

**DECRETO 1170/2018 | Impuesto a las Ganancias.
Se modifica la reglamentación del gravamen.**

Nota: este informe comprende, exclusivamente, aquellos temas que se consideran relevantes para el notariado.

TEXTO DEROGADO	TEXTO SEGÚN DECRETO 1170/2018
-----------------------	--

BIENES RECIBIDOS POR HERENCIA, LEGADO O DONACIÓN	BIENES RECIBIDOS POR HERENCIA, LEGADO O DONACIÓN
<p>Art. 7 - En los casos de bienes recibidos por herencia, legado o donación, las disposiciones del artículo 4º de la ley serán de aplicación cualquiera fuera la fecha en que se hubiera producido la incorporación de dichos bienes al patrimonio del contribuyente.</p> <p>El valor impositivo en tales supuestos será el que resulte de aplicar las normas referidas a la determinación del costo computable, para el caso de venta de bienes, establecidas en los artículos 52 a 65 de la ley, según corresponda, considerándose como fecha de incorporación al patrimonio, en su caso, a la de la declaratoria de herederos o a la de la declaración de validez del testamento que cumpla la misma finalidad o a la de la tradición del bien donado.</p> <p>A los efectos de lo dispuesto en la última parte del segundo párrafo del artículo 4º de la ley, corresponderá computar como valor de adquisición el valor de plaza a la fecha prevista en esa norma legal.</p>	<p>Art. 7 - En los casos de bienes recibidos por herencia, legado o donación, las disposiciones del artículo 4º de la ley serán de aplicación cualquiera fuera la fecha en que se hubiera producido la incorporación de dichos bienes al patrimonio del contribuyente.</p> <p>El valor impositivo en tales supuestos será el que resulte de aplicar las normas referidas a la determinación del costo computable, para el caso de venta de bienes, establecidas en los artículos 52 a 65 de la ley, según corresponda, considerándose como fecha de incorporación al patrimonio, en su caso, a la de la declaratoria de herederos o a la de la declaración de validez del testamento que cumpla la misma finalidad o a la de la tradición del bien donado.</p> <p>Cuando se verifique el supuesto del segundo párrafo del artículo 4 de la ley, para la valuación a la fecha allí indicada se aplicarán las siguientes disposiciones:</p> <p>1. Valor de plaza de bienes ubicados en el país:</p> <p>a) Inmuebles: no podrá ser inferior al que surja de la constancia emitida por un corredor público u otro profesional matriculado cuyo título lo habilita a emitirla, pudiendo suplirse por la elaborada por una entidad bancaria perteneciente al Estado Nacional, Provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.</p> <p>b) Automotores, aeronaves, naves, yates y similares: el valor que informe el tasador que se expida al respecto, que cumpla con los recaudos que fije la Administración Federal de Ingresos Públicos.</p> <p>c) Acciones y demás títulos y contratos que</p>

	<p>coticen en bolsas o mercados de valores: su valor de cotización.</p> <p>d) Acciones que no coticen en bolsas y mercados de valores y participaciones en el capital de sociedades, incluidas sociedades anónimas unipersonales y acciones de sociedades anónimas simplificadas: su valor patrimonial proporcional que surja del último balance cerrado a la fecha de adquisición.</p> <p>e) Moneda extranjera: al valor de cotización tipo comprador del Banco de la Nación Argentina.</p> <p>f) Objetos de arte o colección y antigüedades, que clasifiquen en el Capítulo 97 de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM) y joyas elaboradas preponderantemente con metales preciosos, perlas o piedras preciosas: del valor que informe el tasador que se expida al respecto, que cumpla con los recaudos que fije la Administración Federal de Ingresos Públicos.</p> <p>g) Otros bienes no comprendidos en los incisos anteriores: del valor que surja de las disposiciones del artículo 22 del Título VI de la ley 23966 de impuesto sobre los bienes personales, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.</p> <p>2. Valor de plaza de bienes ubicados en el exterior:</p> <p>a) Inmuebles, automotores, aeronaves, naves, yates y similares: se acreditará con la constancia emitida por profesionales habilitados residentes en el país donde se hallan radicados o ubicados los bienes o extendida por una compañía aseguradora allí domiciliada.</p> <p>b) Para el resto de los bienes, deberán considerarse las disposiciones del artículo 23 del Título VI de la ley 23966 de impuesto sobre los bienes personales, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, excepto cuando se trate de objetos de arte o colección y antigüedades, que clasifiquen en el Capítulo 97 de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM) y joyas elaboradas preponderantemente con metales preciosos, perlas o piedras preciosas, a cuyo respecto se estará a lo previsto en el inciso f) del punto 1 precedente”.</p>
--	--

Comentarios: En concordancia con la modificación introducida por la Ley 27.430, se establece que, cuando no pueda determinarse el Valor Impositivo que tenían los bienes recibidos (por herencia legado o donación) en cabeza del antecesor, se tomara como Valor de Adquisición el Valor de Plaza.

	<p>IMPUTACION DE LA GANANCIA</p> <p>Art. ... - En las operaciones a que se refiere el segundo párrafo del inciso b)), in fine, del artículo 18 de la ley, cuando las operaciones sean canceladas en cuotas, la ganancia bruta total de la operación se imputará en cada período fiscal en la proporción de las cuotas percibidas en este.</p>
--	--

Comentarios: Incorpora el criterio de imputación para las nuevas ganancias, provenientes de operaciones de enajenación de Certificados de Fideicomisos y Enajenación y transferencia de derechos sobre inmuebles, estableciendo para las mismas el criterio de lo percibido, excepto para las ventas por periodos superiores a 1 año, en cuyo caso la ganancia se imputara en función de las cuotas cobradas en cada año.

