

IMPUESTOS

PRÁCTICA PROFESIONAL

 INCLUYE
VERSIÓN DIGITAL

Director General
HUMBERTO J. BERTAZZA

Coordinador
ADALBERTO R. DALMASIO

Edición Especial
Vencimientos Impositivos 2019

TRIBUTARIO NACIONAL | TRIBUTARIO PROVINCIAL
Y MUNICIPAL | ACTUACIÓN PROFESIONAL

MAYO 2020 | N° 76

THOMSON REUTERS
CHECKPOINT

Thomson Reuters

IMPUESTOS

PRÁCTICA PROFESIONAL

MAYO 2020 | Nº 76

Director General
Humberto J. Bertazza

Coordinador
Adalberto R. Dalmasio

TRIBUTARIO NACIONAL | TRIBUTARIO PROVINCIAL
Y MUNICIPAL | ACTUACIÓN PROFESIONAL

Editora
Andrea R. Quintana



the answer company™
THOMSON REUTERS®

THOMSON REUTERS
CHECKPOINT

IMPUESTOS

FUNDADA EN 1942 POR ALFONSO LAGO

EX DIRECTORES

ALFONSO LAGO - ROBERTO O. FREYTES - RAÚL O. VIEIRO - JUAN E. BELLO -
CARLOS M. GIULIANI FONROUGE - MARCELO R. LASCANO

PRÁCTICA PROFESIONAL

FUNDADA EN 2005 POR HUMBERTO J. BERTAZZA

Director General: Humberto J. Bertazza

Coordinador: Adalberto R. Dalmasio

Comité Consultivo

Enrique Bulit Goñi

Aurelio Cid

Francisco D'Albora

Antonio H. Figueroa

Catalina García Vizcaino

Susana C. Navarrine

Si desea hacernos llegar trabajos de doctrina, los mismos deben ser originales e inéditos y ser remitidos vía e-mail a laley.revistaimpuestos@thomsonreuters.com, junto a un CV.

ISSN: 2545-7950

REGISTRO NACIONAL DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL: EN TRÁMITE

PROPIEDAD DE LA LEY S.A. EDITORA E IMPRESORA Tucumán 1471 - Teléfono: 0810-222-5253
(C1050AAC) Buenos Aires

www.thomsonreuters.com.ar

Seguinos en  <https://www.facebook.com/SistemasBejerman>  <https://twitter.com/SBejerman>

Nota de la Dirección: las opiniones vertidas en los comentarios firmados son privativas de quienes las emiten.

EDICIÓN ESPECIAL

VENCIMIENTOS IMPOSITIVOS 2019

ÍNDICE

TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

CONVENIO MULTILATERAL

- 11** Convenio multilateral. Régimen general (art. 2°). Declaración jurada anual
Por Alejandra Sanelli

PROVINCIA DE TUCUMÁN

- 25** Improcedencia de la tributación de ingresos brutos por ausencia de sustento territorial de la actividad desplegada por una terminal automotriz
Por Gabriela Figueroa

VENCIMIENTOS IMPOSITIVOS 2019

- 35** Caso técnico-práctico de liquidación del impuesto a las ganancias de la primera categoría. Personas humanas. Período fiscal 2019
Por María Paula Císaro

- 44** Impuesto a las ganancias. Renta de primera categoría
Por Esteban Samman
- 49** El tratamiento de las rentas financieras para personas humanas a partir de la ley 27.541
Por Florencia Fernández Sabella
- 60** Derogación del impuesto a las rentas financieras
Por Marcelo Corti
- 65** Determinación del resultado impositivo de una empresa agropecuaria del período fiscal 2019
Por Osvaldo Balán y Alberto M. Bello
- 86** Tratamiento de las disposiciones de fondos o de bienes en favor de terceros que no sean en interés de la empresa
Por Hermosinda Egüez
- 94** Deduciones especiales de la tercera categoría
Por Carlos Humberto Iburguren
- 105** Honorarios de directores
Por Valeria Simesen de Bielke
- 113** Venta y reemplazo frente al régimen de nuevas actualizaciones y el ajuste por inflación impositivo
Por Richard L. Amaro Gómez
- 125** No hay peor ciego que el que no quiere ver. La volatilidad de la voluntad legislativa en materia de ajuste por inflación
Por María Eugenia Bianchi
- 133** Dedución del alquiler de casa habitación: un repaso para el período fiscal 2019
Por Ricardo H. Ferraro
- 138** Rentas de cuarta categoría. Casos prácticos
Por Diego S. Mastragostino
- 143** Aspectos prácticos de la justificación patrimonial
Por Diego S. Mastragostino

151

Bienes personales. Leyes 27.260 y 27.541
Por **Alberto M. Bello y Perla G. Heredia**

163

Bienes personales. Caso práctico de una declaración jurada del
período 2019
Por **Sebastián Ceci Uroz**

Thomson Reuters

Thomson Reuters

TRIBUTARIO PROVINCIAL Y MUNICIPAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

CONVENIO MULTILATERAL

Thomson Reuters

Thomson Reuters

**CONVENIO MULTILATERAL.
RÉGIMEN GENERAL (ART. 2°).
DECLARACIÓN JURADA ANUAL**

Por Alejandra Sanelli

Thomson Reuters

I. Concepto. Naturaleza y objetivo del convenio multilateral. Organismos de aplicación del convenio multilateral. Marco legal ^(*)

El Convenio Multilateral es un instrumento que permite distribuir base imponible a las distintas jurisdicciones, a fin de evitar superposiciones impositivas cuando la actividad es ejercida por un mismo sujeto en más de una jurisdicción; pero de ninguna manera es un tributo distinto al impuesto sobre los ingresos brutos.

Se trata de un acuerdo celebrado entre jurisdicciones del país que han adherido a este, con poderes tributarios propios, que tienen por objeto coordinar aspectos referidos a un gravamen (impuesto sobre los ingresos brutos) que todos estos fiscos han sancionado.

La letra del mismo Convenio Multilateral define que los Organismos de Aplicación de este, serán las Comisiones Arbitral y Plenaria, siendo en ambos casos conformados por las jurisdicciones adheridas al Convenio citado. Asimismo, en los arts. 15 a 26 se establecen las funciones de ambas Autoridades.

En lo relativo al marco legal, además del Convenio Multilateral (36 artículos), existe normativa aplicable establecida por los Organismos de Aplicación, a saber: a) resoluciones generales de la Comisión Arbitral, b) resoluciones casos concretos de la Comisión Arbitral, c) resoluciones casos concretos de la Comisión Plenaria.

Las resoluciones generales se tornan de cumplimiento obligatorio, a diferencia de las resoluciones de casos concretos que son vinculantes solo para las partes.

II. Ámbito de aplicación

El ámbito de aplicación establece las actividades y los contribuyentes que deben encuadrarse en el marco del Convenio Multilateral.

Así el art. 1º de la mencionada normativa explicita las condiciones para que un contribuyente y sus actividades sean encuadrados en el Convenio Multilateral:

- que se trate de actividades onerosas (con una finalidad económica),
- que se ejerza en más de una jurisdicción,
- por un mismo sujeto (contribuyente),
- conformando un proceso único económicamente inseparable.

Por su parte, el *sustento territorial* es una condición necesaria —impuesta por el Convenio Multilateral— para permitir la asignación de ingresos a una jurisdicción, y que consiste en la exigencia de gastos de cualquier naturaleza —computables o no— vinculados a las actividades del contribuyente en la jurisdicción a la que se intenta asignar ingresos.

Como análisis preliminar, es importante evaluar en *conjunto las actividades* que desarrollan la empresa o contribuyente, a fin de diferenciar las *independientes* de aquellas consideradas *complementarias*, desde el punto de vista fiscal; teniendo en cuenta que estas últimas siguen la suerte de la principal.

Ante la hipotética situación en la que un mismo contribuyente desarrolle actividades locales e interjurisdiccionales simultáneamente, ¿se aplica el Convenio Multilateral a todas las actividades del contribuyente o solo a aquellas que son interjurisdiccionales?

Este cuestionamiento es el origen de las teorías *Convenio-Sujeto* o *Convenio-Actividad*.

En el primer caso, todas las actividades desarrolladas por el sujeto/contribuyente —tanto locales como interjurisdiccionales— serán encuadradas en la órbita del Convenio Multilateral.

En cambio, en el segundo caso, las normas del Convenio solo serán aplicadas a las actividades interjurisdiccionales, mientras que

^(*) Dedicado a Mariángeles... "te amo con toda mi alma" (como nos decimos nosotras). Y a Sebastián... mi compañero en la vida. Te amo.

a las actividades locales se les aplicarán las legislaciones vigentes en cada una de las jurisdicciones respectivas.

III. Régimen general y regímenes especiales

A fin de aplicar el Convenio Multilateral y posteriormente efectuar la liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos, debemos identificar a las actividades encuadradas en los Regímenes Especiales (art. 6° a 13 del CM), así taxativamente el Convenio establece las condiciones que deben cumplimentarse para que resulte procedente la aplicación de estos. Residualmente, si no se cumplieran estos requisitos, se debe aplicar el Régimen General del art. 2° del Convenio Multilateral.

En cuanto a los *Regímenes Especiales*, el Convenio Multilateral, en sus arts. 6° a 13 enumera las situaciones incluidas en estos Regímenes y no solo define qué sujetos y/o actividades deben tributar mediante uno o varios regímenes especiales, sino también el procedimiento a aplicar en cada caso, a fin de distribuir los ingresos totales a las distintas jurisdicciones en las que intervengan estos contribuyentes (y que nada tienen que ver con el modo de aplicar el Convenio Multilateral en el Régimen General).

Por su parte, el Convenio Multilateral en sus arts. 2° a 5° y 14 define el modo de tributar el impuesto sobre los ingresos brutos para aquellos contribuyentes comprendidos en el *Régimen General*.

Así, establece que los ingresos brutos totales del contribuyente originados por actividades encuadradas en el Régimen General se distribuirán el 50% en proporción a los ingresos “provenientes” de cada jurisdicción y el otro 50% en proporción a los gastos efectivamente “soportados” en cada jurisdicción.

De esta manera, se calcula un coeficiente de ingresos y uno de gastos por cada jurisdicción, y por último se obtiene un promedio de ambos coeficientes, dando así como resultado el Coeficiente Unificado perteneciente a

cada fisco provincial, permitiendo distribuir los ingresos totales a las distintas jurisdicciones.

En aquellos casos en que el contribuyente realice actividades que impliquen la *coexistencia de más de un régimen especial o un régimen general y un régimen especial*; es de suma importancia hacer una primera clasificación entre los ingresos y gastos afectados a cada Régimen Especial (si hubiera más de uno), como así también los relacionados al Régimen General.

Esta separación de ingresos y gastos entre los distintos Regímenes debe mantenerse en todo el tratamiento de liquidación del impuesto, porque deben ser tratados de manera muy diferente, ya que mientras que en el caso de los regímenes especiales cada uno de ellos establece el modo de obtener las bases imponibles de cada jurisdicción, en el régimen general se requiere del cálculo de un coeficiente unificado asignado a cada fisco provincial, para lo cual es necesario información del período inmediato anterior al de liquidación¹.

IV. Régimen general

IV.1. Ingresos

El concepto “ingresos” está íntimamente relacionado al hecho imponible del impuesto que nos ocupa: el impuesto sobre los ingresos brutos; y está referido a la retribución que el contribuyente devenga o percibe por el ejercicio de sus actividades habituales (habitualidad) en el transcurso del período fiscal (anualidad).

Por tal motivo y a modo de ejemplo, no es considerado ingreso toda donación recibida, ya que no forma parte del hecho imponible del impuesto que nos ocupa.

La Comisión Arbitral mediante res. gral. 1/2019 en su art. 1° establece que “deberán

¹ SANELLI, Alejandra, “PIBA - Práctica Integral Buenos Aires”, año II, nro. 16, junio 2010, Ed. Errepar, ps. 33-37.

tomarse siempre como base de distribución, los *ingresos brutos del total del contribuyente*”, aun cuando la base imponible se determine de diferentes formas en las diferentes jurisdicciones involucradas.

IV.2. Gastos

Los gastos revelan existencia de una actividad en una jurisdicción; más aún, muestran —junto a los ingresos— la magnitud esta que tiene en cada uno de los territorios jurisdiccionales.

El Convenio Multilateral hace referencia a los “gastos” relacionados al Régimen General, en sus arts. 2º, 3º y 4º.

IV.3. Ingresos y gastos: computables y no computables

En principio, hay que clasificar los *ingresos y gastos en computables y no computables* aplicando para ello los arts. 2º a 5º del Convenio Multilateral como así también la res. gral. 1/2019 de la Comisión Arbitral. Si fuera necesario podrán consultarse las resoluciones de casos concretos de la Comisiones Arbitral y Plenaria a fin de conocer los antecedentes.

Siempre los *ingresos y gastos computables son netos* de descuentos, bonificaciones, devoluciones u otros conceptos similares; según art. 3º de la res. gral. 1/2019 de la Comisión Arbitral.

Así se consideran *ingresos computables* a los efectos del Convenio Multilateral, a los ingresos *gravados* por el impuesto como así también a los ingresos *exentos* (así establecidos por las normativas locales de cada jurisdicción).

Como contrapartida, la Comisión Arbitral recién en el año 2017 mediante res. gral. 3/2017 (hoy RG 1/2019 art. 2º) ha definido expresamente los *Ingresos No Computables*, a saber:

a) Los correspondientes a algunos de los regímenes especiales establecidos en los arts. 6º al 13 del Convenio Multilateral.

b) Los correspondientes a la venta de bienes de uso.

c) Los correspondientes a recupero de gastos, que cumplan con determinados requisitos mencionados la normativa citada.

d) Los correspondientes a subsidios otorgados por el Estado Nacional, Provincial o Municipal.

e) Los correspondientes al recupero de deudores incobrables, por el valor equivalente al capital.

f) Los correspondientes al recupero de impuestos (siempre que no sea el sujeto pasivo del impuesto, que se facture por separado y por el mismo importe).

Asimismo, la misma Autoridad del Convenio Multilateral, mediante res. gral. 4/2017 (hoy RG 1/2019 art. 8º), interpretó, con alcance general, que los *ingresos* provenientes de operaciones de *exportación* de bienes y/o prestación de servicios efectuados en el país, siempre que su utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, así como los *gastos* que les correspondan no serán computables a los fines de la distribución de los ingresos brutos.

Luego, la misma Autoridad del Convenio Multilateral, mediante res. gral. 5/2017 (hoy RG 1/2019 art. 22), interpretó “... que los conceptos ‘Valor Patrimonial Proporcional’ y ‘Diferencias de Cambio’, negativas o positivas, que se generen por la participación en empresas o la tenencia de moneda extranjera respectivamente, *no serán computables como gastos ni como ingresos*, para la conformación de los coeficientes correspondientes a las distintas jurisdicciones. Lo dispuesto precedentemente respecto a las diferencias de cambio, no será de aplicación para las operaciones de compraventa de divisas”.

Una vez descartados los ingresos no computables, se debe realizar la asignación de los distintos conceptos de esos ingresos

computables a las distintas jurisdicciones —netos de devoluciones, descuentos, bonificaciones—, y calcular así los coeficientes de ingresos correspondientes a cada Fisco Local en los que desarrolla actividad el contribuyente.

El Convenio Multilateral establece en su artículo tercero en forma taxativa cuales gastos son “no computables”, como así también ejemplifica en forma enunciativa a los “gastos computables”. Luego, las resoluciones generales, los casos concretos de Comisión Arbitral y Plenaria, y la doctrina a través del tiempo, fueron complementando los criterios a seguir en cada gasto en particular, a fin de poder clasificarlo según lo antedicho y asignarlo a alguna jurisdicción; no resultando del todo suficiente por la diversidad de gastos utilizados en la operatoria comercial de las empresas o contribuyentes y lo extenso que resultan los planes de cuentas, y no previstos en las normativas citadas.

