

EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN ARGENTINA

Tomo I

Serie Plan Estratégico

2021

2025

Autoridades

Presidencia de la Nación: Dr. Alberto Fernández

Vicepresidencia de la Nación: Dra. Cristina Fernández de Kirchner

Ministerio de Economía: Abog. Sergio Tomás Massa

Administración Federal de Ingresos Públicos: Cont. Páb Carlos Daniel Castagneto

Dirección General Impositiva: Abog. Virginia María García

Dirección General Aduanas: Abog. y Cont. Páb. Guillermo Michel

Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social: Lic. Mara Ruiz Malec

Subdirección General de Planificación: Mg. Anibal Jorge Sotelo Maciel

EL IMPUESTO A LA GANANCIAS EN ARGENTINA. Tomo I
Serie Plan Estratégico 2021-2025

Año 2 Nº 5

Director de la Serie:

Mg. Aníbal Jorge Sotelo Maciel

Coordinador de la Serie:

Lic. Alfredo Iñiguez

Autores:

Cont. Púb. Pablo Ernesto Gallo

Lic. Mateo Bork

Lic. Nicolás Dinerstein

Lic. María Iglesia

Administración Federal de Ingresos Públicos - AFIP

Subdirección General de Planificación – SDG PLA

Dirección de Coordinación de Investigaciones Tributarias, Aduaneras y de la Seguridad Social -

DICITA

¿Cómo citar este material?

Gallo, Pablo; Bork, Mateo; Dinerstein, Nicolás y Iglesia, María (2023). “El Impuesto a las Ganancias en Argentina. Tomo I”. Serie Plan Estratégico 2021-2025. Administración Federal de Ingresos Públicos.

Fecha de publicación: diciembre de 2023

EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN ARGENTINA¹

¹ Las ideas desarrolladas en el documento son de exclusiva responsabilidad de sus autores y no comprometen la posición oficial de la Administración Federal de Ingresos Públicos. Los autores agradecen los comentarios de Alfredo Iñiguez, Rubén Parada y Darío González. Se agradece además al personal de la Departamento Centro de Documentación Institucional y Biblioteca de la AFIP y del Centro de Documentación e Información (CDI) del Ministerio de Economía de la Nación.

Contenido

Introducción	9
Evolución histórica del impuesto	19
Los inicios	19
Del Impuesto a los Réditos al Impuesto a las Ganancias .	32
El Impuesto a las Ganancias en el nuevo siglo en la Argentina.....	44
Recuadros	50
Principales modificaciones recientes en el Impuesto a las Ganancias (hasta 31 de diciembre de 2022)	50
Tratamiento de los dividendos en el impuesto a la renta en Argentina.....	51
Tratamiento de las ganancias de capital y renta financiera	54
El impuesto a la renta normal potencial de la tierra.....	59
Ganancia Mínima Presunta como complemento del Impuesto a las Ganancias.....	64
Exenciones a los jueces y algunos tratamientos particulares	65
Características del Impuesto a las Ganancias en Argentina 68	
Elementos que conforman el impuesto	68
Clasificación de las rentas	72
Deducciones.....	79
Exenciones	84
Base imponible.....	87
Alícuota	87
Año fiscal	92
Criterio de imputación	93
Compensación de pérdidas (Quebrantos)	94

Liquidación y pago	95
Impacto de las últimas reformas: una primera aproximación	101
<i>Personas humanas</i>	102
<i>Sociedades</i>	107
Conclusiones	111
Referencias bibliográficas	116

Introducción

El Impuesto a las Ganancias es un gravamen nodal del sistema tributario argentino, al igual que en casi todos los países del mundo. Para comprender sus principales características se requiere efectuar un abordaje desde distintos tópicos.

En este estudio se asumió esa complejidad y se lo dividió en dos etapas. En la primera, que es la que aquí se publica, se analiza al impuesto desde su creación en la década de 1930 del Siglo XX, las adecuaciones realizadas a lo largo de su aplicación en Argentina y sus características actuales.

En la segunda, se procura comprender cuáles son los aspectos teóricos más relevantes, las distintas técnicas aplicables y cómo está el estado de debate sobre aspectos destacados de su instrumentación a nivel internacional. Al mismo tiempo, se describe cómo se tradujo la revisión de su concepción en los últimos tiempos en aquellos países donde esta imposición adquiere un rol protagónico, esto es, en los países centrales.

El debate actual está impregnado de la tensión globalización – Estado Nación, por la existencia de países o regiones de baja o nula tributación que tienden a erosionar la base imponible del impuesto como, por ejemplo, a través de las deslocalizaciones (totales o parciales) del proceso productivo, y por cambios de residencia fiscal de las personas humanas y del lugar de radicación de las sociedades.

La imposición a la renta es consecuencia del avance del capitalismo como modo de producción porque requiere, como condición necesaria, la existencia de un excedente que se pueda constituir como materia imponible. No es casual que se reconozca como primera experiencia de aplicación de un

impuesto a la renta a la Gran Bretaña que consolidaba la primera Revolución Industrial entre fines Siglo XVIII y principios del XIX, aunque rigió por muy pocos años (Barreix, Bes y Roca, 2010).

Sevilla Segura (2006) considera que la adopción de la renta como indicador de la capacidad de pago es una invención relativamente reciente. Para ello desarrolló el devenir histórico desde la imposición patrimonial sobre la propiedad de la tierra y el ganado a la imposición a la renta, inscribiendo en su reconstrucción histórica las tendencias del pasaje desde la imposición de base cédular a la imposición global en el impuesto a la renta.

En su investigación, Sevilla Segura (2006) encontró que, hasta el siglo XVII, la manifestación más notoria de la riqueza era la propiedad de la tierra. Así, los sistemas fiscales se estructuraron primeramente en función de este indicador y gravaron a los propietarios en función de la superficie en términos patrimoniales, con impuestos aplicados sobre el stock y no sobre los flujos. Sin embargo, las diferencias de productividades de las distintas tierras volvían imperfecta la distribución del monto de los impuestos. De esta manera, se explica el pasaje a una imposición según el valor de la producción.

Ya en el Siglo XIX con los planteos de David Ricardo se hizo evidente que este último criterio continuaba presentando inconvenientes dado que las tierras más productivas necesitaban menos gastos en insumos para alcanzar el mismo nivel de producción lo que originaba —en función de la diferente calidad de la tierra— distintos productos netos. Este hecho generó la adopción de la imposición en función del nivel del producto neto en vez del surgido del valor de la

producción. Así se fue configurando el impuesto a la renta. Con el paso del tiempo y ya entrado el Siglo XX las técnicas se fueron perfeccionando; se diferenció a los sujetos en Personas Físicas y Jurídicas, con formas de determinación del impuesto distintas. Al principio era cedular, al gravar cada fuente por separado, con el tiempo se integraron las fuentes y se complementaron las imposiciones a los sujetos y en otros casos se diferenció las fuentes del trabajo y el capital (el sistema dual), entre otras técnicas aplicadas a lo largo del tiempo. A su vez, en la última centuria se produjeron vaivenes en las alícuotas aplicadas, que incluyeron, por un lado, tasas marginales muy elevadas, con el acento puesto en la incidencia distributiva, preponderantemente cuando las crisis y las guerras lo requerían y, por el otro, tasas planas cuando primaba la justificación apoyada en la eficiencia recaudatoria.

Para entender el Impuesto a las Ganancias que rige en la actualidad en Argentina es necesario comprender tanto su devenir histórico como las características que tiene este tipo de gravamen en los demás países.

En la historia argentina, esta forma de imposición fue un debate muy presente con varios proyectos de ley no sancionados en las primeras décadas del Siglo XX, hasta que se creó, con el nombre de Impuesto a los Réditos, a principios de la década de 1930. Tuvo una serie de modificaciones en los 40 años que rigió, hasta que se lo reemplazó por el actual Impuesto a las Ganancias, el cual también se fue adecuando a lo largo de sus 50 años de vigencia. Prácticamente no hubo gobierno que no dispusiera algún cambio en los elementos que conforman el gravamen.

En sus más de 90 años de existencia en nuestro país, al impuesto a la renta le cupo un lugar muy destacado en la

estructura, pero nunca fue el principal tributo en términos de recaudación. Antes de que empiece a regir, el que más ingresos obtenía era Aranceles de Importación; en la década de 1930 fue Impuestos Internos; desde mediados de 1940 fue Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social, que fue el de mayor aporte hasta el año 1981 cuando pasó a ser el IVA². A partir de allí se alternaron Aportes y Contribuciones e IVA como los tributos de mayor recaudación, hasta que a principios de la década de 1990 se consolidó el IVA como el más relevante del sistema tributario argentino, universalización de la base y unificación y elevación de alícuota mediante, de manera ininterrumpida hasta la actualidad.

Argentina estableció un sistema híbrido y aplica la teoría de la fuente para las Personas Humanas (PH) y la teoría del balance para las Sociedades. Las PH tributan por las ganancias cuya fuente cumple determinadas características que garantizan la reproducción de la renta. Las sociedades, en cambio, tributan por la totalidad de las ganancias, cualquiera sea su origen y aun cuando no exista habitualidad en la operación o se consuma la fuente que la genera. El impuesto alcanza a toda ganancia neta que produce un incremento en la riqueza, tanto cuando se destina al consumo como al aumento del capital.

Las rentas pueden clasificarse de acuerdo al vínculo entre el titular y la fuente productora de ganancias. La clasificación en categorías no implica que se trate de un impuesto cédular. Se trata de un impuesto global que clasifica las rentas por razones ajenas a la liquidación del tributo, como son los

² Este cambio se produjo como consecuencia de la sustitución de las Contribuciones Patronales por una modificación del IVA que implicó la elevación de la alícuota al 20% y la ampliación de la base imponible.

objetivos de técnica legislativa, de criterios de imputación y de diferenciación en su tratamiento.

En las Personas Humanas se trata de un impuesto personal ya que contempla la totalidad de las rentas y admite deducciones en función de las características personales del contribuyente —y su familia—. En las Sociedades, es un impuesto real y grava las rentas con independencia de las personas que poseen el goce efectivo de las mismas.

El principio de renta mundial se aplica para los sujetos residentes o radicados en el país, que tributan por la totalidad de sus rentas. Mientras que los sujetos residentes o radicados en el exterior (beneficiarios del exterior) sólo tributan por las rentas obtenidas en el país de acuerdo con el principio territorial.

En fecha reciente se efectuaron modificaciones en este impuesto que generaron cambios relevantes en su instrumentación. Por el lado de Sociedades, en el año 2021 se introdujo una tabla de alícuotas marginales progresivas en función de la ganancia imponible que tuvo como resultado tasas efectivas diferenciadas según se trate de pequeñas, medianas y grandes empresas (si aceptamos que a mayor tamaño de empresa mayor volumen de ganancia). Así, para el año 2022 la tasa media efectiva fue de 33,37%; pero el promedio simple fue de 26,69% y la mediana fue de 25%.

De esta forma, a las micro y pequeñas empresas les recayó la tasa del 25% (el 58,50% de las empresas con montos efectivos de impuesto determinado estuvieron en el tramo inicial) y las medianas tuvieron, en su gran mayoría tasas inferiores al 30%. Al mismo tiempo, las empresas con mayor volumen de ganancia, esto es, las grandes y algunas medianas, entraron

en el tercer tramo con tasas efectivas levemente inferiores al 35%. Así se logró reducir significativamente la carga tributaria de la mayoría de las sociedades, sin afectar la recaudación del impuesto, porque el 5% de las empresas de mayor tamaño aportan el 85% de los ingresos obtenidos mediante el componente Sociedades del impuesto.

Por el lado de Personas Humanas, se consideró, con consenso en diversos actores de la sociedad civil, que el impuesto alcanzaba una proporción de asalariados y jubilados muy elevada (que llegó a superar el 20% del total). Para intervenir sobre este asunto, luego de algunas medidas que alteraron la técnica del impuesto con una deducción mensual en un impuesto de determinación anual, se tomó la decisión de disponer de un mínimo no imponible elevado (180 Salarios Mínimos Vitales y Móviles anuales) para los ingresos de los asalariados y jubilados, de manera tal de alcanzar a menos del 1% de este conjunto de personas. Esta modificación en la determinación anual del impuesto empieza a regir en el ejercicio 2024 para los asalariados y jubilados, solo para la fuente salario/haber. Las restantes fuentes siguen gravadas por el Impuesto a las Ganancias.

La imposición a la renta está presente, de diversas formas y técnicas, en todos los países del mundo. A mayor desarrollo económico y social de un país, mayor es la relevancia del impuesto a la renta en la estructura tributaria. Esto no significa la existencia de un orden causal, sólo verifica una elevada correlación entre desarrollo y tributación a la renta. Por cierto, se puede considerar que esta observación parte de una tautología: cuanto más desarrollado es un país, mayor excedente se genera, más altos ingresos tienen sus ciudadanos y, por lo tanto, mayor base imponible potencial. Dependerá luego de la voluntad y condiciones políticas para

aplicar impuestos de este tipo, que se definirá por las alícuotas a aplicar y la cantidad de exenciones y exclusiones del alcance del impuesto a determinar.

En la misma dirección, es conveniente contemplar las diferentes estructuras sociales entre los países desarrollados y subdesarrollados para comprender que estos impuestos deben tener características diferentes, adecuadas a las condiciones materiales de cada sociedad.

Recaudación tributaria por materia gravada en % del PBI. Año 2021 (o último disponible)

País	Total	Ingresos	Seguridad Social	Impuestos sobre la nómina	Propiedad	Bienes Y Servicios	Otros
Dinamarca	46,9	30,7	0,1	0,3	1,9	13,9	0,0
Noruega	42,2	20,4	9,7	0,1	1,2	10,9	0,0
Nueva Zelanda	33,8	19,3	0,0	0,0	1,9	12,6	0,0
Islandia	35,1	17,5	3,0	0,3	2,1	11,8	0,4
Australia	28,5	16,8	0,0	1,3	2,9	7,6	0,0
Canadá	33,2	16,4	4,8	0,8	4,0	7,3	0,0
Finlandia	43,0	15,5	12,0	0,0	1,5	14,0	0,0
Suecia	42,6	15,4	9,0	5,2	1,0	12,0	0,0
Bélgica	42,0	15,0	12,9	0,0	3,6	10,6	0,0
Luxemburgo	38,6	14,6	10,6	0,0	4,0	9,3	0,0
Italia	43,3	13,8	13,5	0,0	2,5	12,2	1,3
Suiza	28,0	13,3	6,8	0,0	2,2	5,5	0,1
Alemania	39,5	12,9	14,9	0,0	1,2	10,5	0,0
Austria	43,5	12,8	15,4	2,8	0,6	11,6	0,2
Estados Unidos	26,6	12,8	6,3	0,0	3,0	4,1	0,0
Reino Unido	33,5	12,6	6,7	0,1	3,8	10,3	0,0
Países Bajos	39,7	12,5	13,1	0,0	1,7	12,2	0,1
Francia	45,1	12,0	14,8	1,8	3,8	12,2	0,4
Israel	32,2	11,7	5,0	0,9	3,6	11,0	0,0
España	38,4	11,4	13,7	0,0	2,7	10,5	0,0
OECD – Promedio	33,6	11,3	9,2	0,5	1,9	10,6	0,2
Irlanda	21,1	10,5	3,2	0,2	1,1	6,0	0,0
Japón	33,2	10,1	13,4	0,0	2,7	6,9	0,1
Corea	29,9	9,9	7,8	0,1	4,5	6,9	0,6
Lituania	32,8	9,8	10,3	0,0	0,3	12,3	0,0
Portugal	35,8	9,4	10,6	0,0	1,6	13,8	0,3
Chile	22,2	8,5	1,2	0,0	1,1	11,8	-0,3
Estonia	33,5	8,4	11,6	0,0	0,2	13,4	0,0
Grecia	39,0	8,1	12,8	0,0	3,0	15,1	0,0
Brasil	33,5	8,0	8,0	0,5	1,6	15,0	0,3
Polonia	36,8	8,0	13,0	0,6	1,3	13,9	0,0
Asia-Pacífico	19,8	7,7	1,7	0,1	0,7	9,7	0,2
Eslovenia	37,4	7,4	16,4	0,0	0,6	13,0	0,0
México	16,7	7,3	2,3	0,3	0,3	6,2	0,3
República Eslovaca	35,8	7,2	15,7	0,0	0,5	12,4	0,0
Letonia	31,2	7,0	9,9	0,0	0,9	13,4	0,0
Perú	17,9	6,7	1,9	0,0	0,4	8,5	0,5
Hungría	34,0	6,4	10,1	1,0	0,9	15,6	0,0
Chequia	33,8	6,3	16,4	0,0	0,2	10,9	0,0
Colombia	19,5	6,2	1,9	0,3	1,7	8,4	0,9
África	15,6	5,8	1,4	0,1	0,3	8,0	0,2
América Latina y el Caribe	21,7	5,7	3,7	0,2	0,9	10,8	0,3
Turquía	22,8	5,5	6,5	0,0	1,0	9,6	0,2
Costa Rica	24,2	5,2	8,1	1,4	0,5	8,7	0,4
Argentina	29,1	5,1	5,2	0,0	3,1	15,6	0,2
Paraguay	14,0	2,6	3,8	0,0	0,2	7,3	0,1

Fuente: DICITA-SDG PLA- AFIP con base en datos de la OCDE.

El impuesto a la renta tiene entre sus efectos económicos virtuosos la progresividad de la imposición. Si bien no es el más progresivo, es el que aporta mayor progresividad a la estructura, porque conjuga una incidencia distributiva positiva con elevados niveles de captación de excedente y por

tanto de obtención de recaudación, aplicado sobre contribuyentes con alta capacidad contributiva.

A su vez, es un impuesto con dificultades para la administración tributaria porque tiene una elevada brecha fiscal, tanto por el incumplimiento (básicamente la evasión) de los sujetos gravados, como por la existencia de huecos normativos que habilitan el no pago del impuesto amparados en la ley. Estos dos elementos —la brecha de cumplimiento y la brecha normativa— determinan desafíos para los Estados alrededor del mundo. Estos retos se relacionan con los cambios en la organización de la producción y el trabajo a nivel mundial y con la proliferación de exenciones, deducciones y otros beneficios que reducen el potencial recaudatorio y redistributivo del tributo (Barreix et al., 2017).

Los paradigmas tributarios a nivel internacional, específicamente en el ámbito del impuesto sobre la renta, han sido tradicionalmente fundamentados en los conceptos de residencia y fuente. Sin embargo, en el contexto de la globalización, ambos conceptos han experimentado una pérdida de robustez. La noción de residencia se ha vuelto difusa debido a la presencia de empresas interconectadas que operan en diversas partes del mundo, pero forman parte de un mismo grupo empresarial. Simultáneamente, el principio de la fuente ha perdido efectividad debido a las estrategias sofisticadas de transferencia de ganancias, las cuales se camuflan como transacciones legítimas entre empresas relacionadas, pero que se encuentran en diferentes jurisdicciones.

La complejidad de las estructuras corporativas y los canales de información ha permitido a las empresas diseñar estrategias de planificación fiscal con el objetivo de reducir las cargas

impositivas, escenarios que ejercen presión sobre los diseños de los sistemas tributarios en cada país. Los nuevos desarrollos sectoriales, como los servicios digitales, presentan desafíos adicionales que dificultan el rastreo de transacciones que ocurren dentro de las fronteras nacionales.

En un contexto en el que los países mantienen sus propias jurisdicciones soberanas sin avanzar hacia una estrategia coordinada, esta situación ha llevado a una competencia para proteger sus bases imponibles. Para garantizar la sostenibilidad, los enfoques supranacionales son esenciales en la tributación basada en la fuente y residencia. Estos enfoques deben minimizar los efectos primarios y secundarios de la planificación fiscal, así como la competencia estratégica entre Estados por la base imponible. Asimismo, deben facilitar la continuidad de los sistemas tributarios con aspiraciones progresivas.

El instrumental de la diplomacia y la coordinación internacional adquiere un nuevo tono y deviene en un instrumento más de la política tributaria. Establecer un límite a las tendencias “fratricidas” de las diversas jurisdicciones tributarias y reconducir la situación a un juego cooperativo de suma positiva se constituye en un nuevo objetivo estratégico de las administraciones tributarias y de los gobiernos que las desempeñan.