<p>COMPENSACIÓN DE QUEBRANTOS CON GANANCIAS</p> <p>DE AÑOS POSTERIORES</p> <p>Art. 32 - El quebranto impositivo sufrido en un año podrá deducirse de las ganancias netas impositivas que se obtengan en el año siguiente, a cuyo efecto las personas físicas y sucesiones indivisas lo compensarán en primer término con las ganancias netas de segunda categoría y siguiendo sucesivamente con las de primera, tercera y cuarta categoría.</p> <p>Si aún quedase un saldo se procederá del mismo modo en el ejercicio inmediato siguiente, hasta el quinto inclusive después de aquel en que tuvo su origen el quebranto.</p>	<p>COMPENSACIÓN DE QUEBRANTOS CON GANANCIAS</p> <p>DE AÑOS POSTERIORES</p> <p>Art. 32 El quebranto impositivo sufrido en un año podrá deducirse de las ganancias netas impositivas que se obtengan en el año siguiente, a cuyo efecto las personas humanas y sucesiones indivisas lo compensarán en primer término con las ganancias netas de segunda categoría y siguiendo sucesivamente con las de primera, tercera y cuarta categoría.</p> <p>Si aún quedase un saldo se procederá del mismo modo en el ejercicio inmediato siguiente, hasta el quinto año inclusive después de aquel en que tuvo su origen el quebranto.</p>
--	--

Comentarios: Sustituye en el art. 32 la expresión Persona Física por Persona Humana

CONCEPTO DE CASA-HABITACIÓN	CONCEPTO DE CASA-HABITACIÓN
Art. 38 - A los fines de lo dispuesto por el artículo 20, inciso o), de la ley, se entenderá por casa-habitación ocupada por el propietario, aquella destinada a su vivienda permanente.	Art. 38 - A los fines de lo dispuesto por el artículo 20, inciso o), de la ley. deberá entenderse como inmueble afectado a 'casa-habitación' a aquel con destino a vivienda única, familiar y de ocupación permanente

Comentarios: Define el concepto de casa habitación a los efectos de gozar de la exención de la renta proveniente de la enajenación de la misma. Esta definición coincide con el decreto 976/2018 art. 5. Un hecho nuevo a tener en cuenta es que, de acuerdo con lo previsto en el art. 20 inciso o) de la nueva ley, está exento el resultado derivado de la enajenación de inmuebles afectados a casa habitación. Por lo tanto, en el ámbito de Impuesto a las Ganancias, si una persona humana enajena un inmueble destinado a vivienda única, familiar y de ocupación permanente, la operación estará exenta del pago del gravamen, **sin la obligación de hacer reemplazo de la casa habitación**. Si bien la norma fue reglamentada por el Poder Ejecutivo, queda pendiente la resolución general de AFIP que establezca el modo y los plazos para acreditar tal situación.

	Deducción Especial Nuevos Profesionales o Emprendedores
	Art. ... - Se consideran 'nuevos profesionales' o 'nuevos emprendedores', en los términos del primer párrafo del apartado 1 del inciso c) del artículo 23 de la ley, los profesionales con hasta tres (3) años de antigüedad en la matrícula y los trabajadores independientes con hasta tres (3) años de antigüedad contados desde su inscripción como tales, siempre que cumplan el requisito establecido en el segundo párrafo del referido apartado".

Comentarios: Este es un tema vinculado con la determinación del Impuesto a las Ganancias para jóvenes profesionales. La Ley 27.430 amplió la deducción especial para los nuevos profesionales o nuevos emprendedores, fijando el incremento en 1,5 veces el monto de dicha deducción. El decreto 1170/18 viene a reglamentar esta situación, incorporando un artículo sin número a continuación del 47 del Decreto Reglamentario, entendiendo por nuevos profesionales o emprendedores a aquellos con hasta 3 años de antigüedad en la matrícula, desde su inscripción como tales.

<p>DETERMINACIÓN DE LA GANANCIA BRUTA</p> <p>Art. 59 - Los propietarios de bienes raíces a que se refiere el artículo 41 de la ley, determinarán su ganancia bruta sumando:</p> <p>...</p> <p>c) el valor de cualquier clase de contraprestación que reciban por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis. Dicho valor se prorrateará en función del tiempo de duración del contrato respectivo;</p>	<p>DETERMINACIÓN DE LA GANANCIA BRUTA</p> <p>Art. 59 - Los propietarios de bienes raíces a que se refiere el artículo 41 de la ley, determinarán su ganancia bruta sumando:</p> <p>...</p> <p>c) el valor de cualquier clase de contraprestación que reciban por la constitución a favor de terceros de derechos de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales. Dicho valor se prorrateará en función del tiempo de duración del contrato respectivo.</p>
---	--

Comentarios: Constitución de derechos reales: con la reforma del art. 41 de la Ley se incorpora como gravado el Derecho Real de Superficie, adaptando el texto de acuerdo a la reforma del CCyC. Por lo tanto, la determinación del gravamen proveniente de la constitución de derechos reales se realizará mediante la aplicación de las pautas establecidas por el Régimen General para las Personas Humanas y las Sucesiones Indivisas. Este es otro de los casos en el que la Ganancias no se determina por el Régimen Cedular. La determinación del Impuesto se hará por el Régimen General Alícuota Progresiva del 5% al 35% y NO por el impuesto CEDULAR (Alícuota Proporcional 15%).

En este entendimiento, se modifica la redacción del decreto reglamentario, de acuerdo con la incorporación al texto legal de la **constitución de derechos de superficie u otros derechos reales**, como gravados con el impuesto como ganancias de la primera categoría.

