el modo de relacionamiento con los recursos naturales.

f) Código para una sociedad multicultural: En materia de familia se han adoptado decisiones importantes a fin de dar un marco regulatorio a una serie de conductas sociales que no se pueden ignorar como ser normas relativas a la filiación que tienen en cuenta la fecundación in vitro; en el régimen legal de las personas menores de edad también se receptan

muchas novedades como consecuencia de los tratados internacionales; en materia de matrimonio, se regulan los efectos del sistema igualitario ya receptado por el legislador y la posibilidad de optar por un régimen patrimonial; también se regulan las uniones con vivenciales, fenómeno social cada vez más frecuente en la Argentina. Ello no significa promover determinadas conductas o una decisión valorativa respecto de algunas de ellas. De lo que se trata es de regular una serie de opciones de vidas propias de una sociedad pluralista, en la que conviven diferentes visiones que el legislador no puede desatender.

g) Código para la seguridad jurídica en las transacciones comerciales: En tanto se trata de la unificación del derecho civil y comercial, también se han adoptado decisiones para promover la seguridad jurídica en las transacciones mercantiles. Por eso se regulan contratos de distribución, bancarios, financieros, fideicomisos, régimen contable de los comerciantes y muchos otros temas. Para esos fines se ha tenido en cuenta la legislación internacional y el aporte de numerosos especialistas.

### 1.2. Aspectos vinculados a elaboración

Para la redacción del código, la comisión encargada tuvo en cuenta los antecedentes más importantes del Derecho comparado, la doctrina de autores nacionales y extranjeros, la jurisprudencia y la opinión de congreso de juristas.

Además utilizaron los siguientes proyectos de reformas anteriores:

- ✓ El de 1926 preparado por Juan Antonio Bibiloni.
- ✓ El de 1954, redactado bajo la dirección de Jorge Joaquín Lambías.
- ✓ El de Unificación de la Legislación Civil y Comercial, proveniente de la Cámara de Diputados de la Nación (año 1987)
- ✓ El de la denominada Comisión Federal de la Cámara de Diputados de la Nación de 1993.

✓ El preparado por la Comisión creada por decreto del Poder Ejecutivo Nacional 468/92.

✓ El Proyecto de 1998, preparado por la Comisión creada por decreto del Poder Ejecutivo Nacional 685/95.

La participación para la redacción se la clasificó en dos niveles:

a) se permitió que el público en general hiciera propuestas hasta un plazo determinado, y todas ellas fueron motivo de análisis y discusión.

b) se formaron grupos de trabajo para permitir una amplia participación de todos los especialistas del país y varios del área latinoamericana. Mediante estos grupos de labor se ha tenido en cuenta la opinión de más de setenta juristas representativos de todas las tendencias y todas las regiones del país.

Por ello puede decirse que la redacción de nuevo código civil y comercial tuvo una amplia participación en su armado, tanto de profesionales especialistas como de la comunidad.

### 1.3. Participación, Consensos y discusión

Debido a la amplia participación y discusión por parte de toda la doctrina hizo que se tenga en cuenta todas las opiniones. Las mismas han sido materia de debate para admitirlas, o no, sobre la base de decisiones razonables y fundadas. Este procedimiento hace que el Código Civil y Comercial tenga dos caracteres importantes:

a) La mayoría de los artículos expresan un alto grado de consenso existente en la comunidad.

b) En aquellos supuestos controvertidos, se tomaron decisiones que no estuvieron orientadas por impresiones personales, sino por los valores representados en la esfera de la constitucionalidad y las decisiones legislativas o jurisprudenciales ya adoptadas en nuestro país.

#### 1.4. Métodos utilizados para la redacción

En cuanto a las definiciones, la comisión trató de incluir solo aquellas que tienen efecto normativo y no meramente didáctico, en consonancia con la opinión de Vélez Sarsfield, primer codificador, expresada en la nota al artículo 495 del Código Civil.

Se buscó que la redacción de las normas sea lo más clara posible, a fin de facilitar su entendimiento por parte de los profesionales y de las personas que no lo son. Por esta razón, se han evitado las remisiones, el uso de vocablos alejados del uso ordinario, las frases demasiado extensas que importan dificultades de lectura. Se trató de conservar, en lo posible, las palabras ya conocidas y utilizadas por la doctrina y jurisprudencia.

Sin embargo, hay numerosos cambios sociales, científicos, culturales, económicos, que demandan el uso de palabras ajenas al lenguaje jurídico. Por estas razones es que ha sido inevitable recurrir a nuevas expresiones para reflejar nuevos fenómenos.

También se ha puesto énfasis en la gramática, y en especial, se ha tratado de usar el tiempo presente en la redacción de todo el articulado, porque es el que más se adapta a la búsqueda claridad expositiva.

## 2. **Modificaciones relevantes del Código Civil y Comercial**

Entre los cambios más importantes de dicha reforma podemos citar los siguientes<sup>39</sup>

### 2.1. Comienzo de la existencia de la persona

La existencia de la persona humana comienza con la concepción. Norma Transitoria Segunda: “La protección del embrión no implantado será objeto de una ley especial.” (Corresponde al artículo 19 del Código Civil y Comercial de la Nación).

---

<sup>39</sup> Consultas de información, en Internet [www.sde.gob.ar/justicia/cuadrocomparativo.pdf](http://www.sde.gob.ar/justicia/cuadrocomparativo.pdf) (30/09/2015)

## 2.2 Capacidad e Incapacidad de Hecho

Con las nuevas modificaciones se la denomina como “de ejercicio”. Toda persona humana goza de la aptitud para ser titular de derechos y deberes. El artículo 24 del Código Civil y Comercial define a los incapaces de ejercicio, que son: “a) la persona por nacer; b) la persona que no cuenta con la edad y grado de madurez suficiente, con el alcance dispuesto en la Sección 2ª sobre “Persona menor de Edad”; c) la persona declarada incapaz por sentencia judicial, en la extensión dispuesta en esa decisión”. El juez puede restringir la capacidad para determinados actos de una persona mayor de trece años que padece una adicción o una alteración mental permanente o prolongada, de suficiente gravedad, siempre que estime que del ejercicio de su plena capacidad puede resultar un daño a su persona o a sus bienes. Por excepción, cuando la persona se encuentre absolutamente imposibilitada de interaccionar con su entorno y expresar su voluntad por cualquier modo, medio o formato adecuado el juez puede declarar la incapacidad y designar un curador.

## 2.3. Adolescentes

Se considera menor de edad la persona que no ha cumplido los 18 años, y además se incorpora la figura del adolescente, entendiéndose por tal al menor de edad que cumplió 13 años.

## 2.4. Derechos Personalísimos

Se introducen en la norma los mencionados derechos de forma expresa, de los cuales podemos mencionar:

- ✓ Inviolabilidad de la persona humana
- ✓ Protección de la dignidad personal
- ✓ Derecho a la imagen

- ✓ Prohibición de toda practica destinada a producir la alteración genética del embrión que se transmita a su descendencia
- ✓ Investigación médica en seres humanos
- ✓ Consentimiento informado para actos médicos e investigaciones en salud
- ✓ Directivas medicas anticipadas
- ✓ Disposiciones sobre exequias

#### 2.5. Apellido de los hijos y de los cónyuges

En el caso del apellido de los hijos, debemos distinguir los casos en que sea matrimonial o extramatrimonial.

a) El hijo matrimonial llevara el primer apellido de uno de sus padres, en caso de que no hubiera acuerdo, se realizara un sorteo en el Registro del Estado Civil y Capacidad de las Personas. Por pedido de los padres o por el interesado con edad y madurez suficiente, se podrá agregar el apellido del otro. Los próximos hijos del mismo matrimonio deberán llevar el apellido y la integración dispuesta para el primer hijo.

b) El hijo extramatrimonial con un solo vínculo filial lleva el apellido de ese progenitor. Si la filiación de ambos padres se determina simultáneamente, se aplica el primer párrafo del mismo artículo. Si la segunda filiación se determina después, los padres acuerdan el orden; a falta de acuerdo, el juez dispone el orden de los apellidos, según el interés superior del niño.

El cónyuge podrá optar por utilizar el apellido del otro con la preposición “de” o sin ella. Si el matrimonio hubiese sido declarado nulo o se hubiera divorciado, no podrá usar el apellido del otro. El cónyuge viudo podrá seguir usando el apellido del otro, mientras no contrajera nuevas nupcias o entablara una unión convivencial.

El Código llama progenitor afín a la persona que, siendo cónyuge o conviviente, forme un hogar con alguien que tenga a su cuidado a un niño o

adolescente. Además de cooperar en la crianza y la educación de los hijos de la pareja, se establece una obligación de alimentos. Incluso si se disuelve el vínculo conyugal o se rompe la convivencia podría fijarse el deber de una cuota alimentaria, siempre que el alejamiento de la persona que ayudó a su sustento pueda provocarle al menor "un grave daño". La duración de ese deber tendrá que ser fijada por el juez "de acuerdo a las condiciones de fortuna del obligado, las necesidades del alimentado y el tiempo de convivencia".

## 2.6. Persona Jurídica

Se establece la inoponibilidad de la personalidad jurídica ante la actuación de la persona jurídica que encubra la consecución de fines ajenos a ella, constituya un mero recurso para violar la ley, el orden público o la buena fe o para frustrar derechos de terceros, la cual se imputa directamente a los socios, asociados, miembros o controlantes directos o indirectos que la hicieron posible, quienes responden solidaria e ilimitadamente por los perjuicios causados. En cuanto a la enumeración de las personas jurídicas privadas, se incorpora el consorcio de propiedad horizontal, así como las iglesias, confesiones, comunidades o entidades religiosas.