“... Así, se computarán como gastos los sueldos, jornales y toda otra remuneración, combustibles y fuerza motriz, reparaciones y conservación, alquileres, primas de seguros y en general todo gasto de compra, administración, producción, comercialización, etcétera. También se incluirán las amortizaciones ordinarias admitidas por la ley del impuesto a las ganancias”.

“No se computarán como gastos:

“a) El costo de la materia prima adquirida a terceros destinados a la elaboración en las actividades industriales, como tampoco el costo de las mercaderías en las actividades comerciales. Se entenderá como materia prima, no solamente la materia prima principal, sino todo bien de cualquier naturaleza que fuere que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado;

“b) El costo de las obras o servicios que se contraten para su comercialización;

“c) Los gastos de propaganda y publicidad;

“d) Los tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios, derechos, etcétera);

“e) Los intereses;

“f) Los honorarios y sueldos a directores, síndicos y socios de sociedades, en los importes que excedan del uno por ciento (1%) de la utilidad del balance comercial” (art. 3º CM).

En cuanto a los *gastos no computables*, la res. gral. 1/2019 de la Comisión Arbitral, se ha pronunciado en algunos conceptos, a saber:

- Exportaciones. Art. 8º.- Como ya expresamos arriba, los ingresos provenientes de operaciones de *exportación*... y los gastos que les correspondan, no serán computables a los fines de la distribución de la materia imponible.

- Deudores incobrables. Art. 18.- Interpretar, con alcance general, que el concepto “Deudores Incobrables” no resulta computable para la confección del coeficiente de gastos.

- Valor Patrimonial y Diferencias de cambio. Art. 22.- “... no serán computables como gastos ni como ingresos, para la conformación de los coeficientes correspondientes a las distintas jurisdicciones...”, tal como se expuso anteriormente.

IV.4. Información contable necesaria para obtener los ingresos y gastos necesarios para la determinación de los respectivos coeficientes (de ingresos y de gastos)

¿Cómo obtengo esos ingresos? En principio es necesario recurrir al último Balance ajustado por inflación cerrado en el año inmediato anterior; o período fiscal inmediato anterior si el contribuyente no practica balance comercial (art. 5º, CM y el art. 1º de la res. gral. de Comisión Arbitral 10/2019).

A los efectos del cálculo de los coeficientes debemos retrotraernos al año inmediato

anterior, y esta es una de las grandes diferencias de este Régimen General con los Regímenes Especiales. En el primer caso necesitamos información del período inmediato anterior, para luego una vez obtenidos los coeficientes, se aplican a los ingresos del año calendario del que estamos liquidando el impuesto.

Luego se considera fundamental que el contribuyente confeccione un papel de trabajo similar a una “Planilla de asignación de ingresos por jurisdicción” con tantas *columnas como jurisdicciones* a las que se deben atribuir todos los conceptos de ingresos, y tantas *filas como los distintos ingresos* sean identificados en la operatoria del contribuyente. De este modo se conformará la Planilla en las cuales se podrá volcar los ingresos atribuidos a cada jurisdicción, verificando que la suma de todos los ingresos se corresponde con el total anual neto de ingresos del Balance cerrado en el período anterior (esta planilla es ejemplificativa y al solo efecto de aportar un modelo de asignación de los ingresos).

De igual modo, y a fin de obtener los gastos, es necesario utilizar algunos elementos de la contabilidad del contribuyente, como Estados de Resultados (Ingresos y Gastos), y puntualmente el Cuadro I de gastos exigido por Ley de Sociedades Comerciales (con el detalle de cuales gastos son los de administración, comercialización, financieros, entre otros), expuesto en el Balance cerrado en el año inmediato anterior. También es útil el plan y manual de cuentas de la empresa y los libros mayores relacionados a las cuentas de gastos.

Estos datos corresponden a las actividades de toda la empresa, y el objetivo es asignar los gastos totales a cada jurisdicción —donde el contribuyente desarrolle actividad— de acuerdo con el lugar donde son soportados; por ello se considera fundamental confeccionar una “Planilla de asignación de gastos por jurisdicción” con tantas *columnas como jurisdicciones* a las que se deben atribuir todos los conceptos de gastos, y tantas *filas como conceptos de gastos* se identifiquen (esta planilla es ejemplificativa).

IV.5. Criterios de asignación de ingresos

Uno de los momentos más importante en la aplicación del Convenio Multilateral, es asignar los ingresos —así como los gastos— computables a las distintas jurisdicciones, definiendo el criterio para ello o aplicando los criterios ya establecidos por jurisprudencia o doctrina.

Veremos a continuación lo usualmente aplicable en la actualidad:

A) Respecto a los Ingresos por “ventas de bienes” entre presentes no hay hasta el momento, una res. gral. de Comisión Arbitral, es decir, un criterio totalmente definido en las Comisiones Arbitral y Plenaria.

Sin embargo, estos Organismos vienen sosteniendo mediante reiteradas resoluciones de casos concretos, que el criterio aplicable para la asignación de los ingresos por venta de bienes —sin hacer ya la distinción entre ventas de bienes entre presentes y ausentes—, es “lugar de destino”; sin embargo, algunos Fiscos Locales sostienen que el criterio aplicable es “lugar de entrega”.

B) Si los ingresos se obtuvieron por “ventas de bienes formalizadas de acuerdo con los medios citados en el art. 1º del CM” (habitualmente denominadas “entre ausentes”): se deben asignar al *domicilio del comprador, siempre que se haya verificado el sustento territorial*.

Mediante res. gral. 14/2017 (hoy RG 1/2019 art. 21), la Comisión Arbitral ha resuelto: “Interpretar que la atribución de los ingresos brutos al domicilio del adquirente, provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del art. 1º del Convenio Multilateral y el art. 1º de la res. gral. (CA) 83/2002, según lo previsto en el inc. b) del art. 2º del citado Convenio, se realizará siguiendo los siguientes criterios:

“a) Venta de bienes: Los ingresos por venta de bienes, independientemente de su periodicidad, serán atribuidos a la jurisdicción

correspondiente al domicilio del adquirente, entendiéndose por tal el lugar del destino final donde estos serán utilizados, transformados o comercializados por aquel.

“Cuando no fuera posible establecer el destino final del bien, tal cual se define en el párrafo anterior, se atenderá al orden de prelación que se indica a continuación:

“1. Domicilio de la sucursal, agencia u otro establecimiento de radicación permanente del adquirente, de donde provenga el requerimiento que genera la operación de compra;

“2. Domicilio donde desarrolla su actividad principal el adquirente;

“3. Domicilio del depósito o centro de distribución del adquirente donde se entregaron los bienes;

“4. Domicilio de la sede administrativa del adquirente.

“En todos los casos, se considerarán los antecedentes documentales que acrediten la operatoria comercial realizada en los períodos involucrados, en la medida que no se opongan a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se verifiquen”.

C) En cuanto a los Ingresos por servicios no hay mucha diversidad de criterios, ya que hay sentada jurisprudencia y doctrina que han sostenido en el tiempo que deben asignarse al *lugar de prestación de estos*.

Por su parte, mediante res. gral. 14/2017 (hoy RG 1/2019 art. 21), la Comisión Arbitral ha resuelto: *“Salvo que tengan un tratamiento específico en el Convenio Multilateral o por normas generales interpretativas, los ingresos por la prestación de servicios, cualquiera sea el lugar y la forma en que se hubieran contratado, se atribuirán a la jurisdicción donde el servicio sea efectivamente prestado, por sí o por terceras personas”.*

IV.6. Criterios de asignación de gastos

Luego, se debe realizar la asignación de los distintos conceptos de los gastos computables a las distintas jurisdicciones, y calcular así los coeficientes de gastos correspondientes a cada Fisco Local en los que desarrolla actividad el contribuyente.

El Convenio solo hace mención, de modo particular, a la asignación de los gastos de los sueldos, jornales y otras remuneraciones, y a los gastos de transportes (fletes).

A continuación, desarrollaré una *guía de criterios de asignación de gastos*, de acuerdo con la normativa vigente (CM). Luego, y considerando que estos sufren constantes modificaciones se hará mención de las resoluciones de Comisión Arbitral y Comisión Plenaria, teniendo en cuenta que los casos concretos son no vinculantes, pero sí sirven como antecedentes para comprender la interpretación de las Autoridades de Aplicación del Convenio Multilateral ².

A fin de asignar los gastos a cada jurisdicción, la normativa establece lo siguiente:

- *Principio general:* los gastos a los que se refiere el Convenio Multilateral son aquellos que *se originan por el ejercicio de la actividad* (art. 3° CM).

- Los gastos se asignan a la jurisdicción donde han sido *efectivamente soportados (independientemente del lugar de pago)*.

- *Un gasto es efectivamente soportado en una jurisdicción, cuando tenga una relación directa con la actividad que en esta se desarrolle, aun cuando la erogación que él representa se efectúe en otra (art. 4° CM).*

- *Gastos de escasa significación:* están definidos por la res. gral. de Comisión Arbitral

² SANELLI, Alejandra, “Convenio multilateral. Metodología para el cálculo del coeficiente unificado y para la liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos”, artículo para edición especial de la Revista Práctica Profesional, 200.

22/1984 (hoy RG 1/2019). Si cumplen los requisitos que esta estipula, se distribuirán en la misma proporción que el resto de los gastos; caso contrario se asignan de un modo razonablemente fundado (art. 4º CM, RG CA 22/1984). En este tema, se recomienda la lectura del libro de Alejandra Sanelli, "Liquidando Convenio Multilateral", Ed. La Ley, ps. 105 y ss.; en el cual se desarrolla un trabajo práctico (numérico) y detallado del tema en cuestión, a fin de identificar si un gasto es o no de escasa significación; y como atribuirlo en cada caso en particular.

- Por lo tanto, *si no es un gasto de escasa significación, el contribuyente deberá distribuirlo mediante estimación razonablemente fundada (art. 4º CM).*

- En todos los casos, los gastos se consideran *netos de devoluciones, bonificaciones, descuentos* (art. 3º RG CA 1/2019).

Si bien no podemos detallar minuciosamente el criterio de cada gasto, por ausencia de antecedentes; en particular, *el Convenio Multilateral y las Comisiones Arbitral y Plenaria —a través de resoluciones generales—* se han expedido sobre la asignación de los siguientes gastos:

- *Los sueldos, jornales y otras remuneraciones.* Art. 4º CM.

"Se consideran soportados en la jurisdicción en que se prestan los servicios a que dichos gastos se refieren".

- *Gastos de transporte.* Art. 4º CM y RG CA 1/2019 (art. 16).

Art. 4º, CM: "Los gastos de transporte se atribuirán por partes iguales a las jurisdicciones entre las que se realice el hecho imponible".

Art. 16, RG CA 1/2019 (fuente RG CA 7/2006): "Interpretar que los gastos de transporte a que hace referencia el último párrafo del art. 4º del Convenio Multilateral, se distribuirán por partes iguales entre las jurisdicciones en

las que se realice el transporte, considerando cada una de las operaciones".

- *Cargas sociales:* RG CA 1/2019 (art. 13 y 14). (Vigencia desde 2011)

Sigue la suerte de los sueldos con los que estas están relacionadas.

- *Gastos compartidos entre exportaciones y mercado interno.* RG 1/2019 arts. 9º, 10 y 11 (fuente: RG CA 7/2009).

Puede suceder que el contribuyente posea elementos ciertos para establecer la porción que de cada uno de los gastos y siempre que sea posible su verificación por parte de los Fiscos, esa será la metodología de distribución. En caso de que no sea posible la metodología prevista en el artículo anterior, la forma de cómputo de los gastos comunes será en la proporción que tienen los ingresos de exportación en el total de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente (excluidos los originados en actividades de regímenes especiales).

- *Amortización de bienes de uso.* RG CA 1/2019 art. 19 (fuente: RG CA 8/2008) (vigencia: coeficientes que se apliquen a partir del período fiscal 2009).

La distribución de la amortización de bienes de uso deberá efectuarse en proporción a los ingresos que se atribuyan exclusivamente a cada una de las jurisdicciones donde ellos son *utilizados*, en el ejercicio comercial que sirve de base para el cálculo del coeficiente respectivo.

Luego, en algunas resoluciones de *casos concretos*, los Organismos de Aplicación han aportado alguna postura sobre determinados gastos y su atribución, a modo de ejemplo:

- *Comisiones:* se entiende que son gastos que han sido soportados en la jurisdicción donde desplegó su actividad a favor de la empresa. (Res. CA 42/2007 "Automotores JM Fangio c. Pcia. de Bs. As.").

- *Gastos telefónicos*: en un caso concreto la Comisión Arbitral los asignó al lugar “hacia donde se han efectuado los llamados vinculados a las ventas telefónicas”. (Res. CP 3/2008 “Carlaván Goni c. Pcia de Bs. As.”).

En la obra “Liquidando Convenio Multilateral”, de Ed. La Ley ³, se desarrolla en mayor grado de detalle el presente tema, incluido un trabajo práctico. Allí se le da tratamiento interpretativo y numérico, a alrededor de treinta conceptos de gastos, aplicando la normativa vigente, pero también haciendo mención de los antecedentes de casos concretos; por último —aún en aquellos conceptos en que las normas y la jurisprudencia no se han expedido—, se han incorporado interpretaciones propias de la autora a modo de opinión o guía, todo ello a fin de facilitar al contribuyente la asignación de los gastos a las distintas jurisdicciones.

En esta obra antes mencionada he intentado obtener una humilde interpretación del término “lugar en que fueron soportados”, a fin de facilitar la asignación de los gastos a las distintas jurisdicciones —aunque muchas veces lo técnicamente correcto se contraponen con lo práctico—.

Se podrían asignar los gastos —solo en opinión de la autora—, utilizando una “regla” tomando como base la similitud con otros conceptos en los que los Organismos de Aplicación se han expedido; así asignar los gastos:

- 1) Al lugar de utilización de las cosas que originan esos gastos (combustible, servicio de luz, gas, teléfono, útiles, entre otros).
- 2) Al lugar de prestación de los servicios que prestan las personas que originan esos gastos (honorarios de directores, de profesionales, comisiones, gastos de seguridad, etc.).
- 3) De transportes, ya definido por el Convenio Multilateral y la Comisión Arbitral.

³ SANELLI, Alejandra, “Liquidando Convenio Multilateral”, Ed. La Ley, ps. 104-135 y 145-164.

Así, nos apartamos de la idea de considerar a un gasto como “soportado”, al “lugar de pago” de este, ya que la misma letra del Convenio Multilateral se encarga de efectuar dicha aclaración.

Es muy importante aplicar los criterios —tanto de ingresos como de gastos— ya definidos por el Convenio Multilateral y complementariamente por las resoluciones generales de Comisión Arbitral. En caso de no resultar suficiente, se puede acudir —solo como antecedente jurisprudencial—, de manera no vinculante a los casos concretos de Comisión Arbitral y Plenaria.

Es sustancial resaltar el art. 27 del CM que destaca la necesidad de atender a la “realidad económica de los hechos, actos y situaciones que efectivamente se realicen”.

Tanto en la asignación de ingresos como de gastos, debemos recordar:

- definir el criterio a aplicar,
- realizar los correspondientes Planillas de gastos e ingresos a cada jurisdicción tal como lo expresamos anteriormente, inclusive confeccionar papeles de trabajo para caso de prorrates o cálculos de determinados conceptos (ej.: gastos compartidos para actividades de exportación y mercado interno),
- y agrupar la documentación de respaldo que permita fundamentar el criterio aplicable y que sirvan de medios probatorios ante eventuales fiscalizaciones.