<p>GANANCIAS DE LA TERCERA CATEGORÍA</p> <p>GANANCIAS DE SOCIEDADES Y EMPRESAS</p> <p>DETERMINACIÓN DEL RESULTADO IMPOSITIVO</p> <p>Art. 68 - Los sujetos comprendidos en el artículo 69 de la ley y las sociedades y empresas o explotaciones, comprendidas en los incisos b), c) y en el último párrafo de su artículo 49, deben determinar su resultado neto impositivo computando todas las rentas, beneficios y enriquecimientos que obtengan en el ejercicio al que corresponda la determinación, cualesquiera</p>	<p>GANANCIAS DE LA TERCERA CATEGORÍA</p> <p>GANANCIAS DE SOCIEDADES Y EMPRESAS</p> <p>DETERMINACIÓN DEL RESULTADO IMPOSITIVO</p> <p>Art. 68 - Los sujetos comprendidos en el artículo 69 de la ley y las sociedades, fideicomisos y empresas o explotaciones, comprendidos en los incisos b), c), d), e) y en el último párrafo de su artículo 49 deben determinar su resultado neto impositivo computando todas las rentas, beneficios y enriquecimientos que obtengan en el ejercicio al que corresponda la determinación,</p>
--	--

fueren las transacciones, actos o hechos que los generen, incluidos los provenientes de la transferencia de bienes del activo fijo que no resulten amortizables a los fines del impuesto y aun cuando no se encuentren afectados al giro de la empresa.

cualesquiera fueren las transacciones, actos o hechos que los generen, incluidos los provenientes de la transferencia de bienes del activo fijo que no resulten amortizables a los fines del impuesto y aun cuando no se encuentren afectados al giro de la empresa.

Comentarios: Modifica la redacción del art. del Decreto, de acuerdo con el cambio operado en el art. 49 de la Ley, reconociendo a los Fideicomisos o los fiduciantes/beneficiarios como sujetos del impuesto en el caso de corresponder, según la modalidad adoptada.

CONTRIBUYENTES QUE PRACTICAN BALANCE EN FORMA COMERCIAL

Art. 69 - Los sujetos comprendidos en los incisos a), b), c) y en el último párrafo del artículo 49 de la ley, que lleven un sistema contable que les permita confeccionar balances en forma comercial, determinarán la ganancia neta de la siguiente manera:

...

c) **cuando se trate de** los responsables comprendidos en los incisos b), c) y en el último párrafo del artículo 49 de la ley, los mismos deberán informar la participación que le corresponda a cada uno en el resultado impositivo discriminando dentro de tal concepto la proporción del ajuste por inflación impositivo adjudicable a cada partícipe.

CONTRIBUYENTES QUE PRACTICAN BALANCE EN FORMA COMERCIAL

Art. 69 - Los sujetos comprendidos en los incisos **a), b), c), d), e)** y en el último párrafo del artículo 49 de la ley, que lleven un sistema contable que les permita confeccionar balances en forma comercial, determinarán la ganancia neta de la siguiente manera:

...

c) los responsables comprendidos en los incisos **b), c), d) y e)** y en el último párrafo del artículo 49 de la ley, deberán informar la participación que le corresponda a cada uno en el resultado impositivo discriminando dentro de tal concepto la proporción del ajuste por inflación impositivo adjudicable a cada partícipe.

Lo dispuesto en el inciso c) no resultará de aplicación para los sujetos que hubieran ejercido la opción a que se refiere el punto 8 del inciso a) del artículo 69 de la ley".

Comentarios: Modifica en el primer párrafo del art. la redacción del mismo, de acuerdo con el cambio operado por el art. 49 de la Ley, reconociendo a los fideicomisos como sujetos del impuesto en el caso de corresponder; y modifica el inc. c) de acuerdo con la opción prevista en el punto 8 del inc. a) del art. 69 de la Ley.

Esta modificación, si bien es un tanto confusa, pone de relieve un aspecto importante de la reforma, que es el de permitir a determinados sujetos, como ser los consorcios de construcción o los fideicomisos de construcción puros, a optar por: **a)** gravar la ganancia en cabeza del consorcio de construcción o del fideicomiso puro, a la alícuota de 30% o 25% según el ejercicio fiscal; o **b)** gravar la ganancia en cabeza de cada uno de las personas humanas que conforman el consorcio o en cabeza de cada uno de los fiduciantes beneficiarios, a la alícuota progresiva del 5% al 35%.

Dicha opción podrá ejercerse en tanto los referidos sujetos lleven libros contables que les permitan confeccionar balances comerciales y la misma deberá mantenerse por 5 años.

Esto, a su vez, tiene relevancia para cuando, por aplicación de la RG 2139, el escribano solicita la certificación contable cuando la operación se imputa a un periodo fiscal anterior al acto escriturario.

<p style="text-align: center;">FONDOS FIDUCIARIOS. FONDOS COMUNES DE INVERSIÓN DETERMINACIÓN DE LAS GANANCIAS NETAS IMPONIBLES</p> <p>Art. 70.1 - De acuerdo con lo previsto en los apartados 6 y 7 del inciso a) del artículo 69 de la ley, las personas físicas o jurídicas que asuman la calidad de fiduciarios y las sociedades gerentes de los fondos comunes de inversión, respectivamente, deberán ingresar en cada año fiscal el impuesto que se devengue sobre:</p> <p>a) las ganancias netas imponibles obtenidas por el ejercicio de la propiedad fiduciaria, respecto de los fideicomisos comprendidos en el apartado 6 indicado, o</p> <p>b) las ganancias netas imponibles obtenidas por el fondo, respecto de los fondos comunes de inversión mencionados en el apartado 7 aludido.</p> <p>A tales fines, se considerará como año fiscal el establecido en el primer párrafo del artículo 18 de la ley.</p> <p>Para la determinación de la ganancia neta imponible, no serán deducibles los importes que, bajo cualquier denominación, corresponda asignar en concepto de distribución de utilidades.</p>	<p style="text-align: center;">FONDOS FIDUCIARIOS. FONDOS COMUNES DE INVERSIÓN DETERMINACIÓN DE LAS GANANCIAS NETAS IMPONIBLES</p> <p>Art. 70.1 - Las personas humanas o jurídicas que asuman la calidad de fiduciarios de los fideicomisos comprendidos en los apartados 6 y 8 del inciso a) del artículo 69 de la ley y las sociedades gerentes de los fondos comunes de inversión a que se refiere el apartado 7 del mencionado inciso, respectivamente, deberán ingresar en cada año fiscal el impuesto que se devengue sobre:</p> <p>a) las ganancias netas imponibles obtenidas por el ejercicio de la propiedad fiduciaria, respecto de esos fideicomisos, o</p> <p>b) las ganancias netas imponibles obtenidas por los referidos fondos.</p> <p>A los fines previstos en este artículo, surtirán efecto las disposiciones previstas en el artículo 18 de la ley”.</p>
---	---