## 2.7. Matrimonio

Subsisten solamente el deber de cooperación, convivencia, deber moral de fidelidad, la asistencia mutua y alimentos. Las normas sobre matrimonio se corresponden al régimen de la ley 26.618 de matrimonio Igualitario. Se elimina la figura de separación personal. En cuanto al divorcio vincular, se elimina —entre otros— el requisito de tres años para solicitar el divorcio. El divorcio puede ser solicitado tanto en forma individual o en forma conjunta. Se elimina la necesidad de invocar una causal impuesta de manera imperativa por el Código. Se incorpora un nuevo instituto —La compensación

económica— bajo un parámetro de solidaridad familiar e igualdad. Los efectos del divorcio vincular no tendrán consecuencia de culpabilidad alguna.

#### a) Régimen Patrimonial

Con sustento en el principio de la autonomía de la voluntad, se establece la posibilidad de optar, mediante la celebración de convenciones matrimoniales, entre los siguientes regímenes patrimoniales: 1) de comunidad y 2) de separación de bienes. Se puede pactar sobre los bienes que cada uno lleva al matrimonio. A falta de opción, sobre el régimen patrimonial, se aplica el régimen de comunidad de ganancias. Dichas convenciones deben ser instrumentadas mediante escritura pública. El mencionado régimen podrá ser modificado luego de un año de su aplicación. Así mismo, establece que ambos cónyuges son solidariamente responsables por las obligaciones contraídas, por cualquiera de ellos, para solventar gastos del hogar o mantenimiento y educación de sus respectivos hijos.

### 2.8. Uniones Convivenciales

Dichas uniones se definen como la unión basada en relaciones afectivas de carácter singular, público, notorio, estable y permanente entre dos personas que conviven y comparten un proyecto de vida en común, sean del mismo o de distinto sexo. Las relaciones económicas se establecerán según lo estipulado en el pacto de convivencia. En caso de no haber pacto de convivencia, cada integrante de la unión ejerce libremente las facultades de administración y disposición de los bienes de su titularidad. Se establece la protección de la vivienda familiar para las uniones convivenciales. El juez debe fijar el plazo de la atribución, el que no puede exceder de dos años a contarse desde el momento en que se produjo el cese de la convivencia, conforme a lo dispuesto en la ley.

Se establece la posibilidad de que el juez establezca una renta compensatoria por el uso del inmueble a favor del conviviente a quien no se atribuye la vivienda. Si se trata de un inmueble alquilado, el conviviente no

locatario tiene derecho a continuar en la locación hasta el vencimiento del contrato, manteniéndose el obligado al pago y las garantías que primitivamente se constituyeron en el contrato. Se reconoce el derecho real de habitación gratuito al conviviente supérstite que carezca de vivienda propia habitable o de bienes suficientes para acceder a esta, en caso de muerte del otro conviviente, por un plazo máximo de dos años.

### 2.9. Responsabilidad Parental (Patria Potestad)

Entre las modificaciones incluidas, cabe destacar:

✓ Se incorpora la figura de la delegación del ejercicio de la responsabilidad parental que posibilita que los progenitores, ante determinadas circunstancias, deleguen su ejercicio en un pariente mediante un acuerdo que debe ser homologado judicialmente debiendo oírse necesariamente al hijo. Se establece un plazo máximo de un año, prorrogable judicialmente por razones debidamente fundadas, por un período igual.

✓ Se enumeran los deberes de los progenitores, entre los que cabe mencionar el deber de convivir con sus hijos, el de respetar el derecho del niño, niña o adolescente a ser oído y a participar en su proceso educativo, el de respetar y facilitar el derecho de los hijos a mantener relaciones personales con abuelos, otros parientes o personas con las cuales tenga un vínculo afectivo, entre otros.

✓ Se elimina el usufructo de los progenitores. Se dispone que las rentas no deben ingresar al patrimonio de sus padres, sino que deben ser conservadas y reservadas para ellos. Sólo pueden disponer de las rentas con autorización judicial y por razones fundadas.

### 2.10. Plazo de la Prescripción Liberatoria

El plazo genérico de prescripción es de cinco años, salvo que la normativa específica prevea uno diferente. Se recepta un supuesto de

prescripción especial de diez años para reclamo del resarcimiento de daños por agresiones sexuales infligidas a personas incapaces. El reclamo de la indemnización de daños derivados de la responsabilidad civil prescribe a los tres años. Las acciones civiles derivadas de delitos de lesa humanidad son imprescriptibles. Asimismo, prescriben a los dos años: a) el pedido de declaración de nulidad relativa y de revisión de actos jurídicos; b) el reclamo de derecho común de daños derivados de accidentes y enfermedades de trabajo; c) el reclamo de todo lo que se devenga por años o plazos periódicos más cortos, excepto que se trate del reintegro de un capital en cuotas; y d) el reclamo de los daños derivados del contrato de transporte de personas o cosas, e) el pedido de revocación de la donación por ingratitud o del legado por indignidad; f) el pedido de declaración de inoponibilidad nacido del fraude.

#### 2.11. Sociedades Comerciales

Con la modificación del Código Civil y Comercial, las sociedades se registrarán por la “LEY GENERAL DE SOCIEDADES 19.550, T.O. 1984”.

Comienza con la sustitución del artículo 1º en el que se define el concepto de sociedades como la forma organizada en la que una o más personas se obligan a realizar aportes para aplicarlos a la producción o intercambio de bienes y servicios, participando de las ganancias y soportando las pérdidas. En el segundo párrafo del art. 1º establece que las sociedades unipersonales sólo podrán ser constituidas como sociedades anónimas. Sustituye el artículo 5º de la ley en el que se establece la inscripción del Acto Constitutivo, su modificación y el Reglamento en el Registro Público del domicilio social y en el Registro que corresponda al asiento de cada sucursal. Previo a la inscripción, los otorgantes deberán ratificar las firmas, salvo cuando se extienda mediante instrumento público o las firmas sean autenticadas por escribano público u otro funcionario competente. Se modifica el tratamiento de la nulidad societaria atento a la

incorporación de sociedades unipersonales. Para adquirir bienes registrables la sociedad debe acreditar ante el Registro su existencia y las facultades de su representante por un acto de reconocimiento de todos quienes afirman ser sus socios. Este acto debe ser instrumentado en escritura pública o instrumento privado con firma autenticada por escribano. Los bienes se inscribirán a nombre de la sociedad, debiéndose indicar la proporción en que participan los socios en tal sociedad. 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.

### **3. Impacto tributario de las modificaciones del Cód. Civil y Comercial**

Las disposiciones del nuevo marco normativo dejan en evidencia la necesidad de modificaciones en las leyes impositivas y de la seguridad social; de no haber cambios podrían plantearse conflictos. En algunos casos es por el reconocimiento de las maneras en que hoy las personas integran las células de la sociedad, es decir, las familias; en otros es por la adopción de nuevas figuras jurídicas para desarrollar actividades económicas. Entre los temas más importantes para los contribuyentes, que tienen impacto tributario, podemos destacar<sup>40</sup>:

---

<sup>40</sup> STANG, Silvia, Nuevos tipos de familias y sociedades. ¿cómo se adaptan los impuestos que pagamos?, en Diario LA NACION, (Buenos Aires, 13 de Septiembre de 2015).

### 3.1. Familia y Matrimonio

#### a) Unión Convivencial.

Como ya se indicó en el punto anterior de la presente Tesis, uno de los aportes del código civil y comercial es la Unión Convivencial. Esta nueva figura produce cambios en la conformación del grupo familiar.

El impuesto a las Ganancias y a los Bienes Personales se ven directamente afectados. En el impuesto a las ganancias en su artículo 23, expone taxativamente los vínculos familiares que el contribuyente, persona física, puede detraer en concepto de cargas de familia. El artículo expresa: *“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 entradas netas superiores a pesos quince mil quinientos Cincuenta y dos (\$ 15.552), cualquiera sea su origen y estén o no sujetas al impuesto:*

*1. pesos diecisiete mil doscientos ochenta (\$ 17.280) anuales por el cónyuge;*

*2. pesos ocho mil seiscientos cuarenta (\$ 8.640) anuales por cada hijo, hija, hijastro o hijastra menor de veinticuatro (24) años o incapacitado para el trabajo;*

*3. pesos seis mil cuatrocientos ochenta (\$ 6.480) anuales por cada descendiente en línea recta (nieto, nieta, bisnieto o bisnieta) menor de veinticuatro (24) años o incapacitado para el trabajo; por cada ascendiente (padre, madre, abuelo, abuela, bisabuelo, bisabuela, padrastro y madrastra); por cada hermano o hermana menor de veinticuatro (24) años o incapacitado para el trabajo; por el suegro, por la suegra; por cada yerno o nuera menor de veinticuatro (24) años o incapacitado para el trabajo...”*

De ello se observa, que actualmente, la ley de Ganancias sólo permite la deducción del vínculo de cónyuge (en lo que respecta a matrimonio), por lo cual deberían ampliarse los vínculos familiares conforme a lo establecido por el nuevo Código Unificado (Unión Convivencial). En

nuestra opinión la LIG deberá admitir al "Conviviente" como una deducción en concepto de carga de familia.

Asimismo se plantean cambios de quienes serán los que declaren los bienes y las ganancias. La circular n° 8/2011 proponía que los bienes gananciales (en el caso de bienes personales) o los recursos provenientes de ellos (en Ganancias) deben ser declarados por ambas partes en la proporción en que cada uno hubiere contribuido a su adquisición.