Evolución histórica del impuesto

Los inicios

Para llegar al Impuesto a las Ganancias tal como se lo conoce en la actualidad en la Argentina, se sucedieron en el país un devenir de intentos primero, y normativas diferentes después, que lo fueron erigiendo. En 1932, cuando fue implementado, este tributo surgió como un impuesto nacional a la renta.

Desde sus inicios, este impuesto fue concebido como directo y de vigencia temporal. De acuerdo con las disposiciones, el inciso 2 del artículo 64 de la Constitución Nacional de 1853 (actual artículo 75) establecía que corresponde al Congreso “imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Confederación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan”. No obstante, existe de manera ininterrumpida desde hace casi 90 años ya que desde su aplicación fue prorrogado sucesivamente.

Si bien Gaggero y Grasso (2005) identifican que existió un antecedente que data de 1821 —momento en el que se implementó lo que se denominó “contribución personal” —, el primer intento de poner en práctica el impuesto en el que coinciden varios autores es el proyecto de ley presentado en el Congreso en 1917. De esta manera, los primeros esbozos de este tributo en la historia se remontan a más de 100 años atrás.

Por aquellos años, Argentina enfrentaba un escenario complejo, entre otras cuestiones, por la posguerra de la Primera Gran Guerra. El empobrecimiento del comercio

internacional se tradujo en menores recursos fiscales para el país. Hasta ese entonces los principales ingresos se derivaban del comercio exterior, es decir, de las importaciones —en mayor medida— y también de las exportaciones.

Ante el encogimiento del comercio exterior, cobraron fuerza las ideas que reforzaban la necesidad de fortalecer los ingresos a través de otras fuentes fiscales:

“Las medidas tomadas por las administraciones radicales, entre 1916 y 1930 persiguieron como objetivo compensar la disminución de los recursos tradicionales mediante la creación de nuevos gravámenes o a través del aumento de tasas de los ya existentes”.

(Rapoport, 2003, pág. 150)

En este marco, en 1917, el Poder Ejecutivo envió el primer proyecto de ley presentado al Congreso. La iniciativa fue tratada en comisión, que incluso elaboró un proyecto propio, pero luego no fue tratada en el recinto (Reig, 2001).

Este primer proyecto, remitido por el presidente Hipólito Yrigoyen, buscó alcanzar a las personas físicas o jurídicas domiciliadas y radicadas en el país por la percepción de rentas líquidas generadas en el país como en el exterior; y a los no residentes en el país, por las rentas líquidas de bienes situados en el país (el criterio de renta mundial).

Existieron otros tres intentos de implementar el impuesto a la renta, antes de que finalmente el tributo fuera puesto en práctica en 1932. El segundo proyecto, enviado al Congreso en 1919 y tratado en sesiones extraordinarias en 1920, fue

aprobado en general, pero su tratamiento particular se postergó, no ocurrió y volvió a comisión.

Los otros dos proyectos que tampoco encontraron apoyo y no llegaron a ponerse en práctica fueron, por un lado, en 1922, el presentado por el Poder Ejecutivo y, por último, en 1924 la propuesta que se conoció como “proyecto Molina”:

“En 1922 el Poder Ejecutivo proyectó nuevamente un gravamen a las rentas, aun cuando limitado a las capitales mobiliarios, incluido en reformas a la ley de impuesto de sellos y anunciando que el gravamen sería una cédula dentro de un impuesto futuro a las rentas global que se establecerá más adelante; la Cámara de Diputados desdobló la iniciativa de la ley de impuesto de sellos y proyectó separadamente un impuesto mobiliario, que si bien obtuvo la aprobación de aquélla el Senado no llegó a considerarlo”.

“En 1924 fue presentado al Congreso el que fue conocido con el nombre de proyecto Molina, originado en el Ministro de Hacienda, señor Víctor M. Molina, que tampoco llegó a considerarse; en él se afirmaba que la introducción del gravamen tendía a que el sistema impositivo se halle a la altura del significado político y económico que tiene en el mundo la tributación, aparte de señalar los aspectos de equidad y elasticidad que caracterizan al impuesto como recurso fiscal”.

(Reig, 2001, pág. 22 y 23)

Finalmente, y tras la falta de concreción de estos proyectos, bajo el régimen del gobierno de facto presidido por José Félix Evaristo Uriburu, el 19 de enero de 1932 se implementó el

impuesto a la renta bajo la denominación de Impuesto a los Réditos. En ese momento las alícuotas eran de 3% para rentas del trabajo y de 5% para el resto de rentas y las sociedades.

La puesta en práctica de este impuesto se da en un contexto en el que se sucedieron otros eventos relevantes que acompañaron su implementación.

Por un lado, en 1932 se creó la “Dirección General del Impuesto a los Réditos”, que luego, junto a otras áreas del Ministerio de Hacienda, se transformó en 1947 en la Dirección General Impositiva, una de las dependencias que conforman desde 1997 la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

Además, en la búsqueda de que la recaudación fuera menos dependiente del comercio internacional, en diciembre de 1934 se creó el Impuesto a las Ventas a través de la ley 12.143.

La principal justificación que subyacía para que se implemente el impuesto a la renta en Argentina fue la necesidad fiscal que se profundizó con la crisis de 1930. Es relevante resaltar, en este punto, el quiebre que marcó un antes y un después en la estructura tributaria: la introducción del Impuesto a los Réditos le añadió una mejora en la progresividad.

“El estado argentino resolvió su problema de financiamiento produciendo un giro estructural para desvincular la recaudación de la evolución del ciclo económico mundial”.

(Nigra, 2004, pág. 146)

Según relata Raúl Prébisch, Subsecretario de Hacienda en 1932, fue él quien convenció a Uriburu de implementar el nuevo Impuesto a los Réditos por decreto, en un contexto en el que el Estado atravesaba un déficit fiscal creciente (Cortes Conde y Harriague, 2010).

En junio de 1932, normalizada la situación institucional en el país, fue ratificado el impuesto con la sanción de la Ley 11.586. Bajo esta norma adquiere carácter de impuesto de emergencia con una vigencia de tres años. Durante el primer período de su vigencia fue recaudado por las provincias hasta que se establece la recaudación nacional bajo un criterio de distribución subnacional:

“en vísperas de expirar la vigencia del gravamen, el proyecto de presupuesto remitido por el Poder Ejecutivo al Congreso lo facultaba para convenir con las provincias cómo distribuir el producido de los impuestos internos al consumo; esta disposición fue ampliada en la Cámara de Diputados para comprender a los impuestos a los réditos y a las transacciones, sobre la base, como se subrayó en la discusión, que el impuesto a la renta es un tributo esencialmente provincial”.

(Reig, 2001, pág. 33)

Al convertirse en ley, el impuesto sufrió modificaciones al incorporar características más cercanas a las del impuesto a las Ganancias actual. Los principales aspectos de la Ley 11.586 se detallan a continuación:

- En sociedades, los beneficios netos del comercio, la industria y los auxiliares de comercio quedaron sujetos a un impuesto de 5%. Se consideraba como beneficio neto

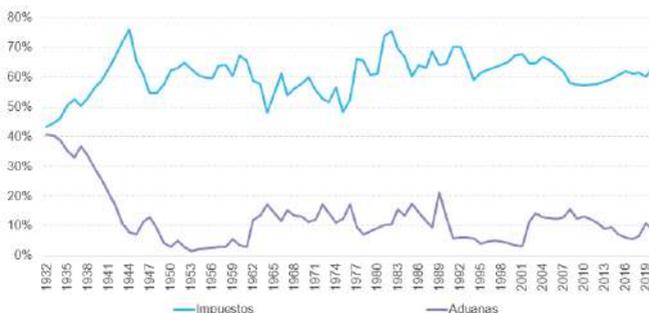
el obtenido durante el ejercicio completo. El impuesto aplicó a los ejercicios vencidos con posterioridad al 1ro de enero de 1932.

- A su vez, estableció una menor imposición para comercios o industrias cuyo volumen de ventas fuese inferior a determinado umbral.
- Para los réditos del trabajo se estableció que la renta no imponible regía hasta los 300 pesos mensuales y la alícuota en 4% sobre el excedente de ese monto. De esta manera, sólo estaban alcanzados quienes percibían más de un salario y medio. Las Personas Humanas podían deducir una renta no imponible (de 3.600 pesos al año). Para dar progresividad al esquema, el impuesto para personas se aplicó sobre el 75% de la renta que excedía de 3.600 pesos moneda nacional, hasta 24.000; y por el 100% sobre el excedente de dicha suma. Además, existió un adicional con tasas marginales según niveles de ingresos.
- En concepto de carga de familia, los contribuyentes casados tenían derecho a la reducción de un 10% de su renta imponible por categoría. Quienes tuvieran personas a cargo tenían derecho a una reducción del 5% por cada hijo a su cargo (menor de 20 años o físicamente incapacitado para el trabajo), ascendiente, sin rentas o incapacitado, que esté a su cuidado, o persona que perciba alimentos.
- Se fijó un gravamen adicional progresivo para toda persona de existencia visible cuyos réditos en su conjunto sobrepasen de \$ 25.000 moneda nacional por año.

Con la aparición del Impuesto a los Réditos, la recaudación vía comercio exterior fue perdiendo relevancia. Hasta 1932, la mayor parte de los ingresos provino de los aduaneros. Recién en ese año fue que los ingresos originados en el comercio exterior fueron sobrepasados por los generados por los

impuestos nacionales³, en un 41% frente a los 43% (el resto corresponde a los recursos de la Seguridad Social). Esta diferencia se fue profundizando con el correr de los años: de hecho, el promedio del período 1932-2020 fue de un 61% que representaron los impuestos nacionales frente a un 12% que lo hicieron los aduaneros.

Gráfico 1-. Evolución de la recaudación de impuestos internos y aduaneros (en % sobre recaudación total)



Fuente: DICITA-SDG PLA- AFIP con base en datos de la AFIP. El complemento para alcanzar el 100% corresponde a los recursos de la Seguridad Social

En enero de 1933, la Ley 11.586 fue sustituida por la Ley 11.682. Esta norma, aunque experimentó sucesivas modificaciones, estuvo vigente hasta 1973, año en el que se sancionó la Ley 20.628 y el tributo pasó a denominarse Impuesto a las Ganancias.

Con la Ley 11.682 en personas físicas se incrementó el mínimo no imponible. Se empezaba a pagar el Impuesto a los Réditos desde los \$300 mensuales frente a los \$200 del año anterior.

³ Se entiende por impuestos nacionales a los recaudados actualmente por la DGI, en oposición de los recaudados por DGA.

Además, también para personas físicas, esta norma continuó con la imposición de las tasas marginales adicionales divididas en distintos tramos. Con esto, se imprimió de mayor progresividad al impuesto, característica que perduró hasta la actualidad.

En 1941, el gobierno de Roberto Marcelino Ortiz buscó ampliar el impuesto con el objetivo de compensar el déficit fiscal. La iniciativa no tuvo éxito al no contar con el apoyo del Congreso:

“El ministro de Hacienda del gobierno conservador presentó al Congreso un proyecto de ley de reforma impositiva ante la caída de la recaudación del Impuesto de los Réditos (...). En cambio, propuso el aumento de las cargas 'a las grandes ganancias, a las grandes rentas y a las grandes fortunas'. Por otra parte, el funcionario denunció la resistencia de los 'grandes capitales' a su propuesta y, a diez años de la implantación del impuesto a los réditos, censuró la evasión protagonizada por las sociedades familiares 'mediante el uso artificioso de las sociedades anónimas'. El proyecto gubernamental, como otro posterior gravando las exportaciones, seguía discutiéndose en el parlamento, cuando el gobierno conservador fue derrocado en junio de 1943”.

(Rapoport, 2003, pág. 255)

Fue recién en 1943 cuando se realizaron las primeras modificaciones del impuesto, aunque acotadas a ciertas características del tributo. Posteriormente, en 1946, se optimizaron los controles sobre las sociedades.

La situación económica en el inicio de la década de 1940 estuvo marcada por un incremento del déficit fiscal. En ese contexto, se evaluaron diferentes estrategias para comprimirlo: la elegida fue la de incrementar los impuestos más progresivos y crear otros. Fue así que emergieron algunos, como el que grava a los Beneficios Extraordinarios y el impuesto a las Ganancias Eventuales. En el Impuesto a los Réditos los cambios tuvieron que ver con la eliminación de ciertas exenciones y la adecuación de la ganancia no imponible a la inflación.

A su vez, en mayo de 1946, mediante el decreto-ley 14.338 se optimizaron los controles para garantizar el pago de los impuestos sobre los dividendos de los accionistas en las sociedades de capital. Tanto esta modificación como la de 1943 fueron ratificadas por el Congreso en abril de 1947 con la Ley 12.965.

Tal como se mencionó, además del fortalecimiento de las capacidades de fiscalización en el Impuesto a los Réditos y la exclusión de exenciones, se crearon otros como el Impuesto a los Beneficios Extraordinarios y el Impuesto sobre Ganancias Eventuales. El primero de estos tributos gravó, precisamente, a los beneficios extraordinarios generados por empresas o sociedades tras la Segunda Guerra Mundial. Fue pensado como transitorio desde fines de 1943 (durante tres años, prorrogado luego por tres años más) para captar la renta excepcional de algunos sectores.

En miras de reforzar aún más los ingresos tributarios, se creó en 1946 el Impuesto a las Ganancias Eventuales a través del decreto 14.342/46. De esta manera, se añadieron los gravámenes que recayeron sobre Beneficios Extraordinarios y

Ganancias Eventuales, ambos creados en el gobierno de facto de ese momento.

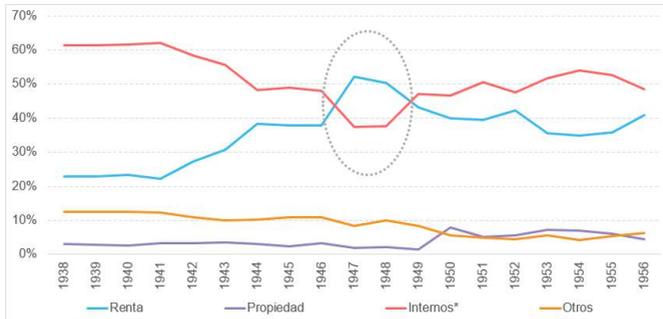
“Se trataba de imposiciones sobre la riqueza producida en virtud de las excepcionales ganancias generadas en el marco de la II Guerra Mundial. De tal manera, el grueso de la recaudación a participar [con las provincias] con la nueva ley provenía de impuestos directos, que evidenciaban la orientación progresiva que iba a tener el peronismo en sus primeros años de gobierno”.

(Da Orden, 2022, pág. 40)

Como consecuencia, desde que existe el impuesto a la renta en Argentina (es decir, más de 90 años), solamente en dos años la recaudación originada por los tributos englobados en esta categoría representó un porcentaje mayor que la surgida desde los impuestos nacionales. Se trató de 1947 y 1948, años de la presidencia de Juan Domingo Perón⁴.

⁴ Excluidas las fuentes contributivas de la Seguridad Social. Si se los incluyera, los Aportes y Contribuciones serían los que tuvieron mayor recaudación en esos años.

Gráfico 2-. Recaudación de impuestos a la renta, propiedad, internos y otros (en % sobre impuestos DGI) 1938-1956



Fuente: DICITA-SDG PLA- AFIP en base a datos Anuario AFIP. * Interno incluye principalmente a Ventas, Combustibles, Internos.

Distintas son las razones que tuvieron como consecuencia la conformación de un esquema más progresivo en el sistema tributario argentino. En la búsqueda de financiamiento para cubrir el creciente déficit fiscal, profundizado tras la crisis de 1930, surgieron opciones de imposición de tributos o refuerzo de existentes que hicieron torcer la balanza hacia un esquema más progresivo.

El devenir del impuesto desde 1946 fue marcado por constantes modificaciones. A continuación, se destacan algunas de estas sucedidas en el período 1947-1973, cuando se lo reemplaza por Ganancias.

En 1947, se incorporaron exenciones a las ganancias de los títulos públicos, a las dietas de los legisladores —salvo disconformidad de ellos—, a las remuneraciones de los jueces —a solicitud de ellos— y a las ganancias de asociaciones deportivas y de cultura física. Del ordenamiento del Decreto 14.338/46, ratificado por la Ley 12.922, surgió la Ley 11.682 texto ordenado en 1947, cuya reglamentación fue el Decreto 10.436/47.

En 1948, a través de la Ley 13.243, se desgravaron inversiones en el pago de réditos a empresas agrícolas, de pesca, mineras y a las empresas nacionales de transporte.

En 1950, la modificación concretada con la ley 13.925 hizo más abarcativo el impuesto al extender su ámbito a las ganancias típicas de capital, tales como las originadas por la venta de inmuebles afectados al comercio, industria o explotación, y a las resultantes de los loteos, en ciertos casos (Reig, 2001).

Además, esta ley elevó, para personas de existencia visible, tanto la alícuota mínima de 3% a 7% (había estado en 5% en años anteriores a 1950) y la marginal máxima de 22% a 33%. También se elevó el mínimo no imponible desde los 4.800 moneda nacional hasta los 6.000.

Por el contrario, en 1954, se redujo el alcance del impuesto cuando, a través de la Ley 14.393 y con vigencia a partir del 1 de enero de 1955, se elevó el mínimo no imponible y las cargas de familia, se ampliaron las exenciones y se introdujeron nuevas; además, se admitieron mayores amortizaciones extraordinarias, se cambió el régimen de imposición a las sociedades de capitales nacionales y a las utilidades distribuidas por las sociedades cooperativas y se reestructuró el sistema de la tasa adicional progresiva del impuesto. En 1956, golpe de Estado mediante, se implementó un blanqueo que hizo que se incrementara la recaudación de este impuesto.

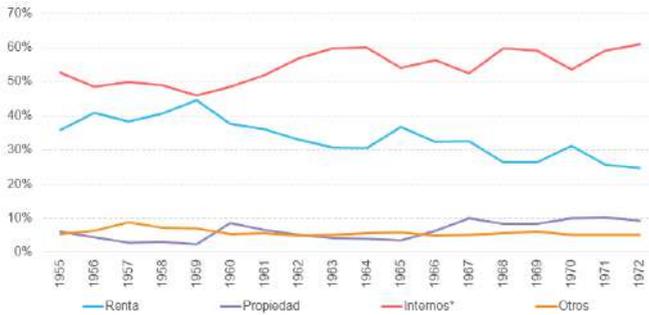
En sentido contrario, en la etapa 1960-1970, se reduce el peso del impuesto en la recaudación como consecuencia de distintas modificaciones que reducen la carga efectiva. Como detalla Reig:

“Las reformas impositivas introducidas entre los años 1960 y 1971 consistieron principalmente en acentuar la política de uso del impuesto con fines extrafiscales, a través de la liberalización del régimen de deducciones o de reducción de alícuotas para inversión y otras especiales; la admisión de revalúos de los activos de las empresas y consiguiente ajuste de las bases para la depreciación; la extensión a diez años del periodo para la traslación de quebrantos y la independización del quebranto trasladable de la existencia de renta exenta; la eliminación de la individualización opcional y la correlativa posibilidad de incluir los dividendos en la declaración de conjunto y la institución de exenciones sobre diversos tipos de intereses de préstamos del exterior así como modificaciones al tratamiento de regalías pagadas también al exterior, y de ajuste automático de las amortizaciones de los bienes de uso, para evitar su significación debido a la inflación”.

(Reig, 2001, pág. 26)

Con las modificaciones introducidas a partir de 1960, la recaudación del impuesto a la renta fue perdiendo terreno. De hecho, en 1959 del total impositivo (DGI), casi la mitad provenía de este tributo con un 45%, mientras que para 1972 ese peso se redujo a un 25%.

Gráfico 3-. Recaudación de impuestos a la renta, propiedad, internos y otros (en % sobre impuestos DGI) 1955-1975



Fuente: DICITA-SDG PLA- AFIP con base en datos de la AFIP. * Interno incluye principalmente a IVA impositivo, combustibles, internos, cigarrillos, a crédito y débito.