IV.7. Coeficiente de ingresos y de gastos

Como podemos observar, es necesario analizar cada concepto, luego se aplica el criterio a seguir y se lo asigna a la jurisdicción correspondiente. Así se totalizarán los conceptos de ingresos asignados a cada jurisdicción (sumatoria de tantas columnas como fiscos participantes); obteniéndose del cociente de las sumas de conceptos por jurisdicción sobre el total de ingresos compu-

tables, los coeficientes de ingresos para cada fisco provincial (deben expresarse con cuatro decimales y totalizar 1,0000).

Con similar metodología, y una vez asignados todos y cada uno de los gastos a las distintas jurisdicciones, se totalizan los importes atribuidos a cada una de ellas. Luego, esa sumatoria correspondiente a cada fisco local, se divide por el total de Gastos Computables, obteniendo así los Coeficientes de Gastos de cada jurisdicción (deben expresarse con cuatro decimales y totalizar 1,0000).

IV.8. Coeficiente unificado

Por cada jurisdicción involucrada, es decir aquellas en las que el sujeto desarrolla actividad o es contribuyente, se calcula un “coeficiente unificado”, que es el resultado del promedio de cada par de coeficientes de ingresos y gastos de cada jurisdicción. Así,

$$\frac{\text{Coeficiente de Ingresos + Coeficiente de Gastos}}{\text{Jurisd. xx} \quad \text{Jurisd. xx}} = \text{Coeficiente Único de la Jurisd. xx}$$

2

La sumatoria de los coeficientes unificados SIEMPRE debe totalizar uno [1], ya que no representa más que la totalidad de la base imponible del contribuyente, siendo cada coeficiente unificado —de cada jurisdicción— la porción de esa base que corresponde a cada fisco provincial.

V. Declaración Jurada Anual (CM05) y formulario de ajuste (R-055)

En este capítulo, nos detendremos a observar los formularios en los cuales se expone toda la información procesada analizada anteriormente.

Por un lado, el Anexo de la res. gral. 1/2019 establece el modo de presentación de “Declaraciones Juradas Anuales (denominado CM05) y Mensuales (CM03) del Sistema SIFERE WEB”.

En el primero de ellos cada sujeto que este encuadrado como contribuyente de Convenio Multilateral, deberá informar los ingresos y gastos del último balance cerrado en el año inmediato anterior en cada jurisdicción que opere (o ingresos y gastos del año inmediato anterior si no estuviera obligado a presentar balances).

Asimismo, de esa información surgen los cálculos de los coeficientes de ingresos y gastos, como así también los coeficientes unificados de cada jurisdicción en los cuales actúe el contribuyente.

Sin embargo, es útil destacar que la Autoridad de Aplicación de cada jurisdicción, utiliza en su función fiscalizadora, el *Formulario de Ajuste R-055*. En este Formulario el inspector compara lo declarado por el contribuyente o sujeto del impuesto —tanto de ingresos como de gastos del último balance cerrado en el año inmediato anterior en cada jurisdicción que opere (o ingresos y gastos del año inmediato anterior si no estuviera obligado a presentar balances)— con lo ajustado por él mismo en su proceso de fiscalización.

De dicho cotejo, surgirán o no, diferencias en los ingresos y gastos totales y los que puntualmente afectan o se involucran con la jurisdicción fiscalizadora. Del cotejo menciona-

do podrían desprenderse oportunamente diferencias en los coeficientes de ingresos, de gastos y coeficientes unificados de la jurisdicción actuante; y que indefectiblemente modificará el de alguna otra jurisdicción (ya que la sumatoria de todos los coeficientes unificados siempre deberá ser 1,0000).

VI. Base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos. Aplicación del coeficiente unificado

VI.1. Cálculo de base imponible del IIBB en cada jurisdicción

Una vez distribuida la Base Imponible a las distintas jurisdicciones, cada fisco provincial tiene la facultad —mediante legislación impositiva propia— a establecer normas “exclusivamente” sobre la proporción que se le asignó: a modo de ejemplo, las alícuotas de cada actividad, eximición o exención de impuesto a determinada actividad, tratamientos especiales a la materia imponible, deducciones a la Base Imponible; pero siempre referida a “la porción de Base Imponible” que se le otorgó a cada Jurisdicción por aplicación del Convenio Multilateral, siendo que este solo tiene por función distribuir el total de Base Imponible del contribuyente entre los fiscos adheridos.

Asimismo, cada jurisdicción habilita a los contribuyentes a tomarse como “pago a cuenta” del impuesto sobre los ingresos brutos a las retenciones, percepciones y retenciones bancarias (del impuesto en cuestión) sufridas en su operatoria comercial.

VI.2. Aplicación del régimen general 42/92 CA. Nueva normativa

La res. gral. 42/1992 (hoy la 1/2019 arts. 84 y 85) estipula el modo de liquidar el impuesto sobre los ingresos brutos y la aplicación del Convenio Multilateral para contribuyentes del Régimen General en el primer trimestre del período calendario (enero a marzo). Se establece que en el primer trimestre se continúe aplicando el coeficiente unificado del año anterior y en el mes de abril se efectúe el ajuste correspondiente.

Esta afirmación ha tenido carácter imperativo por parte de la Comisión Arbitral, manifiesta en el caso concreto “J. C. Yapur c. Pcia. de Córdoba”, res. CA 10/2005.

Como novedad, la res. gral. 10/2019 de la Comisión Arbitral, estableció:

- en su art. 1°: “Establécese que, a los efectos del cálculo del coeficiente unificado, se consideran los ingresos y gastos que surjan del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior o si no se practicara balance comercial de acuerdo con los ingresos y gastos determinados en el año calendario inmediato anterior, de conformidad a lo dispuesto por el art. 5° del CM” y,

- en su art. 2°: “Dispóngase que, cuando no fuera posible contar con la información necesaria para la determinación del coeficiente unificado correspondiente, al momento de presentar la declaración jurada del primer anticipo del año calendario, deberá utilizarse el coeficiente unificado del año anterior en los tres primeros anticipos del año calendario. En este caso, en el cuarto anticipo deberá practicarse los ajustes correspondientes que surjan de aplicar el coeficiente unificado establecido en el art. 1° de la presente norma —art. 5° del CM— a los tres primeros anticipos del año calendario”.

VI.3. Actividad exenta

Los ingresos de las actividades exentas o gravados a tasa cero en alguna de las jurisdicciones deben exponerse en forma separada de los ingresos gravados en la liquidación del impuesto en cuestión, tal como lo estipula el art. 82 de la res. gral. 1/2019.

VII. Inicio y cese de actividad. Nueva normativa

Estas dos situaciones están previstas en la siguiente normativa:

Inicio de actividad: en el art. 14 del Convenio Multilateral y en la res. gral. 1/2019 de Comisión Arbitral en los arts. 4° y 6° —excepto el último párrafo de este art. 6° que fuera

modificado por la RG 10/2019—, como así también en la res. gral. 10/2019;

Cese de actividad: en el art. 14 del Convenio Multilateral y en la res. gral. 1/2019 de Comisión Arbitral en el artículo del Anexo.

En el caso de inicio de actividad está prevista la “asignación directa” de aquellos ingresos generados en la jurisdicción a la cual se le da de alta, sin participar esos ingresos en la determinación de los coeficientes unificados hasta que no se cumplen los requisitos previstos en la RG 1/2019 CA antes mencionada (arts. 4º y 6º —excepto el último párrafo de este art. 6º que fuera modificado por la RG 10/2019—) y res. gral. 10/2019 (arts. 3º a 5º); mientras que en el caso de cese de actividad en alguna jurisdicción (RG 1/2019 CA, art. 7º), el recálculo de los coeficientes unificados debe producirse en el mes calendario inmediato siguiente a dicho cese.

En ambos casos, es importante distinguir y apartar los ingresos y gastos correspondientes a las jurisdicciones que sufran una modificación —ya sea alta o baja— a fin de ir depurando los ingresos y gastos que serán utilizados para el cálculo del coeficiente unificado.

VIII. SIFERE WEB CM05 y SIFERE WEB DDJJ mensual

Mediante res. gral. de Comisión Arbitral 6/2017 se establece la obligatoriedad de utilizar el sistema SIFERE WEB para la presentación del CM05 desde el 1º de junio de 2017.

Asimismo, desde el 1º de enero de 2018 también es obligatorio la presentación de la Declaración Jurada Mensual por dicha vía web, de acuerdo con lo estipulado por res. gral. de Comisión Arbitral 19/2017.

PROVINCIA DE TUCUMÁN

Thomson Reuters

**IMPROCEDENCIA
DE LA TRIBUTACIÓN
DE INGRESOS BRUTOS POR
AUSENCIA DE SUSTENTO
TERRITORIAL DE LA ACTIVIDAD
DESPLEGADA POR UNA
TERMINAL AUTOMOTRIZ**

Por Gabriela Figueroa

I. Introducción

En los autos caratulados “Toyota Argentina SA c. Provincia de Tucumán - DGR s/ nulidad”¹, la sala I de la Cámara Contencioso Administrativa de Tucumán hace lugar a la demanda de Nulidad de la resolución R 80/2016 que confirmó la determinación de oficio del impuesto sobre los ingresos brutos efectuada a la firma actora, por entender que no tributo por las ventas de automóviles 0 km celebradas con Line Up SA —concesionario oficial— que comercializa sus vehículos en la provincia de Tucumán.

El tribunal hace lugar a la pretensión de la actora por juzgar que Toyota Argentina SA no configuró el hecho imponible de ingresos brutos según lo establecido por el Código Fiscal de Tucumán, a causa de que las ventas fueron perfeccionadas en la provincia de Buenos Aires, más precisamente en la localidad de Zárate, donde la terminal automotriz tiene situada su planta industrial y domicilio en el cual perfeccionaba la entrega de las unidades, y que los gastos de flete y seguro corrieron por cuenta exclusiva del concesionario, concluyendo que la actividad comercial de la empresa actora carece de sustento territorial en la provincia de Tucumán.

II. El sustento territorial como elemento esencial del hecho imponible de ingresos brutos

En su escrito de demanda, la firma actora expone que desarrolla la actividad de fabricación y comercialización de automotores íntegramente en la provincia de Buenos Aires, lugar en el que se perfecciona el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, sin poseer sustento territorial alguno en la provincia de Tucumán, explicitando que no realiza gastos en esa jurisdicción y que los desembolsos en concepto de seguro y de transporte, corren por cuenta exclusiva de los propios concesionarios.

Especifica que, de conformidad a lo prescripto en el art. 8.3.1 del contrato de concesión suscripto con la firma Line Up SA, la empresa vende al concesionario sus productos, estando contemplada la posibilidad de que los vehículos sean entregados en Zárate, y que los cargos de gastos y seguro quedan a cargo del concesionario, razón por la cual, una vez retirados de la planta industrial, los rodados son de propiedad del concesionario que posteriormente los introduce y comercializa en forma minorista en la provincia de Tucumán.

Asevera que, desde el punto de vista territorial, las operaciones se producían en Buenos Aires, pues se trataba de ventas efectuadas en la planta de la terminal automotriz situada en esa jurisdicción, y es allí donde se entregaban los vehículos a todos los concesionarios del país, no existiendo ingresos atribuibles a la jurisdicción de Tucumán.

Explica, asimismo, que el vínculo comercial que la une con la firma Line Up SA, se encuentra regulado por un contrato de concesión, celebrado entre presentes en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en cuyo marco se insertan las operaciones que en forma aislada y parcializada analizó la Dirección General de Rentas para arribar al ajuste pretendido. En ese razonamiento, distingue el contrato suscripto con el concesionario Line Up SA de un contrato de compraventa tipo, entendiendo que es impropio por parte del fisco provincial focalizarse exclusivamente en las operaciones individuales celebradas con motivo del contrato de concesión que las comprende y define, habiendo omitido tener en cuenta que entre las partes no se celebran contratos comerciales de compraventa.

Manifiesta, además, que el contrato de concesión celebrado no tiene el carácter de un contrato entre ausentes en los términos del art. 2º, inc. b) del Convenio Multilateral, por lo que no puede el fisco arbitraria y caprichosamente, tomar el domicilio del adquirente como criterio válido de imputación de ingresos, sino el lugar de la entrega de la

¹ Sentencia del 11 de febrero de 2020, Sala I de la Cámara Contencioso-Administrativa de la provincia de Tucumán.

mercadería (Buenos Aires), pues el contrato que vincula a las partes fue celebrado entre presentes y por escrito, destacando que es precisamente el momento en el cual Line Up SA vende las unidades a sus clientes, en el cual procede el pago del ingreso bruto por la actividad que ese sujeto despliega en la jurisdicción de la provincia de Tucumán.

De esta manera, interpone la demanda solicitando la nulidad de la resolución que confirma la determinación de oficio, por considerar que careció de motivación suficiente, ya que la Dirección General de Rentas (DGR) no explicó acabadamente porque Toyota era sujeto pasivo del impuesto sobre los ingresos brutos, ni como confeccionó la liquidación que le reclama; en idéntica medida, no brindó fundamentos del ajuste, omitiendo analizar las defensas articuladas y rechazando la prueba ofrecida, a pesar de resultar concluyente a la causa, todo lo cual vulnera el debido proceso legal y el derecho de defensa de la empresa.

A su turno, y en defensa de la determinación de oficio efectuada, la DGR argumentó que la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria —órganos de contralor del Convenio Multilateral— han dispuesto coincidentemente que, cualquiera haya sido la modalidad de concreción de las operaciones (entre presentes o entre ausentes) la atribución de ingresos debe efectuarse en el domicilio del adquirente en los casos que no haya duda y se tenga un total conocimiento de cada uno de los clientes y por ende, el lugar de donde provienen los ingresos derivados de las operaciones de venta.

De los argumentos expuestos por las partes, cabe destacar el error en el que incurre el fisco provincial al tratar a la concesionaria como un “cliente” de Toyota Argentina SA, apartándose de la figura del contrato de concesión, definida en el art. 1502 del Cód. Civ. y Com. en los siguientes términos: “Hay contrato de concesión cuando el concesionario, que actúa en nombre y por cuenta propia frente a terceros, se obliga mediante una retribución a disponer de su organiza-

ción empresarial para comercializar mercaderías provistas por el concedente, prestar los servicios y proveer los repuestos y accesorios según haya sido convenido, la norma es clara, no hay dudas que la concesionario no es un cliente de la terminal automotriz, sino solo un intermediario que adquiere el vehículo para luego venderlo asumiendo los costos que tal venta implica, y en la jurisdicción de la empresa, quien será finalmente quien comercializara la unidad, por cuenta y orden propio”.

La doctrina ha comentado el mencionado art. 1502 en los siguientes términos: “una de las notas características del contrato de concesión es que el concesionario organiza y explota por su cuenta y riesgo y en nombre propio, los servicios que constituyen objeto de este contrato. En el sentido indicado, es claro que el concesionario no representa al concedente. En síntesis, el concesionario actúa por su cuenta y riesgo, debiendo soportar el riesgo de la explotación. Efectivamente, el concesionario actúa en nombre y cuenta propia en su relación con los terceros, lo que diferencia el contrato de concesión con el de la agencia, pues en esta última la negociación la lleva a cabo el agente, pero la concluye el proponente, o se la concluye en su nombre”².