Al reconocerse "efectos jurídicos" para las relaciones afectivas con convivencia y existencia "de proyectos de vida en común, entre personas del mismo o de distinto sexo", parte de la doctrina sostiene que hay una especie "limbo jurídico" respecto a esta nueva figura, y otra parte sostiene que al no haber sociedad conyugal, no existirán bienes gananciales.

b) Matrimonio con opción de régimen patrimonial.

Para quienes se casan, el Código ofrece la opción del régimen de sociedad conyugal que rigió hasta ahora. El nuevo esquema se denomina "comunidad de bienes" o de la "separación de bienes" (explicado en el punto 2 de este capítulo). De no manifestarse nada rige el régimen de comunidad de bienes en el cual, a los fines de los impuestos a las ganancias y a los bienes personales, cada cónyuge declara los bienes gananciales según la proporción en que haya participado para su adquisición. Si bien hay disposiciones de la AFIP para tapar vacíos (Circular 8/11), lo cierto es que las leyes impositivas no se adecuaron a la existencia de matrimonios de personas del mismo sexo.

c) Hijos extramatrimoniales.

Al dar el nuevo Código Unificado la posibilidad de tener a cargo un hijo extramatrimonial y ser considerado progenitor afín, según la opinión de tributaristas, esto podría llevar a una nueva deducción en el impuesto a las ganancias. Es decir estar incluido en las cargas de familia expuestas en el artículo 23 de la LIG.

### 3.2. Consortios, personas jurídicas

Queda establecido, según la enumeración hecha en el artículo 148, que el consorcio de propietarios de unidades de una propiedad horizontal constituye una persona jurídica. Se define, entre otras muchas otras cuestiones, que sus órganos son la asamblea y el consejo de administración. La AFIP ya reconocía esta personería desde que en 2012 fijó la responsabilidad del consorcio en el régimen de información de expensas y que el Código resuelve entonces una vieja discusión sobre el tema. Ahora, se advierte que debería normalizarse cuál será el tratamiento que se le otorgue a los eventuales ingresos por el alquiler o explotación de espacios comunes (colocación de antenas, carteles publicitarios, etcétera).

### 3.3. Un tiempo para reclamar impuestos

El Código mantiene en cinco años el plazo de prescripción de obligaciones, pero además -en una decisión que provocó polémica- dio a las administraciones locales la facultad de fijar otros períodos para el caso de impuestos de jurisdicción menor a la nacional. La discusión sobre el tema ya se había dado en la Justicia, luego de que provincias y municipios habían establecido la posibilidad de reclamarles pagos a los contribuyentes por impuestos vencidos hasta 10 años atrás.

### 3.4. Domicilio fiscal

En referencia a otro aspecto de las modificaciones introducidas, relacionado con el domicilio fiscal de los contribuyentes, de acuerdo al nuevo concepto de domicilio real definido en el nuevo código, en su artículo 73, cambia el concepto de asiento principal de residencia y de sus negocios por el lugar en donde la persona tiene su residencia habitual y si ejerce actividad profesional o económica en el lugar donde la desempeña. Según la Ley de Procedimiento (11.683) para las personas físicas se define al domicilio fiscal

como al real y si este no coincide con el lugar donde está situada la dirección o administración principal y efectiva de sus actividades, este último será el domicilio fiscal. En el caso de las personas jurídicas la ley de Procedimiento establece que si el domicilio legal no coincide con el lugar en donde se encuentra situada la dirección o administración principal y efectiva, este último será el domicilio fiscal. La Resolución 2109 de la Administración Federal de Ingresos Públicos reglamenta lo dispuesto en el artículo 3 de la ley 11.683, relacionado con el domicilio fiscal de los contribuyentes. Este tema es de vital importancia, ya que si la AFIP determina inconsistencias relacionadas con el domicilio declarado por los contribuyentes, pueden producirse sanciones que van desde la inhabilitación del número de CUIT en la página WEB del organismo hasta llegar a perder la inscripción en el Registro Especial Aduanero, hasta tanto se solucione el inconveniente relacionado con el domicilio fiscal. Resumiendo. Por eso, deberá adecuarse la ley de procedimiento y las reglamentaciones definiendo el nuevo concepto del domicilio fiscal al lugar en donde se desempeñan las actividades, en reemplazo del asiento de la dirección o administración principal de los negocios.

### 3.5. Libros contables

El nuevo código, en su artículo 320, obliga a llevar libros contables a todas las personas físicas o jurídicas que desarrollen alguna actividad económica organizada, quedando eximidos las primeras en la medida que desarrollen actividades profesionales (abogados, contadores, ingenieros, médicos, etc.) o actividades agropecuarias que no estén organizadas en forma de empresa (pequeña familia agricultora). De esta forma quedan obligadas a llevar libros contables todas las personas de carácter privado, incluso aquellas que no tengan fin de lucro. Anteriormente, el Código de Comercio limitaba la obligación de llevar libros solamente a los sujetos definidos como comerciantes. La implicancia tributaria en este sentido es que

las sociedades que no confeccionaban EECC y que ahora deben hacerlo, determinaran su resultado impositivo de 3º categoría conforme al artículo 69 del decreto reglamentario.

### 3.6. Sociedad Anónima Unipersonal

Como ya se expuso en el Capítulo I, la S.A.U. pasa de ser una tipo jurídico no regulado al de someterse bajo toda la reglamentación de una sociedad anónima.

La consecuencia impositiva de esta figura en el Impuesto a las Ganancias y sobre los Bienes Personales, serán desarrollado en los puntos siguientes ya que es el objeto del presente trabajo.

## 4. La situación impositiva en Ganancias de la SAU ante la unificación del código civil y comercial

Después de todo lo analizado en los capítulos anteriores solo resta desarrollar cual será la condición frente al impuesto a las ganancias de esta nueva figura societaria.

Ante el silencio del organismo competente y mucho menos una modificación a la LIG, se marcaron dos posturas doctrinarias: o continuarán atribuyendo el resultado de la explotación a su titular conforme al artículo 50 de la norma legal, o bien tributarán como una sociedad de capital incluida en el artículo 69, inciso a), punto 1.

Los que apoyan la postura de que la S.A.U continuaría atribuyendo el resultado impositivo de la actividad a su titular, conforme se lo explico en esta Tesis, se fundamentan en su carácter intuitu personae de esta nueva sociedad.

La otra postura, mayormente receptada por la doctrina y la que personalmente opinamos como futuros profesionales que se aplicará, es la de tratar a la S.A.U. como una sociedad de capital.

Tomando la postura de la mayoría de la doctrina impositiva, la situación tributaria de la S.A.U. sostenemos que será la siguiente:

✓ Teniendo en cuenta su inclusión en el capítulo II, sección V “DE LAS SOCIEDADES ANONIMAS” de la Ley General de Sociedades, la S.A.U. posee los mismos tintes jurídicos que una S.A.; lo que conlleva a su correlato en la LIG debido a que quedaran encuadradas en el artículo 49 inciso a) y en el inciso a) del punto 1 del artículo 69 de la misma.

✓ Atribución de sus rentas a través del sistema devengado (devengado exigible en algunas situaciones particulares<sup>41</sup>), situación que no se ve modificada respecto del esquema anterior, al igual que el método de determinación de ganancias (teoría del balance, es decir, que gravara todas y cada uno de sus ingresos sin importar la permanencia de la fuente productora o su habitualidad).

✓ Ya en la determinación del periodo fiscal encontramos una primera diferencia respecto del tratamiento vigente, pues, podíamos tener una empresa unipersonal que liquide sus ganancias por año calendario o teniendo en cuenta la fecha de cierre de ejercicio contable. Con la implementación de las SAU solo cabe la posibilidad de liquidación a través de la fecha de cierre, situación ésta que puede, o no, coincidir con el año calendario<sup>42</sup>.

✓ Partiendo de la base que ahora la SAU será un sujeto obligado a llevar cuenta y razón de sus operaciones, es decir, tendrá que llevar libros y una contabilidad ordenada; quedará como consecuencia sujeta a la implementación del artículo 69 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias, por lo cual para determinar sus ganancias, partirá de un estado de resultados, el que será sometido a una serie de ajustes previstos en LIG y arrojará un resultado impositivo. Esta situación presenta

---

<sup>41</sup> El Devengado exigible está definido el artículo 18 de la LIG y consiste en imputar la ganancia en el momento es que se produce su exigibilidad.

<sup>42</sup> Art. 18, Ley de Impuesto a las Ganancias (N° 20.628, t.o. 1973)

otra diferencia con la empresa unipersonal debido a que esta podía partir o no de un estado de resultados, según sea si llevaba libros o no.

✓ El directorio es el órgano de administración de una S.A., por lo que resultaría ilógico hablar de deducción de honorarios de directores o síndicos en una empresa unipersonal, pero he aquí una nueva característica distintiva ya que la SAU tendrá el mismo tratamiento que posee una S.A., por lo tanto será posible tal deducción. Esta deducción, como ya se explicó en el capítulo correspondiente, se encuentra sujeta a un límite y en el caso de exceso, será pasible de un impuesto que la doctrina denominó “impuesto de igualación”.

✓ Uno de los puntos más relevantes que distingue a una empresa unipersonal de una SAU (impositivamente hablando), y que es sin lugar a duda el más sensible para los contribuyentes del impuesto, es el cambio de la aplicación de alícuotas, pasando de alícuotas progresivas<sup>43</sup> (para la determinación antigua) a la implementación de una alícuota fija<sup>44</sup> (al igual que la S.A.). El artículo 69 de la LIG se expresa sobre las sociedades de capital, y es muy claro cuando en su desarrollo establece una alícuota fija equivalente al 35% del resultado sujeto a impuesto, como la SAU es prácticamente un reflejo de la S.A., se dejarán de lado las alícuotas progresivas que depende del nivel o volumen que arroje el resultado antes de impuestos.