Comentarios: Se modifica la redacción del art., de acuerdo al nuevo texto del art. 69 de la Ley, respecto a la forma de ingresar el impuesto para las Personal Humanas o Jurídicas cuando asuman la calidad de Fiduciarios de Fideicomisos.

<p style="text-align: center;">FONDOS FIDUCIARIOS. ATRIBUCIÓN DE RESULTADOS</p> <p>Art. 70.4 - Cuando el fiduciante posea la calidad de beneficiario del fideicomiso, excepto en los casos de fideicomisos financieros o de fiduciantes-beneficiarios comprendidos en el Título V de la ley, el fiduciario le atribuirá, en la proporción que</p>	<p style="text-align: center;">FONDOS FIDUCIARIOS. ATRIBUCIÓN DE RESULTADOS</p> <p>Art. 70.4 - Cuando exista una total coincidencia entre fiduciarios y beneficiarios del fideicomiso, excepto en los casos de fideicomisos financieros o de aquellos que hagan uso de la opción prevista en</p>
---	---

<p>corresponda, los resultados obtenidos en el respectivo año fiscal con motivo del ejercicio de la propiedad fiduciaria.</p> <p>A los efectos previstos en el presente artículo resultarán de aplicación las disposiciones contenidas en el artículo 50 de la ley, considerándose a los fines de la determinación de la ganancia neta del fiduciante-beneficiario tales resultados como provenientes de la tercera categoría.</p>	<p>el apartado 8 del inciso a) del artículo 69 de la ley o de fiduciantes-beneficiarios comprendidos en el Título V de esa norma, el fiduciario le atribuirá a estos, en la proporción que corresponda, los resultados obtenidos en el respectivo año fiscal con motivo del ejercicio de la propiedad fiduciaria.</p> <p>El procedimiento del párrafo anterior también será de aplicación para los inversores de los fideicomisos y fondos comunes de inversión comprendidos en los apartados 6 y 7 del inciso a) del artículo 69 de la ley, perceptores de la ganancia que aquellos distribuyan, en la parte correspondiente a su participación de mediar lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 205 de la ley 27440".</p>
--	--

Comentarios: En la atribución de los resultados de los fondos fiduciarios hay que tener presente dos situaciones:

1. Que el fideicomiso sea el sujeto del impuesto, en cuyo caso la ganancia está gravada a la alícuota proporcional del 30% o 25% según corresponda. En este caso el fideicomiso paga exactamente el mismo impuesto que una sociedad tipo S.A. o SRL, siendo el fiduciario responsable solidario, como responsable por deuda ajena.
2. Se trata de un fideicomiso tipo ordinario o puro, en el cual los fiduciantes/ beneficiarios son los sujetos del impuesto por las ganancias que el fideicomiso les atribuye. Art. 49 inc. c) de la Ley. En este supuesto obviamente el fideicomiso no es sujeto obligado al ingreso del gravamen. Las ganancias que determina el fideicomiso se le atribuyen a cada fiduciante / beneficiario en forma proporcional a cada uno de ellos, de acuerdo con la participación que tengan en el negocio. Esa ganancias que recibe el fiduciante/ beneficiario la debe incorporar con el resto de sus ganancias en la Declaración Jurada anual como Persona Humana y la misma está gravada a la escala progresiva que va del 5% al 35%, según corresponda al tramo de ganancias declaradas. De la misma forma en que el fideicomiso atribuye las ganancias a los fiduciantes/ beneficiarios, debe distribuir las retenciones sufridas en el periodo fiscal y en la misma proporción.

Fideicomiso Mixto: Es necesario resaltar que el artículo analizado habla de UNA TOTAL COINCIDENCIA a los efectos de atribuir las ganancias a los fiduciantes /beneficiarios. Por lo que tendríamos que preguntarnos qué sucede cuando no existe o no se da esa "total coincidencia". Tendríamos 2 situaciones, a saber:

1. Cuando uno solo de los fiduciantes /beneficiarios es NO RESIDENTE EN EL PAIS, ya sea que esta situación se de desde el momento de la constitución del Fideicomiso, o bien con posterioridad; cuando un fiduciante / beneficiario residente en el país cede sus derechos como fiduciante/ beneficiario a un residente del exterior. Esta situación implica que el fideicomiso deja de ser un fideicomiso puro, pasando en consecuencia a ser sujeto del impuesto.
2. Idéntica situación se plantea si desde la constitución del fideicomiso o en un momento posterior, **alguno** de los fiduciantes / beneficiarios **cede su condición de beneficiario**. En cuyo caso, desde el momento en que se da esta situación, también el fideicomiso pasa a ser sujeto del impuesto a la alícuota del 30% o 25%, según corresponda.