Del Impuesto a los Rénditos al Impuesto a las Ganancias

El 12 de octubre de 1973, Juan Domingo Perón asume su tercera presidencia. En esta etapa se debatió y aprobó en el Congreso la modificación del impuesto a la renta en la Argentina. El 27 de diciembre de 1973, fue sancionada la Ley 20.628 que poseía un sesgo redistributivo:

“reformas estructurales de carácter nacionalista, de intervención estatal y orientado a la redistribución del ingreso, que requirió de consenso entre las clases obreras, los pequeños y medianos empresarios y las dirigencias políticas para darle el mayor sustento social y político”.

(Gaggero y Grasso, 2005, pág. 36)

Las principales modificaciones introducidas por la Ley 20.628 fueron:

- 1) Se cambia el nombre "Impuesto a los Réditos" por el de "Impuesto a las Ganancias". Con esto se modificó el objeto del tributo al incorporar para las sociedades la teoría del balance. En Personas Humanas se mantuvo el criterio de la fuente.
- 2) Surge como "quinta categoría" el impuesto a las ganancias eventuales, que hasta ese momento era un tributo separado.
- 3) La tasa del impuesto para las empresas se redujo y se lo integró con la nueva imposición sobre los dividendos. De esta manera, los dividendos fueron alcanzados con tasas marginales en cabeza de los accionistas.
- 4) La renta agropecuaria pasa a gravarse según la renta normal potencial de la tierra. No obstante, nunca entró en vigencia y se eliminó en 1976. (Ver Recuadro "El impuesto a la renta potencial de la tierra").
- 5) Se elevó la tasa marginal máxima aplicada a personas de existencia visible desde 33% hasta 46%, además de aumentar el mínimo no imponible a \$ 20.400.

Tabla 1.- Escala de alícuotas vigentes a 1974

Ganancias netas Imponibles anuales		PAGARAN		Sobre el exceden- te de \$
De más de \$	a \$	\$	más el %	
0	6.000	—	7	0
6.000	12.000	420	8	6.000
12.000	20.000	900	10	12.000
20.000	30.000	1.700	12	20.000
30.000	40.000	2.900	14	30.000
40.000	55.000	4.300	16	40.000
55.000	70.000	6.700	19	55.000
70.000	90.000	9.550	22	70.000
90.000	120.000	13.950	25	90.000
120.000	145.000	21.450	28	120.000
145.000	175.000	28.450	31	145.000
175.000	210.000	37.750	34	175.000
210.000	250.000	49.650	37	210.000
250.000	300.000	64.450	40	250.000
300.000	360.000	84.450	43	300.000
360.000	—	110.250	46	360.000

Fuente: Ley 20.628

Con el derrocamiento del gobierno democrático y la irrupción del gobierno de facto en 1976 se modificaron distintos aspectos del impuesto. Se suprimió la tributación a los dividendos y se incluyó a más sociedades dentro de las personas jurídicas. Se dio marcha atrás y se volvió a establecer el impuesto a las ganancias eventuales de manera separada.

Es llamativo notar que, a sólo 10 días del golpe militar, el gobierno de facto dictó numerosas leyes que modificaron varias normas impositivas, como la del Impuesto a las Ganancias, entre otras.

A partir de 1976, se actualizó e indexó la ganancia no imponible y las deducciones por cargas de familia por el Índice de Precios al Consumidor (IPC).

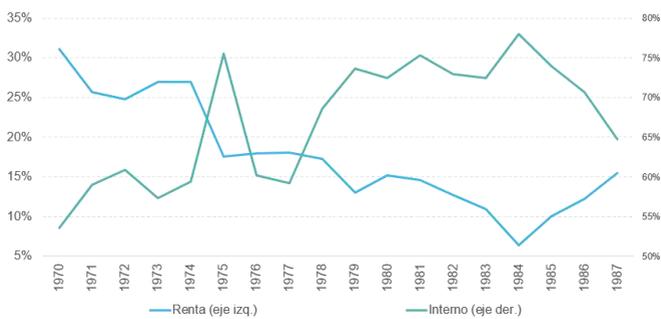
De acuerdo a Cortés Conde y Harriague (2010), en esos años empezó un período en el que se multiplicaron los beneficios como desgravaciones y exenciones. Se destaca que, en 1976, se eximió a los derechos de autor y se otorgaron beneficios fiscales en la producción ganadera y empresas vitivinícolas. También en 1976 pero en sentido contrario, se estableció un tributo de emergencia del 3% a los sueldos, jubilaciones, honorarios y toda retribución derivada de la prestación de servicio.

En 1978, se permitió deducir como gastos las inversiones realizadas en la construcción de viviendas económicas para alquilar durante un tiempo mínimo de 60 meses o alternados no inferiores a 18 meses. También se introdujo el ajuste por inflación en sociedades.

En 1980, se permitió deducir de la base imponible a las inversiones agropecuarias realizadas en tierras de baja productividad, entre otros.

Las medidas antes mencionadas tuvieron como consecuencia una marcada disminución en el aporte del Impuesto a las Ganancias a la recaudación tributaria. En el Gráfico 4 es posible observar que el peso que representaba este impuesto antes del inicio de la última dictadura militar superaba el 25% mientras que en el regreso de la democracia tocaba el piso de 6%.

Gráfico 4-. Recaudación DGI por materia gravada (como % del total)



Fuente: DICITA-SDG PLA- AFIP con base en datos de la AFIP. Nota: Interno incluye principalmente a IVA impositivo, combustibles, internos, cigarrillos, a crédito y débito

En contraposición, los impuestos nacionales fueron ganando terreno en ese mismo período cuando pasaron de representar menos del 60% del total impositivo a superar el 77%. Con estas modificaciones, el sistema tributario argentino se tornó más regresivo.

“El redireccionamiento de la política tributaria llevado a cabo por la dictadura tuvo, en términos concretos, dos

resultados fundamentales. Uno de ellos fue que la presión tributaria nacional se instaló alrededor del 10% del PBI (...). El otro resultado fue que se produjo un aumento muy significativo de la regresividad del sistema, (...) con un récord de regresividad hasta ese momento, desde el año 1932 en que se inició la serie de tiempo analizada”.

(Iñiguez, Geffner y Vijoditz, 2022, Pág. 48 y 49)

Posteriormente, en 1985, se llevó a cabo una reforma amplia del Impuesto a las Ganancias a través de la Ley 23.260. En personas de existencia visible y sucesiones indivisas, se amplió la cantidad de tramos de la escala progresiva a 19, además de ubicar la alícuota máxima en 45%, en línea con las tendencias internacionales de la época, y la mínima en 7%.

Tabla 2.- Escala de alícuotas vigentes a 1985

De más de ₳	a ₳	Pagarán		
		₳	Más el %	Sobre excedente de
0	510		7	0
510	1.200	35,7	8	510
1.200	1.650	90,9	9	1.200
1.650	2.740	182,1	10	1.650
2.740	3.770	238,1	11	2.740
3.770	5.140	351,4	12	3.770
5.140	6.510	515,8	13	5.140
6.510	8.570	693,9	15	6.510
8.570	11.140	1.002,9	17	8.570
11.140	13.710	1.439,8	19	11.140
13.710	16.280	1.928,1	21	13.710
16.280	19.710	2.467,8	23	16.280
19.710	23.990	3.256,7	26	19.710
23.990	28.280	4.369,0	29	23.990
28.280	32.500	5.614,0	32	28.280
32.500	37.900	6.983,6	35	32.500
37.900	42.840	8.482,6	38	37.900
42.840	51.410	10.735,8	41	42.840
51.410	—	14.249,5	45	51.410

Fuente: Ley 23.260

Asimismo, esta reforma amplia comprendió, entre otros, los siguientes cambios:

- Se incluyó el ajuste por inflación dinámico.
- Se sumaron los dividendos en el impuesto personal, sin importar el origen de los fondos con que se integren, con

- cómputo de un pago a cuenta de un 27,50% en función del impuesto societario;
- Se retornó al concepto de sociedades de capital anterior a la reforma dada por la ley 21.286;
 - Se optimizó la normativa sobre imputación de las rentas al año fiscal y del sistema de ajuste por inflación; y se modificó la metodología de valuación de bienes de cambio;
 - Se redujo a 5 años el término para compensar quebrantos y se limitó la deducción por intereses a sujetos vinculados con la obtención de rentas gravadas, entre otros.
 - Se aumentaron los montos del mínimo no imponible, de las cargas de familia y de la deducción especial, además de incorporar que en adelante se iban a actualizar de manera mensual de acuerdo con el índice de precios al por mayor del INDEC (Diez, 2010).

En 1988, con la sanción de la Ley 23.658 se limitó el alcance de algunas exenciones y franquicias con el objetivo de que el impuesto recuperara su participación en la recaudación. En particular, se suspendió el otorgamiento de nuevos beneficios promocionales y se frenaron los ya concedidos con un sistema de bonos de crédito fiscal.

Por otra parte, en sentido inverso, se implementaron otros cambios que tuvieron que ver con reducir las tasas del gravamen para personas de existencia visible y sucesiones indivisas al disminuir de 19 a 8 el número de tramos de la escala progresiva, bajar de 45% a 35% su alícuota marginal máxima y del 7% al 6% la mínima.

Tabla 3-. Escala de alícuotas vigentes a 1988

GANANCIA NETA IMPONIBLE ACUMULADA				PAGARAN
MAS DE A	a A	A	MAS EL %	SOBRE EL EXCEDENTE DE A
0	20.000	—	6	0
20.000	50.000	1.200	10	20.000
50.000	100.000	4.200	14	50.000
100.000	170.000	11.200	18	100.000
170.000	260.000	23.800	22	170.000
260.000	370.000	43.600	26	260.000
370.000	500.000	72.200	30	370.000
500.000	En adelante	111.200	35	500.000

Fuente: Ley 23.658

También se incorporó la indexación de los anticipos y los saldos a pagar:

“Asimismo, se dispuso la actualización de los anticipos —no de las retenciones a otros pagos a cuenta—, hasta el cierre del ejercicio fiscal para contribuyentes a quienes se aplica el ajuste por inflación. Al mismo tiempo, se dispone con alcance a todos los contribuyentes del impuesto la actualización del saldo a pagar que surge de la declaración jurada, hasta la fecha de vencimiento”.

(Reig, 2010, pág. 28)

En 1989, en el contexto de hiperinflación que afrontaba el país, con la Ley 23.760 se introdujeron nuevas modificaciones en el Impuesto a las Ganancias, al tiempo que se fijó un tributo de emergencia a los automóviles, rurales, yates y aeronaves, además de un gravamen de emergencia sobre las utilidades de las entidades financieras y sobre servicios financieros.

Esta norma modificó además las alícuotas con las que se gravaba tanto a personas físicas como a sociedades. En sociedades constituidas en el país disminuyó de 33% a 20% la

alícuota aplicada, mientras que para las del exterior, de 45% a 36%.

En personas de existencia visible y sucesiones indivisas, acotó a 6 los tramos de la escala progresiva desde los 8 anteriores y, a su vez, modificó las alícuotas y redujo la máxima a 30% desde el 35% previo.

Tabla 4-. Escala de alícuotas para Personas Humanas vigente a 1989

Imponible de Más de A	Ganancia Neta Acumulada a A	A	Pagarán	
			Más el %	Excedente de A
0	1.000.000	---	6	---
1.000.000	10.000.000	60.000	10	1.000.000
10.000.000	21.000.000	1.000.000	15	10.000.000
21.000.000	42.000.000	2.650.000	20	21.000.000
42.000.000	84.000.000	6.850.000	25	42.000.000
84.000.000	En adelante	17.350.000	30	84.000.000

Fuente: Ley 23.760

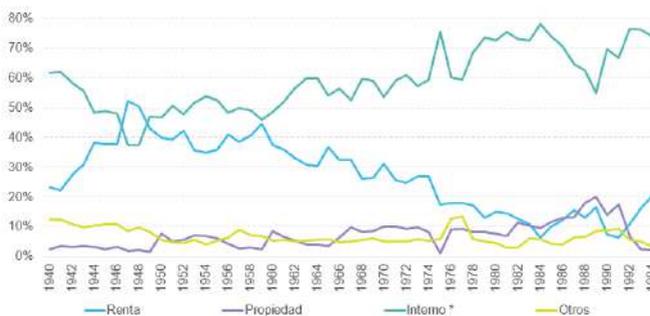
Más allá de algunas normativas que ampliaron el alcance del tributo, en líneas generales, el Impuesto fue sufriendo una reducción de la participación en la recaudación desde la década de 1960 hasta la de 1990:

“Un largo proceso de ‘erosión normativa’ (claramente visible desde la década del 60), el extenso período de inestabilidad macroeconómica y creciente crisis fiscal (1975-90) y, finalmente, el proceso hiperinflacionario (1989-91) afectaron seriamente a la recaudación del impuesto a las ganancias, que además sufrió permanentes recortes como consecuencia de una deliberada política tendiente a debilitarlo (en particular, el que cae sobre las

personas físicas). Durante el período 1989/91 su recaudación llegó a representar apenas 1 punto del PBI, cuando en 1952 había alcanzado los 4,2 puntos de PBI. Sin embargo, el posterior programa de estabilización sólo trajo –como consecuencia de la inicial estabilidad monetaria alcanzada y de cierta mejora administrativa general en la DGI– cierta recuperación de los muy bajos niveles de recaudación –medidos respecto del PBI– de principios de los 90”.

(Gaggero y Grasso, 2005, pág. 80)

Gráfico 5-. Recaudación impositiva (como % de total DGI)



Fuente: elaboración propia en base a datos Anuario AFIP. Nota: internos incluye principalmente a Ventas/IVA impositivo, Combustibles, Internos, Débitos bancarios.

En 1992, se introdujeron reformas relevantes al impuesto a través de la Ley 24.073. La más importante fue la adopción del criterio de renta mundial para los residentes de la Argentina, aunque no fue aplicado en su totalidad hasta 1998. Un dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos dependiente del Ministerio de Economía definió que las normas de la Ley 25.063 de 1998 comenzaron a regir el 31 de diciembre de 1998 para “gravar con dicho gravamen los dividendos de

fuentes extranjeras obtenidos durante el período fiscal cerrado en dicha fecha”.

Hasta ese momento se gravaba exclusivamente las ganancias obtenidas únicamente dentro del país. Además, hubo una suba de la tasa para sociedades al 30% desde el 20% previo, se excluyó la imposición a la distribución de dividendos y se dejó sin efecto el ajuste por inflación (en un contexto de convertibilidad cambiaria).

Con el decreto 1.684/1993 se estableció para las personas físicas el pago a cuenta del Impuesto a los aportes personales hasta el límite del 11% de la ganancia neta sujeta a impuesto y se eliminó el mínimo no imponible. En el caso de trabajadores autónomos sólo podían computar, con las limitaciones establecidas en el párrafo anterior, el 40,74% del aporte personal efectuado.

Con la Ley 24.587 de 1995, entre otras cuestiones, se suprimió el cómputo del pago a cuenta del impuesto de los aportes previsionales. También se cambiaron los tramos de las escalas (se redujeron a 6) para las personas físicas.

Tabla 5-. Escala de alícuotas vigentes a 1995

Ganancia neta imponible acumulada			Pagarán	
Más de \$	A \$	\$	Más el %	Sobre el excedente de \$
0	10.000	—	5	0
10.000	20.000	600	10	10.000
20.000	30.000	1.600	15	20.000
30.000	60.000	3.100	20	30.000
60.000	120.000	9.100	25	60.000
120.000	en adelante	24.100	30	120.000

Fuente: Ley 24.587

Un año después, con la Ley 24.698, se modificó nuevamente esta escala al ampliarla a 7 tramos, con una tasa mínima de 6% y una máxima del 33%.

En el transcurso de la década de 1990, tras varios años de vigencia de la convertibilidad, el país afrontó una etapa crítica en el plano económico y atravesó una recesión con un déficit fiscal creciente. Esta situación llevó a gravar con el impuesto a personas de ingresos más bajos a través de la reducción del mínimo no imponible.

En 1998, se lleva a cabo una reforma tributaria amplia que incluye, además del Impuesto a las Ganancias, el IVA, Bienes Personales, el Régimen de los Recursos de la Seguridad Social y modificaciones en el Código Aduanero. Fue a través de cambios originados en la Ley 25.063 que se introdujeron significativas modificaciones, como optimizar detalles que hacían a la aplicación del principio de renta mundial. Si bien este principio ya estaba vigente, le faltaban mejoras para su aplicabilidad. Además, incorporó a los precios de transferencia y normas de capitalización exigua. Para personas físicas, se incorpora a la escala progresiva un último tramo con la tasa de 35%, que pasó a ser la nueva alícuota marginal máxima del Impuesto.

A lo largo de la presidencia de Carlos Menem (1989-1999), la política tributaria fue por demás errática en cuanto al Impuesto a las Ganancias. El “Informe de Progresividad” de la Administración Federal de Ingresos Públicos así lo especifica:

“A poco de asumir se centró en disminuir las cargas: se efectuó una modificación que implicó reducir la tasa aplicable a las Sociedades del 33% al 20% y se repuso el adicional a los dividendos distribuidos del 10% (agregadas

ambas tasas dan una carga del 28% de la ganancia distribuida), retenido en cabeza de la sociedad y para los Beneficiarios del exterior se reduce del 45% vigente hasta ese momento al 36%. Al mismo tiempo, se redujo la escala de alícuotas marginales aplicables a las Personas físicas a tramos que arrancaban del 6% y tenían una tasa marginal máxima del 30%”.

“Como las medidas tomadas a fines de 1989 en Ganancias habían tenido un resultado muy negativo en la recaudación, en abril de 1992 se legisla una modificación que eleva la tasa de las Sociedades del 20% al 30%, pero también reduce la aplicada a Beneficiarios del Exterior del 36% al 30% del monto sujeto a impuesto. Además, se elimina la tasa adicional aplicada sobre los dividendos y en consecuencia, se equiparan las cargas nominales, con tasa plana del 30% tanto para Sociedades como Beneficiarios del Exterior con una tasa marginal máxima del 30% para Personas Humanas. En la misma Ley se introduce el concepto de renta mundial, que implica un cambio muy relevante para la determinación de la base imponible de las sociedades”.

“Durante la década de la Presidencia Menem se siguen haciendo modificaciones al impuesto, hasta llegar a la reforma de diciembre de 1998 que dispone una tasa del 35%, tanto para la plana de Sociedades y Beneficiarios del Exterior como para la marginal máxima de Personas Humanas. En la misma norma se crea Ganancia Mínima Presunta, que tenía elementos similares al impuesto que gravaba los Activos de las empresas y actuaba como pago a cuenta cruzado con Ganancias con un plazo de 10 años”.

El Impuesto a las Ganancias en el nuevo siglo en la Argentina

A finales de la década de 1990, en la presidencia de Fernando de la Rúa, el Gobierno buscó hacerse de mayores ingresos fiscales. Se aprobó entonces en el Congreso una nueva reforma tributaria amplia que, además de introducir cambios en Ganancias modificó también otros impuestos como IVA, Bienes Personales, Combustibles Líquidos y Cigarrillos.

La Ley 25.239 aprobada en diciembre de 1999 modificó la escala aplicable en personas físicas y sucesiones indivisas e incrementó la alícuota mínima al 9%. Además, dispuso un esquema que reducía las deducciones personales según fuera el nivel de ingresos, denominado de manera coloquial como la “Tablita de Machinea” en alusión al ministro de Economía que la implementó, José Luis Machinea.

Con esta última modificación se pretendía incrementar la recaudación y, a su vez, dotar de mayor progresividad al Impuesto a las Ganancias en personas físicas, ya que el nuevo esquema reducía los montos a deducir a medida que el ingreso gravado aumentaba.

No obstante, hubo otros cambios que los compensaron: se permitió la deducción de algunos conceptos, como gastos de asistencia médica y de créditos hipotecarios.

Este esquema alteró la técnica del impuesto debido a que al incorporar esta modificación se pasó de una imposición continua a una discreta, al generar saltos en el monto sujeto al impuesto entre los distintos tramos del impuesto. Esto provocó presiones en contra del impuesto al generar inequidades horizontales y verticales varias. La “tablita” estuvo vigente hasta 2008, año en el cual fue derogada.

Tras este esquema que se aplicó durante ocho años, en el período comprendido entre 2011 y 2022 hubo distintas modificaciones en las deducciones personales que serán abordadas en detalle en el Tomo II de este trabajo. A modo de síntesis, a continuación, se exponen algunos de los cambios más destacados.