✓ Las S.A. se encuentran limitadas en cuanto a la disposición de fondos por el artículo 73 de la LIG, y por lo tanto, también será de aplicación para las SAU.

✓ Otro punto a tener en cuenta de la SAU es que ya no será de aplicación el artículo 50 de la LIG, debido a que la sociedad ahora determinara las ganancias y además será sujeto pasivo de la obligación tributaria. Recordemos que a través este artículo, la empresa unipersonal

---

<sup>43</sup> Ibídem, Art. 90.

<sup>44</sup> Ibídem, Art.69.

obtenía un resultado que luego trasladaba al titular de la misma y era este quien se encontraba obligado por el impuesto.

✓ Por último, al no ser de aplicación el artículo 50 para la S.A.U., el “Único Socio” no incluirá la Ganancia neta de 3° categoría en una declaración jurada personal, ni tampoco podrá practicar las deducciones para personas físicas previstas en el artículo 23. Como ya dijimos solo que le cabe las deducciones de tercera categoría, ya que la SAU pasará a ser un Sujeto empresa que determina y soporta la obligación tributaria.

### **5. La situación impositiva en Bienes Personales de la SAU ante la unificación del código civil y comercial.**

Las empresas unipersonales son sujetos enunciados en la ley del impuesto a las ganancias pero no se encontraban alcanzados en el impuesto a los bienes personales por no estar comprendidos en el artículo 17<sup>45</sup> de la ley de dicho impuesto, tampoco era de aplicación el régimen de responsable sustituto ya que no se encontraba bajo ningún tipo societario previsto en la ley de sociedades comerciales (ley 19550), por lo tanto esa participación que poseía el único dueño sobre esa explotación, debía ser declarada por él mismo como persona física sujeto alcanzado por el impuesto a los bienes personales y la alícuota aplicable en este caso era progresiva en función del valor total de los bienes gravados por el impuesto.

Como resultado de la modificación del código civil y comercial y de la ley 19550 en el caso de que un sujeto persona física posea una Sociedad Anónima Unipersonal, tal explotación ya no será tratada, a los efectos de este impuesto, como el capital de una empresa Unipersonal, sino como una participación societaria. Esto se debe a que, como ya lo indicamos en el punto anterior, La empresa unipersonal pasa a tener entidad como sociedad, en donde la persona física no contará con un capital de una explotación, sino con acciones que conforman su capital social.

---

<sup>45</sup> El artículo 17 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales define a los sujetos del tributo.

Por lo expuesto, las características del tratamiento tributario de la S.A.U en Bienes Personales son:

- ✓ Sigue sin pertenecer a los sujetos del artículo 17 de la ley del impuesto a los bienes personales.

- ✓ Serán pasibles del régimen de responsables sustitutos al estar incluidos como una figura societaria de la Ley General de Sociedades, ingresarán el impuesto a cargo del titular de la SAU en concepto de pago único y definitivo, además tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago (situación que representa un absurdo ya que la sociedad de un único socio pagará el impuesto del mismo y tendrá derecho a su reintegro por parte de ÉL o podrá retener y/o ejecutar sus propios bienes).

- ✓ La Base Imponible, tendrá el mismo tratamiento impositivo que para el caso de que una persona física posea acciones de una S.A., explicado en el punto 5.7.3 del Capítulo II.

- ✓ La alícuota aplicable será fija y equivalente al 0,5% sobre el valor total de los bienes gravados por impuesto.

Con respecto a la valuación del patrimonio y a las particularidades respecto de si son sujetos que llevan libros o no, este tema ya fue analizado y se encuentra explicado en el punto 5.7 del capítulo II.

## CAPÍTULO IV

### Aplicación práctica - Explotación Unipersonal de un Bar

**Sumario:** 1- Características de la explotación: Servicio de Bar. 2- Liquidación en el impuesto a las ganancias: Régimen vigente y tratamiento como S.A.U. 3- Liquidación en impuesto sobre los bienes personales: Régimen vigente y tratamiento como S.A.U.

#### **1. Características de la explotación**

##### **1.1. Características generales**

Para la aplicación práctica de la presente Tesis, seleccionamos un Bar, el cual es una explotación Unipersonal, que presta servicios en una Facultad de una prestigiosa Universidad.

Sus actividades se desarrollan durante los períodos lectivos, permaneciendo sin actividad durante el receso facultativo, en donde se ofrecen los servicios de Bar-Comedor y servicio de Drugstore.

##### **1.2. Información Contable- Impositiva de la Explotación**

###### **a) Condición Impositiva.**

A efectos impositivos, el Bar se inscribió originalmente en AFIP como Monotributista. Posteriormente, debido a que excedió los parámetros

de análisis de dicho régimen, pasó al régimen general como Responsable Inscripto, debiendo cumplir con las obligaciones del régimen general. En el régimen general posee el código n° 552114 correspondiente a Servicios de Bares y Confiterías. Las obligaciones tributarias del Bar al ser RI son:

✓ *Impuesto al Valor Agregado*: Se debe presentar una Declaración Jurada mensual determinando el impuesto, mediante el aplicativo denominado "IVA" ó desde página web y si corresponde, se debe efectuar el pago del saldo resultante. La presentación de la información se realiza vía Internet, en la página de la AFIP, con clave fiscal(\*), a través del servicio "Presentación de declaraciones juradas y pagos". No es objeto analizar este tributo.

✓ *Impuesto a las Ganancias y a los Bienes Personales*: Se debe presentar una Declaración Jurada anual determinando el impuesto mediante el programa aplicativo "Ganancias y Bienes Personales para Personas Físicas". Las presentaciones y pagos se efectúan durante el primer semestre del año calendario, por las actividades realizadas entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del año anterior, en el caso de Ganancias. Para el tributo que grava los bienes personales, como ya se explicó se tendrá en cuenta los bienes al 31 de Diciembre de cada año. En próximos puntos detallaremos la liquidación de dichos impuestos.

✓ *Régimen Nacional de Seguridad Social para trabajadores Autónomos*: Cada nuevo inscripto en el IVA, como trabajador autónomo debe cumplir con sus obligaciones de seguridad social, efectuando un pago mensual sobre la base de la actividad desarrollada y los ingresos obtenidos. Podrá optar por pagar mediante débito directo en la entidad bancaria con la cual trabaja, o su inclusión al débito automático en las tarjetas de crédito habilitadas. Si realiza los pagos de todo un año calendario mediante alguna de estas opciones se beneficiará con el reintegro del equivalente al aporte de un mes. Asimismo, todos los años, durante el mes de junio, se debe verificar si continúa encuadrado en la categoría correcta. Para determinarlo puede

utilizar el servicio “Mi Orientación”, disponible en la web de la AFIP. Luego de ingresar los datos de su actividad, el sistema le indicará la categoría que le corresponde. No será de nuestro análisis.

✓ *Empleadores:* Como empleador tiene tiempo de informar el alta de cada uno de sus empleados hasta el día anterior al del comienzo efectivo de las tareas. Para esto debe utilizar el servicio “MI simplificación”, al que se accede mediante CLAVE FISCAL, en la web de la AFIP. Luego, cada mes deberá presentar una declaración jurada con el detalle de los aportes y contribuciones de sus empleados, mediante el servicio “Su Declaración” con CLAVE FISCAL, o bien mediante el aplicativo “SICOSS” de acuerdo con la cantidad de empleados.

✓ Documentación a exhibir en el local de ventas por los responsables inscriptos en IVA:

i) Formulario 960/NM- “Data Fiscal”.

ii) Formulario 445/E - En caso de poseer controlador fiscal. En este caso el Bar Utiliza controlador Fiscal.

b) Período Fiscal.

Para el análisis que realizaremos tomamos como período fiscal el año calendario 2015, ya que el Bar no lleva libros contables.

c) Registros Contables.

Al ser una Empresa Unipersonal, no es exigencia de acuerdo a la antigua normativa que lleven libros contables. Para determinar la materia imponible tanto en el impuesto a las ganancias como a los bienes personales, se tuvo en cuenta la información suministrada por el titular de la explotación a partir de la cual se confeccionaron los papeles de trabajo. Al no llevar Estados Contables, nos suministró un archivo Excel de registro que contiene los movimientos de la explotación.

i) Libro I.V.A. Ventas

Los ingresos por ventas que obtiene el Bar provienen de:

✓ *Servicios directos y habituales:* Prestados en las directamente en las instalaciones.

✓ *Servicios indirectos o no Habituales:* No son prestados directamente en las instalaciones de alguno de los locales, pero están relacionado con el servicio gastronómico que ofrece el bar, como ser por ejemplo preparación de Menús para un Congreso dictado en la Facultad. Incluye los generados por el servicio de drugstore.

✓ Los Ingresos que corresponde tanto a servicios directos o Habituales como indirectos fueron extraídos del Libro I.V.A. Ventas, provisto por el titular según el siguiente detalle:

Período	Detalle	Importe	I.V.A. 21%	Total Facturado
Enero a Diciembre 2015	Ingresos Habituales	\$ 508.000	\$ 106.680	\$ 614.680
Enero a Diciembre 2015	Ingresos No Habituales(*)	\$ 2.000	\$ 420	\$ 2.420
<b>Total</b>		<b>\$ 510.000</b>	<b>\$ 107.100</b>	<b>\$ 617.100</b>

*Fuente: Elaboración Propia*

(\*) Los ingresos provienen de un servicio de catering prestado para la realización de un congreso en la una Facultad de la U.N.T.

ii) Libro I.V.A. Compras

✓ Mercaderías e Insumos para servicio de bar: Corresponden a las compras necesarias para la prestación del servicio de bar como así también la mercadería del drugstore.