Es claro que, la distorsión legal de la real operatoria comercial desplegada por las empresas es el meollo en el que se entronca el error del procedimiento de determinación llevado a cabo por el fisco provincial, que luego será ponderado por el tribunal para declarar la nulidad de la resolución. En ese sentido, el error en la caracterización de este tipo de contratos no es nueva para la provincia de Tucumán, que ya tuvo controversias con la interpretación del contrato de concesión y fue la misma sala I de esa Cámara Contenciosa, la que desvirtuó su postura³.

² “Código Civil y Comercial Comentado, Tratado Exegético”, Jorge H. ALTERINI (dir. gen.), Ed. La Ley, Buenos Aires, 2019, 3ª ed., p. 513.

³ “Yuhmak Automóviles SA c. Provincia de Tucumán DGR s/ acción meramente declarativa”, Cámara Contencioso-Administrativa, sala III, de Tucumán del 30/08/2019.

A propósito del sustento territorial, cabe destacar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sentado en nutrida doctrina la limitación de las potestades tributarias provinciales, estableciendo que tal accionar “vulnera el régimen federal de gobierno imponiendo una carga fiscal concreta e ilegítima mediante una intromisión flagrante en la potestad fiscal de los restantes estados”⁴. Recordemos que, conforme el art. 1º de nuestra Constitución, la Nación Argentina adoptó para su gobierno el sistema federal, lo que implica que el poder está distribuido territorialmente entre órganos regionales denominados provincias que coexisten con el Estado federal en un contexto de relaciones interestadales. Es así que, las provincias tienen la potestad de establecer cargas públicas (obligaciones dinerarias u obligaciones de hacer) solo con relación a los sujetos que se domicilien en su jurisdicción territorial o que realicen en ella alguna actividad que pudiere dar lugar al nacimiento de un deber en cabeza de aquellos.

Asimismo, señalamos que el fisco provincial tucumano ya fue advertido por los tribunales sobre los excesos en el ejercicio de su potestad tributaria: “Así, el impuesto sobre los ingresos brutos es aplicable al contribuyente en tanto concurren de manera conjunta los requisitos que integran su hecho imponible, es decir, actividad a título oneroso, habitualidad y sustento territorial (...). Para el presente caso, el criterio utilizado por la Dirección General de Rentas en cuanto interpreta que: ‘la asignación de los ingresos para el cálculo del coeficiente unificado, debió efectuarse a la jurisdicción del domicilio del adquirente en la cual tienen destino final los bienes vendidos, independientemente de quien soporte el gasto del flete hacia dicho domicilio’, amparándose en la resolución 15/2014 de fecha 09/04/2014 de la Comisión Arbitral de Convenio Multilateral y que aún sostiene al momento del dictado del presente pronunciamiento, colisiona con el requisito del sustento territorial por

cuanto no debe perderse de vista que según la doctrina especializada: ‘Hay que aplicar un criterio estricto en la apreciación del sustento territorial ya que solo habrá actividad efectiva en el territorio cuando mediante el asiento real, efectivo y tangible en él el contribuyente potencial haya desenvuelto algún aspecto de su actividad tendiente a lograr un ingreso final’ (cfr. BULIT GOÑI, Enrique, ‘El Sustento Territorial en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y el Nuevo Convenio Multilateral’, *Revista La Información*, 1d-13, t. XXXVII); y concluye: ‘solo aquellas operaciones que encuentren sustento territorial en la provincia pueden resultar afectadas por el hecho imponible descrito en la norma, por lo que el criterio interpretativo de la Dirección General de Rentas, derivado de la aplicación de la Resoluciones de la Comisión Arbitral de Convenio Multilateral, deviene en un exceso por parte del fisco local’⁵.

Con idéntico criterio, la Corte Suprema de Justicia de Tucumán estableció que el principio de territorialidad fiscal “delimita el ámbito espacial de ejercicio del poder tributario del municipio capitalino. Para Bidart Campos, la competencia que el estado ejerce en materia tributaria ‘puede imponer contribuciones —o eximir de ellas— dentro del territorio, respecto de bienes, actividades y servicios que se sitúan, se realizan o se prestan en ese espacio geográfico, de forma que las potestades fiscales respondientes al mismo criterio de territorialidad’ (BIDART CAMPOS, Germán, ‘El principio de territorialidad fiscal’, LA LEY 2001-E, 1282)”⁶.

Por lo considerado, es claro que el acto emitido por la DGR —cuya nulidad se persigue en el caso bajo análisis— desconoce la realidad de los hechos relatada y probada por la terminal automotriz, pretendiendo, además, aplicar la normativa del Convenio Multilateral que en nada se condice con la operatoria

⁵ “Discualco SA c. Provincia de Tucumán —DGR— s/ nulidad - revocación”, sala III, Cámara Contencioso-Administrativa de Tucumán, sent. del 10/12/2018.

⁶ CSJ Tucumán, “Empresa Diego Gálvez SA c. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ nulidad - revocación”, sentencia 392 del 16/06/2011.

⁴ “Aceitera Martínez SA c. Provincia de Misiones s/ acción declarativa de inconstitucionalidad” (A. 911. XLVII. ORI, 04/02/2014), CS.

del contrato de concesión que rige la relación comercial entre la terminal automotriz y el concesionario, en evidente exceso en el ejercicio de su potestad tributaria, pretendiendo extenderla a actividades desarrolladas fuera de su jurisdicción provincial.

III. La sentencia

Teniendo en cuenta las posiciones sentadas por las partes en litigio, la Cámara entiende que el núcleo de la cuestión a dirimir consiste en determinar donde se realizaron las operaciones de venta de los bienes que produce la actora.

En primer lugar, sostiene que no se encuentra controvertido que Toyota Argentina SA y Line Up SA se vinculan por un contrato de concesión, que se ajusta a la naturaleza de la mencionada figura jurídica, conforme fuera descripta *ut supra*. Es así que, en el marco del *thema decidendum*, entiende procedente destacar algunas cláusulas del trato:

- La Cláusula 8, denominada "La venta de productos Toyota al concesionario", en su punto 8.1 establece: "El Concesionario tendrá derecho a comprar Productos Toyota del Concedente, sujeto a los términos de la cláusula 8.2".

- La Cláusula 8.2, por la cual concedente acuerda utilizar "los mejores esfuerzos para proveer los Productos Toyota al Concesionario en las cantidades y clases que puedan ser requeridas por este para cumplir sus obligaciones en el presente contrato".

- La Cláusula 8.3 prevé el modo y lugar de entrega de los productos Toyota: "El concedente tiene el derecho de seleccionar los lugares de entrega de los vehículos, el modo y el medio de transporte y los seguros necesarios. Todos los cargos y gastos necesarios para efectivizar la entrega de los Productos Toyota, incluyendo los seguros correspondientes, serán pagados por el Concesionario". A su vez, en el acápite 8.4 se contemplan los precios y otros términos de la venta indicándose que "las compras que el concesionario realice en virtud de este contrato tendrán como

condición básica la modalidad de operación pago al contado anticipado".

De la lectura del marco contractual que vincula a las partes, surge evidente que la fábrica Toyota Argentina SA vende sus productos al concesionario Line Up SA en el lugar que fija el primero, siendo que los cargos y gastos necesarios para efectivizar la entrega de los productos, incluyendo los seguros correspondientes, son pagados precisamente por el concesionario.

En tal sentido, una vez realizada la primera operación (venta de la terminal automotriz al concesionario), es el concesionario quien vende esos productos Toyota a sus propios clientes (terceros) en el área primaria de mercado del concesionario, entendida como aquella localidad en donde se encuentra el establecimiento autorizado por el concedente. Es decir, el concesionario Line Up SA en su relación comercial con los terceros, actúa por cuenta y riesgo, y en nombre propio, siendo claro que no representa al concedente.

Sobre tales antecedentes, en su decisorio la Cámara pondera la prueba rendida por la actora, haciendo referencia, en primera instancia a un informe en el cual se consigna: 1) durante los períodos involucrados, la entrega de unidades automotores se efectuaba en la planta industrial de Toyota Argentina SA ubicada en la localidad de Zárate, provincia de Buenos Aires; 2) en los períodos en cuestión, todos los gastos involucrados en el traslado de los vehículos desde la localidad de Zárate, provincia de Buenos Aires, hasta la provincia de Tucumán fueron soportados por Line Up SA. A tal efecto, contrataron los servicios de la empresa Furlong SA para el transporte de las unidades automotoras, teniendo también a su cargo el seguro de este; 3) Los certificados de fabricación son completados con los datos del adquirente del rodado por los concesionarios, en este caso Line Up SA. Tal tarea se efectúa al formalizarse la transacción con el cliente adquirente del automotor y teniendo presente los datos de fabricación indicados por la terminal auto-

motriz, en este caso, Toyota Arg. SA. Tal informe no fue observado por las partes.

Asimismo, sostiene que mediante la prueba pericial se precisó que en la cuenta abierta en concepto de “venta automóviles a concesionarios” se registran todas las ventas de unidades a Dealers (concesionarios) del país. Tal operatoria se encuentra normada por un contrato de concesión entre las partes. La mercadería retirada desde la Planta ubicada en la provincia de Buenos Aires. Se asignan todos los ingresos a la jurisdicción de Buenos Aires”. Luego, para informar el lugar de entrega de las unidades automotores, en el marco del contrato de concesión suscripto con Line Up SA durante los periodos 2009 a 2012, el perito contador responde que “de la documentación compulsada por este Perito, puede constatarse claramente en el remito la leyenda ‘Puesto en Depósito: Tasa 13, Ruta 9 y Ruta 12 - Zárate - Buenos Aires”.

El Vocal preopinante destaca que el informe pericial fue impugnado por la DGR en razón de la imputación de los ingresos efectuada por la actora en el cálculo del coeficiente de ingresos, según las normas del Convenio Multilateral, sin detenerse en la modalidad que utiliza la actora para vender sus vehículos a Line Up SA ni al lugar donde estos fueron entregados, ni el sujeto que corre con los gastos del transporte y seguro. Es decir, no apuntó a desvirtuar los hechos invocados y que, en suma, probó la actora.

Por lo considerado, el tribunal concluyo que del conjunto probatorio surge que en el marco del contrato de concesión celebrado entre la actora Toyota Argentina SA y Line Up SA, la actora vendió unidades automotores cero km, al concesionario Line Up SA entregando los productos en su planta industrial de Zárate, provincia de Buenos Aires, que luego se trasladaban a la provincia de Tucumán, por cuenta y riesgo del concesionario, corriendo este con los cargos y gastos de flete y seguro.

Una vez concluida esa primera operación, el concesionario en nombre propio y sin repre-

sentar al concedente vende los productos Toyota a terceros que ninguna vinculación guardan con la actora, en el área comercial que autoriza el concedente, asumiendo los riesgos propios de la explotación.

En ese orden de ideas, recuerda que el hecho imponible del impuesto a los ingresos brutos es definido por el art. 214 del Código Fiscal provincial en los siguientes términos: “gravase con el impuesto sobre los ingresos bruto, conforme las alícuotas que se establecen en la Ley Impositiva, el ejercicio habitual y a título oneroso en la jurisdicción de la provincia, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso —lucrativa o no— cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste”.

Al respecto, se asienta en la jurisprudencia y esgrime: “así, el impuesto sobre los ingresos brutos es aplicable al contribuyente en tanto concurren de manera conjunta los requisitos que integran su hecho imponible, es decir, *actividad a título oneroso, habitualidad, y sustento territorial*. Por otra parte, no debe perderse de vista que según la doctrina especializada hay que aplicar el criterio estricto en la apreciación del sustento territorial ya que solo habrá actividad efectiva en el territorio cuando mediante el asiento real, efectivo y tangible en él el contribuyente potencial haya desenvuelto algún aspecto de su actividad tendiente a lograr un ingreso final”⁷.

Con sustento en tales argumentos, esgrime que surge patente que Toyota Argentina desarrolla su actividad de fabricación y venta de unidades automotores cero km a Line Up SA en la jurisdicción de la Buenos Aires, siendo en ese territorio en donde la firma logra sus ingresos, razón por la cual estando ausente el requisito del sustento territorial, no se configura en la provincia de Tucumán el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, respecto de Toyota.

⁷ “Tavex Argentina SA c. Provincia de Tucumán s/ contencioso administrativo”, sala II de la Cámara Contencioso-Administrativa de Tucumán, sentencia del 31/03/2016.

En consecuencia, al haber acreditado la parte demandante que durante el período fiscal en cuestión las ventas de las unidades automotores cero km se realizaron en la provincia de Buenos Aires, y que los gastos de flete y seguro corrieron por cuenta de concesionario, se puede arribar a la conclusión que la actividad comercial de la actora carece de sustento territorial en Tucumán, no configurándose el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, precisamente por la ajenidad territorial de la operatoria.

En tal sentido, sentencia que le asiste razón a la actora cuando esgrime que la provincia de Tucumán excedió ilegítimamente el ámbito territorial de sus potestades tributarias, pretendiendo alcanzar actividades desarrolladas íntegramente en extraña jurisdicción, las que se encuentran sometidas en forma exclusiva y excluyente a la potestad tributaria de la provincia de Buenos Aires.

En efecto, asevera que, de conformidad con los argumentos expresados en la sentencia, la actividad de fabricación y venta de unidades automotores cero km, no se encuentra alcanzada por el impuesto sobre los ingresos brutos previsto en el art. 214 del Código Tributario provincial, no siendo Toyota Ar-

gentina SA por esta actividad, contribuyente obligado al cumplimiento de prestaciones tributarias.

Por todo lo considerado, recuerda entre sus considerandos que la causa, es tal forma, un elemento lógico que comprende por qué y se compone de las referencias fácticas, circunstancias y normas que se constituyen en fuente creadora del acto administrativo, manifestándose que, desde el punto de vista jurídico, son esos elementos los que actúan como antecedentes de los que luego se deducirá un consecuente jurídico, lo que claramente no ha ocurrido en el caso bajo análisis, siendo procedente la nulidad del acto administrativo emitido bajo tales términos, conforme lo esgrimó la actora en su demanda.

En suma, la Cámara decide que ante la mentada falta de sustento territorial de la actividad comercial que despliega Toyota Argentina SA, va de suyo que el ajuste practicado por la Dirección General de Rentas de Tucumán se torna inválido y sin causa, y por ello decide hacer lugar a la nulidad de la resolución D 90/2016 de fecha 14/06/2016 y su confirmatoria, Resolución R 80/2016 de fecha 21/09/2016, ambas emitidas por la Dirección General de Rentas de Tucumán.

Thomson Reuters

VENCIMIENTOS IMPOSITIVOS 2019

Thomson Reuters

Thomson Reuters

**CASO TÉCNICO-PRÁCTICO
DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO
A LAS GANANCIAS DE LA PRIMERA
CATEGORÍA. PERSONAS
HUMANAS. PERÍODO FISCAL 2019**

Por María Paula Císaro

Thomson Reuters

I. Introducción

Las ganancias de la primera categoría (rentas del suelo) son aquellas que derivan de la explotación económica —directa o indirecta— de bienes inmuebles (alquiler, arrendamiento, etc.), y atraen al resto de las ganancias originadas por las cesiones de uso de cosas muebles anexas a la propiedad y los servicios relacionados provistos por el propietario, así como también se incluyen en esta categoría las contraprestaciones que se reciban por la constitución de derechos reales de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie, entre otros.

Los aspectos vinculados con la liquidación del impuesto a las ganancias de la primera categoría de las personas humanas¹ los veremos en particular mediante el desarrollo de un ejercicio técnico práctico.