En el caso de las Personas Humanas, en 2013 los sujetos cuya mayor remuneración y/o haber bruto mensual devengado entre los meses de enero y agosto de 2013 no superó, en promedio, los \$15.000 no estuvieron alcanzados por Ganancias. Además, quienes siguieron alcanzados por el impuesto y tuvieron remuneraciones que no superaron los \$25.000 pasaron a pagar menos por el incremento de un 20% de las deducciones personales. Con esta norma, además se incorporó un diferencial en beneficio de sujetos de la región patagónica, al incrementar en un 30% las deducciones personales para sus residentes.

Este esquema fue implementado mediante una deducción especial de suma fija para disminuir la carga a las personas alcanzadas por el impuesto. La medida se concretó a través del decreto 1.242/2013 e implicó un incremento a partir de septiembre de ese año de las deducciones personales para los trabajadores en relación de dependencia, jubilaciones, pensiones, retiros, principalmente.

El resultado fue que se volvieron a generar saltos en el impuesto, en este caso dos: cuando se pasaba a ganar más de \$15.000 y \$25.000. Además, la exclusión de los sujetos con ingresos por debajo de \$15.000 hizo que muchos contribuyentes con salarios similares pagaran montos muy diferentes.

En el caso de las Sociedades, en 2013 hubo una norma, la Ley 26.893 que eliminó las exenciones más importantes en materia de ganancias de capital y en la distribución de dividendos.

Con esta normativa se dispuso que los resultados provenientes de operaciones de compraventa, cambio, permuta o disposición de acciones, cuotas y participaciones sociales, títulos, bonos y demás valores quedaran alcanzados por el impuesto a la alícuota del quince por ciento (15%) y que la distribución de dividendos o utilidades, en dinero o en especie —excepto en acciones o cuotas partes— estén alcanzados por el impuesto a la alícuota del diez por ciento (10%).

Con estos cambios, el Impuesto a las Ganancias fue ganando terreno a lo largo de los tres lustros posteriores al año 2000. Las modificaciones implementadas redundaron en una mejora en la recaudación impositiva derivada de este tributo.

En 2016, a través de la Ley 27.346, se reformó el Impuesto a las Ganancias. En Personas Humanas, se modificó la escala al incorporar dos nuevos tramos y actualizar sus montos, además se incrementaron las deducciones personales.

También se introdujo un mecanismo de actualización automática para las deducciones y los tramos de la escala, que sigue vigente. Para este, se empleó el coeficiente de la variación anual de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPTE), correspondiente al periodo octubre-octubre del año anterior.

En 2017, el Poder Ejecutivo envió una reforma tributaria al Congreso que, entre otras modificaciones, disminuyó las

alícuotas a las ganancias de las sociedades. Esta implicó una reducción progresiva de las alícuotas: 30% para la sociedad y del 7% sobre dividendos distribuidos en 2018 y 2019; y del 25% y del 13%, respectivamente a partir del 2020.

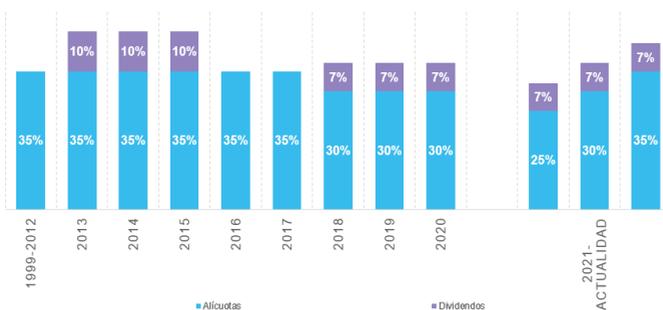
“Esta etapa fue coronada con la Ley 27.430 de Reforma Tributaria aprobada a fines de 2017, dos meses después de la victoria en la elección de medio término, en la cual se concentran las medidas más relevantes y se podría decir que esta era la esencia de la concepción en materia de política tributaria. Para quienes llevaron a cabo la reforma los consensos para lograr un sistema tributario eficiente serían los siguientes: reducir alícuotas de ganancias corporativas a niveles comparables internacionalmente”.

(Iñiguez, Geffner, Vijoditz, 2022, pág. 68)

En diciembre de 2019, ante el cambio de gobierno, el Poder Ejecutivo envió al congreso la Ley 27.541 de Solidaridad Social y Reactivación Productiva, que suspendió la reducción de alícuotas. De esta manera, quedó vigente el 30% para las ganancias de sociedades y 7% para dividendos.

Posteriormente, con la sanción de la Ley 27.630 de junio de 2021, se implementó para las sociedades una escala de alícuotas progresivas marginales de 25%, 30% y 35%. El esquema de alícuotas progresivas permitió reducir la alícuota efectiva de aproximadamente el 90% de las sociedades (entre 25% y 30%) y concomitantemente, fortalecer la recaudación.

Gráfico 6-. Alícuotas Impuesto a las Ganancias Sociedades



Fuente: DICITA-SDG PLA- AFIP con base en la legislación.

También en el gobierno de Alberto Fernández (2019-2022), en abril de 2021 se dispuso mediante una ley de “Alivio Fiscal” la implementación en Personas Humanas de un nuevo piso a partir del cual los asalariados y jubilados empezaban a pagar el Impuesto a las Ganancias. Ese piso fue de \$150.000 mensuales en el inicio, y se fue incrementando al ritmo del aumento nominal del salario. La instrumentación se plasmó a través de una deducción especial incrementada. Así, se benefició a más de un millón de asalariados que tenían un ingreso mensual inferior a \$150.000 mensuales.

En resumen, en los últimos 30 años (1991-2022), la recaudación del Impuesto a las Ganancias para las Personas Humanas como para las sociedades registró cambios constantes (Ver Gráfico 7).

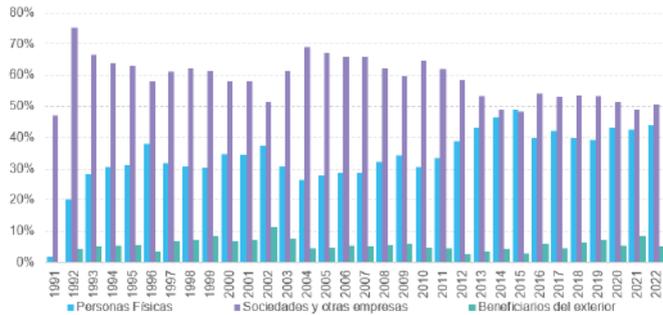
Mientras que en la década de 1990 la recaudación de este tributo se reposó más en las sociedades, con máximos de 75% en el total de lo ingresado por este impuesto, ese porcentaje fue disminuyendo y, por ende, fue ganando terreno la recaudación originada en las Personas Humanas. Para estos sujetos, el porcentaje representaba un 20% a principios de la

década y en torno a 30% del total recaudado por este impuesto al finalizar los años noventa.

Tras la crisis derivada del fin de la convertibilidad, en 2003 se tocó el piso del porcentaje de recaudación originada en Personas Humanas, con un 20%. A partir de allí, estos sujetos aportaron una proporción cada vez mayor y llegaron a explicar casi el 50% de los ingresos generados dentro del impuesto en el año 2015, para luego ir descendiendo nuevamente y ubicarse en torno al 40% de la recaudación de Ganancias.

Para el caso de la recaudación proveniente de las sociedades, el máximo se alcanzó en 2004, con casi un 70%. Desde ese porcentaje, el peso de los ingresos en sociedades fue disminuyendo paulatinamente, aunque con oscilaciones, para aportar en los últimos años cerca del 50% del total recaudado por Ganancias.

Gráfico 7-. Recaudación de Impuesto a las Ganancias por sujeto alcanzado. En porcentajes 1991-2021



Fuente: DICITA-SDG PLA- AFIP con base en datos de la AFIP.

Recuadros

Principales modificaciones recientes en el Impuesto a las Ganancias (hasta 31 de diciembre de 2022)⁵

1) Ley de promoción de instrumentos de ahorros en pesos: en 2021 a través de la Ley 27.638 se eximió del Impuesto a las Ganancias a los intereses y rendimientos de instrumentos en moneda nacional destinados a fomentar la inversión productiva. Dentro de estos instrumentos, se encuentran, por ejemplo, los rendimientos e intereses en entidades financieras con cláusula de ajuste (los que se rigen por UVA, Unidad de Valor Adquisitivo).

Este beneficio buscó fortalecer el sistema financiero local con la intención de dinamizar el ahorro doméstico hacia inversiones productivas, además de una mayor vinculación del mercado de capitales doméstico con el entramado productivo nacional.

2) Pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias sociedades: a través de la Resolución General 5248 de noviembre de 2022, la Administración Federal de Ingresos Públicos estableció –por única vez– un pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias como adelanto de la presentación de la declaración jurada.

La medida alcanzó a las personas jurídicas que presentan declaración jurada del Impuesto a las Ganancias y que se hubiesen beneficiado por un incremento general de precios internacionales de los commodities, alimentos y energía, derivados del conflicto bélico en Europa Oriental. En este

⁵ Las modificaciones posteriores (2023-2024) se describen en el apartado “Características del Impuesto a las Ganancias en Argentina”.

contexto, obtuvieron ingresos extraordinarios por la comercialización de ciertos productos y servicios.

3) Reducción de anticipo de Ganancias sociedades: la Administración Federal de Ingresos Públicos, a través de la resolución general 5246/2022, de agosto de 2022, dispuso que aquellos contribuyentes cuyo monto base para el cálculo de anticipos del impuesto a las Ganancias supere la suma de 50 millones de pesos podrían solicitar una reducción superior al 10%.

Tratamiento de los dividendos en el impuesto a la renta en Argentina

Los dividendos forman parte de las ganancias de segunda categoría dentro de la renta de capitales. La ley actual de Impuesto a las Ganancias, en su artículo 97, menciona que “la ganancia neta de las Personas Humanas y sucesiones indivisas, derivada de los dividendos y utilidades (...) tributará a la alícuota del siete por ciento (7%)”.

Locane (2010) señala que cuando se creó el Impuesto a los Réditos, los dividendos “quedaban íntegramente sujetos al impuesto en cabeza de los accionistas, criterio de separación absoluta entre la sociedad y sus accionistas”.

Luego este autor menciona que, con la reforma de 1956, “se retomó la senda de incluir los dividendos en la declaración global de réditos, suprimiendo al mismo tiempo el denominado anonimato fiscal de las acciones”.

En la última presidencia de Juan D. Perón, con la reforma amplia del impuesto a la renta (cuando deja de llamarse Impuesto a los Réditos por Impuesto a las Ganancias) se

retomó el sistema de integración del impuesto societario con el personal, al que se sumaron los dividendos (ley 20.628).

Pero este cambio duró poco: dos años después, en el inicio de la última dictadura militar (1976) se eliminó, con el Decreto-Ley 21.286, el gravamen sobre los dividendos en acciones y la sobre imposición que pesaba sobre utilidades no distribuidas “con el objetivo de alentar su capitalización”, según los fundamentos de la norma.

A su vez, en agosto de 1976 a través de la ley 21.382, que determina la reglamentación para las inversiones extranjeras, se fijó un impuesto especial para las remesas de utilidades.

Diez años después, ya en el gobierno de Raúl Alfonsín (1983-1989), mediante la ley 23.260 se retornó a un sistema de integración parcial con el impuesto societario en el que los dividendos integraban la base imponible.

En diciembre de 1989, en presidencia de Carlos Menem (1989-1999), se estableció con la Ley 23.760 una alícuota del 10% para los beneficiarios que perciban pagos de dividendos. Para las sociedades la alícuota era de 20%.

Mediante la Ley 24.073, en abril de 1992 se eliminó la alícuota sobre los dividendos y, a su vez, se subió a 30% la tasa que recaía sobre las sociedades, para igualarla con la tasa máxima del impuesto personal. Locane (2010) describe que “en 1992, una nueva modificación restableció el criterio de ‘separación total entre las rentas del accionista y la sociedad’; quedando el impuesto exclusivamente en cabeza de estas y anulándose el pago adicional establecido por la ley 23.760 para los accionistas que cobraran dividendos”.

Con la Ley 25.063 de 1998 se incorporó el denominado impuesto de igualación. De esta manera, cuando las sociedades efectuaban pagos de dividendos o distribuían utilidades que superaran las ganancias determinadas, acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de dicho pago o distribución, debían retener con carácter de pago único y definitivo el 35% sobre el referido excedente.

En los últimos 25 años, las modificaciones más relevantes en relación al tratamiento de los dividendos en el Impuesto a las Ganancias se focalizaron en:

- A partir de 1999 se fijó una alícuota del 35% para todas las sociedades. Se eximió a los accionistas por dividendos.
- En 2013 se incorporó el impuesto del 10% sobre los dividendos distribuidos (se eliminó a principios de 2016).
- En 2017 se sancionó una reducción progresiva: 30% para la sociedad y del 7% sobre dividendos distribuidos (2018 y 2019) y del 25% y del 13%, respectivamente a partir del 2020.
- En diciembre de 2019 la Ley de Solidaridad suspende la reducción de alícuotas y resultaron aplicables las del 30% y 7% vigentes hasta ese momento.
- A partir de 2021, se establece la escala progresiva con alícuotas marginales de 25%, 30% y 35%, para tramos según el nivel de ganancia neta imponible, con una tasa de 7% para los dividendos en los tres tramos.

Tratamiento de las ganancias de capital y renta financiera

Las ganancias obtenidas por la venta o enajenación de acciones y demás títulos valores que tienen la característica de ser esporádicas y no habituales, tal como la venta de casa habitación u otros activos, recibir una herencia o el premio de una lotería, se engloban en las ganancias de capital.

Gebhardt y Malvitano delimitan la diferencia entre las ganancias financieras y las de capital con un ejemplo gráfico:

“En los hechos, [las Ganancias de capital] como lo ha enseñado la doctrina, representan el crecimiento del árbol no el fruto. Los ejemplos más comunes son: la venta de la casa habitación, la obtención de una herencia o una donación, obtener un premio de lotería, la condonación de una deuda.”

(Gebhardt y Malvitano, 2020, pág. 14)

Al considerar el tratamiento histórico que se le dio a esta categoría emerge que, en los inicios, cuando se implementó el Impuesto a los Réditos en 1932, estaban gravadas algunas rentas que luego dejaron de estarlo, como el valor locativo por la tenencia de la casa habitación.

Años más tarde, en medio del creciente déficit fiscal que atravesaba el país en la década de 1940, en el inicio del gobierno de Juan D. Perón se define, en 1946, crear un instrumento para dar, de manera explícita, tratamiento a estas rentas con el Impuesto a las Ganancias Eventuales, que gravaba principalmente la venta de inmuebles y también de títulos privados, siempre y cuando las operaciones no sean habituales.

Este tributo continuó vigente de manera separada hasta el año 1974, cuando se llevó a cabo la profunda reforma tributaria y se lo incluyó como una quinta categoría del nuevo impuesto a las Ganancias.

En plena dictadura militar, en 1976 se volvió a escindir y se reimplementó bajo el nombre de Impuesto sobre los Beneficios Eventuales, tributo que alcanzó solamente a las personas físicas.

Este fue derogado en 1990, aunque reemplazado por el impuesto a las transferencias de inmuebles (ITI) —únicamente para este tipo de ganancias de capital—, que también sólo abarcó a las personas físicas. Este cambio se estableció mediante la Ley 23.905 de 1991.

En el caso de las ventas de inmuebles, el ITI dejó de existir para las compraventas de inmuebles que se concretaran a partir de enero de 2018 ya que se volvió a incorporar la ganancia de capital por la venta del inmueble como hecho imponible alcanzado por el Impuesto a las Ganancias, con la Ley 27.430.

En el año 2013, para el caso de los resultados originados en la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, cuotas y participaciones sociales, títulos, bonos y demás valores, empiezan a quedar gravadas, sin importar el sujeto que las obtenga, mediante la Ley 26.893 de septiembre de 2013. Con esta modificación se incluye a las personas físicas ya que hasta ese momento no estaban alcanzadas, aunque sí lo estaban las sociedades (por la teoría del balance).

No obstante, la norma específica que, en el caso de personas físicas, los resultados de la compraventa de acciones, cuotas y participaciones sociales, títulos, bonos y demás valores, que

tengan oferta pública con autorización de la Comisión Nacional de Valores (CNV) quedan exentas.

En renta financiera, el Impuesto a las Ganancias grava la renta tanto de Personas Humanas como de sociedades. Sin embargo, las Personas Humanas gozaban de exenciones originadas en distintas leyes hasta que en 2017 se levantaron algunas de estas.

Con la reforma tributaria de 2017 a través de la Ley 27.430, se modificó el tratamiento en Personas Humanas, en relación a las rentas financieras derivadas de los intereses y rendimientos por colocaciones de capital, que dejan de estar exentas. Se las incluyó como un impuesto cedular.

Las exenciones que recaían sobre Personas Humanas hasta esa reforma fueron:

- a) intereses de depósitos a plazo fijo (incluso en moneda extranjera), caja de ahorro, cuentas especiales de ahorro en entidades financieras del país.
- b) intereses y resultado de la enajenación de títulos públicos del país, nacionales, provinciales, municipales y de la CABA.
- c) la renta y los resultados de la enajenación de obligaciones negociables colocadas por oferta pública (Ley 23.576).
- d) certificados de participación o títulos de deuda, colocados por oferta pública, emitidos por fiduciarios de fideicomisos financieros (Ley 24.441).
- e) la renta y los resultados de la enajenación de fondos comunes de inversión del país (Ley 24.083).
- f) los resultados provenientes de la venta y disposición de acciones y demás títulos valores que cotizaran en bolsas o mercados de valores o tuvieran autorización de oferta

pública. Cabe resaltar que desde el 23/9/2013 (Ley 26.893), la enajenación de estas especies (ejemplo típico, venta de acciones de una sociedad anónima o cuotas de una SRL) está gravada por el impuesto.

g) los dividendos de fuente argentina eran no computables (no así los de fuente extranjera); eventualmente correspondía el ingreso del impuesto de "igualación" cuando la utilidad contable abonada superaba a la fiscal.

Los beneficiarios del exterior fueran Personas Humanas o empresas gozaban, asimismo, de las mismas exenciones otorgadas a los aludidos residentes argentinos (Gebhardt y Malvitano, 2020).

Así, la reforma de 2017, que rigió desde el 1° de enero de 2018, eliminó la exención de los intereses de depósitos a plazo fijo; solo quedaron vigentes para intereses de depósitos en cajas de ahorro y cuentas especiales de ahorro; también quedaron gravados los intereses y el resultado de la enajenación de títulos públicos; se derogaron las exenciones con respecto a la renta y al resultado de la venta de las obligaciones negociables, de las cuotas de fondos comunes de inversión y certificados de participación y títulos de deuda de fideicomisos financieros. Además, se pasó a gravar los dividendos y se elimina el impuesto de igualación.

De esta manera, con esta norma que rigió a partir de enero de 2018, quedaron incluidos en el Impuesto a las Ganancias, además de los intereses o rendimientos, también las operaciones de enajenación de títulos valores, monedas digitales y demás valores, como ser la venta de acciones, cuotaparte de FCI (fondos comunes de inversión), participaciones sociales, participación en fideicomisos financieros, entre otros.

A lo largo de 2018 se reglamentaron aspectos que afectaron la gravabilidad del impuesto a la renta financiera, como con el decreto 279/2018.

Sin embargo, la falta de progresividad de la reforma junto a los magros resultados que presentaron las modificaciones en este aspecto en términos de recaudación llevaron a que, en 2019, en el inicio del gobierno de Alberto Fernández, se diera marcha atrás con buena parte de la reforma que se había implementado en 2017.

Es así que se quita el impuesto cedular, y por lo tanto vuelven a quedar exentos, aplicado sobre la mayoría de las rentas financieras, como ser a los rendimientos originados en la colocación de capital en valores: intereses de depósitos bancarios, títulos públicos, obligaciones negociables y cuotas-partes de fondos comunes de inversión, títulos de deuda de fideicomisos financieros y contratos similares, bonos y demás valores.

No obstante, hasta 2021 quedan gravadas determinadas colocaciones, por ejemplo, los rendimientos de ciertos plazos fijos en pesos, como los que poseen cláusula de ajuste, como el plazo fijo UVA (Unidad de Valor Adquisitivo).