Respecto a los inventarios, debido a la alta rotación de las mercaderías y a las características que presenta la actividad sumado al receso facultativo, el bar no posee existencias iniciales ni finales ya que consume todo en el periodo.

El detalle obtenido del Libro I.V.A. Compras es el siguiente:

Período	Detalle	Importe	I.V.A. 21%	Total Facturado
Enero a Diciembre 2015	Compras para serv. Bar	\$ 100.000	\$ 21.000	\$ 121.000
Enero a Diciembre 2015	Mercadería para Drugstore	\$ 18.000	\$ 3.7800	\$ 21.780
<b>Total</b>		<b>\$ 118.000</b>	<b>\$ 24.780</b>	<b>\$ 142.780</b>

*Fuente: Elaboración Propia*

✓ Alquiler: El titular nos brindó el siguiente resumen en donde se observa la variación del valor, debido a que en los meses Julio y Agosto abona medio alquiler. Además se observa que a partir del mes de Octubre sufrieron un incremento del 20%.

Mes	Detalle	Importe
ene-15	Alq. Completo	\$ 4.320
feb-15	Alq. Completo	\$ 4.320
mar-15	Alq. Completo	\$ 4.320
abr-15	Alq. Completo	\$ 4.320
may-15	Alq. Completo	\$ 4.320
jun-15	Alq. Completo	\$ 4.320
jul-15	Medio Alquiler	\$ 2.160
ago-15	Medio Alquiler	\$ 2.160
sep-15	Alq. Completo	\$ 4.320
oct-15	Alq. Completo	\$ 5.180
nov-15	Alq. Completo Estimado	\$5.180
dic-15	Alq. Completo Estimado	\$5.180
<b>Total Gasto Alquileres 2015</b>		<b>\$50.100</b>

*Fuente: Registros del Bar*

✓ Honorarios del Contador: Un contador le presta al servicio al titular del bar por asesoramiento contable e impositivo. Pactó Honorarios mensuales por \$1.600, los cuales incrementan un 18,75% de acuerdo a lo que se acordó. El detalle es el siguiente:

Mes	Detalle	Importe
Ene-Jul	Honorarios Serv. Contables \$1.600/ mes.	\$ 11.200
Ago-Dic	Honorarios Serv. Contables \$1.900/ mes.	\$ 9.500
<b>Total Honorarios Contador 2015</b>		<b>\$ 20.700</b>

Fuente: Elaboración Propia

Los pagos realizados superiores a \$1.000 se efectúan mediante cheques o transferencias bancarias conforme a las disposiciones de la Ley n° 25.345 de Prevención de la Evasión Fiscal.

iii) Libro de Registro Único

El Bar posee 3 empleados que prestan servicios de lunes a viernes, trabajando en el mes un total de 20 días. De la información mensual provista, se logró el siguiente resumen anual:

Concepto	Importe
Remuneraciones Brutas devengadas 2015	\$ 120.000
Cargas Sociales (24%)	\$ 28.800
<b>Total</b>	<b>\$ 148.800</b>

Fuente: Elaboración Propia

iv) Carpeta de Gastos:

✓ Servicios: Además de los servicios públicos (Luz, Agua y Gas), el Bar cuenta con Internet Wi-Fi y servicio de cable, que se abona todos los meses, independientemente de su uso. De lo relevado surge la siguiente información:

Período	Detalle	Importe	I.V.A. 27%	I.V.A. 21%	Total Facturado
Enero a Diciembre 2015	Edet, Gasnor Y S.A.T.	\$ 34.000	\$ 9.180	-	\$ 43.180
Enero a Diciembre 2015	Arnet 10 Mb Wifi y Direct TV	\$ 6.000	-	\$ 1.260	\$ 7.260
<b>Total</b>		<b>\$ 40.000</b>	<b>\$ 9.180</b>	<b>\$ 1.260</b>	<b>\$ 50.440</b>

Fuente: Elaboración Propia

✓ Impuestos Provinciales y Municipales relacionados con las Ventas: El Bar es Sujeto Pasivo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y del Tributo Económico Municipal que grava el desarrollo de su actividad

económica tanto en la provincia como en la Municipalidad de San Miguel de Tucumán. El registro para el año 2015, provisto por su Contador es:

Período	Detalle	Base Imponible	Alícuota	Impuesto
Enero a Diciembre 2015	Imp. Ingresos Brutos	\$ 510.000	3,50%	\$ 17.850
Enero a Diciembre 2015	Tributo Econ. Municipal	\$ 510.000	1,10%	\$ 5.610
<b>Total</b>				<b>\$ 23.460</b>

*Fuente: Elaboración Propia*

✓ Otros gastos: De acuerdo a la información obtenida, observamos que los gastos corresponden a limpieza y mantenimiento del Bar, reparaciones de maquinarias del Bar, de instalaciones y de otros bienes de uso, entre otros gastos. Se pudo obtener el siguiente detalle:

Período	Detalle	Importe	I.V.A. 21%	Total Facturado
Enero a Diciembre 2015	Compras Artículos de Limpieza	\$ 3.000	\$ 630	\$ 3.630
mar-15	Reparación Aire Acond.	\$ 1.000	\$ 210	\$ 1.210
jun-15	Reparación Maq. Fiambre	\$ 1.200	\$ 250	\$ 1.450
jul-15	Reparación Freezer	\$ 1.300	\$ 270	\$ 1.570
ago-15	Servicios Plomería	\$ 1.500	\$ 320	\$ 1.820
<b>Total</b>		<b>\$ 8.000</b>	<b>\$ 1.680</b>	<b>\$ 9.680</b>

*Fuente: Elaboración Propia*

v) Bienes de la Explotación

Respecto de los bienes de uso del bar, se pudo obtener la siguiente información:

BIENES EXPLOTACION UNIPERSONAL	CANTIDAD	PRECIO UNITARIO	TOTAL
HORNO INDUSTRIAL	1	\$ 8.300	\$ 8.300
HORNO PIZZERO	1	\$ 4.800	\$ 4.800
FRITERAS CON CARLITERAS	1	\$ 2.200	\$ 2.200
HELADERAS EXHIBIDORAS	3	\$ 6.000	\$ 18.000
FREZEER GRANDES	2	\$ 8.500	\$ 17.000
FREEZER CHICO	1	\$ 6.300	\$ 6.300
MAQUINAS FETEADORAS	2	\$ 7.600	\$ 15.200

MICROONDAS	2	\$ 2.000	\$ 4.000
LICUADORAS	2	\$ 500	\$ 1.000
PROCESADORAS	2	\$ 900	\$ 1.800
LCD 32"	2	\$ 6.000	\$ 12.000
AIRE ACONDICIONADO CENTRAL	1	\$ 30.500	\$ 30.500
MESAS	45	\$ 300	\$ 13.500
SILLAS	120	\$ 90	\$ 10.800
EXHIBIDORAS GRANDES	2	\$ 2.300	\$ 4.600
<b>Totales</b>	<b>187</b>	<b>\$ 86.290</b>	<b>\$ 150.000</b>

Fuente: Elaboración Propia

La Vida Útil de dichos bienes se estimó en 5 años, amortizándose anualmente un 20% respecto de su valor de origen.

<b>BIENES EXPLOTACION UNIPERSONAL</b>	<b>AMORTIZAC. ANUAL</b>
HORNO INDUSTRIAL	\$ 1.660
HORNO PIZZERO	\$ 960
FRITERAS CON CARLITERAS	\$ 440
HELADERAS EXHIBIDORAS	\$ 3.600
FREZEER GRANDES	\$ 3.400
FREEZER CHICO	\$ 1.260
MAQUINAS FETEADORAS	\$ 3.040
MICROONDAS	\$ 800
LICUADORAS	\$ 200
PROCESADORAS	\$ 360
LCD 32"	\$ 2.400
AIRE ACONDICIONADO CENTRAL	\$ 6.100
MESAS	\$ 2.700
SILLAS	\$ 2.160
EXHIBIDORAS GRANDES	\$ 920
<b>Totales</b>	<b>\$ 30,000</b>

Fuente: Elaboración Propia.

**2. Liquidación en el impuesto a las ganancias: Régimen vigente y tratamiento como S.A.U.**

**1.1. Régimen Vigente**

Para determinar el Impuesto a las ganancias conforme al régimen vigente, se parte de los papeles de trabajo y la información provista por el titular del Bar de la manera en la que se indicó en el punto 4.3.1. del Capítulo II de la presente Tesis. Así planteamos el siguiente esquema:

<b>Determinación de la Ganancia Neta de 3° Categoría</b>			
<b>Concepto</b>		<b>\$</b>	<b>\$</b>
Ventas (netas)			\$ 510.000
Costo de Ventas	Inventario Inicial	\$ 0	-\$ 118.000
	mas: Compras del Periodo	\$ 118.000	
	menos: Inventario Final	\$ 0	
		\$ 118.000	
Resultado Bruto			\$ 392.000
Gastos			-\$ 291.060
	Alquileres	\$ 50.100	
	Honorarios Contador	\$ 20.700	
	Servicios	\$ 40.000	
	Impuestos	\$ 23.460	
	Sueldos Y CS	\$ 148.800	
	Otros Gastos	\$ 8.000	
		\$ 291.060	
Subtotal			\$ 100.940
Amortizaciones impositivas de bienes de uso			-\$ 30.000
<b>Renta Neta de la Empresa Unipersonal</b>			<b>\$ 70.940</b>

*Fuente: Elaboración propia.*

De acuerdo a lo explicado en el presente trabajo, el tratamiento impositivo de acuerdo al régimen vigente de la renta de la empresa

unipersonal de \$70.940, por aplicación del artículo 50 de la LIG, deberá atribuirse al Titular del Bar e incluirla en su Declaración Jurada Personal, como una ganancia de 3° categoría, siendo practicable las deducciones generales y personales. Para estas dos últimas, se relevó y se obtuvo la siguiente información:

•*Deducciones Generales:* Respecto a los conceptos relacionados con las deducciones generales previstas en los artículos 22 y 81 de la LIG, se obtuvo la siguiente información:

✓ El dueño del Bar abonó por el período 2015 una suma de \$1.500 en concepto de una póliza de Seguros de Vida de la Compañía Mapfre.