**FONDOS FIDUCIARIOS. FONDOS
COMUNES DE INVERSIÓN
FACULTADES A LA AFIP**

Art. 70.5 - La Administración Federal de Ingresos Públicos -DGI- entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, procederá a establecer la forma, plazo y condiciones en que deberán inscribirse los fondos comunes de inversión comprendidos en el primer artículo incorporado a continuación del 70 del decreto reglamentario y la forma y condiciones en las que las sociedades gerentes y/o depositarias deberán facturar las operaciones que realicen como órganos de dichos fondos y realizar las registraciones contables pertinentes.

Iguales medidas deberá adoptar respecto de los fideicomisos regidos por la ley 24441 y de las operaciones que realicen los fiduciarios de los mismos en ejercicio de la propiedad fiduciaria.

Asimismo, tomará la intervención que le compete respecto del valor atribuible a los activos a que se refiere el segundo artículo incorporado a continuación del 70 del decreto reglamentario y fijará los plazos y condiciones en que se efectuarán los ingresos y la atribución de resultados a cargo del fiduciario que se dispone en los artículos precedentes.

**FONDOS FIDUCIARIOS. FONDOS
COMUNES DE INVERSIÓN
FACULTADES A LA AFIP**

Art. 70.5 - La Administración Federal de Ingresos Públicos procederá a establecer la forma, plazo y condiciones **en que deberán inscribirse los sujetos comprendidos en los apartados 6, 7 y 8 del inciso a) del artículo 69** de la ley y la forma y condiciones en las que los fiduciarios o las sociedades gerentes y/o depositarias deban facturar las operaciones que realicen en ejercicio de la propiedad fiduciaria o como órganos respectivos de los fondos comunes de inversión y realizar las registraciones contables pertinentes.

Comentarios: La nueva redacción del artículo resalta las facultades de AFIP para establecer la forma, plazo y modo en que los fideicomisos deberán inscribirse ante el organismo, como así también la forma de facturar las operaciones que realicen.

**BIENES ADJUDICADOS A LOS SOCIOS
POR DISOLUCIÓN, RETIRO O
REDUCCIÓN DE CAPITAL**

Art. 71 - Los bienes que las sociedades comprendidas en los incisos b), c) y en el último párrafo del artículo 49 de la ley y las sociedades de responsabilidad limitada y en comandita simple y por acciones, adjudiquen a sus socios en caso de disolución, retiro o reducción de capital, se considerarán realizados por la sociedad por un precio equivalente al valor de plaza de los bienes

**BIENES ADJUDICADOS A LOS SOCIOS
POR DISOLUCIÓN, RETIRO O
REDUCCIÓN DE CAPITAL**

Art. 71 - Los bienes que las sociedades y empresas comprendidas en los incisos b), d), e) y en el último párrafo del artículo 49 de la ley y las sociedades de responsabilidad limitada y en comandita simple y por acciones, adjudiquen a sus socios y dueños en caso de disolución, retiro o reducción de capital, se considerarán realizados por la sociedad o empresa por un precio

al momento de su adjudicación.	equivalente al valor de plaza de los bienes al momento de su adjudicación.
--------------------------------	--

Comentarios: Atención: en el texto no está el inc. c del 49 (fideicomisos). Esto implica que los bienes adjudicados por el fideicomiso a los fiduciantes/ beneficiarios están exceptuados de esta disposición y se entenderán no realizados al Valor de Plaza.

<p>EMPRESAS Y EXPLOTACIONES UNIPERSONALES CESE DE ACTIVIDADES</p> <p>Art. 72 - Cuando las empresas o explotaciones unipersonales comprendidas en los incisos b), c) y en el último párrafo del artículo 49 de la ley cesen en sus actividades, se entenderá que a los efectos del impuesto continúan existiendo hasta que realicen la totalidad de sus bienes o éstos puedan considerarse definitivamente incorporados al patrimonio individual del único dueño, circunstancia que se entenderá configurada cuando transcurran más de 2 (dos) años desde la fecha en la que la empresa o explotación realizó la última operación comprendida dentro de su actividad específica.</p>	<p>EMPRESAS Y EXPLOTACIONES UNIPERSONALES CESE DE ACTIVIDADES</p> <p>Art. 72 - Cuando las sociedades o empresas o explotaciones unipersonales, comprendidas en los incisos b), d), e) y en el último párrafo del artículo 49 de la ley cesen en sus actividades, se entenderá que a los efectos del impuesto continúan existiendo hasta que realicen la totalidad de sus bienes o estos puedan considerarse definitivamente incorporados al patrimonio individual de los socios o del único dueño, circunstancia que se entenderá configurada cuando transcurran más de dos (2) años desde la fecha en la que la sociedad, empresa o explotación realizó la última operación comprendida dentro de su actividad específica.</p>
---	--

Comentarios: Modifica la redacción del art. del decreto, de acuerdo con en cambio operado en el art. 49 de la Ley , excluyendo de este caso en particular a los Fideicomisos.

<p>SUMAS RETENIDAS A SOCIEDADES DE PERSONAS</p> <p>Art. 73 - Las sumas retenidas, en concepto de impuesto a las ganancias, a las sociedades, empresas o explotaciones comprendidas en los incisos b), c) y en el último párrafo del artículo 49 de la ley, serán deducibles del impuesto que les corresponda ingresar a los socios de las mismas, de acuerdo con la proporción que, por el contrato social, corresponda a dichos socios en las utilidades o pérdidas.</p>	<p>SUMAS RETENIDAS A SOCIEDADES DE PERSONAS</p> <p>Art. 73 - Las sumas retenidas, en concepto de impuesto a las ganancias, a las sociedades, fideicomisos o empresas unipersonales o explotaciones comprendidas en los incisos b), c), d), e) y en el último párrafo del artículo 49 de la ley, serán deducibles del impuesto que les corresponda ingresar a sus socios, titulares o beneficiarios de esas entidades, de acuerdo con la proporción que, por el contrato social, estos tengan en las utilidades o pérdidas.</p> <p>Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación para los sujetos que hubieren ejercido la opción del apartado 8 del inciso a) del artículo 69 de la ley”.</p>
---	--

--	--

Comentarios: Para el caso de Sociedades de Personas (Sociedades Colectivas, Fideicomisos, Explotaciones Unipersonales) en las cuales son sus integrantes los responsables del pago del gravamen, el decreto establece que, de la misma forma en que la sociedad distribuye las ganancias de un periodo fiscal a los mismos, debe distribuir las retenciones sufridas en el periodo fiscal y en la misma proporción.