II. Caso práctico. Personas humanas. Rentas de la primera categoría

El Sr. Alfredo Corona solicita a su contador la liquidación del impuesto a las ganancias del periodo fiscal 2019. A dichos efectos se deberá tener en cuenta la siguiente información:

1. El Sr. Alfredo se dedica a la actividad inmobiliaria como locador de inmuebles de su propiedad. Reside en el barrio de Balvanera, y su vivienda ha sido adquirida en 1999 mediante un préstamo hipotecario a 30 años. En 2019 los intereses hipotecarios fueron de \$25.000. El impuesto inmobiliario pagado fue de \$15.000.

2. Posee un departamento en el barrio porteño de Once, adquirido en el 2001 a \$180.000, que alquila a un matrimonio por un monto de alquiler mensual de \$20.000. Las expensas se encuentran a cargo del inquilino y ascienden a \$4000 por mes. El impuesto inmobiliario se encuentra a cargo del propietario y ascendió a

\$4800 y la proporción correspondiente al impuesto sobre los bienes personales del Sr. Alfredo por esta propiedad es de \$1300. En el año 2019 el contribuyente debió incurrir en gastos de plomería por el importe de \$12.000. La forma de pago conforme lo indica el contrato de locación es el día 5 de cada mes, fecha en la cual se recibieron los pagos mensuales correspondientes. En el mes de diciembre se cobró por adelantado el importe correspondiente al alquiler de enero, febrero y marzo de 2020. El propietario contrató una póliza de seguro contra incendio vigente a partir de enero de 2019 por un importe mensual de \$450. La cuota del mes 12/2019 la abonó el 05/01/2020.

3. En 2013 adquirió un departamento en Uruguay donde vive su tía Aurora. Valor de compra según escritura USD 100.000. El impuesto inmobiliario de USD 100 anual está a cargo de ella. El alquiler mensual estimado que podría obtenerse en ese país es de USD 300.

4. Adquirió mediante un préstamo hipotecario en el año 2001 un local en Gualeguaychú —Provincia de Entre Ríos— en \$230.000. Durante el año 2019 los intereses hipotecarios fueron de \$16.000 y el alquiler mensual ascendió a \$40.000 por mes. Desde el mes de octubre el inquilino no ha abonado sus alquileres ni las expensas mensuales que se encuentran a su cargo y ascienden al monto de \$6.000 por mes. El impuesto sobre los bienes personales proporcional fue de \$500 y el impuesto inmobiliario anual conforme las boletas enviadas por la ATER a cargo de Alfredo fue de \$5200 de los cuales se adeudaba el 50%. En el mes de diciembre se ha dado inicio al juicio de desalojo, siendo que a la fecha este no ha concluido.

5. La madre de Alfredo vive en un departamento en el mismo barrio de residencia de sus hijos. La propiedad ha sido donada a los hijos con reserva de usufructo. Su valuación fiscal al momento de la donación era de \$48.000.

6. Compró un departamento en San Clemente del Tuyú en enero de 2016 por \$1.000.000. Los gastos de escrituración fueron de \$120.000. El valor de alquiler en temporada

¹ Es importante destacar que cuando se trate de sujetos pasivos del impuesto encuadrados dentro de la tercera categoría (p. ej., una empresa unipersonal), deberán incorporar la totalidad de sus rentas dentro de esa categoría.

alta 2019 era de \$10.000 mensual. La propiedad fue ocupada por Alfredo para vacacionar en el mes de enero 2019 y se alquiló a una familia durante todo el mes de febrero. Las expensas mensuales fueron de \$1500 y el impuesto inmobiliario de \$600 (x bimestre).

7. Abonó por medicina prepaga un total de \$160.000 y compró medicamentos para su familia y su suegra por un total de \$25.000 que no fueron reintegrados por su prepaga. También abonó por traslados en ambulancia de su suegra el importe de \$5000.

8. Grupo familiar: su esposa Andrea con quien se encuentra legalmente casado, es residente en el país, es monotributista y tuvo ingresos totales en el 2019 de \$80.000. Su hijo mayor Leandro cumplió los 18 años en el año 2018. Su hija menor Camila tiene 6 años de edad y su suegra Ernestina se encuentra a su cargo ya que no tiene ingresos.

9. Sufrió retenciones del impuesto a las ganancias por los alquileres de sus propiedades por el monto de \$15.000.

10. No abonó anticipos a cuenta del impuesto a las ganancias. El saldo a favor del período fiscal 2018 fue totalmente utilizado para pagar el IVA.

III. Otros datos

El contribuyente ha optado por deducir gastos de mantenimiento de sus propiedades sobre base real.

Las valuaciones fiscales al momento de la compra de las propiedades determinaban que el 80% corresponde al edificio y el 20% al terreno en todos los casos.

Tipo de Cambio 2013 1 USD = \$6

Tipo de Cambio 2019 1 USD = \$58

III.1. Deduciones personales 2019

Mínimo no imponible \$85.848,99.

Cónyuge \$80.033,97.

Hijos hasta 18 años \$40.361,43.

III.2. Tabla (art. 94). Determinación del impuesto

Ganancia neta imponible acumulada		Pagarán		
Más de \$	a \$	\$	Más el %	Sobre el excedente de \$
0	33.039,81	0	5%	0
33.039,81	66.079,61	1.651,99	9%	33.039,81
66.079,61	99.119,42	4.625,57	12%	66.079,61

Ganancia neta imponible acumulada		Pagarán		
Más de \$	a \$	\$	Más el %	Sobre el excedente de \$
99.119,42	132.159,23	8.590,35	15%	99.119,42
132.159,23	198.238,84	13.546,32	19%	132.159,23
198.238,84	264.318,45	26.101,45	23%	198.238,84
264.318,45	396.477,68	41.299,76	27%	264.318,45
396.477,68	528.636,91	76.982,75	31%	396.477,68
528.636,91	en adelante	117.952,11	35%	528.636,91

III.3. Aclaraciones

Punto 1

Los gastos deducibles son aquellos vinculados con los bienes afectados a la generación de ganancias gravadas, ello conforme lo establece el art. 83 de la *ley de Impuesto a las Ganancias Texto Ordenado en 2019 —en adelante LIG—*.

El valor locativo de la casa habitación, cuando sea ocupada por sus propietarios se encuentra exenta del impuesto a las ganancias. LIG 2019, art. 26, inc. n).

La LIG en el art. 85, inc. a) —tercer párrafo— establece que los intereses hipotecarios serán deducibles en la medida que el inmueble se destine a la casa habitación del contribuyente y hasta la suma de \$20.000 anuales. En el caso práctico \$25.000 corresponden a los intereses por la compra de su vivienda y por lo tanto resultan deducibles hasta el tope de \$20.000.

Respecto de los intereses hipotecarios de \$16.000 del punto 4 por la compra del local, debido a que se encuentra alquilado y genera ganancias gravadas, se verifica la relación de causalidad del art. 83 de la LIG y por lo tanto dichos intereses quedan comprendidos en el inc. a) segundo párrafo del art. 85 de la LIG.

Punto 2

No corresponde incluir como ganancia del ejercicio 2019 los alquileres percibidos por adelantado que se devengarán en el ejercicio 2020, ello según lo previsto en el inc. b) del art. 24 de LIG que establece para este caso que las rentas de la primera categoría se imputarán al ejercicio fiscal en que se hayan devengado.

El art. 86, inc. a) de la LIG autoriza la deducción de las ganancias de la primera categoría de los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias, y el inc. b) establece que también se podrán deducir las primas de seguros que cubran riesgos sobre bienes que produzcan ganancias.

Respecto de las deducciones por gastos de mantenimiento (plomaría) prevista como opción en el art. 89 de la LIG, es importante mencionar que, una vez ejercida la opción, esta deberá aplicarse a todos los inmuebles urbanos del contribuyente y no podrá ser modificada por el término de 5 años contados a partir del ejercicio en que se hace uso de la opción.

Punto 3

El art. 136 de la LIG establece que el valor locativo o arrendamiento presunto atribuible

a los inmuebles situados fuera del territorio nacional cedidos gratuitamente no es inferior al alquiler que obtendría el propietario si alquilase o arrendase el bien o la parte de este que ocupa o cede gratuitamente o a un precio no determinado.

Punto 4

El art. 110, inc. a) del *decreto reglamentario de la ley de Impuesto a las Ganancias Texto Ordenado en 2019 —en adelante DRLIG—* considera incobrables a los alquileres adeudados al finalizar los juicios de desalojo y de cobro de pesos. En este caso, como el juicio de desalojo no había finalizado en el ejercicio, no corresponderá considerar los alquileres adeudados como incobrables. Por lo tanto, para la determinación de la ganancia bruta de las rentas de la primera categoría se deberán considerar los 12 meses de alquileres devengados en el año, así como también se deberán sumar las expensas devengadas que el inquilino tuvo a su cargo, según lo previsto en el art. 110, inc. d) del DRLIG.

Punto 5

El art. 47 de la LIG establece que, en el caso de transmisiones de la nuda propiedad con reserva del usufructo, el usufructuario es el responsable de declarar las ganancias o valores locativos que les produzca la explotación del inmueble. En este caso, la madre de Alfredo deberá declarar el impuesto a las ganancias que corresponda. Sin embargo, siendo que la madre del contribuyente utiliza el inmueble para su casa habitación, su valor locativo se encuentra exento por aplicación del art. 26, inc. n) de la LIG.

Punto 6

Corresponde gravar el valor locativo presunto por las propiedades con fines de recreo o veraneo (LIG, art. 44, inc. f]) solamente por los períodos que hayan sido utilizadas (en el caso por un mes). Por los meses que la propiedad fue alquilada (un mes) corresponde gravar el alquiler devengado. Si el cálculo de la ganancia

neta por el valor locativo presunto arrojará una pérdida, esta no resultaría computable para determinar la ganancia neta de la primera categoría (art. 110, inc. b) del DRLIG).

Punto 7

Resultan deducibles los aportes efectuados a medicina prepaga del contribuyente y de las cargas de familia. Dicho importe deberá compararse con la limitación del 5% sobre la ganancia neta del ejercicio (art. 85, inc. f], segundo párrafo y art. 160, inc. a], punto 1 de la LIG)². No es procedente la deducción por compras de medicamentos ni los traslados de ambulancia de su suegra.

Punto 8

Cargas de familia: para que las deducciones por cargas de familia sean procedentes, deben cumplirse en forma conjunta los siguientes requisitos:

- a. Que residan en el país.
- b. Que estén a cargo del contribuyente.
- c. Que durante el año fiscal hayan obtenido ingresos inferiores al mínimo no imponible. Respecto de este punto, el art. 100 del DRLIG aclara que se entiende por entrada toda clase de ganancias, reales o presuntas, beneficios, ingresos periódicos o eventuales, salvo cuando tales ingresos constituyan el reembolso de un capital.
- d. Que exista el parentesco legal. El art. 30 de la LIG establece que resultarán deducibles en el período fiscal 2019 el cónyuge, el hijo, hija, hijastro o hijastra menor de dieciocho [18] años o incapacitado para el trabajo.

² Conforme lo establecido en el art. 160, inc. a, punto 1 de la *ley de Impuesto a las Ganancias t.o. 2019* (ex art. 163 de la LIG t.o. 1997) corresponde calcular dicho límite sobre la ganancia neta de fuente argentina. Se puede ver como antecedente relacionado la opinión vertida por AFIP al respecto en el acta del Grupo de Enlace AFIP - CPCECABA - Reunión del 09/06/2010.

Cónyuge: corresponde considerar a la esposa como deducción por carga de familia, por cumplir concurrentemente con todos los requisitos enunciados en la ley:

- Es residente en el país.
- Está a cargo de su esposo.
- Obtuvo ingresos inferiores a \$85.848,99 (mínimo no imponible aplicable en el período fiscal 2019).
- Existe un parentesco legal, pues se encuentran debidamente casados.

Hijo Leandro: no resulta deducible por ser mayor de 18 años de acuerdo con lo establecido en el art. 30, inc. b), punto 2.

Hija Camila: es deducible ya que cumple concurrentemente con todos los requisitos enunciados.

Suegra Ernestina: no resulta deducible de acuerdo con lo establecido en el art. 30, inc. b), punto 2.

IV. Solución propuesta

Punto	Detalle	Importes	Fuente argentina	Fuente extranjera
1	El valor locativo de la casa habitación se encuentra exento conforme lo establecido por la ley de impuesto a las ganancias T.O. 2019 -en adelante LIG- artículo 26 inciso n). Los gastos deducibles son aquellos vinculados con los bienes afectados a la generación de ganancias gravadas. LIG art. 83. La deducción de los intereses hipotecarios se expone más abajo.			
2	Alquileres devengados Depto. en el Barrio de Once 2019 (alquiler 20 mil + 4 mil de exp. a cargo del inquilino -s/ artículo 110 DRLIG T.O. 2019- *12 meses CRITERIO DEVENGADO)	288.000,00		
	MENOS Gastos de plomería reales (art. 89 inciso a)	-48.000,00		
	MENOS imp. Inmobiliario + IBP proporcional deducible (LIG art. 86 inc. a) \$4.800+\$1.300	-6.100,00		
	MENOS Seguro incendio \$450 x 12 m (DEVENGADO) deducible LIG art. 86 b) DRLIG art. 111 d)	-12.000,00		
	MENOS Amortización del edificio \$ 180.000 x 80% x 2% (LIG art. 87)	-5.400,00		
		-2.880,00		
			213.620,00	

Punto	Detalle	Importes	Fuente argentina	Fuente extranjera	
3	Alquileres presuntos Depto. Uruguay cedido a su tía Aurora. LIG Art. 136; 44 g) y DRLIG art. 110 (USD 300* T/C 58 * 12 meses)	208.800,00			
	Imp. inmobiliario a cargo de su tía LIG art. 159 y art 44 d). DRLIG 110 d) (USD 100 x T/C 58)	5.800,00			
	MENOS impuesto inmobiliario LIG art. 86 a)	-5.800,00			
	MENOS Amortización del edificio USD 100.000 x 6 (t/c) x 80% x 2% DRLIG art. 111	-9.600,00			
				199.200,00	
4	Alquiler del local en Gualeguaychú				
	Alquiler mensual 40.000 + expensas 6.000 x 12 meses (CRITERIO DEVENGADO)	552.000,00			
	MENOS Expensas de \$ 6.000 por mes (devengado)	-72.000,00			
	MENOS Impuesto sobre los bienes personales proporcional	-500,00			
	MENOS Impuesto inmobiliario ATER (se deduce por lo devengado)	-5.200,00			
	MENOS Intereses de deuda prest hipotecario bs. Afectados. LIG art. 85 a)	-16.000,00			
	MENOS Amortización del edificio \$ 230.000 x 80% x 2%	-3.680,00			
			454.620,00		
5	Los usufructuarios deben declarar las rentas que produzcan los inmuebles	-			
6	Depto. San Clemente del Tuyú - alquileres presuntos				
	Valor mensual de mercado por mes de ocupación de Alfredo	10.000,00			
	MENOS Expensas \$ 1500 mensuales	-1.500,00			
	MENOS inmobiliario - mensual \$ 600/2	-300,00			
	MENOS Amortización (\$ 1.120.000 x 0,80 x 2%) /12	-1.493,33			
				6.706,67	
	Depto. San Clemente del Tuyú- alquileres reales				
	Alquileres devengados 1 mes	10.000,00			
	MENOS Expensas \$ 1500 mensuales	-1.500,00			
	MENOS inmobiliario - mensual \$ 600/2	-300,00			
MENOS Amortización (\$ 1.120.000 x 0,80 x 2%) /12	-1.493,33				
			6.706,67		

Punto	Detalle	Importes	Fuente argentina	Fuente extranjera
	GANANCIA NETA DE LA PRIMERA CATEGORÍA		681.653,33	199.200,00
	RESULTADO NETO DE TODAS LAS CATEGORÍAS		681.653,33	199.200,00
1	Intereses hipotecarios Casa habitación deducibles h/ tope LIG art. 85 inciso a) 3er. párrafo		-20.000,00	
	GANANCIA NETA A EFECTOS DE DETERMINAR EL LÍMITE DEL 5%		661.653,33	199.200,00
7	Límite del 5%: Gcia. de Fte. Argentina x 5%	33.082,67		
7	Medicina prepaga. Deducible hasta el tope \$ 33.082,67		-33.082,67	
	GANANCIA NETA ANTES DE DEDUCCIONES PERSONALES		628.570,66	199.200,00
	Ganancia No imponible art. 30 a)		-85.848,99	
8	Cargas de familia art. 30 b)			
	Cónyuge		-80.033,97	
	Camila Hija de 6 años		-40.361,43	
	Leandro Hijo mayor de 18 años: no deducible		-	
	Ernestina Suegra: no deducible		-	
	GANANCIA NETA SUJETA A IMPUESTO (Fte. Arg. + Fte. Ext.)		621.526,27	
	IMPUESTO A LAS GANANCIAS DETERMINADO (GNSI aplica escala art 94) (*)		150.463,39	
	Pagos a cuenta:			
9	Retenciones IAG sobre alquileres		-15.000,00	
10	Anticipos IAG abonados		-	
10	Saldo a favor del periodo anterior		-	
	SALDO A PAGAR		135.463,39	

Punto	Detalle	Importes	Fuente argentina	Fuente extranjera
	(*) Cálculo auxiliar del impuesto determinado (tabla art. 94):			
	GNSI	621.526,27		
	excedente de \$ 528.636,91 (último tramo de escala)	92.889,36		
	Alic. 35%	32.511,28	a	
	Más: importe Fijo:	117.952,11	b	
	Suma impuesto determinado	150.463,39	a+b	
	Control cálculo: $(0,35 \times \text{GNSI}) - 67.070,81 = (0,35 \times 621.526,27) - 61.070,81 = 150.463,39$			

IMPUESTO A LAS GANANCIAS. RENTA DE PRIMERA CATEGORÍA



Por Esteban Samman

Thomson Reuters

El objetivo del presente trabajo es el abordaje de la temática del impuesto a las ganancias con relación a la renta de primera categoría.