✓ Pagó en tiempo y forma \$9.570 en concepto de Autónomos del período fiscal 2.015, ya que se encuentra en la categoría I cuyo importe mensual es de \$797,50 de acuerdo a la tabla de valores a Septiembre de 2015 proporcionada por AFIP.

✓ Ambas son deducciones no sujetas al tope del 5% de la Ganancia Neta antes de donaciones, cuotas médico- asistencial y honorarios médicos. En el período fiscal no abonó ningún concepto por estas últimas.

<b>Deducciones Generales</b>				
<b>Detalle</b>	<b>Importe Real</b>	<b>Tope</b>	<b>Computable</b>	<b>No Computable</b>
Seguros de Vida- Mapfre	\$ 1.500	\$ 996	\$ 996	\$ 504
Reg. Trabaj. Autónomos	\$ 9.570	-	\$ 9.570	-
<b>Total</b>	<b>\$ 11.070</b>	<b>\$ 996</b>	<b>\$ 10.566</b>	<b>\$ 504</b>

*Fuente: Elaboración Propia.*

•*Deducciones Personales:* Respecto a las deducciones indicadas en el artículo 23 de la LIG, se obtuvo la siguiente información:

✓ El valor del Mínimo No Imponible asciende a \$15.552.

✓ El titular tiene una familia conformada por su Esposa y un Hijo de 15 años, pudiendo computar lo previsto en el punto 3, inciso b) del artículo 23.

✓ Como se trata de ganancias comprendidas en el art. 49, obtenidas trabajando personalmente en la actividad, le corresponde la deducción especial prevista en el inciso c) del art.23. Se presente el siguiente resumen de la información antes mencionada:

Determ. del Resultado de las cuatro Categorías	Total	1° Cat.	2° Cat.	3° Cat.	4° Cat.
<b>Resultado de Fuente Argentina</b>					
Total de Ingresos gravados	-	-	-	-	-
Total de Participación de Empresa	\$ 70.940	-	-	\$ 70.940	-
Gastos y deducc. Esp. admitidos	-	-	-	-	-
Deducciones admitidas (que no consumen fondos)	-	-	-	-	-
<b>Resultado Neto</b>	\$ 70.940	-	-	\$70.940	-
Quebranto específico por instr. fcieros. derivados	-	-	-	-	-
Quebranto específico por acciones	-	-	-	-	-
<b>Ganancia (Quebranto) Neto Total</b>	<b>\$ 70.940</b>	-	-	<b>\$70.940</b>	-

<b>Deducciones Personales</b>	
Detalle	Importe
a) Mínimo no Imponible	\$ 15.552
b) Cargas de Familia	\$25.920
Cónyuge = \$17.280	
Hijos (1)= \$8.640	
c) Deducción Esp.	\$ 15.552
<b>Total</b>	<b>\$ 57.024</b>

*Fuente: Elaboración Propia.*

Por último, se determina el Impuesto conforme al esquema de una DDJJ de persona física. En este caso el titular, no obtiene ganancias gravadas de otras categorías.

<b>Determ. de la ganancia neta sujeta a impuesto</b>	<b>Importe</b>
Ganancia (quebranto) neto total	\$ 70.940
Deducciones Generales Excepto tope 5%	\$ 10.566
<b>Subtotal</b>	<b>\$ 60.374</b>
Ded. Grales. con tope 5% sobre el Subtotal anterior	\$ 0
<b>Resultado impositivo</b>	<b>\$ 60.374</b>
Quebrantos de ejercicios anteriores, computables	\$ 0
<b>Resultado final</b>	<b>\$ 60.374</b>
Deducciones Personales	\$ 57.024
<b>Ganancia neta sujeta a impuesto</b>	<b>\$ 3.350</b>

*Fuente: Elaboración Propia.*

La Ganancia Neta obtenida por el Bar es de \$3.350, la cual debe analizarse en qué nivel, conforme al artículo 90, se encuentra. Debido a que no supera los \$10.000 de Ganancia neta imponible acumulada, el contribuyente no abonará una parte fija y solo le será aplicable una alícuota del 9%. Por lo tanto, el impuesto determinado será:

<b>Nivel</b>	<b>Ganancia Neta imponible Acumulada</b>			<b>Pagarán</b>	
	<b>Más de \$</b>	<b>a \$</b>	<b>\$ (Fijo)</b>	<b>Más el %</b>	<b>S/ Exced.</b>
1	\$ 0	\$ 10.000	\$ 0	9%	\$ 0
2	\$ 10.000	\$ 20.000	\$ 900	14%	\$ 10.000
3	\$ 20.000	\$ 30.000	\$ 2.300	19%	\$ 20.000
4	\$ 30.000	\$ 60.000	\$ 4.200	23%	\$ 30.000
5	\$ 60.000	\$ 90.000	\$ 11.100	27%	\$ 60.000
6	\$ 90.000	\$ 120.000	\$ 19.200	31%	\$ 90.000
7	\$ 120.000	En adelante	\$ 28.500	35%	\$ 120.000

*Fuente: Ley de Impuesto a las Ganancias, artículo 90. (se incorpora la columna "Nivel" a fines del trabajo)*

<b>Determinación del Impuesto a las Ganancias</b>					
<b>GNI</b>	<b>Nivel</b>	<b>Fijo</b>	<b>Alícuota</b>	<b>Excedente</b>	<b>Impuesto</b>
\$ 3.350	1	\$0	9%	0	\$ 301

*Fuente: Elaboración propia.*

Entonces, bajo el régimen vigente, el titular declarando la ganancia de la explotación del Bar, determinó el Impuesto a las ganancias por el período fiscal 2015 por un importe de \$301. A efectos del trabajo no analizamos la situación con el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

### 1.2. Tratamiento Impositivo en Ganancias como una S.A.U.

De acuerdo a la normativa vigente en materia societaria, las Empresas Unipersonales pueden adquirir personalidad jurídica inscribiéndose como una S.A.U., como le expresamos en este trabajo.

Para realizar en análisis tributario del Bar, vamos a trabajar con la Hipótesis que dicha explotación se inscribió como una Sociedad Anónima Unipersonal, y con ello su tratamiento en el Impuesto a las Ganancias será el que explicamos en el Capítulo III, idéntico tratamiento que tienen las Ganancias imponibles de una S.A.

A diferencia de la Empresa Unipersonal, la S.A.U. debe llevar registros y Estados Contables, lo cual para realizar nuestro análisis partimos de lo que sería su Estado de Resultado por el Ejercicio Económico cerrado el 31 de Diciembre de 2015. Así tendremos:

<b>"BAR"</b>		
<b>Estado de Resultados</b>		
<b>Por los Ejercicios</b>		
<b>finalizados el 31 de Diciembre de 2015 y 2014</b>		
	\$	
	2015	2014
Ventas (netas)	\$ 510.000	\$ 357.000
Costo de Ventas	-\$ 118.000	-\$ 82.600
<b>Ganancia Bruta</b>	<b>\$ 392.000</b>	<b>\$ 274.4000</b>
Gastos de Comercialización	-\$ 262.360	-\$ 183.650
Gastos de Administración	-\$ 20.700	-\$ 17.400
<b>Resultado Operativo</b>	<b>\$ 108.940</b>	<b>\$ 73,35</b>
Rdo. Financiero y Por Tenencia	\$ 0	\$ 0
Generados por Activo		
Generados por Pasivo		
Otros Ing. y Egr.	-\$ 8.000	-\$ 5.600
Amortizaciones impositivas de bienes de uso	-\$ 30.000	-\$ 12.000
<b>Resultado Antes de Impuesto a las Ganancias</b>	<b>\$ 70.940</b>	<b>\$ 55.750</b>

*Fuente: Elaboración Propia.*

Cabe aclarar que la amortizaciones de Bienes de Uso, que de acuerdo a las Resoluciones Técnicas deberían exponerse dentro de los gastos de comercialización, por cuestiones del trabajo de seminario decidimos mostrarlas de manera separada, aclarando además que las amortizaciones impositivas coinciden con las contables.

A partir del Resultado Contable obtenido del EE.RR., se deberá practicar los ajustes impositivos correspondientes para llegar a la Ganancia

Neta Imponible de 3° categoría, a la cual se le aplicará una alícuota proporcional del 35%, ya que como lo expresamos la S.A.U. tributará sus ganancias como una sociedad de capital incluida en el artículo 69 a).

Para los Ajustes Impositivos, vamos a suponer que:

✓ Los Honorarios a Directores fueron asignados individualmente por un importe de \$12.500 por cada uno. Como ya explicamos el número mínimo de estos de acuerdo a la Ley General de Sociedades son 3, y por lo tanto el valor total sería de \$37.500. conforme a la LIG en cuanto a su limitación.