LOTEOS	LOTEOS
Art. 89 - A efectos de lo dispuesto por el inciso d) del artículo 49 de la ley, constituyen loteos con fines de urbanización aquellos en los que se verifique cualquiera de las siguientes condiciones:	Art. 89 - A efectos de lo dispuesto por el inciso f) del artículo 49 de la ley, constituyen loteos con fines de urbanización aquellos en los que se verifique cualquiera de las siguientes condiciones

Comentarios: Modifica la redacción del art. del decreto, de acuerdo con el cambio operado en el art. 49 de la Ley, manteniendo el resto de las condiciones de la figura inalterables.

PROPIEDAD HORIZONTAL	PROPIEDAD HORIZONTAL
Art. 90 - Las ganancias provenientes de la edificación y venta de inmuebles bajo el régimen de la ley 13512 y sus modificaciones, se encuentran alcanzadas por el impuesto cualquiera fuere la cantidad de unidades construidas y aun cuando la enajenación se realice en forma individual, en block o antes de la finalización de la construcción.	Art. 90 - Las ganancias provenientes de la edificación y venta de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal del Código Civil y Comercial de la Nación y los conjuntos inmobiliarios comprendidos en el Título VI del Libro IV de esa norma , se encuentran alcanzadas por el impuesto cualquiera fuere la cantidad de unidades construidas y aun cuando la enajenación se realice en forma individual, en block o antes de la finalización de la construcción”.

Comentarios: Modifica la redacción, adaptando la misma al nuevo texto legal, cuando reemplazó la referencia a la Ley 13.512 en la venta de inmuebles por el Régimen de Propiedad Horizontal del Código Civil y Comercial de la Nación, e incorporó a los conjuntos inmobiliarios comprendidos en el Título VI del Libro IV de esa norma.

--

<p style="text-align: center;">LOTEOS. COSTO COMPUTABLE</p> <p>Art. 91 - Para establecer el resultado proveniente de la enajenación de inmuebles en lotes (loteos) a que se refiere el inciso d) del artículo 49 de la ley, el costo de los lotes que resulten del fraccionamiento comprenderá también el correspondiente a aquellas superficies de terreno que, de acuerdo con las normas dictadas por la autoridad competente, deben reservarse para usos públicos (calles, ochavas, plazas, etc.).</p> <p>El costo atribuible a las fracciones de terreno aludidas en el párrafo anterior, deberá distribuirse proporcionalmente entre el total de lotes que resulten del respectivo fraccionamiento, teniendo en cuenta la superficie de cada uno de ellos.</p>	<p style="text-align: center;">LOTEOS. COSTO COMPUTABLE</p> <p>Art. 91 -Para establecer el resultado proveniente de la enajenación de inmuebles en lotes (loteos) a que se refiere el inciso f) del artículo 49 de la ley, el costo de los lotes que resulten del fraccionamiento comprenderá también el correspondiente a aquellas superficies de terreno que, de acuerdo con las normas dictadas por la autoridad competente, deben reservarse para usos públicos (calles, ochavas, plazas, etcétera)</p> <p>El costo atribuible a las fracciones de terreno aludidas en el párrafo anterior, deberá distribuirse proporcionalmente entre el total de lotes que resulten del respectivo fraccionamiento, teniendo en cuenta la superficie de cada uno de ellos.</p>
---	--

Comentarios: Modifica la redacción del primer párrafo del art. del decreto, de acuerdo con el cambio operado en el art. 49 de la Ley, manteniendo el resto de las condiciones de la figura inalterables.

<p style="text-align: center;">RESULTADOS ALCANZADOS PARCIALMENTE POR EL GRAVAMEN</p> <p>Art. 92 - En el caso de enajenación de inmuebles que originen resultados alcanzados parcialmente por el gravamen, en razón del carácter del enajenante y su afectación parcial a actividades o inversiones que generen rentas sujetas al impuesto, la determinación de dicho resultado se efectuará teniendo en cuenta la relación existente en el avalúo fiscal o, en su defecto, según el justiprecio que se practique al efecto</p>	<p style="text-align: center;">RESULTADOS ALCANZADOS PARCIALMENTE POR EL GRAVAMEN</p> <p>Art. 92 - En el caso de enajenación de inmuebles cuya ganancia no tenga un único tratamiento tributario, la determinación de dicho resultado se efectuará teniendo en cuenta la superficie afectada a uno u otra actividad o destino</p>
---	---

Comentarios: Establece la forma de determinar el resultado cuando, dentro de una misma operación de enajenación, existan ganancias con distintos tratamientos. Ejemplo: la enajenación de un inmueble que está una parte afectado a una explotación unipersonal (comercio) y la otra parte afectada a casa habitación o en locación, disponiendo que -en dicho caso- la determinación de la proporción correspondiente a cada tipo de ganancia se hará en función de los metros afectados a cada una de esas actividades o destinos.

La norma derogada establecía la proporción en función del avalúo fiscal.

RESULTADOS POR ENAJENACION DE INMUEBLES AFECTADOS A EMPRESAS UNIPERSONALES

Art. ... - Los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, obtenidos por los sujetos del inciso d) del artículo 49 de la ley, no quedan comprendidos en los términos del quinto artículo incorporado sin número a continuación del artículo 90 de la ley.