El art. 44 de la ley 20.628, señala que constituyen *ganancias de primera categoría* y deben ser declaradas por el propietario de los bienes raíces respectivos, *las rentas provenientes de:*

- locación de inmuebles urbanos y rurales,
- sublocación de inmuebles urbanos y rurales por el locatario,
- contraprestaciones recibidas por terceros por la constitución de derechos reales de:
 - a) uso,
 - b) usufructo,
 - c) habitación,
 - d) anticresis,
- mejoras hechas en los inmuebles por inquilinos o arrendatarios en la parte que el propietario no está obligado a indemnizar,
- gravámenes que tome a su cargo y pague el inquilino,
- importes abonados por el uso de cosas muebles por los inquilinos o arrendatarios,
- valor locativo de los inmuebles usados para recreo, veraneo o fines similares,
- valor locativo de los arrendamientos presuntos de inmuebles cedidos gratuitamente.

Por otra parte, el art. 89 de la ley enuncia cuáles son las deducciones especiales de la primera categoría, y están relacionadas con los gastos de mantenimiento de los inmuebles tanto urbanos como así también rurales.

La opción que tienen los contribuyentes es deducir los gastos de dos formas:

- *Gastos reales:* se determinan con base en los comprobantes.
- *Gastos presuntos:* se determinan aplicando un 5% sobre la renta bruta del inmueble y se consideran como los gastos totales y por todo concepto relacionado con la categoría en cuestión.

Cabe aclarar que, una vez elegida la opción para deducir los gastos, esta deberá aplicarse por el término de cinco años.

Además, esta opción tampoco podrán ejercerla las personas que por su naturaleza deban llevar libros o tengan administradores que deben rendirles cuenta de su gestión.

Caso práctico

El 10/04/2009 el Sr. Jorge Suárez adquirió un departamento ubicado en la calle Paraguay 1720 en \$220.000. La valuación fiscal a la fecha de adquisición era de \$128.000. A partir del 01/01/2019 lo alquiló por 24 meses en \$23.000 mensuales a una pareja de recién casados, pero el ABL 2019 ya lo había pagado en forma anual siendo el monto \$18.000. También el Sr. Suarez pagó \$7.500 de pintura de una habitación del inmueble en cuestión. En el año 2019 la valuación fiscal de la propiedad ascendía a \$180.000 siendo \$144.000 la proporción atribuible al edificio y \$36.000 al terreno.

Solución del caso:

Alquileres devengados (23.000 X 12)	=	\$276.000,00
Impuesto inmobiliario abonado por el propietario	=	(\$18.000,00)
Pintura de la habitación	=	(\$7.500,00)
* Amortización (220.000x0.80x0.02)		(\$3.520,00)
<i>Total ganancia neta primera categoría</i>	=	<u>\$246.980,00</u>

Aclaración:

Para determinar la amortización del inmueble y así poder establecer la deducción correspondiente al ejercicio fiscal por el cual el bien se alquila hacemos el siguiente cálculo auxiliar.

La valuación del edificio según Valuación Fiscal es: $\$144.000/\$180.000 = 80\%$.

Amortizaciones:

El art. 87 nos indica que se amortiza siempre desde que el inmueble es afectado a la actividad gravada, en este caso la locación, y no desde la adquisición de este, como ocurre en la valuación para el impuesto sobre los bienes personales que no es objeto de tratamiento en este trabajo. Se toma para su cálculo la parte atribuible a la construcción o edificio y la vida útil es de 50 años para el caso de los inmuebles con lo cual se toma un 2% anual, y siempre se amortiza impositivamente trimestre de alta completo con lo cual si el inmueble hubiera sido alquilado en noviembre 2019 se tomarían 0,5% para el cálculo de la amortización.

Ahora vamos a ver qué sucede si, en el mismo caso, el impuesto inmobiliario hubiese estado a cargo del inquilino como así también AYSA, que es de \$3.500 anuales. La determinación de la renta neta de primera categoría sería la siguiente.

Solución del caso:

Alquileres devengados (23.000 X 12)	=	\$276.000,00
Impuesto inmobiliario abonado por el inquilino	=	\$18.000,00
AYSA	=	\$3.500,00
* Amortización (220.000x0.80x0.02)		(\$3.520,00)
<i>Total ganancia neta primera categoría</i>	=	<u>\$293.980,00</u>

Mejoras sobre inmuebles abonadas por el inquilino

Son todas aquellas erogaciones que son realizadas por el inquilino sobre el inmueble que está ocupando y que tienen por objeto incrementar el valor de la propiedad y no solo las condiciones útiles (art. 147, DR). Además, estas mejoras no tienen que ser indemnizables por el propietario, es decir que no debe abonarle concepto alguno al inquilino por esas mejoras

hechas ya que si tuviese que hacerlo o de hecho lo hiciera por su propia voluntad dejaría de constituir una ganancia gravada.

Un aspecto importante a considerar de este tipo de ganancia de primera categoría es el hecho de que las mejoras al igual que las locaciones de inmuebles se amortizan, y aquí está el punto relevante, ya que se determina el cálculo desde que las mejoras son HABILITADAS (art. 59 DR). A los efectos de determinar cuál es la proporción de la mejora atribuible como renta de primera categoría para cada ejercicio, es necesario efectuar un prorrateo desde el momento de su habilitación hasta la fecha de finalización del contrato.

Caso práctico aplicado con una mejora para determinar ganancia neta de primera categoría

Ejercicio Fiscal 2019:

El Sr. Daniel Tricot alquiló su inmueble de la calle Pueyrredón nro. 1820, piso 6, dpto. B desde el 01/06/2018 hasta el 31/05/2023 en \$25.000 mensuales, los gastos de ABL \$6.500 y los de AYSA \$4.700 son abonados por el inquilino. Sin embargo, el propietario contrató un seguro contra incendios desde el año 2015 y el monto abonado a cargo de él es de \$5.000 para el año 2019. El 01/06/2018 se produjo una mejora sobre el bien, pero esta fue habilitada el 01/02/2019.

Datos adicionales: el inmueble fue adquirido el 10/08/2015 en \$3.700.000 siendo la valuación fiscal a la fecha de compra de \$400.000 siendo la parte correspondiente al edificio \$320.000 y al terreno \$80.000. El valor de la mejora fue de \$970.000, siendo \$390.000 la parte que el locador no está obligado a indemnizar.

Como datos adicionales al ejercicio planteado de modo de lograr la determinación del impuesto a las ganancias tenemos las siguientes deducciones generales:

- Medicina prepaga \$48.000 abonados durante el año 2019.
- Empeñada doméstica bajo el Régimen de Personal de Casas Particulares Ley 26.844 sueldo mensual \$12.000 de enero a junio y de julio a diciembre \$15.000.

Además, tiene una hija llamada Micaela de 15 años al 31/12/2019 y que no es deducida en ningún porcentaje por su cónyuge.

Solución del caso planteado

Ingresos

1 - Determinación de la renta bruta $\$25.000 * 12 =$	\$ 300.000
2 - Gastos abonados por el inquilino ($\$6.500 + \4.700)	\$ 11.200
3 - Mejora	\$ 390.000
<i>Total Renta Bruta de Primera Categoría =</i>	<u>\$701.200</u>

Cálculos auxiliares para determinar las amortizaciones:

Para la locación del inmueble por el Ejercicio Fiscal 2019: $\$3.700.000 * 0.80 * 0.02 = \59.200

Para determinar la amortización de la mejora:

El inmueble fue adquirido el 10/08/2015 y hasta el 01/02/2019 que es la fecha en que se habilita la mejora transcurren 15 trimestres.

Sabemos que la vida útil de un bien inmueble es de 50 años o, lo que es lo mismo, 200 trimestres. Entonces, lo que se hace es determinar la vida útil restante del bien desde la fecha de habilitación de la mejora hasta el final.

Por lo tanto:

200 trimestres (vida útil total del bien)

15 trimestres (vida útil transcurrida del bien)

185 trimestres es la vida útil restante del bien

Por consiguiente: $\frac{\$390.000}{185 t} * 4 t = \$8.432,43$

En resumen, la resolución final del caso sería así:

Ingresos

1 - Determinación de la renta bruta $\$25.000 * 12 =$	\$	300.000
2 - Gastos abonados por el inquilino ($\$6.500 + \4.700)	\$	11.200
3 - Mejora	\$	390.000
<i>Total Renta Bruta de Primera Categoría =</i>	\$	<u>701.200</u>

Deducciones Especiales Primera Categoría

Amortización Inmueble	\$	59.200,00
Amortización mejora	\$	8.432,43
Seguro contra incendio	\$	5.000,00
<i>Total Deducciones Primera categoría</i>	(\$	<u>72.632,43</u>)
<i>Total Renta Neta de Primera Categoría =</i>	\$	628.567,57

Deducciones Generales

Servicio Doméstico $\$12.000 * 6 + 15.000 * 6 = \$72.000 + \$90.000$ = \$162.000, se toma como tope Ganancia no imponible \$85.848,99	\$	85.848,99
Medicina prepaga	\$	48.000
Comparado con 5% GNSI $(\$628.567,57 - \$85.848,99) * 0.05$	\$	27.135,93
<i>Sub Total Ganancia Imponible =</i>	\$	<u>515.582,65</u>
Deducción especial por hijo:	\$	40.361,43
<i>Total Ganancia Imponible =</i>	\$	<u>475.221,22</u>
<i>Impuesto determinado $(\\$76.982,75 + \\$24.410,50)$ s/ escala Art. 90 =</i>	\$	101.393,25

**EL TRATAMIENTO
DE LAS RENTAS FINANCIERAS
PARA PERSONAS HUMANAS
A PARTIR DE LA LEY 27.541**

Por Florencia Fernández Sabella

Thomson Reuters

I. Introducción

A fines del año 2019 fue sancionada la ley 27.541, denominada “Ley de Solidaridad y Reactivación Productiva”. Esta ley, además de crear un nuevo impuesto a las personas humanas que compren divisas para consumo o atesoramiento (impuesto PAIS) y un régimen de moratoria, también modificó la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, la Ley del Impuesto a las Ganancias (en adelante, LIAG), la Ley del Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios, la Ley de Impuestos Internos, los Derechos de Exportación y las Cargas Sociales.

En lo que hace a los fines específicos de este artículo, las modificaciones que tuvieron impacto en la forma que las personas humanas argentinas pagan el impuesto a las ganancias por sus inversiones financieras fue alterada por dos cambios: (i) el restablecimiento de ciertas exenciones para rendimientos y ganancias de capital derivadas de ciertos activos financieros de fuente argentina; y (ii) la del esquema de tributación cédular aplicable a rendimientos derivados de inversiones en activos financieros de fuente argentina.

Cabe aclarar que la derogación de las exenciones hoy reestablecidas por la ley 27.541 y el “impuesto cédular” fue incorporado por la ley 27.430 a finales del año 2017, con efectos a partir del período fiscal 2018 para el caso de las personas humanas. A tan solo dos años de la efectiva aplicación de estas normas, la situación vuelve a foja cero con algunas excepciones que se pretenden detallar en este artículo.

Como aclaración previa, solamente se analizarán las cuestiones vinculadas a la tributación de rentas de activos financieros de fuente argentina aplicables a personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país para el ejercicio 2019 y 2020.

II. Posibilidad de compensar intereses y resultados de capital para determinadas inversiones financieras en Argentina por el año 2019

En lo que hace a la tributación cédular, el art. 25 de la LIAG establece que los quebrantos

generados por las rentas del cedulares pueden compensarse exclusivamente con ganancias de su misma fuente y clase; entendiéndose por clase al conjunto de ganancias comprendidas en cada uno de los artículos del cap. II del tít. IV de la LIAG.

Somos de la opinión de que cada artículo del cap. II es una “clase” por lo tanto, podrían compensarse quebrantos por venta de acciones gravadas al 15% bajo el art. 98, inc. c) con ganancias derivadas de ventas de obligaciones negociables en pesos gravadas al 5% bajo el art. 98, inc. a) ¹. Esta opinión ha sido desarrollada en otro artículo publicado en esta editorial ².

La limitación antes descripta a la compensación de quebrantos derivaba en la imposibilidad de compensar ganancias por intereses de un mismo título público argentino, p. ej., con la pérdida generada por su realización. La realidad de la economía de nuestro país en el año 2018 llevó a que el art. 95 del dec. 1170/2018 admitiera la posibilidad de efectuar tal compensación con efectos para el ejercicio fiscal 2018 exclusivamente.

En concreto, el art. 95 del dec. 1170 permitió exclusivamente para el caso de títulos públicos y obligaciones negociables comprendidos en los incs. a) y b) del art. 98 de la LIAG optar por gravar los intereses y rendimientos obtenidos en el período fiscal 2018 o bien, no gravarlos, y afectarlos disminuyendo el costo computable de dichos títulos públicos u obligaciones negociables que generaron tal rendimiento.

El art. 47 de la ley 27.541 prorrogó la vigencia el art. 95 del dec. 1170 para el ejercicio fiscal 2019. De este modo, respecto de los títulos públicos y obligaciones negociables comprendidas en los incs. a) y b) del art. 98

¹ Como se verá más adelante, la ley 27.541 reestableció la exención aplicable los resultados de compraventa y rendimientos derivados de obligaciones negociables emitidas conforme la ley 23.576, con vigencia a partir del 23/12/2019.