En el caso de que el Socio Único también revista la calidad de Director, los honorarios que se le asigne constituyen para él una ganancia de cuarta categoría, la cual deberá ser incluida en su Declaración Jurada personal.

✓ Consideramos que el Contribuyente, prestó dinero en efectivo en el mes de Septiembre por una suma de \$30.000 a 30 días a un tercero que no está relacionado con el giro habitual de sus negocios. De acuerdo al art. 73 se presume que existen interés que son materia imponible. La Tasa del BCRA es del 25,13% semestral para Operaciones entre 60 a 89 días siendo mayor a la variación del índice de precios al por mayor con más el 8% previsto. El Cálculo sería el siguiente:

Interés =  $(\$30.000 \times 25,13\%) / 6 \text{ meses} = \$1,257 \rightarrow \$1.260$  aproximadamente.

A continuación resumimos los ajustes impositivos en el siguiente papel de trabajo:

<b>Determinación del Impuesto a las Ganancias</b>	<b>Columna I</b>	<b>Columna II</b>
Resultado Contable		\$70.940
Deducción de honorarios	\$37.500	
Disposición de fondos		\$1.260
<b>Resultado Impositivo</b>	<b>\$34.700</b>	

*Fuente: Elaboración Propia*

Respecto del concepto de Impuesto de Igualación, otros de los elementos distintivos definidos en este trabajo, sería de aplicación para la S.A.U., al ser una Sociedad de Capital incluida en el art. 69 a), en el caso que se distribuyan utilidades por encima de las ganancias determinadas por aplicación de la LIG. De todas maneras en esta aplicación práctica consideramos que no hay distribución de utilidades.

La novedad del tratamiento impositivo en la S.A.U. es que a la Ganancia Neta Imponible que en este caso es de \$34.700, se le aplicará el 35% conforma al art.69 a). El cálculo sería el siguiente:

$$\$34.700 \times 35\% = \$12.145$$

<b>Impuesto a las Ganancias (35%)</b>	<b>\$12.145</b>
---------------------------------------	-----------------

*Fuente: Elaboración Propia*

### **3. Liquidación en impuesto sobre los bienes personales: Régimen vigente y tratamiento como S.A.U.**

En este punto se plantearan los dos escenarios de tributación, desarrollados en el presente trabajo, los cuales son:

- ✓ Régimen Vigente: el contribuyente continuara determinando el impuesto, tratándose como una empresa unipersonal
- ✓ El contribuyente inscribe como SAU: en este caso, tributara la Sociedad como Responsable Sustituto del socio.

Para el desarrollo de las alternativas, y con motivo de exponer las diferencias entre una liquidación y la otra, se tomara como premisa que el contribuyente, persona física, no posee bienes de su propiedad, por lo tanto, solo se consideraran los bienes que se encuentran afectados a la explotación.

#### **3.1. Impuesto sobre los Bienes Personales conforme al Régimen Vigente**

Para determinar el impuesto de los Bienes Personales, se toma como punto de partida la información provista por el contribuyente y se aplica

el procedimiento ya explicado en el punto 5.6.b) del Capítulo II del presente trabajo.

Se expone los bienes y deudas afectados a la actividad que se utilizaran para determinar el impuesto determinado del presente tributo.

Activo	31/12/2014	31/12/2015
Dinero en Efectivo	\$13.000	\$21.000
Dinero en Bancos	\$23.000	\$36.000
Bienes Afectados a la Explotación	\$60.000	\$150.000
Total de Activos	\$96.000	\$207.000
Pasivos	31/12/2014	31/12/2014
Proveedores	\$8.000	\$15.000
Total de Pasivos	\$8.000	\$15.000

*Fuente: Elaboración Propia*

Para determinar el impuesto, se debe tener en cuenta que los bienes de la empresa unipersonal, deberán ser valuados conforme al artículo 4 de la Ley de impuesto a la ganancia mínima presunta. El mencionado artículo establece que por los bienes se computara el valor residual de los mismos. Por lo tanto:

Bienes	Cantidad	Valor Inicial	Valor Residual (%)	Valor Residual (\$)
Horno Pizzero	1	\$ 4.800	40	\$ 1.920
Heladera Exhibidora	1	\$ 12.000	40	\$ 4.800
Freezer Grande	1	\$ 8.500	40	\$ 3.400
Maquina Feteadora	1	\$ 7.600	40	\$ 3.040
Licuadora	1	\$ 500	40	\$ 200
Mesa	45	\$ 13.500	40	\$ 5.400
Silla	120	\$ 10.800	40	\$ 4.320
Exhibidora Grande	1	\$ 2.300	40	\$ 920
Horno Industrial	1	\$ 8.300	80	\$ 6.640
Fritera con Carlitera	1	\$ 2.200	80	\$ 1.760
Heladera Exhibidora	1	\$ 6.000	80	\$ 4.800
Freezer Grande	1	\$ 8.500	80	\$ 6.800
Freezer Chico	1	\$ 6.300	80	\$ 5.040
Maquina Feteadora	1	\$ 7.600	80	\$ 6.080
Microonda	2	\$ 400	80	\$ 3.200
Licuadora	1	\$ 500	80	\$ 400

Pocesadora	2	\$ 1.800	80	\$ 1.440
LCD 32"	2	\$ 12.000	80	\$ 9.600
Aire Acondicionado	1	\$ 30.500	80	\$ 24.400
Exhibidora Grande	1	\$ 2.300	80	\$ 1.840
<b>Total</b>		<b>\$ 150.000</b>		<b>\$ 96.000</b>

*Fuente: Elaboración Propia*

En consecuencia, los valores que se tendrán en cuenta a fines de efectuar la liquidación del respectivo gravamen son:

Por los bienes afectados a la explotación será de \$96.000.

El dinero en efectivo y el depositado en banco se computan por el valor a la fecha de cierre, por ende se utilizaran los valores de \$21.000 y \$36.000 respectivamente.

Los pasivos se consideran que son los devengados y no exigibles al 31/12/2015, entonces su valor a computar será de \$15.000

En efecto, para calcular la Base Imponible sujeta al gravamen se procede de la siguiente manera:

Detalle			
ACTIVO			
	Dinero en Efectivo	\$21.000	
	Dinero en Banco	\$36.000	
	Bienes de la Explotac.	\$96.000	
Total Activo		\$153.000	\$153.000
PASIVO			
	Proveedores	\$-15.000	
Total Pasivo		\$-15.000	\$-15.000
Subtotal			\$138.000
Bienes del Hogar			\$6.900
Base Imponible			\$144.900
Mínimo Exento			\$305.000
Alícuota			-
Impuesto Determinado			Exento

*Fuente: Elaboración Propia*

### 3.2. Impuesto sobre los Bienes Personales en la SAU

Con motivo de desarrollar la determinación pertinente, cabe destacar que, como se trató en el trabajo, éste tipo societario sería tomado como una Sociedad Anónima, por ende, correspondería que el tratamiento sea conforme a ese tipo. En efecto, hay que remarcar que la Sociedad Anónima como tal, no es sujeto pasivo del impuesto, sino que queda alcanzada por el régimen de responsable sustituto, mediante el cual determinara el valor de las participaciones e ingresara el gravamen, sustituyendo al socio, quedándose con el derecho de exigirle el pago al mismo.

Luego de realizar dichas aclaraciones, en el presente caso, para valuar las participaciones (en este caso la del único socio), se deberá partir del Estado de Situación Patrimonial de la Sociedad, transcribiendo los datos provistos por el titular, el estado sería el siguiente:

	<u>31/12/2015</u>	<u>31/12/2014</u>		<u>31/12/2015</u>	<u>31/12/2014</u>
<b>1.Activo</b>			<b>2.Pasivo</b>		
1.1.Activo Corriente			2.1.Pasivo Corriente		
1.1.1.Disponibilidades			2.1.1.Deudas Comerciales		
1.1.1.1.Caja	\$ 21.000	\$ 13.000	2.1.1.1.Proveedores	\$ 15.000	\$ 8.000
1.1.1.2.Bancos	\$ 36.000	\$ 23.000	Total Pasivo Corriente	\$ 15.000	\$ 8.000
Total Activo Corriente	\$ 57.000	\$ 36.000	Total Pasivo No Corriente	\$ 0	\$ 0
1.2.Activo no Corriente			<b>3.Patrimonio Neto</b>	\$ 138.000	\$ 64.000
1.2.1.Bienes de Uso	\$ 96.000	\$ 36.000			
Total Activo no Corriente	\$ 96.000	\$ 36.000			
<b>Total Activo</b>	<b>\$ 153.000</b>	<b>\$ 72.000</b>	<b>Total Pasivo + Patrim. Neto</b>	<b>\$ 153.000</b>	<b>\$ 72.000</b>

*Fuente: Elaboración Propia*

Para determinar la Base Imponible sujeta al gravamen, en este caso, se valúa el Patrimonio Neto de la sociedad, que surge del balance cerrado al 31/12 del periodo fiscal que se liquida, que se encuentra detallado anteriormente. Como en el presente caso, no exhibe supuestos en los cuales haya aumentos o disminuciones de capital, el valor expuesto se toma en cuenta para la liquidación correspondiente. Por lo expuesto anteriormente, el tratamiento sería el siguiente:

Detalle		
ACTIVO		
	Caja	\$21.000
	Bancos	\$36.000
	Bienes de Uso	\$96.000
Total Activo		\$153.000
PASIVO		
	Proveedores	\$-15.000
Total Pasivo		\$-15.000
Base Imponible		\$138.000
Alícuota		0,5%
Impuesto Determinado		\$690

*Fuente: Elaboración Propia*

En este caso el Impuesto sobre los bienes personales sobre la participación en la S.A.U del socio único sería de \$690, el cual sería retenido por la sociedad, quien debería ingresar el tributo.