Además, eximió a los resultados de la compraventa de cuotas y participaciones sociales, incluidas cuotas-partes de fondos comunes de inversión, de certificados de participación de fideicomisos financieros, de monedas digitales, de títulos públicos, de bonos y de obligaciones negociables por oferta pública y demás valores. Esta exención rige para los residentes de Argentina, siempre y cuando se trate de activos que coticen en mercados autorizados por la Comisión Nacional de

Valores. También para beneficiarios del exterior, siempre que no residan en jurisdicciones no cooperantes.

El impuesto a la renta normal potencial de la tierra

Los intentos de gravar a la renta normal potencial de la tierra empezaron en la década de 1960. Fue en la presidencia de Arturo Illia (1963-1966) que se promovió imponer este tributo con la intención, no solo de aumentar los recursos fiscales mediante una mejora en la progresividad, sino también de mejorar la productividad del sector agrícola.

El secretario de Agricultura de ese momento, Walter F. Kugler, le encomendó a Dino Jarach (abogado, docente e investigador) el desarrollo del proyecto en la década de 1960. De hecho, fue ese mismo documento el que se tuvo en cuenta para plasmarlo en el gravamen a la renta normal potencial de la tierra en la ley de Impuesto a las Ganancias en 1973.

El propio Kugler sostuvo en las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, en julio de 1964, que era “de urgente necesidad promover las actividades agropecuarias, como condición para el desarrollo económico de los países latinoamericanos” y que “sobre la base de esta premisa se ha analizado el aporte que la tributación puede suministrar para una política de promoción de la explotación de la tierra”.

Estas propuestas técnicas encontraron su respaldo desde referentes en el plano político, como el ingeniero agrónomo Horacio Giberti, que mencionaban la necesidad de elevar la productividad de la tierra.

“La producción agropecuaria argentina debe elevar su productividad, y considera al sistema impositivo indicando como una de las vías más adecuadas para ello”.

(Giberti, 1964, pág. 5)

Este autor identifica que no todo el sector rural se oponía, ya que destaca que “entre quienes apoyan el nuevo sistema predominan los productores menos importantes por la magnitud de sus explotaciones, o los que manejan grandes extensiones con inquietudes técnicas”.

Si bien tuvo algunos apoyos, no contó con respaldo suficiente y encontró resistencia en vastos sectores de la sociedad. Además del sector rural, también se opuso, por ejemplo, el director de la DGI de ese momento, Antonio López Aguado (Sánchez Román, 2014):

“La administración de Illia, a pesar de su compromiso con la reforma impositiva, se enfrentaba a la oposición de los grandes empresarios, no contaba con sólidos apoyos dentro de la sociedad civil y estaba a merced de los militares”

(Sánchez Román, 2014)

En el gobierno de facto de Juan Carlos Onganía (1966-1970) se formó otra comisión para estudiar nuevamente el impuesto a la renta potencial de la tierra, que tuvo una “actitud más cooperativa con los productores rurales” (Sánchez Román, 2014). Aun así, cosechó rechazo de la Sociedad Rural y de Confederaciones Rurales Argentina.

Los debates en la escena pública se fueron sucediendo a lo largo de esos años y abarcaron distintas aristas, como las presiones que desde el sector terrateniente sentaron para tratar de resistir a la intención de gravar la renta potencial de la tierra, con discusiones sobre la carga tributaria (que incluía a los Derechos de Exportación, el Impuesto a los Réditos, a los Beneficios Extraordinarios, entre otros).

Las críticas que erosionaron el intento de gravar la renta potencial de la tierra abarcaron desde aspectos técnicos, como la elaboración del catastro necesario para llevar a cabo la imposición, también los efectos económicos tal como la posibilidad de generar un alza de precio de los productos agropecuarios, por ejemplo (Rossen, 2002).

En el último gobierno de Juan Domingo Perón, cuando se llevó a cabo la modificación del impuesto a la renta (y pasó de llamarse a los Réditos a las Ganancias), se incluyó el tributo a la renta potencial de la tierra. Para que éste quede incluido en la nueva ley se utilizó como fuente principal la elaboración que Jarach había hecho en 1964 y los estudios realizados por Giberti, impulsor de su inclusión en el proyecto.

De manera paralela, entre 1973 y 1974 existieron otras dos alternativas que tuvieron como objetivo gravar la producción agropecuaria.

Por un lado, según explica Kaplan (2010), se elevó el impuesto a las tierras aptas para la explotación agropecuaria, ya vigente, y se lo utilizó como anticipo del impuesto a los réditos.

A su vez, se creó el impuesto a las tierras libres de mejoras, con alícuota progresiva que iba del 1% al 4% y con una significativa base no imponible.

Estas alternativas convivieron con el intento de gravar la renta normal potencial de la tierra, que fue incorporado como una modificación del Impuesto a los Réditos en el que se incluyeron artículos surgidos de la ley 20.538 de 1973. Allí se establecía que, a partir de 1975, una vez llevado a cabo el catastro necesario para implementar este tributo, se iba a empezar a gravar la renta agropecuaria mediante la determinación de la renta normal potencial de la tierra, esto es, del rinde posible independientemente de si el campo estaba productivo y empleado en alguna actividad con rindes menores a los potenciales.

Si bien volvió a tener rechazo entre el sector rural, algunas manifestaciones fueron a favor de gravar la renta potencial de la tierra.

“Una corriente interna de la Sociedad Rural Argentina, denominada Cultivar y servir, explicitó su apoyo a una reforma fiscal para el agro que tendría coincidencia con el régimen después sancionado. Y el Congreso de CARBAP (Confederaciones Rurales Argentinas Buenos Aires y La Pampa), filial de Confederación Rural Argentina, expresó en Trenque Lauquen (agosto 1973) su apoyo a un impuesto único al agro que grave la rentabilidad de la tierra de acuerdo con su aptitud productiva.”

(Bordelois (h), Gastón, 1974, pág. 34)

Pero estas no fueron suficientes. Para poder avanzar con la compleja implementación del impuesto a la renta potencial

de la tierra era necesario un amplio respaldo. Además, el período de puesta en práctica del tributo se daba, precisamente, en la etapa de debilitamiento político del gobierno, ante la muerte del presidente Perón pocos meses después de aprobada la Ley.

“El principal obstáculo para la aplicación del impuesto de emergencia o de la versión final del impuesto a partir de 1975 provino de los propios productores rurales. Aunque en teoría comprometidos con el funcionamiento del sistema, la CARBAP y los grandes propietarios boicotearon su aplicación desde el principio y lo condujeron al fracaso final. En 1974, sólo un año después de la firma del Acta de Compromiso, la Sociedad Rural Argentina se enfrentaba abiertamente al impuesto a la tierra, al que acusaba de ser el producto de una ideología radicalmente "colectivista". Incluso la Federación Agraria, que había apoyado la medida, se abstuvo de defenderla. Un mecanismo tan complejo como el del impuesto a la renta potencial requería de cierto grado de cooperación de las elites rurales”.

(Sánchez Román, 2014)

Finalmente, el impuesto a la renta potencial de la tierra fue derogado en 1976, en el período de la última dictadura cívico-militar en Argentina. Se lo eliminó mediante la Ley 21.399 que, al mismo tiempo, implementó un impuesto de 5% sobre la venta de productos agrícolas (por fuera del Impuesto a las Ganancias que siguió aplicándose sobre la renta efectiva).

“el escaso avance efectivo registrado (en el catastro) hacia dicha fecha aconsejó suspender la implantación del nuevo impuesto, que en 1976 fue derogado definitivamente”.

(Nuñez Miñana, 1985, pág. 284)

Ganancia Mínima Presunta como complemento del Impuesto a las Ganancias

El impuesto a la Ganancia Mínima Presunta establecido por el Título V de la Ley 25.063, de 1998, gravaba con una tasa del 1% el valor de los activos gravados de los sujetos pasivos del impuesto.

Este impuesto funcionaba como un *mínimum tax* de Ganancias, al actuar como pago a cuenta cruzado entre ambos durante 10 años. El pago efectivo de este impuesto solo se producía si el sujeto gravado declaraba, dejando todo lo demás constante, un monto inferior al promedio de tasa de ganancia sobre los activos inferior al 1% durante 10 años seguidos.

Este tributo se aplicaba sobre los bienes situados en el país y sobre los bienes situados con carácter permanente en el exterior.

Los sujetos pasivos del impuesto eran:

- a) Sociedades, asociaciones civiles y fundaciones domiciliadas en el país.
- b) Empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo.
- c) Organismos comprendidos en el artículo 1° de la Ley Nº 22.016, no incluidos en los incisos precedentes.
- d) Personas físicas y sucesiones indivisas por la titularidad de inmuebles rurales.
- e) Fideicomisos y Fondos Comunes de Inversión constituidos en el país.

f) Establecimientos estables domiciliados o ubicados en el país, pertenecientes a sujetos del exterior.

En 2010, la Corte Suprema de Justicia lo declaró inconstitucional. Lo hizo en el caso “Hermitage S.A. c/ Ministerio de Economía” con la justificación de que la empresa acreditó que tuvo pérdidas en los años comprendidos en el litigio.

Tras esa decisión del alto tribunal, se fue reduciendo el impacto del impuesto. También hubo decisiones tributarias como la de excluir a las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas desde 2017.

No obstante, en 2016 se derogó –aunque con efecto a partir del ejercicio fiscal de 2019- con la ley 27.260 de Reparación Histórica para Jubilados y Pensionados.

Exenciones a los jueces y algunos tratamientos particulares

En el caso de los jueces, en el momento en el que surgió el Impuesto a los Réditos en 1932 no existía ninguna exención, por lo que sus remuneraciones quedaban alcanzadas.

Sin embargo, esta situación se modificó en 1936 con un fallo de la Corte Suprema en el caso Fisco Nacional c/Rodolfo Medina. En ese momento se declaró la inconstitucionalidad del cobro de este impuesto a los jueces. El fallo que declaró la inconstitucionalidad del cobro del Impuesto a las Ganancias a los magistrados no fue firmado por los jueces de la Corte sino que se compuso de conjueces⁶, abogados que reemplazaron la decisión de los titulares del alto tribunal.

⁶ Fueron Octavio R. Amadeo, Horacio Calderón y Osvaldo Rocha.

Para hacerlo, el fundamento encontrado fue basado en tres fallos de la Corte Suprema de Estados Unidos, bajo el supuesto de que Réditos violaba la garantía de la intangibilidad de sus remuneraciones.

En 1947, con la Ley 12.965 se añadió al Impuesto a las Ganancias un artículo en el que se establecía que los ministros de la Corte Suprema de Justicia, miembros de los tribunales provinciales, vocales de las Cámaras de Apelaciones, y Jueces, tributaban el impuesto, “salvo su manifestación expresa en contrario, sobre el importe de los sueldos que tienen asignados en los respectivos presupuestos, previa deducción del mínimo no imponible cargas de familia, y aporte jubilatorio que les corresponda de acuerdo a las disposiciones vigentes”. Por lo tanto, se les dio a los magistrados la opción de no pagar el tributo.

En 1996, mediante la Ley 24.631, se derogó la exención que beneficiaba a los jueces. Esta norma también eliminó las exenciones que recaían en ese momento sobre las “dietas de los legisladores y las remuneraciones correspondientes a los cargos electivos en los poderes del Estado Nacional”.

No obstante, una vez más la Corte Suprema se expidió sobre el alcance del impuesto y, en el caso de los magistrados y los jueces dictó la acordada 20, con la cual dictaminó que era inconstitucional que se les aplicara el Impuesto a las Ganancias.

En 2016, se encontró una manera de empezar a gravar con el Impuesto a las Ganancias a los magistrados, funcionarios y empleados del Poder Judicial de la Nación y de las provincias y del Ministerio Público de la Nación: se incorpora como renta de cuarta categoría cuando el nombramiento ocurra a partir

de 2017, según surgió de la ley 27.346. De esta manera, los nuevos jueces sí se encuentran alcanzados por el tributo.

A fines de 2022, en el Congreso hubo un intento de legisladores del partido del Frente de Todos que si bien incorporaron un artículo al proyecto de Presupuesto 2023 por medio del cual todos los jueces y magistrados iban a pasar a pagar el Impuesto a las Ganancias, este no fue aprobado.

Características del Impuesto a las Ganancias en Argentina

El Impuesto a las Ganancias es un impuesto directo que grava las rentas de las Personas Humanas (PH) y de las personas de existencia ideal, sociedades y otras organizaciones en forma de empresa que, en adelante, serán llamadas “Sociedades” de manera genérica para este análisis.

Es directo porque recae directamente sobre el contribuyente responsable de su pago, aunque existen diferentes miradas sobre sus efectos desde el punto de vista de su incidencia económica (ver Tomo II).

En las PH es un impuesto personal debido a que contempla la totalidad de las rentas y admite deducciones en función de las características personales del contribuyente —y su familia—. En las Sociedades es un impuesto real y grava las rentas con independencia de las personas que poseen el goce efectivo de las mismas.

Elementos que conforman el impuesto

Sujeto

El impuesto grava todas las ganancias obtenidas por las Personas Humanas, jurídicas o demás sujetos indicados en la Ley. En caso de fallecimiento, la sucesión indivisa es contribuyente hasta que se produce la declaratoria de herederos.

A su vez, distingue el objeto de imposición en función de la residencia o radicación (país o exterior) y del tipo de contribuyente (PH o sociedades).

En función de la residencia o radicación se determina el principio jurisdiccional de imposición. Argentina aplica un esquema híbrido que combina el principio territorial y el principio de la renta mundial, según la residencia del contribuyente:

Los sujetos residentes en el país tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior. Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina.

El principio de renta mundial se aplica para los sujetos residentes o radicados en el país que tributan por la totalidad de sus rentas. Mientras que los sujetos residentes o radicados en el exterior sólo tributan por las rentas obtenidas en el país, de acuerdo al principio territorial.

Residencia

El concepto de residencia adquiere relevancia en la imposición a la renta. En las sociedades, esta se encuentra vinculada directamente al país donde están constituidas. Es decir, son residentes del país si están constituidas en Argentina.

Por su parte, las PH, son residentes en el país si tienen nacionalidad argentina (nativas o naturalizadas), excepto que hayan perdido la condición de residentes. También son residentes en el país las PH de nacionalidad extranjera que adquirieron la residencia permanente en Argentina o que, sin adquirir la residencia permanente, permanecieron en el país durante un periodo de 12 meses.

La pérdida de la condición de residente se da cuando se adquiere la residencia en un Estado extranjero o cuando, no habiéndose verificado tal situación, el contribuyente permanece en forma continuada en el exterior un período de 12 meses. La misma tendrá efectos a partir del 1er día hábil del mes subsiguiente a aquel que se verificó la condición.

Doble imposición

El principio de renta mundial, el concepto de residencia y la soberanía fiscal de los Estados requiere establecer criterios para la aplicación de la potestad tributaria y, de esa manera, evitar la doble imposición. Para ello, Argentina adopta en su legislación el método de crédito de impuesto (tax credit) como medida unilateral para evitar la doble imposición:

“[Los sujetos](...) podrán computar como pago a cuenta del impuesto las sumas abonadas por impuestos análogos en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior”.

Objeto

El concepto de la ganancia gravada difiere según se trate de PH o sociedades. Argentina estableció un sistema híbrido y aplica, por un lado, la teoría de la fuente para las PH y, por el otro, la teoría del balance para las Sociedades. Lo hace al disponer que “son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas”:

- 1) las ganancias susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que las genera.

- 2) ganancias obtenidas por sociedades de capital, empresas o explotaciones unipersonales, cumplan o no la condición de periodicidad del apartado anterior, con las excepciones de la ley.

Esto implica que las PH tributan por las ganancias cuya fuente cumple determinadas características. La teoría de la fuente se vincula con el concepto de “rédito”, que significa vuelto a dar. Por lo tanto, para que la renta sea gravada requiere cumplir con una serie de condiciones con relación a la fuente de ganancia que garantizan la reproducción de la renta:

- *Permanencia*: el capital del cual proviene la ganancia no se consume al generarla.
- *Periodicidad*: hace referencia a la relación que existe entre la fuente y la ganancia, más que la frecuencia per se. La periodicidad puede ser real o potencial. Se considera potencial cuando existe la posibilidad de que la renta se repita, aunque ello no se concrete efectivamente, es decir, se vincula con lo que se espera de una terminada fuente productora de ganancias.
- *Habilitación*: se vincula con la preparación o el acondicionamiento de los elementos productivos utilizados para generar la ganancia gravada.

Por el contrario, estos requisitos poseen poca relevancia para gravar la renta de las sociedades. En estos casos, la teoría del balance grava las rentas por la sola naturaleza del sujeto que las obtiene. Por lo tanto, las sociedades tributan por la totalidad de las ganancias, cualquiera sea su origen y aun cuando no exista habitualidad en la operación o se consuma la fuente que la genera. El impuesto alcanza a toda ganancia neta que produce un incremento en la riqueza, sea ésta destinada al consumo o un aumento del capital.

Clasificación de las rentas

Las rentas pueden clasificarse de acuerdo al vínculo entre el titular y la fuente productora de ganancias. Algunas rentas se obtienen con la simple titularidad de un bien, otras derivan de una relación entre el bien y los actos que realiza el beneficiario y, en un tercer grupo, existe una preponderancia casi exclusiva con trabajo o actividad personal del titular.

La clasificación de las rentas en categorías no implica que se trate de un impuesto cedular. Se trata de un impuesto global que permite compensar quebrantos y beneficios entre todas las categorías (salvo excepciones), al mismo tiempo que aplica una alícuota progresiva sobre el total de las rentas del sujeto. La clasificación en categorías obedece a razones ajenas a la liquidación del tributo, a saber:

- *De técnica legislativa*: las normas deben brindar certezas y, por lo tanto, es necesario que sean claras y precisas. Una clasificación metódica de las rentas, que establezca con claridad las bases de liquidación de las mismas en función de sus características, contribuye en este sentido.
- *De diferenciación*: las deducciones admitidas pueden diferir según el tipo de ganancia, por ejemplo, las deducciones personales son mayores para rentas de la cuarta categoría respecto de las otras.
- *De quebrantos*: existe un orden de prelación para la compensación de quebrantos entre categorías con el objetivo de otorgar mayores beneficios a los contribuyentes por su trabajo personal (cuarta categoría).
- *De criterios de imputación*: según la categoría, las rentas se imputan por el criterio de lo devengado o de lo percibido.

Tipos de rentas

Las rentas de primera y segunda categoría tienen en común el vínculo entre el bien y el contribuyente, ya que en ambos casos se generan con la sola tenencia y administración de un bien. Este puede ser un capital inmobiliario, primera categoría, o un capital o valores mobiliarios, para la segunda categoría. A continuación, se detallan las principales características de cada una de las cuatro categorías que conforman el Impuesto a las Ganancias.

Primera categoría

Grava las rentas derivadas del goce económico de la propiedad inmueble. Si bien se denomina renta del suelo, incluye a los bienes y servicios no inmobiliarios accesorios a la locación. Existe una relación de administración entre el titular y la fuente, y la renta se genera con la sola tenencia y administración de un inmueble.

El usufructo del beneficio posee mayor preponderancia que la titularidad. Por ejemplo, en el caso de sesiones o sublocación el contribuyente declara como renta el alquiler o el contrato de sesión.

La Ley del impuesto establece que son ganancias de primera categoría —renta del suelo— y deberán ser declaradas por el propietario de los respectivos bienes:

- a. El producido en dinero o en especie de la locación de inmuebles urbanos y rurales.
- b. Cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos de usufructo,

uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales.

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

Segunda categoría

Grava las rentas derivadas del producido de capitales o derechos. Estos no son explotados directamente por el propietario, sino que son colocados o cedidos y, por lo tanto, la actividad del titular es reducida o nula. Es la simple tenencia la que genera renta.