Comentarios: Incorpora un art. sin número, a continuación del 94 del Decreto Reglamentario, estableciendo que los resultados obtenidos por Personas Humanas provenientes de la enajenación de inmuebles afectados a explotaciones unipersonales (comercio, explotación agropecuaria etc.) no quedan comprendidas en la renta cedular (alícuota proporcional del 15%) sino que están gravadas a la alícuota progresiva del 5% al 35%. En estos supuestos el escribano debe aplicar la RG 2139 y retener el 3% sobre el precio de la operación.

VENTA Y REEMPLAZO

Art. 96 - Sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 67 de la ley, la opción referida en el mismo deberá manifestarse dentro del plazo establecido para la presentación de la respectiva declaración jurada correspondiente al ejercicio en que se produzca la venta del bien y de acuerdo con las formalidades que al respecto establezca la **Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos**. Cuando se opte por afectar la ganancia obtenida en la venta de un bien al costo de otro bien adquirido con anterioridad, realizándose ambas operaciones -adquisición y venta- en ejercicios fiscales distintos, la amortización en exceso practicada por el bien de reemplazo deberá reintegrarse al balance impositivo en el ejercicio fiscal en que se produzca la venta del bien reemplazado, debiendo actualizarse el importe respectivo aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 89 de la ley, referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que corresponda efectuar el reintegro.

Por reemplazo de un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, se entenderá tanto la adquisición de otro, como la de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio o aun la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad.

VENTA Y REEMPLAZO

Art. 96 - Sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 67 de la ley, la opción referida en el mismo deberá manifestarse dentro del plazo establecido para la presentación de la respectiva declaración jurada correspondiente al ejercicio en que se produzca la venta del bien y de acuerdo con las formalidades que al respecto establezca la **Administración Federal de Ingresos Públicos**. Cuando se opte por afectar la ganancia obtenida en la venta de un bien al costo de otro bien adquirido con anterioridad, realizándose ambas operaciones -adquisición y venta- en ejercicios fiscales distintos, la amortización en exceso practicada por el bien de reemplazo deberá reintegrarse al balance impositivo en el ejercicio fiscal en que se produzca la venta del bien reemplazado, debiendo actualizarse el importe respectivo aplicando la variación del índice de precios a que se refiere el artículo 89 de la ley producida entre el mes de cierre del ejercicio fiscal y aquel en el que corresponda efectuar el reintegro.

Por reemplazo de un inmueble **que hubiera estado afectado a la explotación como bien de uso o a locación o arrendamiento o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales** -siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la

<p>La construcción de la propiedad que habrá de constituir el bien de reemplazo puede ser anterior o posterior a la fecha de venta del bien reemplazado, siempre que entre esta última fecha y la de iniciación de las obras respectivas no haya transcurrido un plazo superior a 1 (un) año y en tanto las mismas se concluyan en un período máximo de 4 (cuatro) años a contar desde su iniciación.</p> <p>Si ejercida la opción respecto de un determinado bien enajenado, no se adquiriera el bien de reemplazo dentro del plazo establecido por la ley, o no se iniciaran o concluyeran las obras dentro de los plazos fijados en este artículo, la utilidad obtenida por la enajenación de aquél, debidamente actualizada, deberá imputarse al ejercicio en que se produzca el vencimiento de los plazos mencionados.</p> <p>Asimismo, si se produjera un excedente de utilidad en la venta con relación al costo del bien de reemplazo o cuando el importe obtenido en la enajenación no fuera reinvertido totalmente en el costo del nuevo bien, en el caso de reemplazo de bienes muebles amortizables o de inmuebles afectados a la explotación como bien de uso, respectivamente, la opción se considerará ejercida respecto del importe de tal costo y el excedente de utilidad o la proporción de la misma que, en virtud del importe reinvertido, no resulte afectada, ambos debidamente actualizados, estará sujeto al pago del gravamen en el ejercicio en que, según se trate de adquisición o construcción, se produzca el vencimiento de los plazos a que se refiere el párrafo anterior.</p> <p>A los efectos de verificar si el importe obtenido en la enajenación de inmuebles afectados a la explotación ha sido totalmente reinvertido, deberá compararse el importe invertido en la adquisición con el que resulte de actualizar el correspondiente a la enajenación, aplicando el índice mencionado en el artículo 89 de la ley, referido al mes de enajenación, según la tabla elaborada por la citada Administración Federal para el mes en que se efectúe la adquisición del bien o bienes de reemplazo.</p> <p>Cuando se opte por imputar la ganancia obtenida en</p>	<p>enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a cualesquiera de los destinos mencionados precedentemente, incluso si se tratara de terrenos o campos-, se entenderá tanto la adquisición de otro inmueble, como la de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio o aun la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad.</p> <p>La construcción de la propiedad que habrá de constituir el bien de reemplazo puede ser anterior o posterior a la fecha de venta del bien reemplazado, siempre que entre esta última fecha y la de iniciación de las obras respectivas no haya transcurrido un plazo superior a un (1) año y en tanto estas se concluyan en un período máximo de cuatro (4) años a contar desde su iniciación.</p> <p>Si ejercida la opción respecto de un determinado bien enajenado, no se adquiriera el bien de reemplazo dentro del plazo establecido por la ley, o no se iniciasen o concluyeran las obras dentro de los plazos fijados en este artículo, la utilidad obtenida por la enajenación de aquél, debidamente actualizada, deberá imputarse al ejercicio en que se produzca el vencimiento de los plazos mencionados, sin perjuicio de la aplicación de intereses y sanciones, de conformidad a lo previsto por la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.</p> <p>Asimismo, si se produjera un excedente de utilidad en la venta con relación al costo del bien de reemplazo o cuando el importe obtenido en la enajenación no fuera reinvertido totalmente en el costo del nuevo bien, en el caso de reemplazo de bienes muebles amortizables o de inmuebles afectados en las formas mencionadas en el segundo párrafo de este artículo, respectivamente, la opción se considerará ejercida respecto del importe de tal costo y el excedente de utilidad o la proporción de la misma que, en virtud del importe reinvertido, no resulte afectada, ambos debidamente actualizados, estará sujeto al pago del impuesto en el ejercicio en que, según se trate de adquisición o construcción, se produzca el vencimiento de los plazos a que se refiere el párrafo anterior.</p> <p>A los efectos de verificar si el importe obtenido en la enajenación de inmuebles afectados en las modalidades mencionadas en el segundo párrafo de este artículo ha sido totalmente reinvertido, deberá compararse el importe invertido en la adquisición con el que resulte de actualizar el correspondiente a la enajenación, aplicando lo dispuesto en el artículo 89 de la ley, referido al mes de enajenación, según la tabla elaborada por la citada Administración Federal de Ingresos Públicos para el mes en que se efectúe la adquisición del bien o bienes de reemplazo.</p> <p>Cuando se opte por imputar la ganancia obtenida en la venta de un inmueble afectado en alguna de las</p>
--	--