## CONCLUSION

De lo expuesto y analizado en el presente Trabajo de Seminario, se pueden realizar las siguientes conclusiones:

### Aspectos Legales:

➤ Desde el punto de vista legal, la figura de la S.A.U. protege el patrimonio personal del Único Socio, al diferenciarlo del capital de la sociedad y por ende limitar su responsabilidad, lo que configura un aspecto positivo de este nuevo tipo societario.

➤ Como consecuencia de la aparición de la S.A.U. disminuirán los casos en que una S.A. o una S.R.L. incorporan socios con mínima participación.

➤ Teniendo en cuenta su Administración y Fiscalización, es una figura que tendrá las mismas exigencias que una S.A. en cuanto a control estatal se refiere, sumado con el requisito de la cantidad mínima de un directorio y una sindicatura colegiada, constituyendo un verdadero obstáculo para aquellas personas que quisieran emprender un pequeño negocio.

### Aspectos Impositivos:

➤ En el análisis del Impuesto a las Ganancias la S.A.U. podrá deducir honorarios a directores, también será objeto de análisis la disposición de fondos y eventual impuesto de igualación. Con respecto a las alícuotas, se apartará de las progresivas para darle lugar a la proporcional e igual al

35% del resultado sujeto a impuesto, lo que representa un elemento nocivo para el contribuyente, como quedó evidenciado en la aplicación práctica. En cuanto a las deducciones, las S.A.U. podrán deducir sólo los gastos reales y no se tendrán en cuenta las deducciones personales como sí ocurría en la Empresa Unipersonal.

➤ En lo que al impuesto sobre los bienes personales se refiere, cuando hablábamos de una persona física que poseía una Empresa Unipersonal, nos encontrábamos frente a un mínimo exento, y en caso de corresponder, la determinación del impuesto estaba sujeta a una alícuota progresiva, pero en la S.A.U. tal situación no se presenta ya que la misma está sujeta a una alícuota proporcional y equivalente al 0,5% de su patrimonio sin gozar de un mínimo exento.

➤ Otro punto que genera confusión en la S.A.U. es la aplicación del régimen de Responsable Sustituto en bienes personales, ya que la sociedad pagará el impuesto por el único socio y podrá luego solicitar su reintegro, situación que deja al socio en la calidad de deudor y acreedor simultáneamente.

# **Anexo**

## Anexo 1

### Trámite de inscripción de una S.A.U.

Para inscribir una sociedad anónima unipersonal se tienen en cuenta los mismos requisitos que para una sociedad anónima, con la salvedad de algunas particularidades. El trámite de inscripción es iniciado en la Dirección de Personas Jurídicas en la sección Sociedades Comerciales (previa reserva de nombre a través del formulario N° 20).

Requisitos para iniciar el trámite:

1. Formularios N° 21 de inicio de trámite.
2. Constancia de Reserva de nombre.
3. Acta constitutiva y Estatuto social por instrumento público o privado con firmas certificadas por Escribano Público.
4. Boleta de depósito que acredite el Pago de la Tasa retributiva de servicios por Conformidad administrativa para funcionar en jurisdicción de la Provincia: \$500. (Ley 5636, art. 34, inc. 2°.)
5. Boleta de depósito que acredite el Pago de la Tasa retributiva de servicios por Conformidad administrativa sobre capital (Art. 34, inc.1°):
  - Hasta \$17.000: \$100.-
  - De \$17.001 hasta \$50.000: \$500.-
  - De \$50.001 hasta \$500.000: \$1.500.-
  - De \$500.001 en adelante: \$2.500.-
6. Tasa General de actuación de \$1 por cada hoja (Art. 13 de la Ley 5636.)
7. Formulario N° 30 Verificación de domicilio de sede social por la Dirección de Personas Jurídicas.

8. Título de propiedad del inmueble que se constituye en sede de la persona jurídica en formación; o contrato que habilite a la sociedad para el uso y goce del mismo, o en su caso, autorización expresa del titular de dicho derecho para que la sociedad constituya su sede social en dicho domicilio debiendo este último acreditar también tal calidad. .

9. Carpeta tamaño oficio para formar el correspondiente legajo.

Datos a tener en cuenta al momento de la inscripción

El capital mínimo debe ser mayor o igual a \$100.000 y su integración debe ser total al momento de la inscripción, es decir, debe estar integrado en un 100%. Además debe contar con una sindicatura colegiada y un directorio colegiado, es decir, mayor a tres integrantes.

## ÍNDICE BIBLIOGRAFICO

### **a) General:**

ANDRADE, Jorge, FROLICH, Ricardo, SOLER, Osvaldo, Derecho Tributario- Teoría General, Ediciones la Ley, (Buenos Aires, 1993).

DREILING, Paola Elizabeth, FELIX, José Rolando, Sociedades de Hecho y Empresas Unipersonales: Análisis Integral, Ediciones La Ley, (Buenos Aires, 2012).

JARACH, Dino, Impuesto a los Réditos, s.d.

NISSEN, Ricardo Hugo, Curso de Derecho Societario, Ediciones Astrea, (Buenos Aires, 1998).

PARADA, Ricardo, ERRECABORDE, José, CAÑADA, Francisco, Código de Comercio de la República Argentina, 3ª Edición Universitaria, Ediciones Errepar (Buenos Aires, 2007)

PIAGGI de VANOSSI, Ana Isabel, Estudios Sobre la Sociedad Unipersonal, Editorial Depalma, (Buenos Aires, 1997).

### **b) Especial:**

Código Civil y Comercial de la Nación, (N° 26.994, t.o. 2015)

DIEZ, Gustavo, Impuesto a las Ganancias, Ediciones la Ley, 1º Edición, (Buenos Aires, 2004).

Ley de Impuesto a las Ganancias (N° 20.628, t.o. 1973)

Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales (N° 23966, t.o. 1997 y modif)

Ley General de Sociedades (N° 19.550, t.o. 1984)

RAJMILOVICH, Darío, Manual de Impuesto a las Ganancias, Ediciones La Ley, (Buenos Aires, 2013).

REIG, Enrique Jorge, Impuesto a las Ganancias, Editorial Errepar, (Buenos Aires, 2011).

ROMANO, Germán, Cuadernillo Teoría: Valuación de Bienes de Cambio en el Impuesto a las Ganancias, Teoría y Técnica Impositiva I, Fac. de Ciencias Económicas, U.N.T., (Tucumán, 2014).

ROMANO, Germán, Guía de Estudio: Impuesto Sobre los Bienes Personales, Teoría y Técnica Impositiva I, Fac. de Ciencias Económicas, U.N.T., (Tucumán, 2014).

**c) Otras Publicaciones:**

Consulta a Bases de Información en internet:

Circular AFIP, Sociedad conyugal. Aclaraciones respecto del tratamiento impositivo a dispensar a las rentas pertenecientes a cada uno de sus componentes, (N°8, 2011).

Dictamen D.A.L., Inscripción menores de edad, (N° 20, 1994)

Ley de Sociedades Comerciales (N° 19550, t.o. 1984)

[www.infojus.gov.ar](http://www.infojus.gov.ar) (17/09/2015)

[www.biblioteca.jus.gov.ar](http://www.biblioteca.jus.gov.ar) (19/09/2015)

[www.infoleg.gov.ar](http://www.infoleg.gov.ar) (23/09/2015)

[www.lanacion.com.ar](http://www.lanacion.com.ar) (30/09/15)

## **INDICE ANALITICO**

	<b>Pág.</b>
Resumen.....	1
Prólogo.....	4
Introducción.....	6

### **Capítulo I**

#### **La Empresa Unipersonal**

1.- Concepto y Antecedentes.....	8
2.- Enfoque Jurídico.....	10
3.- Jurisprudencia.....	19

### **Capítulo II**

#### **El Impuesto a las Ganancias y a los Bienes Personales en la Empresa Unipersonal y en la Sociedad Anónima**

1.- Aspectos teóricos generales del Impuesto a las Ganancias.....	22
2.- Sujetos Pasivos del Impuesto a las Ganancias.....	35
3.- Ganancias y Deducciones de la tercera Categoría.....	46
4.- Determinación y Atribución de la renta en la Empresa Unipersonal y en la S.A.....	51
5.- El Impuesto sobre los Bienes Personales en la Empresa Unipersonal y en la S.A.....	57

### **Capítulo III**

#### **El Impacto Tributario del nuevo Código Civil y Comercial en la S.A.U.**

1.- Antecedentes, motivos y características de la unificación.....	70
--	----

2.- Modificaciones relevantes Código Civil y Comercial.....	75
3.- El Impacto Tributario de las modificaciones del Código Civil y Comercial.....	82
4.- La Situación Impositiva en Ganancias de la SAU ante la unificación del Código Civil y Comercial.....	87
5.- La Situación Impositiva en Ganancias de la SAU ante la unificación del Código Civil y Comercial.....	90

## **Capítulo IV**

### **Aplicación Practica**

#### **Explotación Unipersonal de un Bar**

1.- Características de la Explotación: Servicio de Bar.....	92
2.- Liquidación en el Impuesto a las Ganancias: Régimen Vigente y tratamiento como S.A.U.....	100
3.- Liquidación en el Impuesto sobre los Bienes Personales: Régimen Vigente y tratamiento como S.A.U.....	107
Conclusión.....	112
Anexo.....	114
Índice Bibliográfico.....	117
Índice Analítico.....	119