La Ley del impuesto establece que son ganancias de segunda categoría —renta de capitales—, siempre que no corresponda incluirlas como rentas de tercera categoría:

- a. La renta de títulos, cédulas, bonos, letras de tesorería, debentures, cauciones o créditos en dinero o valores privilegiados o quirografarios, consten o no en escritura pública, y toda suma que sea el producto de la colocación del capital, cualquiera sea su denominación o forma de pago.
- b. Los beneficios de la locación de cosas muebles y derechos, las regalías y los subsidios periódicos.
- c. Las rentas vitalicias y las ganancias o participaciones en seguros de vida.
- d. Los beneficios netos de aportes no deducibles, provenientes de planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de seguros de la Nación, en cuanto no tengan su origen en el trabajo personal.
- e. Los rescates netos de aportes no deducibles, por desistimiento de los planes de seguro de retiro del punto anterior.
- f. El interés accionario que distribuyan las cooperativas, excepto las de consumo.
- g. La transferencia definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares.
- h. Los dividendos y utilidades, en dinero o en especie, que distribuyan a sus accionistas o socios las sociedades y empresas.
- i. Los resultados originados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos o contratos derivados.
- j. Los resultados provenientes de operaciones de enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales, incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de

participación de fideicomisos, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores.

- k. Los resultados obtenidos por la enajenación de inmuebles o transferencias de derechos sobre inmuebles.

Tercera categoría

Grava las rentas que derivan de la conjunción entre el capital y el trabajo del titular y comprende las rentas del ejercicio de la industria y el comercio en términos amplios. Forman parte de la misma las ganancias derivadas de sociedades, empresas unipersonales y auxiliares del comercio.

La Ley del impuesto establece que son ganancias de tercera categoría —rentas empresariales—:

- a. Las obtenidas por sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, asociaciones, fundaciones, fideicomisos y demás sujetos de artículo 73.
- b. Todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituida en el país.
- c. Las derivadas de fideicomisos constituidos en el país en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un beneficiario del exterior.
- d. Las derivadas de otras empresas unipersonales ubicadas en el país.
- e. Las derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio, no incluidos expresamente en la cuarta categoría.
- f. Las derivadas de loteos con fines de urbanización, las provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal y del desarrollo y

enajenación de inmuebles bajo el régimen de conjuntos inmobiliarios.

- g. Las demás ganancias no comprendidas en otras categorías.

En el caso de las empresas unipersonales y las sociedades del inciso b), el resultado impositivo se considerará íntegramente asignado al dueño o los socios aun cuando no se hubiera acreditado en sus cuentas particulares.

Cuarta categoría

Grava las rentas derivadas de actividades con preponderancia o exclusividad del trabajo personal. Estas actividades pueden estar vinculadas a una relación de dependencia o con la prestación de servicios en forma autónoma.

La Ley del impuesto establece que son ganancias de cuarta categoría —ingresos del trabajo personal—, las rentas provenientes de:

- a. El desempeño de cargos públicos nacionales, provinciales, municipales y de CABA.

En el caso del trabajo de jueces, funcionarios o empleados del Poder Judicial de la Nación y de las provincias, únicamente para los nombramientos a partir del año 2017, inclusive.

- b. El trabajo de los empleados en relación de dependencia.
- c. Las jubilaciones, pensiones, retiros o cualquier subsidio con origen en el trabajo personal.

Incluye las asignaciones mensuales y vitalicias reconocidas al Presidente y Vicepresidente de la Nación dispuestas por la Ley 24.018.

- d. Los beneficios —netos de aportes no deducibles—, de los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, en cuanto tengan su origen en el trabajo personal.
- e. Los servicios prestados por los socios de las sociedades cooperativas de trabajo.
- f. El ejercicio de profesiones liberales u oficios. Inclusive las sumas asignadas a los socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones.
- g. El desempeño de las actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana.
- h. Las compensaciones en dinero y en especie y los viáticos que se abonan como adelanto o reintegro de gastos por comisiones de servicio.
- i. Las sumas abonadas al personal docente en concepto de adicional por material didáctico que excedan el 40% de la ganancia no imponible.
- j. Los beneficios netos de aportes no deducibles derivados de los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, siempre que tengan origen en el trabajo personal.
- k. Las sumas pagadas por la desvinculación laboral de personas que trabajan en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas que excedan los montos indemnizatorios mínimos previstos en la norma laboral aplicable.

Deducciones

Como criterio general, se admite, con las limitaciones expresadas de la Ley, la deducción de todos los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por el impuesto. Éstos se deducen de las ganancias generadas por la misma fuente que los originó.

Los contribuyentes Personas Humanas poseen deducciones que hacen a la personalización del gravamen y se aplican sobre la ganancia bruta a efectos de determinar la ganancia neta sujeta a impuesto.

Las deducciones personales, que incluyen el mínimo no imponible y las cargas de familia, definen el umbral a partir del cual se entiende que existe capacidad contributiva. Por su parte, las deducciones generales se asocian a gastos de la vida del contribuyente y permiten definir con mayor precisión su verdadera capacidad de pago.

Deducciones Generales

Son aquellos gastos que el contribuyente puede deducir de la ganancia del año fiscal con independencia de la fuente de ganancia por determinados conceptos:

- a. Servicios y herramientas con fines educativos que el contribuyente pague por sus cargas de familia hasta un monto equivalente al 40% de la ganancia no imponible.
- b. Las contribuciones o descuentos para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios, siempre que se destinen a cajas nacionales, provinciales o municipales.
- c. Descuentos obligatorios de aportes para obras sociales y las cuotas para el acceso de cobertura médico–asistencial

correspondientes al contribuyente y sus familiares a cargo. En el caso de la cobertura médico asistencial, hasta un límite del 5% de la ganancia neta del ejercicio.

- d. Primas de seguro para el caso de muerte y aportes de planes de seguro de retiro privado hasta el tope que se determine el PEN para el año correspondiente.
- e. Donaciones al Estado nacional, provincial y municipal, a fundaciones, asociaciones y entidades civiles vinculadas con actividades de asistencia social, investigación científica tecnológica y educativas, siempre que estén reconocidas por la AFIP como exentas en el impuesto a las ganancias y hasta el límite del 5% de la ganancia neta del ejercicio.
- f. Intereses por Créditos Hipotecarios de inmuebles destinados a casa-habitación, hasta veinte mil pesos (\$20.000) anuales.
- g. Gastos de Sepelio del contribuyente y sus familiares a cargo hasta el tope anual de novecientos noventa y seis mil pesos con veintitrés centavos (\$996,23).
- h. Alquileres de inmuebles destinados a casa habitación hasta el 40% del monto del alquiler con un límite anual equivalente a la ganancia no imponible.
Adicionalmente, locador y locatario podrán deducir el 10% del monto total anual de alquileres de inmuebles destinado a casa-habitación.
- i. La remuneración y las contribuciones patronales abonadas al personal de casas particulares a cargo, hasta un límite anual equivalente a la ganancia no imponible.
- j. Honorarios correspondientes a los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica del contribuyente y sus familiares a cargo hasta un 40% del total facturado en el

período fiscal y con tope del 5% de la ganancia neta del ejercicio.

- k. Aportes efectuados por los socios protectores a Sociedades de Garantía Recíproca, siempre que dichos aportes se mantengan en la sociedad por el plazo mínimo de dos (2) años calendarios.
- l. Gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas abonados por el empleador en los importes que fije el Convenio Colectivo de Trabajo o, de no estar estipulados por convenio, hasta un 40% de la ganancia no imponible.

Deducciones personales

Las Personas Humanas podrán deducir de sus ganancias gravadas determinados conceptos como deducciones personales. Si bien para algunos autores se trata de una especie de exención de las rentas, para otros, las deducciones permiten aproximar una capacidad contributiva más realista del contribuyente. La Ley argentina identifica tres grupos:

- a. Ganancia no imponible (GNI): siempre que el contribuyente sea residente en el país.
- b. “Cargas de familia”: siempre que el familiar sea residente en el país, esté a cargo del contribuyente y no perciba ingresos mayores a una GNI.
 - Cónyuge: es aplicable para los integrantes de una unión basada en una relación afectiva estable y permanente de dos personas que conviven y comparten un proyecto de vida común, sin distinción de sexo.
 - Hijo/hijastro: sólo podrá efectuarla el pariente más cercano que tenga ganancias imponibles. Procede si es menor de 18 años o incapacitado para el trabajo. En este

último caso, la deducción se incrementa en una vez por cada hijo/hijastro.

- c. Deducciones especiales: según la condición del contribuyente la ley establece deducciones adicionales:
- Deducción especial (2,5 GNI) para quienes perciben rentas de tercera categoría y trabajan personalmente en la actividad o empresa, y quienes perciben rentas de cuarta categoría y no están comprendidos en la deducción siguiente. La deducción es equivalente a 2,5 veces la GNI.
 - En el caso de los “nuevos emprendedores” y “nuevos profesionales” la deducción es equivalente a 3 GNI. Se consideran “nuevos profesionales” o “nuevos emprendedores” a los profesionales con hasta tres años de antigüedad en la matrícula y los trabajadores independientes con hasta tres años de antigüedad en su inscripción.
 - Deducción especial (3,8 GNI) equivalente a 3,8 veces la GNI para quienes desempeñan cargos públicos, trabajo en relación de dependencia, jubilados y pensionados.
 - Deducción especial incrementada, cuando la remuneración y/o haber bruto de los sujetos del inciso anterior no supere la suma los QUINCE (15) Salarios Mínimos, Vitales y Móviles (SMVM), deberán adicionar a la deducción del párrafo precedente un monto equivalente de manera tal que la ganancia neta sujeta a impuesto sea igual a cero (0).
 - Deducción específica incrementada equivalente a ocho (8) veces el haber mínimo garantizado para jubilados y pensionados, que reemplazará a la ganancia no imponible y la deducción especial siempre que sea superior a la suma de estas deducciones.

Las deducciones personales se incrementan un 22% en el caso de trabajadores en relación de dependencia y jubilados que trabajen o vivan en las provincias del sur del país mencionadas en el artículo 1 de la Ley 23.272.

Tabla 6-. Deducciones Personales según lugar de trabajo o vivienda. Ejercicio 2023

CONCEPTO DEDUCIBLE	IMPORTE DE LA DEDUCCIÓN (\$)	
	General	Art. 1 de la Ley 23.272
Ganancias no imponibles [Artículo 30, inciso a)]:	451.683,19	551.053,52
Cargas de familia [Artículo 30, inciso b)]		
1. Cónyuge / Unión convivencial	421.088,24	513.727,67
2. Hijo	212.356,37	259.074,78
2.1 Hijo incapacitado para el trabajo	424.712,74	518.149,56
Deducción Especial [Artículo 30, inciso c), Apartado 1]	1.580.891,18	1.928.687,34
Deducción Especial [Artículo 30, inciso c), Apartado 1 "nuevos profesionales/emprendedores"]	1.806.732,78	2.204.214,10
Deducción Especial [Artículo 30, inciso c), Apartado 2]	2.168.079,35	2.645.056,82

Fuente: DICITA-SDG PLA- AFIP con base en datos de la AFIP.

Los montos de las deducciones personales se ajustan anualmente por el coeficiente que surja de la variación anual de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPTE), correspondiente al mes de octubre del año anterior al del ajuste respecto al mismo mes del año anterior.

El criterio de personalización del impuesto a través de deducciones resulta inequitativo al interior de los contribuyentes, debido a que implica mayores beneficios para los sujetos con mayor capacidad contributiva. Ello se debe a que la aplicación de la escala progresiva permite un mayor ahorro del impuesto a los contribuyentes con una alícuota marginal superior.

Como alternativa al esquema de deducciones algunos países utilizan el crédito fiscal. De esta manera, igualan el beneficio para todos los contribuyentes con la misma composición

familiar, eliminando la inequidad vertical de las deducciones con monto fijo.

Exenciones

Las exenciones, a diferencia de las deducciones, se vinculan con objetivos específicos del ámbito social, político o de administración tributaria (v.g. simplificación) y excluyen taxativamente del gravamen a determinadas rentas.

Estos beneficios liberan del gravamen a sujetos y rentas específicas que, en principio, se encuentran alcanzados por el impuesto, pero son eximidos por disposición expresa de la Ley. Es decir que para que una renta o sujeto esté exento del impuesto previamente tiene que estar alcanzado por el mismo.

Argentina posee exenciones objetivas como subjetivas. Las exenciones objetivas son aquellas que la ley concede en función del origen o el destino de la renta. Por su parte, las subjetivas, están relacionadas con la naturaleza del sujeto que las obtiene.

Exenciones subjetivas

- a. Las ganancias de los fiscos Nacionales, provinciales y municipales y de sus instituciones.
- b. Las ganancias de entidades exentas de impuestos por leyes nacionales y siempre que las ganancias provengan directamente de la explotación o actividad principal que motivó la exención a dichas entidades.
- c. Las remuneraciones de diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros en la República, a condición de reciprocidad.

- d. Las utilidades de las sociedades cooperativas de cualquier naturaleza.
- e. Las ganancias de las instituciones religiosas.
- f. Las ganancias de las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, siempre que esas ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan entre los socios.
- g. Las ganancias de las entidades mutualistas.

Exenciones objetivas

- a. Los intereses originados por depósitos en cajas de ahorro, depósitos en cuentas especiales de ahorro, depósitos a plazo fijo en moneda nacional.
- b. Los intereses reconocidos como accesorios de créditos laborales. También las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despidos y las recibidas por causas de muerte o incapacidad por accidente o enfermedad.
- c. Las ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor, hasta el límite establecido por la ley.
- d. Las sumas percibidas por exportadores encuadrados como Micro, Pequeñas y Medianas empresas (MiPyME) por reintegros o reembolsos acordados por el PEN en concepto de impuestos abonados en el mercado interno.
- e. Las ganancias de las asociaciones deportivas y de cultura física sin fines de lucro, siempre que no exploten o autoricen juegos de azar.
- f. El valor locativo y el resultado de la venta de la casa habitación.

- g. Los intereses originados por créditos obtenidos en el exterior por los fiscos nacional, provinciales, municipales, la CABA y el Banco Central de la República Argentina (BCRA).
- h. Los intereses de los préstamos de fomento otorgados por organismos internacionales o instituciones oficiales extranjeras.
- i. Las donaciones, herencias y los beneficios alcanzados por la Ley de Impuesto a los premios de determinados juegos y concursos deportivos.
- j. La diferencia entre el valor de las horas extras y el de las horas ordinarias que perciban los trabajadores en relación de dependencia por los servicios prestados en días feriados, inhábiles y durante los fines de semana.
- k. Los montos provenientes de actualizaciones de créditos de cualquier origen o naturaleza.
- l. Los resultados de operaciones de compraventa, cambio o disposición de acciones, valores representativos de acciones, obtenidos por Personas Humanas y Sucesiones Indivisas residentes y radicadas en el país, respectivamente.
- m. El salario que perciban los trabajadores en relación de dependencia por bono por productividad, fallo de caja o concepto de similar naturaleza, hasta el 40% de la ganancia no imponible y con efecto exclusivo para los sujetos cuya remuneración bruta no supere la suma determinada para el ejercicio correspondiente. El monto de la remuneración bruta se actualizará por la variación del RIPTE de la misma forma que las deducciones personales.

- n. El sueldo anual complementario, con efecto exclusivo para los sujetos cuya remuneración y/o haber bruto no supere la suma determinada para el ejercicio correspondiente.

Base imponible

La base imponible para el cálculo del impuesto de las PH y las Sucesiones Indivisas es la ganancia neta imponible. Para su determinación se suman la totalidad de las rentas gravadas de las cuatro categorías, en caso de corresponder, y se deducen los conceptos admitidos por ley.

En el caso de las Sociedades, a la ganancia bruta se le deducen los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente. En la práctica, las sociedades parten de la ganancia neta sujeta a impuesto que surge del balance contable a la que se le realizan los ajustes según las disposiciones de la Ley (v.g. deducciones admitidas por ley).

Alícuota

Personas Humanas

Mediante el Decreto N° 473/2023, el Poder Ejecutivo Nacional, incrementó la deducción especial incrementada a la suma equivalente a quince (15) Salarios Mínimos, Vitales y Móviles (SMVM) y, paralelamente, encomendó a la AFIP a incrementar los importes de la escala progresiva de alícuotas, a los fines del cálculo de la retención del impuesto.

En este sentido, el PEN, además de actualizar los montos de los tramos de la escala, incorporó una alícuota del cero por ciento (0%) en el primer tramo que actúa como un mínimo no

imponible equivalente a una ganancia mensual neta de \$1.600.000.

Tabla 7-. Escala de alícuotas Personas Humanas. Diciembre 2022

Ganancia neta mensual acumulada con el ingreso de las tablas de octubre y noviembre		Pagarán		
Más de \$	a \$	\$	Más el %	sobre el excedente de \$
0	4.800.000,00	0	0	0
4.800.000,00	5.232.000,00	0	9	4.800.000,00
5.232.000,00	5.650.560,00	38.880,00	12	5.232.000,00
5.650.560,00	6.046.099,20	89.107,20	15	5.650.560,00
6.046.099,20	6.408.865,17	148.438,08	19	6.046.099,20
6.408.865,17	6.729.308,40	217.363,61	23	6.408.865,17
6.729.308,40	6.998.480,74	291.065,56	27	6.729.308,40
6.998.480,74	7.208.435,18	363.742,09	31	6.998.480,74
7.208.435,18	en adelante	428.827,96	35	7.208.435,18

Fuente: DICITA-SDG PLA- AFIP con base en datos de la AFIP.

Los montos de la escala se ajustan anualmente, a partir del año fiscal 2018, por el coeficiente que surja de la variación anual de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPTE), correspondiente al mes de octubre del año anterior al del ajuste respecto al mismo mes del año anterior.

Año fiscal 2024

Con la Ley 27.725, del 6 de octubre de 2023, se incorporó el “Impuesto Cedular sobre los mayores ingresos del trabajo en relación de dependencia, jubilaciones y pensiones de privilegio y otros” que resultará de aplicación a partir del año fiscal 2024 y siguiente. De esta manera, a partir de 2024 los mencionados ingresos se gravarán con una escala de alícuotas propia, por separados de las otras rentas

El impuesto se determina aplicando a los ingresos que exceden el mínimo no imponible de 180 Salarios Mínimos, Vitales y Móviles (SMVM) una escala progresiva con alícuotas de entre 27% y 35%.

Tabla 8-. Escala de alícuotas Personas Humanas. Diciembre 2022

GANANCIA NETA MENSUAL ACUMULABLE		PAGARAN		
		\$	MÁS EL %	SOBRE EL EXCEDENTE DE \$
0	1.400.000,00	0	0	0
1.400.000,00	1.526.000,00	0	9	1.400.000,00
1.526.000,00	1.648.080,00	11.340,00	12	1.526.000,00
1.648.080,00	1.763.445,60	25.989,60	15	1.648.080,00
1.763.445,60	1.869.252,34	43.294,44	19	1.763.445,60
1.869.252,34	1.962.714,95	63.397,72	23	1.869.252,34
1.962.714,95	2.041.223,55	84.894,12	27	1.962.714,95
2.041.223,55	2.102.460,26	106.091,44	31	2.041.223,55
2.102.460,26	en adelante	125.074,82	35	2.102.460,26

Fuente: DICITA-SDG PLA- AFIP con base en datos de la AFIP.

Para la determinación del impuesto se considera el SMVM al inicio del período fiscal y se lo actualizará el 1° de julio de cada año fiscal, considerando el valor del SMVM vigente a esa fecha.

El importe del mínimo no imponible se incrementa un 22% en el caso de trabajadores en relación de dependencia y jubilados que trabajen o vivan en las provincias del sur del país mencionadas en el artículo 1 de la Ley 23.272.

Sin perjuicio de la escala de alícuota progresiva, las Personas Humanas y Sucesiones Indivisas se encuentran alcanzadas por un impuesto cedular por las rentas sobre:

- Dividendos y utilidades asimilables: tributan un siete por ciento (7%) sobre la ganancia neta derivada de los dividendos y utilidades asimilables distribuidos por las

sociedades del país a partir de los ejercicios fiscales iniciados desde el 1ero de enero de 2018, inclusive.

- La enajenación y transferencia de derechos sobre inmuebles: tributan a la alícuota del quince por ciento (15%) por la ganancia derivada de la enajenación de o de la transferencia de derechos sobre, inmuebles situados en la República Argentina.
- El rendimiento de la colocación de capital en valores: de inversiones en depósitos bancarios, títulos públicos, obligaciones negociables, cuotas partes de fondos comunes de inversión, bonos y demás valores, de las Personas Humanas y sucesiones indivisas: a) en moneda nacional sin cláusula de ajuste están alcanzados al cinco por ciento (5%); y, b) en moneda nacional con cláusula de ajuste o en moneda extranjera están alcanzados al quince por ciento (15%).
- También están alcanzados a la alícuota del quince por ciento (15%) los resultados de operaciones de enajenación de acciones que cotizan en mercados no autorizados por la Comisión Nacional de Valores (CNV) y acciones sin cotización, cuota partes de fondos comunes de inversión cerrados no colocados en oferta pública, valores representativos y certificados de depósito de acciones y monedas digitales.