² FERNÁNDEZ SABELLA, Florencia, “El desafío de la determinación del impuesto a las ganancias por rentas financieras a partir de la reforma”, IMP - Práctica Profesional 2019-XLIV, 26.

se puede optar por afectar los intereses o rendimientos al costo computable de cada uno de los activos que los haya generado, disminuyéndolo en tal medida.

III. Derogación de la tributación cedular sobre rendimientos de colocaciones en activos financieros

El art. 32 de la ley 27.541 derogó al art. 95 de la LIAG con efecto para los períodos fiscales 2020 y siguientes.

Recordamos que el art. 95 establecía una modalidad de tributación cedular con tasas del 5% o 15% aplicable a los rendimientos producto de depósitos bancarios, plazos fijos, intereses de títulos públicos, obligaciones negociables, cuota partes de fondos comunes de inversión, títulos de deuda de fideicomisos financieros y demás valores generadores de rentas de fuente argentina obtenidas por personas humanas y sucesiones indivisas residentes fiscales en la Argentina.

Esto quiere decir que lo que se derogó es la modalidad de tributación cedular, pero no la inclusión de estas rentas dentro del hecho imponible previsto en el art. 2º de la LIAG. Los rendimientos producto de colocaciones de capital se encuentran comprendidos dentro del punto 1) del art. 2º por tratarse de rentas susceptibles de una periodicidad que implica la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.

Por eso, la derogación del art. 95 lo que hace es modificar la forma de tributación dejando de ser aplicable el impuesto cedular a las tasas del 5% o 15% para volver a incluir estas rentas dentro de las ganancias del art. 48 de la LIAG —segunda categoría— que deben tributar conforme la escala progresiva del art. 94 de la LIAG.

En conclusión, los efectos de esta modificación para el período fiscal 2019 y 2020 pueden resumirse como sigue:

- Para el ejercicio fiscal 2019, la modalidad de tributación cedular prevista en el art. 95

de la LIAG sigue vigente, por lo que esas rentas deberán tributar a la tasa del 5% o 15% siempre que se encuentren alcanzadas y que no les sea de aplicación las exenciones (ver puntos V, VI y VII más adelante).

- Para el ejercicio fiscal 2020, las rentas antes comprendidas en la tributación cedular del art. 95 quedan recalificadas dentro de la segunda categoría por tratarse de rendimientos provenientes de la colocación de un capital. Por lo tanto, de no aplicar alguna de las exenciones restablecidas por la ley 27.541 (ver puntos V y VI más adelante), estas rentas quedarán gravadas conforme la escala progresiva establecida en el art. 94 de la LIAG.

IV. Derogación del art. 96 de la LIAG (t.o. 2019), sus consecuencias en rentas de fuente argentina y extranjera

En lo que respecta al art. 96 de la LIAG, el texto del art. 32 de la ley 27.541 que dispone su derogación establece: “Deróganse el art. 95 y el art. 96 *en la parte correspondiente a las ganancias que encuadren en el cap. II del tít. IV, de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 2019) a partir del período fiscal 2020*” (el destacado me pertenece).

Recordamos que el art. 96 estableció mecanismos de determinación de rentas aplicables a los intereses o rendimientos de colocaciones de capital con primas de emisión, o cuando los activos financieros que los originan se hubieran adquirido bajo o sobre la par.

El alcance del art. 96 está previsto en el primer párrafo que establece: “A efectos de la determinación de la ganancia proveniente de valores que devenguen intereses o rendimientos, que encuadren en el presente cap. II o en el tít. VIII de esta ley” deberá aplicarse el mecanismo allí previsto.

Las ganancias del cap. II son las comprendidas en el mencionado impuesto cedular que abarca exclusivamente ganancias de fuente argentina, mientras que las comprendidas

en el tít. VIII son las ganancias consideradas de fuente extranjera obtenidas por residentes fiscales argentinos.

Por lo tanto, en nuestra opinión, cuando la derogación hace referencia a la parte correspondiente a las ganancias del cap. II está haciendo referencia exclusivamente a las allí previstas —las ganancias por rendimientos de colocaciones de capital calificables como rentas de fuente argentina— sin afectar la vigencia del art. 96 para la determinación de la ganancia de los rendimientos por colocaciones de capital que generan rentas de fuente extranjera.

Dicho de otro modo, el art. 96 fue derogado en relación con las rentas incluidas en el impuesto cedular del derogado art. 95 pero se mantiene su vigencia para las rentas de fuente extranjera en el caso de inversiones en activos financieros con cupón corrido o adquiridos con precios sobre o bajo la par.

Al igual que para el caso de la derogación del art. 95, esta derogación tiene efectos a partir del ejercicio fiscal 2020 y siguientes; sin afectar el mecanismo para el ejercicio 2019.

V. Restablecimiento de la exención a rendimientos de ciertos depósitos en instituciones financieras de la Argentina

En lo que hace al restablecimiento de exenciones, el art. 33 de la ley 27.541 sustituye el inc. h) del art. 26 de la ley del Impuesto a las Ganancias por el siguiente³:

“h) Los intereses originados por los siguientes depósitos efectuados en instituciones sujetas al Régimen Legal de Entidades Financieras normado por la ley 21.526 y sus modificaciones: en caja de ahorro, cuentas

³ El art. 33 no establece una vigencia especial como lo hizo el art. 32 en lo que respecta a la derogación de los arts. 95 y 96 de la LIAG. En este sentido, debe considerarse la vigencia dispuesta en el art. 87 de la ley 27.541 por lo que esta sustitución comenzaría a regir a partir de la fecha de publicación de la ley en el Boletín Oficial, el 23/12/2019. Ver comentario en el punto VII del artículo.

especiales de ahorro, a plazo fijo en moneda nacional y los depósitos de terceros u otras formas de captación de fondos del público, conforme lo determine el Banco Central de la República Argentina en virtud de lo que establece la legislación respectiva. [...] Quedan excluidos de esta exención los intereses provenientes de depósitos con cláusula de ajuste”.

En este apartado nos referiremos exclusivamente a la parte de la modificación del inc. h) del art. 26 que se refiere a las exenciones aplicables a depósitos en instituciones sujetas al Régimen Legal de Entidades Financieras de la ley 21.526. El restablecimiento de las exenciones aplicables a otros activos financieros argentinos se analiza en el punto VI a continuación.

Para estos casos, no se puede hablar de un restablecimiento total de exenciones respecto de la situación previa a la ley 27.430 ya que ciertos rendimientos que estuvieron exentos hasta el ejercicio fiscal 2017 no fueron incluidos en el nuevo texto del art. 26, inc. h). Este es el caso de los rendimientos en plazos fijos en moneda extranjera o de los intereses que se generen en depósitos con cláusula de ajuste.

En lo que hace a la exención aplicable a intereses de depósitos en cajas de ahorro la exención se mantiene sin variaciones, aplicando tanto a los intereses de cajas de ahorro en pesos como de cajas de ahorro en dólares estadounidenses.

Para el caso de los plazos fijos, la exención se limita exclusivamente a aquellos realizados en “moneda nacional” excluyendo el último párrafo a los intereses que provengan de depósitos con cláusula de ajuste. Por lo tanto, los intereses de los plazos fijos en dólares o con capital actualizable por UVA no quedan comprendidos en la exención.

Ello implica que los intereses de plazos fijos en USD y con capital actualizable se encuentren gravados a la tasa del 15% hasta el año 2019 inclusive (pues hasta ese año

rige el impuesto cedular del art. 95) y que deban tributar por escala progresiva del art. 94 con tasa máxima del 35% a partir del período fiscal 2020, ejercicio a partir del cual rige la derogación del mencionado impuesto cedular.

En el caso de plazos fijos que tengan cláusulas de ajuste, es importante mencionar que la parte de la renta que se encuentra gravada es la correspondiente a los intereses exclusivamente. La parte que se refiere a la actualización del capital se encuentra exenta para las personas humanas por aplicación de la exención prevista en el inc. t) del art. 26.

La cuestión pendiente radica en definir la vigencia de la exención incorporada en el inc. h) del art. 26 para el caso de los intereses de plazos fijos en pesos. Ello pues la vigencia se estableció con efectos a partir del 23/12/2019 cuestión que podría dar lugar a dos posibles interpretaciones tal como se desarrollará en el punto VII más adelante.

VI. Restablecimiento de exenciones derogadas por la reforma tributaria de la ley 27.430

Al mismo tiempo que se incorporó la exención para el caso de los intereses de plazos fijos, el inc. h) restableció una serie de exenciones aplicables a rendimientos y resultados de compraventa de ciertas inversiones en activos financieros argentinos. En particular, el inc. h) del nuevo art. 26 establece lo siguiente ⁴:

“h) [...] A efectos de la presente exención, se restablece la vigencia de las normas derogadas por los incs. b), c) y d) del art. 81 de la ley 27.430, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el art. 109 de la Ley del Impuesto

⁴ Como ya se ha mencionado, el art. 33 no establece una vigencia especial como lo hizo el art. 32 en lo que respecta a la derogación de los arts. 95 y 96 de la LIAG. En este sentido, debe considerarse la vigencia dispuesta en el art. 87 de la ley 27.541 por lo que esta sustitución comenzaría a regir a partir de la fecha de publicación de la ley en el Boletín Oficial, el 23/12/2019. Ver comentario en el punto VII del artículo.

para las Personas Humanas y Sucesiones Indivisas residentes en el país”.

Los incs. b), c) y d) del art. 81 de la ley 27.430 habían derogado las exenciones aplicables al impuesto a las ganancias establecidas por las leyes 23.576 de Obligaciones Negociables, 24.083 de Fondos Comunes de Inversión y 24.441 aplicable a ciertos fideicomisos de inversión, con efectos a partir del ejercicio fiscal 2018 para el caso de personas humanas y sucesiones indivisas residentes fiscales en Argentina.

Al mismo tiempo, la ley 27.430 había reemplazado el art. 98 (actual art. 109 según LIAG t.o. 2019) impidiendo que exenciones totales o parciales establecidas o establecerse en leyes especiales respecto de títulos, letras, bonos, obligaciones y demás valores emitidos por el estado nacional, provincial, municipal o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires tengan efectos para las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país.

De esa forma, y con efectos a partir del año 2018 los resultados provenientes de inversiones en activos financieros argentinos tales como obligaciones negociables, títulos públicos o fondos comunes de inversión con cotización, entre otros, quedaron alcanzados por el impuesto a las ganancias debiendo tributar bajo el impuesto cedular a las tasas del 5% o 15%.

Con la intención de retrotraer la situación a la vigente hasta 2017, la nueva redacción del inc. h) del art. 26 de la LIAG por un lado deja sin efectos la limitación dispuesta en el art. 109 para el caso de personas humanas y sucesiones indivisas residentes en Argentina y por el otro deja sin efectos las derogaciones de los incs. b), c) y d) del art. 81 de la ley 27.430 que puede leerse como sigue:

- Con la eliminación de la derogación del inc. b) del art. 81 de la ley 27.430, vuelven a entrar en vigor los puntos III y IV del art. 36 bis de la ley 23.576 de obligaciones negociables:

“Art. 36 bis - El tratamiento impositivo a que se refiere el primer párrafo del artículo anterior será el siguiente [...]

“3. Los resultados provenientes de la compraventa, cambio, permuta, conversión y disposición de obligaciones negociables quedan exentos del impuesto a las ganancias. [...]

“4. Quedan exentos del impuesto a las ganancias los intereses, actualizaciones y ajustes de capital. [...]”.

Las obligaciones negociables comprendidas en el tratamiento del art. 36 bis son aquellas que sean colocadas por oferta pública con autorización de la CNV y que cumplan con los otros requisitos establecidos en el art. 36 de la ley 23.576.

Por lo tanto, siempre que se trate de estas obligaciones negociables —sin importar si están emitidas en pesos o en moneda extranjera— tanto los intereses como el resultado obtenido por su compraventa resultan exentos en cabeza de personas humanas.

- El art. 36 bis de la ley 23.576 establece regla para la tributación de títulos públicos.

“Art. 36 bis — El tratamiento impositivo a que se refiere el primer párrafo del artículo anterior será el siguiente [...]

“Igual tratamiento impositivo se aplicará a los títulos públicos”.

Al restablecer la vigencia de los puntos 3 y 4 del art. 36 bis respecto de determinadas obligaciones negociables, automáticamente ese tratamiento debe entenderse como extensivo a los títulos públicos argentinos.

En conclusión, los intereses y resultados de compraventa de títulos públicos argentinos emitidos por el estado nacional, provincias o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires —sin importar si están emitidos en pesos o en moneda extranjera— resultan exentos en cabeza de personas humanas.

- La eliminación de la derogación del inc. c) del art. 81 de la ley 27.430, reestablece la vigencia del inc. b) del art. 25 de la ley 24.083 de fondos comunes de inversión:

“Art. 25.— [...] Las cuota partes de copropiedad y las cuota partes de renta de los fondos comunes de inversión serán objeto del siguiente tratamiento impositivo:

[...] b) Los resultados provenientes de su compraventa, cambio, permuta, conversión y disposición, así como también sus rentas, quedan exentos del impuesto a las ganancias [...]

“El tratamiento impositivo establecido en el párrafo anterior será de aplicación cuando los referidos títulos sean colocados por oferta pública”.

De esta manera, los resultados obtenidos por inversiones en fondos comunes de inversión colocados por oferta pública, sin importar si son nominados en pesos o en USD, quedan exentos a partir de la modificación del inc. h) del art. 26 de la LIAG.

- Por último, la eliminación de la derogación del inc. d) del art. 81 de la ley 27.430, reestablece la vigencia del inc. b) del art. 83 de la ley 24.441 de financiamiento de la vivienda y la construcción:

“Art. 83. - Los títulos valores representativos de deuda y los certificados de participación emitidos por fiduciarios respecto de fideicomisos que se constituyan para la titulación de activos, serán objeto del siguiente tratamiento impositivo:

[...] b) Los resultados provenientes de su compraventa, cambio, permuta, conversión y disposición, como así también sus intereses, actualizaciones y ajustes de capital, quedan exentos del impuesto a las ganancias [...]

“El tratamiento impositivo establecido en este artículo será de aplicación cuando los referidos títulos sean colocados por oferta pública”.

Por lo tanto, los resultados que provengan de valores representativos de deuda o certificados de participación en fideicomisos de inversión colocados por oferta pública quedan exentos del impuesto a las ganancias para el caso de personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país.

Como puede observarse, los artículos y leyes a los que hacía referencia los incs. b), c) y d) del art. 81 de la ley 27.430 se refieren a resultados de rendimientos u operaciones de compraventa derivados de inversiones en ciertos activos financieros. Por lo tanto, nuestra opinión respecto de la exclusión incluida como último párrafo del inc. h) del art. 26 que reza: “Quedan excluidos de esta exención los intereses provenientes de depósitos con cláusula de ajuste” es que solamente aplica para el caso de los depósitos a los que se refiere el primer párrafo del artículo (cajas de ahorro, cuentas especiales de ahorro, plazos fijos) pero no alcanza a las exenciones previstas en las leyes especiales indicadas en los incs. b), c) y d) del art. 81 de la ley 27.430.

En el mismo sentido, entendemos que la regla de compensación de intereses activos y pasivos establecida en el anteúltimo párrafo del art. 26 de la LIAG debería limitarse a considerar los intereses activos que provienen de los intereses de depósitos en cajas de ahorro, cuentas especiales y plazos fijos a los que hace referencia el inc. h) del mismo art. 26 sin incluir los intereses que los activos financieros cuyas exenciones se establecieron en las leyes particulares que se mencionaron más arriba.