<p>la venta de un inmueble afectado a la explotación, al costo de otro bien adquirido con anterioridad, a los fines previstos en el párrafo anterior, deberá compararse el importe obtenido en la enajenación con el que resulte de actualizar el monto invertido en la adquisición, sobre la base de la variación operada en el referido índice entre el mes en que se efectuó la adquisición y el mes de enajenación de los respectivos bienes.</p> <p>En los casos en que el reemplazo del inmueble afectado a la explotación se efectúe en la forma prevista en el segundo y en el tercer párrafo de este artículo, la comparación -a los mismos efectos- se realizará entre el importe obtenido en la enajenación, debidamente actualizado hasta el mes en que se concluyan las obras respectivas y el que resulte de la suma de las inversiones parciales efectuadas, debidamente actualizadas desde la fecha de la inversión hasta el mes de terminación de tales obras.</p>	<p>formas mencionadas en el segundo párrafo de este artículo, al costo de otro bien adquirido con anterioridad, a los fines previstos en el párrafo anterior, deberá compararse el importe obtenido en la enajenación con el que resulte de actualizar el monto invertido en la adquisición, sobre la base de la variación operada en el referido índice entre el mes en que se efectuó la adquisición y el mes de enajenación de los respectivos bienes.</p> <p>En los casos en que el reemplazo del inmueble se efectúe en la forma prevista en el segundo y en el tercer párrafo de este artículo, la comparación -a los mismos efectos- se realizará entre el importe obtenido en la enajenación, debidamente actualizado hasta el mes en que se concluyan las obras respectivas y el que resulte de la suma de las inversiones parciales efectuadas, debidamente actualizadas, aplicando las disposiciones del artículo 89 de la ley desde la fecha de la inversión hasta el mes de terminación de tales obras”.</p>
---	---

Comentarios: La modificación va en línea con los cambios realizados por la ley en el art. 41, en lo referente a las rentas de la primera categoría, con la finalidad de ampliar su redacción al incluir las derivadas de la constitución a favor de terceros de Derechos de Superficie u otros Derechos Reales. En este sentido, se amplía la opción de venta y reemplazo para aquellos inmuebles afectados a locación o arrendamiento o a la constitución onerosa de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales. Es de destacar que la norma derogada contemplaba la opción de reemplazo **exclusivamente** para los inmuebles afectados como bienes de uso a la obtención de ganancias.

Recordemos que para las personas humanas y sucesiones indivisas, las rentas obtenidas para la constitución de Derechos Reales sobre inmuebles (excepto dominio y condominio) son ganancias de la primera categoría, al igual que el arrendamiento o alquiler de inmuebles; y estas rentas están sujetas al régimen general del impuesto a las ganancias, es decir, al impuesto progresivo, alícuota del 5% al 35%. Por su parte la renta derivada de la transferencia de Derechos Reales sobre inmuebles, será una renta de segunda categoría, sujeta al impuesto cedular del 15%. Asimismo, de acuerdo a la convivencia de los 2 gravámenes ITI y Ganancias tendremos que, según cuál sea el impuesto al que esté gravado la operación a partir del 1 de enero de 2018, será el régimen de opción de reemplazo a solicitar.

Si la venta del inmueble está gravada con ITI deberá aplicarse la RG 2141 (Certificado de no retención). Si la venta está gravada con el IG (por tratarse de un inmueble afectado a uso, usufructo, habitación, anticresis, etc.) la opción de reemplazo hoy está prevista en la RG 2140, aunque se refiere a bienes de uso. Habrá que ver como reglamenta AFIP este último punto. Un hecho nuevo a tener en cuenta es que, de acuerdo con lo previsto en el art. 20 inciso o) de la nueva ley, están exentas la venta de inmuebles afectados a casa habitación y, hasta la fecha, no se encuentra prevista ningún tipo de condición de reemplazo. Es decir que en el ámbito de Impuesto a las Ganancias, si un sujeto enajena un inmueble afectado a casa habitación por aplicación del artículo 20 inc. o), la operación estará exenta del pago del gravamen sin la obligación de hacer reemplazo de la casa habitación. Mientras que, si la operación está gravada con ITI, deberá hacer uso de la opción y realizar el reemplazo en el término del año, por medio de la RG 2141.

Por último vemos que la ley, de manera correcta, incorpora en la opción de reemplazo a terrenos y campos, aunque estos no se amortizan en el gravamen, receptando de tal forma la

jurisprudencia existente al respecto que había aceptado tal criterio. No obstante ello, en la reglamentación no se hace referencia alguna sobre el tema.

Dra. Marta Moussoli

Dr. Emir Pallavicini

Dr. Omar Rofrano