Sociedades

Por otra parte, las sociedades tributan por sus ganancias netas en función de la escala progresiva marginal de alícuotas del 25%, 30% y 35%. Si bien históricamente tributaron con una alícuota proporcional, con la sanción de la Ley 27.630, se estableció el esquema de alícuota progresiva en tres tramos.

El nuevo esquema de alícuotas permitió reducir la incidencia tributaria de mayor parte de las empresas argentinas y, concomitantemente, fortalecer la recaudación del impuesto.

Tabla 9-. Escala de alícuotas sociedades. Año 2023

Ganancia Neta Imponible Acumulada				
Más de \$	A \$	Pagarán	Más el %	Sobre excedente
-	14.301.209,21	0	25%	0
14.301.209,21	143.012.092,08	3.575.302,30	30%	14.301.209,21
143.012.092,08	En adelante	42.188.567,16	35%	143.012.092,08

Fuente: DICITA-SDG PLA- AFIP con base en la normativa.

Los montos de la escala se ajustan anualmente, a partir del 1 de enero de 2022, de acuerdo a la variación anual del Índice de Precios al Consumidor (IPC), correspondiente al mes de octubre del año anterior al del ajuste, respecto del mismo mes del año anterior.

Beneficiarios del Exterior

Las ganancias de fuente argentina obtenidas por beneficiarios del exterior tributan mediante retención en la fuente con carácter de pago único y definitivo.

En el caso de socios del exterior de sociedades no consideradas contribuyentes, se aplica la tasa del 35% sobre la renta neta determinada de conformidad con las normas del tributo. En el resto de las rentas se aplica el 35% sobre una ganancia neta presunta, que la Ley establece para cada tipo de renta, como porcentaje de los importes pagados.

Año fiscal

El año fiscal transcurre entre el 1ro de enero y el 31 de diciembre, por lo que coincide con el año calendario. Como criterio general, las ganancias se imputan en el año fiscal en el que fueron percibidas a excepción de:

- a) las rentas de primera categoría, que se imputan de acuerdo al criterio de lo devengado; y,
- b) las ganancias de las sociedades, que se imputan al año fiscal en la que termina o cierra el ejercicio anual en que se devengaron.

En otras palabras, las rentas de segunda y cuarta categoría se imputan por el criterio de lo percibido, y las de primera y tercera, por el devengado. De acuerdo con la Ley, el percibido se da cuando la renta se pone a disposición del titular aun cuando sea una posibilidad y no se trate de una disposición real:

“(...) [las ganancias] se considerarán percibidas y los gastos se considerarán pagados, cuando se cobren o abonen en efectivo o en especie y, además, en los casos en que, estando disponibles, se han acreditado en la cuenta del titular o, con la autorización o conformidad expresa o tácita del mismo, se han reinvertido, acumulado, capitalizado, puesto en reserva”

Por lo tanto, también se considera percibido cuando existe una disposición:

- a) *presunta*: el rédito se acreditó en la cuenta y hay una disponibilidad financiera que supone la posibilidad de su goce; o,

b) *indirecta*: la ganancia es reinvertida, puesta en reserva o entregado a un tercero que dispone de ella por cuenta del titular.

Por su parte, se entiende por devengado cuando el beneficiario adquiere el derecho a la percepción o retribución de la ganancia, es decir, cuando se produce el acto que jurídicamente o por aceptación popular genera el derecho al cobro.

Criterio de imputación

Las rentas de la primera categoría se imputan por el criterio de lo devengado. Se considera que el ingreso se ha producido aun cuando no se haya percibido o no sea exigible. El devengado facilita su imputación, ya que, por ejemplo, en el caso de alquileres mensuales sería difícil controlar la percepción efectiva de los mismos.

En la segunda categoría, las rentas se imputan por el criterio de lo percibido. La aplicación de este criterio facilita el control, dada la naturaleza de este tipo de operaciones. Por lo general, las rentas se exteriorizan al ponerse el cobro a disposición del titular, por ejemplo, en el caso de los dividendos de una participación accionaria podría darse el caso que estén aprobados, pero no disponibles.

Las rentas de la tercera categoría se imputan por el criterio de lo devengado en el año fiscal de cierre del ejercicio comercial. El emparentamiento con la fecha de cierre del balance tiene como objetivo facilitar la liquidación y el control, al liquidar el impuesto sobre la base de los estados contables.

Por último, las rentas de la cuarta categoría se imputan al año fiscal en que son percibidas. La Ley también establece casos

especiales de imputación, como, por ejemplo, los honorarios de directores y socios administradores que deben imputarse en el año fiscal en los que la asamblea de socios apruebe su asignación.

Imputación de los gastos

Como criterio general, los gastos siguen el criterio de imputación de las ganancias a las cuales se encuentran asociadas. Sin embargo, aquellos gastos no vinculados con una fuente de ganancia específica se imputan por el criterio de lo percibido en el ejercicio que se paguen.

Compensación de pérdidas (Quebrantos)

Las pérdidas del ejercicio que no pudieran compensarse con ganancias del mismo ejercicio, podrán trasladarse hasta cinco ejercicios fiscales y compensarse con las ganancias netas de ejercicios futuros. Transcurridos los cinco años desde que se originó, se pierde el saldo no utilizado.

Los quebrantos se actualizarán de acuerdo con la variación entre el mes de cierre del ejercicio fiscal en que se originaron y el mes de cierre del ejercicio fiscal que se liquida del Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM) publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC).

En el caso de las PH, para determinar la ganancia neta sujeta a impuesto, se compensan los resultados netos del año fiscal, en cada categoría primero y, luego, entre ellas.

Si de esa compensación resultan quebrantos en una o más categoría, la suma de los mismos se compensa con las rentas de las categorías con el siguiente orden de prelación: rentas

netas de las categorías segunda, primera, tercera y cuarta, sucesivamente. Esta secuencia tiene como objetivo beneficiar al trabajador, ya que las deducciones especiales de la cuarta categoría son mayores que las del resto.

No se consideran pérdidas susceptibles de generar quebrantos la ganancia no imponible, las cargas de familia y las deducciones especiales del artículo 30 de la Ley del impuesto⁷.

Como excepción al criterio general, los quebrantos específicos sólo pueden compensarse únicamente contra los resultados positivos de la misma fuente de ganancias. Se destacan:

- Quebranto de fuente extranjera.
- Quebranto por la enajenación de acciones o participaciones sociales
- Quebranto por derechos y obligaciones emergentes de contratos derivados.

Liquidación y pago

Anticipos

Los contribuyentes inscriptos en el tributo deben ingresar anticipos del impuesto a pagar. Los anticipos permiten adelantar la recaudación de manera de reducir la estacionalidad y la pérdida en términos reales. Debe considerarse que se trata de un impuesto de declaración y pago anual.

⁷ Algunos autores entienden a este criterio como restrictivo al considerar que estas deducciones son necesarias para determinar la verdadera capacidad constructiva del contribuyente.

Determinación de los anticipos

Los anticipos se determinan en función de la liquidación del impuesto del año fiscal anterior (período base) con los ajustes y deducciones que correspondan.

Los conceptos susceptibles de deducción, en su mayoría, están asociados a percepciones y retenciones, así como a pagos a cuenta, siempre que correspondan al período base:

- a) Pagos a cuenta computables en el período base: por gravámenes análogos pagados en el exterior, por impuesto sobre los combustibles líquidos y al dióxido de carbono, por impuesto a la ganancia mínima presunta.
- b) Retenciones y percepciones computables en el período base, excepto las que revisten el carácter de pago único y definitivo.
- c) Reducción del impuesto con origen en leyes especiales y regímenes promocionales, en la proporción aplicable al ejercicio por el cual se determinan los anticipos.

Las PH y sucesiones indivisas⁸ deben ingresar cinco anticipos iguales en concepto de pago a cuenta del impuesto del ejercicio. El monto de los anticipos resulta de:

- a. Tomar el resultado neto del período anterior menos las deducciones personales computables en dicho período y actualizadas por la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPTE).

⁸ Excepto quienes hubiesen percibido rentas provenientes exclusivamente de cargos públicos, jubilados, pensionados y trabajadores en relación de dependencia, siempre que se hubiese retenido la totalidad del impuesto correspondiente.

- b. Aplicar la escala progresiva de alícuotas al monto obtenido en el punto anterior (a) y, al impuesto así determinado, restar los conceptos deducibles que correspondan.
- c. El monto determinado se divide en cinco y se compara con el valor mínimo por anticipo definido por la AFIP. El anticipo se deberá ingresar si resulta igual o superior al valor mínimo.

Las Sociedades, por su parte, deben ingresar 10 anticipos. Para su cálculo, se parte del monto del impuesto determinado por el período anterior y se deducen los conceptos que correspondan (señalados precedentemente). Luego, a ese monto se aplican los siguientes porcentajes:

- el 25% para determinar el primer anticipo,
- el 8,33% para determinar los nueve anticipos restantes.

Las empresas categorizadas como MiPyME⁹ que inicien ejercicio a partir del 1 de agosto de 2023, calculan sus anticipos de manera proporcional, en 10 pagos iguales del 10%.

Finalmente, el monto de cada uno de los anticipos se compara con el valor mínimo por anticipo definido por la AFIP. El anticipo se deberá ingresar si resulta igual o superior al valor mínimo.

Reducción de anticipos

Cuando existe una estimación de que las ganancias del período corriente serán menores que las del período anterior y, por lo tanto, los anticipos calculados se encuentran

⁹ Las empresas deben contar con certificado MiPyME vigente que acredite tal condición ante la AFIP.

sobreestimados, los contribuyentes podrán solicitar una reducción de los mismos. Para ello, se debe cumplir, concomitantemente, con las siguientes condiciones:

- a. El importe de la base de cálculo de los anticipos debe ser superior al valor definido por la AFIP.
- b. El monto de la estimación de los anticipos que motiva la solicitud de reducción resulte inferior en menos de un diez por ciento (10%) a la base de cálculo de los anticipos.

La presentación de la solicitud debe realizarse con una anticipación no menor a los 60 días del vencimiento del último anticipo del año base, con el respaldo documental de la estimación de la nueva base de cálculo proyectada.

Declaración jurada

Todos los sujetos alcanzados por el impuesto se encuentran obligados a presentar una declaración jurada del total de sus ganancias, excepto cuando las ganancias deriven:

- Únicamente del trabajo personal en relación de dependencia: cargos públicos, jubilados, pensionados y trabajadores en relación de dependencia, siempre que se hubiese retenido la totalidad del impuesto correspondiente.
- De conceptos que hubiesen sufrido la retención del impuesto con carácter definitivo.

De la presentación determinativa de esta declaración jurada surge el saldo a pagar o el saldo a favor del contribuyente. En este último caso, el contribuyente deberá solicitar la devolución del saldo a favor.

Las Personas Humanas no obligadas a presentar declaración jurada determinativa deben presentar la declaración jurada

informativa cuando sus ingresos brutos anuales superen el monto determinado por la AFIP para el año fiscal correspondiente.

A través de declaración informativa, el contribuyente debe informar la totalidad de sus ingresos, de los gastos realizados, las deducciones admitidas computables y las retenciones que hubiere sufrido.

Vencimientos

Tanto la declaración jurada informativa como la determinativa deben presentarse antes de la fecha establecida por la AFIP. En el caso de la primera, suele determinarse una misma fecha límite para todos los contribuyentes. Por su parte, para la declaración determinativa, se establecen plazos para la presentación y pago, en caso de corresponder, en función de la terminación del CUIT del contribuyente.

Pagos a cuenta

Los impuestos sobre los Combustibles Líquidos y al Dióxido de Carbono, sobre los Créditos y Débitos en Cuentas Bancarias y Otras Operatorias, como así también, las Inversiones Productivas efectuadas por las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (Ley 27.267) pueden tomarse como pagos a cuenta en el Impuesto a las Ganancias.

Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y al Dióxido de Carbono (ICLyDC): los productores agropecuarios y los sujetos que presten servicio de laboreo de la tierra, siembra y cosecha, y los productores y sujetos que presten servicios en la actividad minera y en la pesca marítima, podrán computar

como pago a cuenta del impuesto a las ganancias el cuarenta y cinco por ciento (45%) del impuesto sobre los combustibles líquidos contenido en las compras de gas oil efectuadas en el período fiscal empleado en máquinas de su propiedad.

Impuesto sobre los Créditos y Débitos (ICDB): se puede computar como pago a cuenta del impuesto resultante de la declaración jurada o sus anticipos, hasta un treinta y tres por ciento (33%) del impuesto sobre los créditos y débitos bancarios originado por operaciones con tasas del 6% ó 12%. Cuando los hechos imponible se encontraren alcanzados a una alícuota menor, el pago a cuenta será de hasta el 20% del ICDB.

Los sujetos categorizados como “micro” y “pequeña” empresa podrán computar como pago a cuenta el 100% del impuesto sobre los créditos y débitos bancarios y, un 60%, en el caso de las empresas de la categoría “mediana - tramo 1” de la industria manufacturera.

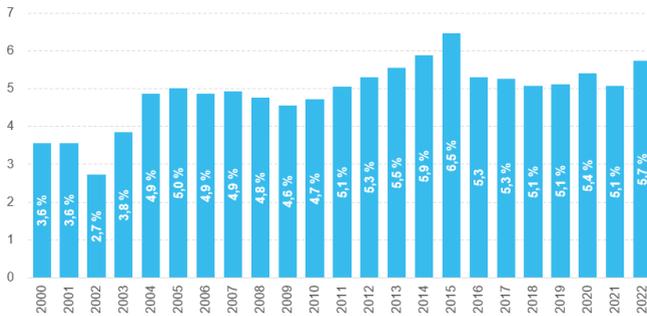
Inversiones Productivas: Las MiPyME que realicen inversiones productivas podrán computar como pago a cuenta hasta el 10% del valor de las inversiones realizadas durante el año fiscal con un tope del 2% sobre el promedio de los ingresos netos obtenidos por ventas en el año fiscal en el que se realizaron las inversiones y el anterior. En el caso de las Micro, Pequeñas y Medianas —Tramo 1— de la industria manufacturera el límite es del 3%. En ningún caso el pago a cuenta podrá superar el monto de la obligación del impuesto a las ganancias del año fiscal correspondiente.

Impacto de las últimas reformas: una primera aproximación

En el año 2022, la recaudación del Impuesto a las Ganancias se ubicó en un 5,7% del PBI y en un 21,9% de los recursos tributarios totales.

La recaudación del Impuesto a las Ganancias en Argentina tuvo un crecimiento significativo en los últimos 20 años (Gráfico 8). En 2002 se observa el menor porcentaje del período con una recaudación del 2,7% PBI. A partir de ese año la participación de la recaudación crece paulatinamente. La mayor recaudación se alcanza en 2015 con un 6,5% del PBI. Tras ese año, se evidencia un descenso hasta el 5,1% del PBI para luego fortalecer su participación y alcanzar el 5,7% en 2022.

Gráfico 8-. Recaudación del Impuesto a las Ganancias en % del PBI. 2000-2022.



Fuente: DICITA-SDG PLA- AFIP con base en datos de AFIP.

En los últimos años se observó un crecimiento en la participación de las personas físicas en el total de la recaudación del impuesto. Desde su menor nivel durante la década de 1990, su participación se mostró en aumento y llegó a superar la generada por las sociedades en el año 2015.

Esta tendencia se encuentra en línea con los países desarrollados en donde el mayor porcentaje de recaudación lo explican las personas físicas. Luego de ese año la participación de personas físicas desciende y vuelve a cobrar mayor relevancia la participación de las sociedades en la recaudación (Gráfico 9).

Gráfico 9-. Recaudación de Impuesto a las Ganancias por sujeto. 1993-2022.



Fuente: DICITA-SDG PLA- AFIP con base en datos de la DNIAF.

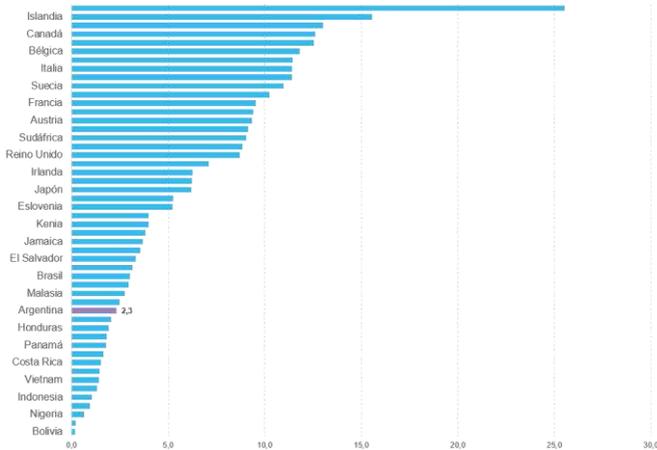
Personas humanas

En el año 2022, la recaudación del Impuesto a las Ganancias generada por Personas Humanas (físicas) ascendió al 2,5% del PBI. Estos ingresos representan el 43,9% de lo obtenido mediante el impuesto a las Ganancias y un 10,2% de los recursos tributarios nacionales.

No obstante, la recaudación del Impuesto para Personas Humanas es baja en comparación al nivel internacional (Gráfico 10). Las razones por las que Argentina, al igual que la mayoría de los países latinoamericanos, recauda

sensiblemente menos que los países desarrollados se abordan en el Tomo II de este trabajo.

Gráfico 10-. Recaudación de Impuesto a la Renta Personas Físicas. % del PBI. 2020.



Fuente: DICITA-SDG PLA- AFIP con base en datos de la OCDE.

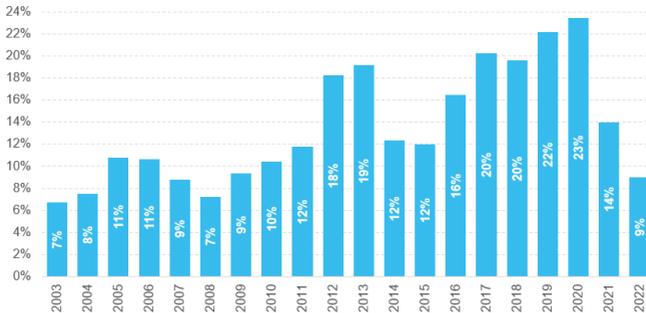
En los países periféricos el impuesto tiene un mayor sesgo hacia la retención en la fuente de los asalariados del sector formal y limita así el potencial redistributivo del impuesto.

En la Argentina se le aplican retenciones en la fuente a los trabajadores en relación de dependencia, a los jubilados y a los beneficiarios del exterior.

En relación con los primeros dos, en los últimos 20 años se tuvo en promedio un 13% de sujetos retenidos en relación con el total de trabajadores en relación de dependencia. Hasta 2011, el porcentaje de asalariados con retenciones en este impuesto se ubicó por debajo del promedio. Sin embargo, en 2012 y 2013 se produce un crecimiento apreciable con un pico del 19% en este último año. Luego, en el bienio 2014-2015 el

porcentaje de retenidos baja al 12% y, a partir del año 2016, se observa un incremento y llega al récord en 2020 con un 23%. Luego, ese porcentaje baja de una forma notoria y alcanza el 9% en 2022 (Gráfico 11).

Gráfico 11- Porcentaje de sujetos retenidos sobre el total de trabajadores en relación de dependencia. Años 2003-2022.



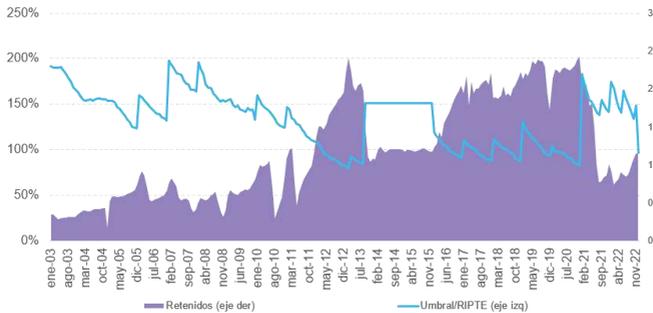
Fuente: DICITA-SDG PLA- AFIP con base en datos de la AFIP y la OEDE.

La recaudación del Impuesto a las Ganancias en las Personas Humanas se explica por la cantidad de contribuyentes alcanzados, el nivel de los salarios y la escala de alícuotas vigente.

Por su parte, la cantidad de contribuyentes retenidos en el Impuesto depende del nivel de las deducciones personales, de la cantidad de empleados formales y de los salarios de la economía. En el Gráfico 12 se expone de manera conjunta la cantidad de contribuyentes retenidos y una ratio formada por el monto de las deducciones personales sobre la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPTE). Se observa cómo a medida que esta relación se reduce, la cantidad de contribuyentes retenidos aumenta. Es decir, cuanto menor es el umbral a partir del cual se paga el impuesto en relación con el salario promedio formal de la economía, mayor es la cantidad de contribuyentes retenidos.

Hasta 2005, las deducciones personales (la ganancia no imponible y la deducción especial para trabajadores en relación de dependencia y jubilados) se mantuvieron constantes en términos nominales. Con salarios crecientes, esto implicó un descenso en la relación deducciones personales/RIPTE y un crecimiento en la cantidad de retenidos. A partir de 2006 comienza la actualización de los niveles de las deducciones que genera un aumento de la relación deducciones/RIPTE y una baja de la cantidad de retenidos.

Gráfico 12-. Umbral a partir del cual se tributa el impuesto con relación al RIPTE y cantidad de retenidos. En millones de contribuyentes.



Fuente: DICITA-SDG PLA- AFIP con base en datos de la AFIP y la OEDE.

A partir de 2012 se supera el millón de retenidos y, en febrero de 2013, se superan los 2,4 millones de contribuyentes retenidos. A partir de septiembre de 2013, los trabajadores cuyo promedio de sus remuneraciones entre enero a agosto del 2013 no hubiesen superado los \$15.000 brutos, dejaron de pagar el Impuesto. Esta medida se mantuvo, con algunas adecuaciones, hasta diciembre de 2015 e implicó la baja y la estabilización de la cantidad de retenidos en un promedio inferior a los 1,2 millones entre septiembre de 2013 a diciembre de 2015.

Posteriormente, la cantidad de retenidos creció paulatinamente hasta alcanzar un máximo en diciembre de 2020. A partir de 2021, se incorporó una deducción especial incrementada con el propósito de disminuir la cantidad de contribuyentes alcanzados por el impuesto. En consecuencia, por los efectos de esta política, la cantidad de retenidos se redujo a un promedio cercano a 1.150.000 en el período 2021-2022.

Finalmente, con la sanción de la Ley 27.725 se modificó la cuarta categoría y se dejó fuera del impuesto, a partir de 2024, a las rentas de empleados y jubilados de altos ingresos y se creó, en su reemplazo, un impuesto cedular. Este último dispone un mínimo no imponible de 180 Salarios Mínimos Vitales y Móviles anuales para los ingresos de los asalariados y jubilados. De esta manera, la cantidad de retenidos alcanzaría a menos del 1% de los trabajadores en relación de dependencia.

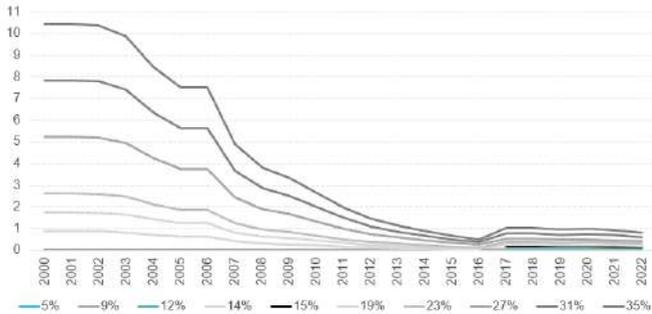
Con relación a la escala de alícuotas que grava la renta de los contribuyentes, se observa en los últimos 20 años una reducción constante y significativa de los montos de los tramos con relación al RIPTE.

Esto implica que, cada año, se necesita una menor cantidad de múltiplos del ingreso gravado con relación al salario promedio formal de la economía para enfrentarse a las distintas alícuotas (Gráfico 13).

Mientras que, en el año 2000, para que un contribuyente persona humana estuviera alcanzado por la alícuota máxima del 35%, su ganancia neta imponible debía ser superior a 10 veces la Remuneración Imponible Promedio de los

Trabajadores Estables, en 2022, dicha relación era inferior a la unidad.

Gráfico 13-. Umbral a partir del cual se tributa el impuesto con relación al RIPTE



Fuente: DICITA-SDG PLA- AFIP con base en datos de la AFIP.

De esta manera, la combinación de los efectos observados, la reducción de las deducciones como porcentaje del salario promedio y la disminución de los tramos en la escala de alícuotas, explican, en gran medida, el robustecimiento de la recaudación del impuesto sobre las Personas Humanas en los últimos años.

Sociedades

En 2022 la recaudación del componente del impuesto que grava a las sociedades se ubicó en un 2,8% del PBI. Los recursos obtenidos por Sociedades representaron el 50,8% del total ingresado por el impuesto a las Ganancias y el 11,8% de la recaudación tributaria nacional.

Su estructura distributiva manifiesta una alta concentración en pocos contribuyentes, con un coeficiente de Gini de 0,95 medido entre las Sociedades que pagan el impuesto. Como consecuencia, a modo de ejemplo, el 50% de la recaudación

se alcanza con apenas el 0,19% de los contribuyentes (439 empresas)

Tabla 10-. Concentración del impuesto societario. Año fiscal 2022

2022		
• 90% de la recaudación	8,4% de contribuyentes	19.864 contribuyentes
• 95% de la recaudación	15,21% de contribuyentes	35.981 contribuyentes
• 1000 mayores contribuyentes	58,4% de recaudación	
• 500 mayores contribuyentes	51,32% de recaudación	
• 1% contribuyentes	67,7% de recaudación	

Fuente: DICITA-SDG PLA- AFIP con base en datos de la AFIP.

El impuesto a la renta, quizás más que cualquier otro tributo, es una derivación directa de la estructura distributiva de una economía. El modo en que se concentra su recaudación es una manifestación directa del modo en que se distribuye el producto social del cual recauda. Su imposición, por definición, recae en un segmento acotado de la ciudadanía de mayores ingresos, dado el entorno económico desigual.

Sin grandes cambios en esta realidad desigual incluso en la post-pandemia que supuso cambios estructurales en la generación del producto social¹⁰, el peso del impuesto societario recae en un segmento acotado de grandes contribuyentes societarios sin que ello suponga, sin embargo, una gran transferencia de recursos en lo que a PBI y recursos tributarios respecta.

¹⁰ Los respectivos Gini del impuesto a la renta para años pre pandémicos siempre han estado también en valores de 0,95 aproximadamente.

En los últimos años hubo hechos relevantes en las disposiciones legales tributarias. Por un lado, la Ley 27.432 de finales de 2017 iniciaba un proceso de desgravación que fijaba un sendero temporal de reducción de la alícuota impositiva, que pasaba del 35% hasta ese momento, al 30% para los años 2018-2019 y al 25% a partir de 2020. Dicha reforma insertaba a la Argentina en las tendencias globales de “carrera hacia abajo” en las alícuotas tributarias del impuesto corporativo típicas del proceso de competencia fiscal. En efecto, la mismísima alícuota de 25% es coincidente con la mediana actual global¹¹ y levemente por encima de la mediana de la OCDE del 2022, que se ubica en 24,5%.

Sin embargo, la Ley 27.541 suspendió dicha baja escalonada pautada y la mantuvo en el 30%.

En 2021, mediante la Ley 27.630, se cambió radicalmente la forma en la que se concebía la tributación de ganancia de sociedades de capital. Lo que hizo esta ley fue fijar un esquema progresivo con alícuotas marginales de 25%, 30% y 35%. De esta manera, el diseño del impuesto permitió, simultáneamente, disminuir el alícuota promedio simple, alcanzar una mediana de 25% y a la vez elevar la alícuota ponderada de la recaudación (promediada por la ganancia imponible). Tal esquema era similar a los diseños de Corea del Sur y Japón, también de tres alícuotas progresivas.

La concentración económica, irónicamente, cooperó con la consecución de estos resultados. Al concentrarse la masa de ganancia en unos pocos contribuyentes que pasan a tributar a una mayor alícuota, el descenso de esta última para los

¹¹ Tax Foundation, 2022:
<https://taxfoundation.org/data/all/global/corporate-tax-rates-by-country-2022/>

menores contribuyentes que constituyen la mayoría numérica generó mejoras significativas en la progresividad interna.

Tal como se ve en la siguiente tabla, la alícuota promedio simple descendió a igual que la mediana. Paralelamente, la alícuota promedio ponderada (que pondera por la masa de ganancia de cada contribuyente) creció dado lo significativo que son los grandes contribuyentes en la recaudación del impuesto.

Con estos cambios, el Impuesto a la Ganancia mutó hacia una mayor progresividad interna y alcanzó alícuotas de tributación legales similares a los de la reforma de ganancia de la Ley 27.432 pero sin los defectos que subyacen en el trato uniforme a contribuyentes desiguales.

Tabla 11-. Incidencia del impuesto societario período 2017-2022.

	2017	2018	2019	2020	2021	2022
* promedio simple	35,00%	32,97%	30,01%	29,99%	28,38%	26,69%
* promedio ponderado	34,96%	31,67%	29,85%	29,98%	32,28%	33,37%
* mediana	35,00%	35,00%	30,00%	30,00%	30,00%	25,00%
* % alícuotas mayores al 30% sobre casos positivos	99,99%	99,96%	99,94%	99,79%	59,86%	9,56%
* % alícuotas mayores al 30% sobre total de DDJJ	59,01%	58,63%	57,92%	55,23%	33,99%	5,72%

Fuente: elaboración propia en base a DDJJ.

Conclusiones

Desde sus inicios, el Impuesto a las Ganancias en la Argentina se erigió como un gravamen central en el sistema tributario. Con más de 90 años de historia en el país, este impuesto emergió en una etapa histórica en la que los recursos aduaneros, que eran la principal fuente de financiamiento del Estado hasta ese momento, empezaron a menguar.

La búsqueda de otras vías para compensar la baja de impuestos aduaneros (que se dieron como consecuencia de la Primera Guerra Mundial) llevó a que desde inicios del Siglo XX se intentara poner en práctica un impuesto a la renta en la Argentina. Tras cuatro intentos, en 1932 nació el Impuesto a los Réditos.

Una constante a lo largo de estos 91 años de historia del impuesto a la renta en Argentina fue, precisamente, el devenir de cambios que se sucedieron en prácticamente cada una de las presidencias, tanto de las democráticas como las surgidas por golpes de Estado.

En un inicio, las tasas fueron bajas y se ubicaron en 3% y 5%, según el sujeto gravado. No obstante, llegaron a superar el 45% en algunos períodos. Asimismo, para Personas Humanas, desde su surgimiento hubo escalas con tramos para los cuales se añadieron alícuotas marginales, esquema que impregnó de mayor progresividad al tributo.

Si bien a lo largo de la existencia del impuesto a la renta en Argentina, este gravamen ocupó un lugar destacado, nunca fue el principal dentro de la estructura tributaria, en términos de recaudación. De hecho, antes de su existencia fueron los impuestos aduaneros los más relevantes, mientras que, en la

década de 1930, cuando ya estuvo vigente el Impuesto a los Réditos, los Impuestos Internos fueron más relevantes. A su vez, desde la década de 1990, el Impuesto al Valor Agregado se erigió como el principal.

El alcance del concepto de la ganancia gravada difiere según se trate de Personas Humanas y Sociedades. La Ley del impuesto establece un sistema híbrido por el cual las Personas Humanas tributan por las ganancias cuya fuente cumple determinadas características que garantizan la reproducción de la renta, como, por ejemplo, la permanencia de la fuente que implica que ésta no se consume al generar la ganancia.

Por el contrario, las sociedades tributan por la totalidad de las ganancias, cualquiera sea su origen y aun cuando no exista habitualidad en la operación o se consuma la fuente que la genera. El impuesto alcanza a toda ganancia neta que produce un incremento en la riqueza, sea ésta destinada al consumo o un aumento del capital.

La residencia es también un concepto que cobra importancia al momento de definir el alcance del impuesto. Los sujetos residentes o radicados en el país tributan por la totalidad de sus rentas, mientras que los sujetos residentes o radicados en el exterior sólo tributan por las rentas obtenidos en el país.

Si bien la Ley del impuesto clasifica las rentas en cuatro categorías, ello no implica que se trate de un impuesto cédular. La clasificación de las rentas obedece a razones de técnica legislativa, de criterios de imputación y de diferenciación en su tratamiento.

En cuanto a la determinación del impuesto, en el caso de las Personas Humanas se trata de un impuesto personal ya que

contempla la totalidad de las rentas y admite deducciones en función de las características personales del contribuyente —y su familia—. En las sociedades, es un impuesto real y grava las rentas con independencia de las personas que poseen el goce efectivo de las mismas.

En relación al impacto económico del impuesto es una derivación directa de la estructura distributiva de una economía. La forma en que se concentra su recaudación es una manifestación directa del modo en que se distribuye el producto social del cual recauda. Su gravamen, por definición, recae en un segmento acotado dado el entorno económico desigual.

En términos de recaudación, el impuesto ha tenido un crecimiento importante en Argentina en el período 2000-2022. En 2002 se alcanzó el mínimo de recaudación del período con un 2,7% del PBI. A partir de ese año la participación de la recaudación del impuesto en el PBI crece paulatinamente. La mayor recaudación sobre el PBI se alcanzó en 2015 con un 6,5%. Posteriormente, se produce un descenso y vuelve a haber una recuperación importante año 2022 cuando llega al 5,7% del PBI.

A su vez, se observa un crecimiento de la participación del impuesto sobre las personas físicas en el total de la recaudación de Ganancias, que supera la recaudación de sociedades en 2015. Este desempeño se asimila en mayor medida al de los países desarrollados, en donde el mayor porcentaje de recaudación lo explican las personas físicas. Sin embargo, luego de ese año la participación de personas físicas desciende y vuelve a cobrar mayor relevancia la participación de las sociedades.

El fortalecimiento de la recaudación en las Personas Humanas se explica, en parte, por la reducción del nivel de ganancia neta imponible con relación al salario promedio formal de la economía que es necesario alcanzar para enfrentarse a las distintas alícuotas. Mientras que en el año 2000 la alícuota máxima se tributaba, luego de descontar las deducciones personales, al superar 10 veces la Remuneración Imponible de los Trabajadores Estables, en 2022 dicha relación se redujo a una vez.

No obstante, la recaudación de Personas Humanas es baja comparada a nivel internacional y el fortalecimiento de la recaudación de este concepto es uno de los principales desafíos del impuesto. En los últimos 20 años el impuesto a la renta de las Personas Humanas tuvo en promedio un 13% de retenidos en relación con los trabajadores en relación de dependencia. Se espera que, en 2024, a partir de la sanción de la Ley 27.725 que incorporó el Impuesto Cédular a los Mayores Ingresos, la cantidad de retenidos baje alrededor al 1% de los trabajadores asalariados en relación de dependencia.

Paradójicamente, la concentración económica actuó en beneficio de la consecución de mayores umbrales de progresividad interna en los últimos años en el Impuesto a las Ganancias Corporativo: la ley 27.630 inauguró una nueva modalidad de recaudación de este componente del impuesto, basado en alícuotas marginales progresivas según el nivel de ganancia neta imponible de las corporaciones.

Dicha ley, al establecer un esquema progresivo con una alícuota inicial (25%) por debajo de la preexistente (30%) permitió, simultáneamente, disminuir la alícuota promedio simple (30% en 2020 a 26,7% en 2022), alcanzar una mediana

de 25% (contra los 30% de 2022) y a la vez elevar la alícuota ponderada (por la base tributaria) de la recaudación (30% en 2020 contra 33,37% en 2022). Así, la mayor parte de las empresas pagaron una tasa efectiva menor, pero en el agregado las Sociedades tuvieron una carga mayor por el aporte realizado por las grandes empresas.

Con el actual panorama post pandemia de COVID-19, el Impuesto a las Ganancias requería una readaptación acorde a las necesidades fiscales del Estado y, a su vez, a la realidad económica de la concentración del producto social y su generación. Con la renta como su hecho imponible, la procedencia desigual en su fuente obligaba a un gravamen distinto para cada una de las realidades socio-productivas.

Referencias bibliográficas

Barreix, Alberto; Bes, Martín y Roca, Jerónimo Roca. (2010). *Breve historia del Impuesto sobre la Renta*. Instituto de Estudios Fiscales. España

Bordelois, Gastón. (1974). *El impuesto a la renta potencial de la tierra. Empresa, Asociación Cristiana de Dirigentes de Empresas*, núm. 33. Buenos Aires.

Cortés Conde, Roberto y Harriague, María (2010). *Evolución del Sistema Tributario Argentino*. La Revista del Instituto AFIP. Buenos Aires.

Da Orden, María Liliana (2022). *Estado y fiscalidad en la argentina peronista. Una aproximación desde la coparticipación federal de impuestos (1946-1955)*. Anuario IEHS.

Diez, Humberto P. (2010). *Período 1989-1999*, en “Historia de la tributación argentina (1810-2010)”, directores Horacio A. García Belsunce y Vicente Oscar Díaz. Errepar. Buenos Aires.

Gaggero J. y Grasso F. (2005). *La cuestión tributaria en Argentina. Documento de trabajo N°5*. Centro de Economía y Finanzas para el Desarrollo de Argentina (CEFIDAR).

Gebhardt, Jorge y Malvitano, Rubén H. (2020). *Impuesto a las Ganancias. Fundamentos teóricos y la técnica de su aplicación en la Argentina*. Editorial Errepar.

Giberti, Horacio (1964). *El proyectado impuesto sobre la renta potencial de las explotaciones agropecuarias*. Consejo Nacional de Desarrollo. Buenos Aires.

Kaplan, Hugo E. (2010). *Período 1973-1976*, en “Historia de la tributación argentina (1810-2010)”, directores Horacio A. García Belsunce y Vicente Oscar Díaz. Errepar. Buenos Aires.

Iñiguez, Alfredo; Geffner, Maximiliano; Vijoditz, Paula. (2022). *Progresividad*. Serie Plan Estratégico 2021-2025. AFIP.

Lascano, Marcelo R. (2002). *Impuestos. Doctrinas Fundamentales (1942-2002)*. Editorial La Ley.

Locane, Guillermo L. (2010). *Doscientos años de impuestos en la Argentina (1810-2010)*. *Revista Noticias*, agosto 2010. n. 1753.

Nigra, Fabio (2004). "Que paguen los más ricos. La progresividad impositiva en los inicios del peronismo 1943-1949" en Patricia Berrotarán, et. all. (editores). *Sueños de Bienestar en la Nueva Argentina. Estado y Política Pública durante el peronismo, 1946-1955*, Buenos Aires, Imago Mundi.

Núñez Miñana, Horacio (1985). *Validez actual del impuesto a la renta neta potencial de la tierra en la Argentina*. Instituto de Desarrollo Económico Y Social.

Rapoport, Mario. (2003). *Historia económica, política y social de la Argentina (1880- 2000)*. Ediciones Macchi. Tercera edición corregida. de la segunda edición.

Reig, Enrique Jorge (2001). *Impuesto a las ganancias: Estudio teórico práctico de la Ley Argentina a la luz de la teoría general del impuesto a la renta*. Buenos Aires. Ediciones Macchi.

Rossen, Eduardo Augusto (2002). *El impuesto a la renta normal potencial de la tierra y su influencia en el desarrollo económico*. En Lascano, Marcelo Ramón; dir. *Impuestos: doctrinas fundamentales 1942-2002*. Buenos Aires: La Ley. pp. 221-235.

Sánchez Román, José Antonio (2014). *Del impuesto a la tierra Al impuesto al capital: impuestos y reforma agraria en Argentina, 1958-1976*. Am. Lat. Hist. Econ vol.21 no.2 México.

Sevilla Segura, JV. (2006). *Manual de Política y Técnicas Tributarias del CIAT*, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

Tortarolo, Darío. (2018). *Anatomía del Impuesto a las Ganancias sobre los asalariados: Argentina*. UC Berkeley.