Ello en el entendimiento de que los únicos intereses contemplados en el inc. h) del art. 26 son los provenientes de esos depósitos en entidades financieras y que los intereses referidos a títulos públicos u obligaciones negociables no están contemplados en ese inciso propiamente sino en la ley 23.576 que es la que hace referencia a la exención en cuestión.

Adicionalmente, corresponde mencionar que el art. 34 de la ley 27.541 incorporó como

último párrafo del inc. u) del art. 26 —con efectos y vigencia a partir del año 2020— lo siguiente:

“Cuando se trate de valores alcanzados por las disposiciones del art. 98 de la ley, no comprendidos en el primer párrafo de este inciso, los sujetos mencionados en este último también quedan exentos por los resultados provenientes de su compraventa, cambio, permuta o disposición, en la medida que coticen en bolsas o mercados de valores autorizados por la Comisión Nacional de Valores, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el art. 109 de la ley del impuesto. Idéntico tratamiento le resultará de aplicación a los beneficiarios del exterior, por aquellos valores no comprendidos en el cuarto párrafo de este inciso, en la medida que no residan en jurisdicciones no cooperantes o los fondos invertidos no provengan de jurisdicciones no cooperantes”.

De este modo, se incorpora como exención a partir del año 2020 al resultado por compraventa de cuotas y participaciones sociales, fondos comunes de inversión, certificados de participación en fideicomisos financieros, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores siempre que coticen en bolsas o mercados de valores autorizados por la CNV.

Por último, cabe aclarar que el art. 98 de la LIAG (tributación cedular aplicable a los resultados de compraventa de ciertos activos financieros de fuente argentina) no ha sido derogado y, por lo tanto, aquellos resultados que no califiquen en las exenciones establecidas por el inc. h) o por el inc. u) del art. 26 quedarán alcanzados a la tasa del 5% o 15% según corresponda.

VII. Vigencia de las modificaciones introducidas al inc. h) del art. 26 de la LIAG, distintas interpretaciones

Mientras que el art. 32 de la ley 27.541 estableció una vigencia especial para la derogación de los arts. 95 y 96 de la LIAG con efectos a partir del período fiscal 2020, el art. 33 de la misma ley que reemplazó la redacción

del inc. h) del art. 26 de la LIAG no lo hizo del mismo modo.

Debido a que el art. 33 de la ley 27.541 no establece una vigencia especial, los efectos de las modificaciones introducidas por este artículo deben entrar en vigor siguiendo las notas de vigencia general establecidas en el art. 87 de la ley 27.541, es decir, con vigencia a partir del 23/12/2019.

Considerando entonces que la vigencia de la modificación al inc. h) del art. 26 de la LIAG fue a partir del 23/12/2019, existen —al menos— dos posibles interpretaciones referidas a sus efectos para el ejercicio fiscal 2019:

- Una alternativa consiste en sostener que los efectos del inc. h) son a partir de su vigencia, por lo tanto, la exención sobre esos resultados solo rige por los resultados imputables al período que va del 23/12/2019 al 31/12/2019 mientras que por el período del 01/01/2019 al 22/12/2019 no sería aplicable esta modificación.

- La otra, basada en que el impuesto a las ganancias es un impuesto de ejercicio y que como esas rentas no tienen un sistema de pago del impuesto por vía de retención sino por liquidación anual, los efectos de las modificaciones en el inc. h) del art. 26 deben entenderse aplicables a todo el ejercicio fiscal 2019.

A modo de anticipo, la AFIP se ha expedido a través de su servicio web de “Consultas y Respuestas Frecuentes” en la respuesta al ID 25310502 en el sentido de que la vigencia debe entenderse con efectos a partir del 23/12/2019:

“ID 25310502

“¿Resulta de aplicación a partir del período fiscal 2019, el restablecimiento de las exenciones dispuestas por el art. 33 de la Ley de Solidaridad, considerando que la norma no establece una vigencia en particular y el art. 87 establece la vigencia general a partir del 23/12/2019?

“El art. 33 de la ley 27.541 no prevé expresamente una vigencia concreta, como si otros artículos del cuerpo de esa ley, por ende, deberá aplicarse el art. 87 de la ley 27.541, que dice expresamente: ‘La presente ley comenzará a regir a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial de la...’ (BO 23/12/2019).

“Ello en concordancia con lo previsto en el art. 5º del Cód. Civ. y Com. que prevé que ‘las leyes rigen después del octavo día de su publicación oficial, o desde el día que ellas determinen’. Por ello en este caso como la ley 27.541 dice que entra a regir desde el día de su publicación en el BO, la misma rige desde el 23/12/2019”.

Fuente SDG ASJ - SDG TLI.

A continuación, se intentará desarrollar algunos argumentos que permitirían sostener una u otra postura.

VII.1. Efectos de la exención del nuevo inc. h) del art. 26 a partir del 23/12/2019 exclusivamente

El art. 1º de la ley 11.683 establece que a los efectos de interpretar las leyes impositivas debe atenderse al fin de estas y su significación económica. Solo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.

Por lo tanto, la primera regla de interpretación es a partir de analizar el fin de estas, que podría derivar de la intención que tuvo el legislador al momento de sancionar la ley.

Recordamos que la ley 27.541 tuvo un tratamiento parlamentario extremadamente veloz que no dejó discusiones o debates que se puedan utilizar de base para determinar cuál fue la real voluntad del legislador.

Ahora bien, si se analiza el proyecto original presentado ante la Cámara de Diputados y su evolución hasta la versión finalmente sancionada, se puede observar que, en el

proyecto original tratado por la Cámara de Diputados, la eliminación de los arts. 95 y 96 de la ley del impuesto a las ganancias y el reemplazo del inc. h) del art. 26 formaban parte de un único artículo que preveía vigencia especial con efectos a partir del período fiscal 2020.

El texto aprobado por la Cámara de Diputados fue reenumerado en su articulado y de este modo, lo que en su momento fue un único artículo se transformó en dos diferentes: (i) el art. 32 que mantuvo el copete original del anterior artículo unificado, estableciendo de forma clara una vigencia con efectos para el período fiscal 2020 para la derogación de los arts. 95 y 96 de la LIAG; y (ii) el art. 33, que omitió replicar el enunciado de vigencia especial y solamente incluyó la sustitución del inc. h) del art. 26 de la LIAG.

El proyecto que se debatió en la Cámara de Senadores incluyó esta separación entre art. 32 y 33 con vigencias diferentes y fue aprobado sin discusión respecto de este punto.

Resulta claro que la intención del proyecto original fue eliminar el impuesto cedular del art. 95 reestablecer las exenciones con efectos a partir del año 2020 sin modificar la situación del año 2019. Ahora bien, eso no parece suficiente para sostener que esa fue la intención del legislador, pues si bien así estuvo previsto en el proyecto original y en lo aprobado por Cámara de Diputados luego la Cámara de Senadores aprobó un artículo diferente en lo que hace a las exenciones del inc. h) del art. 26 de la LIAG.

Sostener la vigencia de la exención del inc. h) del art. 26 para el período fiscal 2019 luce, además incompatible con el art. 47 de la ley 27.541 que permite la compensación de intereses de títulos públicos y obligaciones negociables con el costo computable de los mismos para el período fiscal 2019⁵ (ver punto II de este artículo). Ahora bien, es necesario mencionar que de aplicarse las

exenciones previstas en el inc. h) del art. 26 para el ejercicio fiscal 2019 eso no generaría una incompatibilidad total con el art. 47 de la ley 27.541 ya que ese artículo tendría una aplicación residual —por ejemplo— para obligaciones negociables que no cumplan los requisitos del art. 36 de la ley 23.576 y que por lo tanto no quedan comprendidas en la exención.

Como ya hemos anticipado, entendemos que esta alternativa es la posición sostenida por la AFIP a través de la respuesta publicada en su sitio web antes mencionada.

VII.2. Efectos de la exención del nuevo inc. h) del art. 26 para todo el ejercicio fiscal 2019

Más allá de estos antecedentes antes descriptos que permitirían inferir que la intención fue la de fijar la vigencia de las modificaciones al impuesto cedular y el restablecimiento de las exenciones —ambos— con efectos para los períodos fiscales a partir de 2020, la realidad es que el texto finalmente aprobado por la Cámara de Senadores no refleja esta situación. El art. 33 que modifica el inc. h) del art. 26 tiene fecha de vigencia a partir del 23/12/2019 fecha en la que la ley 27.541 fue publicada en el Boletín Oficial.

Si consideramos que el impuesto a las ganancias es impuesto de ejercicio y que la tributación de estas rentas se realiza por medio de una liquidación anual —es decir, no tributan el impuesto por vía de retención en la fuente— se podría sostener que si bien la vigencia de la modificación al inc. h) del art. 26 es a partir del 23/12/2019 sus efectos son para todo el ejercicio fiscal 2019.

Al respecto, cabe mencionar algunos antecedentes donde se discutió la vigencia de las normas sancionadas en el transcurso de un ejercicio fiscal en curso y los efectos de sus modificaciones.

En el Dictamen 351/2003 del Procurador del Tesoro de la Nación se resolvió una consulta vinculada a los efectos de la derogación

⁵ En lo que fue la prórroga al período fiscal 2019 de la disposición contenida en el art. 95 del dec. 1170/2018.

de la ley 25.556 respecto de ciertas operaciones de compraventa de acciones y otros títulos valores publicada en el Boletín Oficial el 28/12/2001. En lo que hace a la vigencia precisamente dicha, el Procurador sostuvo que regía desde los 8 días corridos contados a partir de su publicación en el Boletín Oficial —es decir, a partir del 05/01/2002 aclarando luego: “Ello determina que la virtualidad de la derogación cobra efectos en lo tocante al gravamen en análisis, a partir del ejercicio fiscal 2002 inclusive”. El procurador no sostuvo que la derogación era desde el 05/01/2002 hasta el 31/12/2002 sino que, considerando un criterio de impuesto de ejercicio, se refirió al año completo del 2002 para considerar los efectos de tal derogación.

En la causa “Magariños, Juan Carlos c. DGI”, la sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal en lo que hace a la cuestión de vigencia, validó la aplicación retroactiva del dec. 493/2001, publicado el 30/04/2001 a una transacción que había sido realizada el 02/01/2001 sosteniendo que “resulta aplicable a aquella operación perfeccionada durante el ejercicio fiscal 2001 pero con anterioridad a la entrada en vigor de ambas normas pues, al tratarse de un impuesto de ejercicio, media un supuesto de retroactividad impropia o aparente”. En este caso, la Cámara admitió un caso de retroactividad impropia por tratarse el impuesto a las ganancias de impuesto de ejercicio, aunque después como conclusión haya impugnado

al decreto que implementaba las modificaciones.

Si bien esta posición parecería no estar en línea con la intención del proyecto original y con la postura adoptada por el fisco que se ha mencionado algunos párrafos atrás, sobre la base de estos antecedentes —y otros— podría sostenerse la aplicación para el ejercicio 2019 considerando el carácter del impuesto de ejercicio del impuesto a las ganancias para el caso de las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en la Argentina.

VIII. Conclusión y resumen del esquema de tributación para el año 2020

Como puede observarse en los últimos años la tributación de las rentas financieras de fuente argentina para personas humanas residentes en Argentina ha tenido sus idas y venidas.

Por ello, a modo de conclusión resulta útil para cada tipo de renta realizar un desarrollo del tratamiento normativo que ha tenido en el impuesto a las ganancias desde el ejercicio fiscal 2017 hasta el 2020 atravesando las modificaciones de la ley 27.430 y de la ley 27.541.

Se incluyeron exclusivamente las rentas derivadas de los activos financieros generados de fuente argentina que pudieron haberse visto modificadas consecuencias de las incorporaciones y sustituciones para el caso de personas humanas y sucesiones indivisas residentes fiscales en la Argentina:

Tipo de renta	2017	2018	2019	2020
Intereses de Caja de Ahorro (ARS o Moneda Extranjera)	Exento por art. 26 h)	Exento por art. 26 h)	Exento por art. 26 h)	Exento por art. 26 h)
Intereses de Plazos Fijos en ARS sin actualización	Exento por art. 26 h)	Gravado por art. 95 inc. a)	Gravado por art. 95 inc. a) / Exento por art. 26 h) (*)	Exento por art. 26 h)
Intereses de Plazos Fijos en ARS con actualización o en USD	Exento por art. 26 h)	Gravado por art. 95 inc. a)	Gravado por art. 95 inc. a)	Gravado por art. 48

Tipo de renta	2017	2018	2019	2020
ON -en pesos o en USD- con oferta pública autorizada por CNV de sociedades argentinas. Intereses y Compraventa	Exento por art. 36 bis ley 23.576	Gravado por art. 95 y art. 98	Gravado por art. 95 y art. 98 / Exento por art. 26 h) (*)	Exento por art. 26 h)
Resto de ON emitidas por sociedades argentinas	Gravado por art. 48 / Fuera de objeto	Gravado por art. 95 y art. 98	Gravado por art. 95 y art. 98	Gravado por art. 48 y art. 98
Títulos públicos argentinos -en pesos o en USD-. Intereses y compraventa.	Exento por art. 36 bis ley 23.576	Gravado por art. 95 y art. 98	Gravado por art. 95 y art. 98 / Exento por art. 26 h) (*)	Exento por art. 26 h)
FCI -en pesos o en USD- con oferta pública autorizada por CNV. Rendimientos y resultados del rescate.	Exento por art. 25 ley 24.083	Gravado por art. 95 y art. 98	Gravado por art. 95 y art. 98 / Exento por art. 26 h) (*)	Exento por art. 26 h)
Resultados por fideicomisos de inversión con colocación por oferta pública.	Exento por art. 83 ley 24.441	Gravado por art. 95 y art. 98	Gravado por art. 95 y art. 98 / Exento por art. 26 h) (*)	Exento por art. 26 h)
Resultado de compraventa de acciones de sociedades argentinas a través de mercados CNV	Exento por art. 26 inc. u) (**)	Exento por art. 26 inc. u)	Exento por art. 26 inc. u)	Exento por art. 26 inc. u)
Resultado de compraventa de acciones de sociedades argentinas no realizadas a través de mercados CNV	Gravado impuesto proporcional 15%	Gravado por art. 98 inciso c)	Gravado por art. 98 inciso c)	Gravado por art. 98 inciso c)

(*) Ver los comentarios en el punto VII de este artículo respecto de la posibilidad de considerar que la exención rige en forma plena para todo el ejercicio fiscal 2019.

(**) Existía la posibilidad de sostener la exención a cualquier acción de una sociedad argentina con cotización pública y no solo bajo autorización de CNV por entender que esta limitación era un exceso reglamentario.

DEROGACIÓN DEL IMPUESTO A LAS RENTAS FINANCIERAS



Por Marcelo Corti

Thomson Reuters

Motiva la presente colaboración analizar la vigencia de la derogación del impuesto a las ganancias sobre determinadas rentas financieras de las personas humanas, dispuesta por la ley de solidaridad social y reactivación productiva sancionada a fines del año pasado. La inquietud se plantea porque el artículo de la ley que restablece las exenciones no contiene mención alguna sobre su vigencia y aplicación.

I. Breve reseña de las normas relacionadas

La ley 27.541 (BO 23/12/19) derogó el impuesto cédular sobre la mayor parte de las rentas financieras de las personas humanas del país, gravadas desde el año 2018 conf. lo dispuso la ley 27.430 (BO 29/12/17).

La ley de solidaridad social y reactivación productiva, a través de sus arts. 32, 33 y 34, introdujo modificaciones a varios artículos de la ley del impuesto a las ganancias.

Por el art. 32, con vigencia a partir del período fiscal 2020, se deroga el art. 95 de la ley del impuesto, que establecía las alícuotas aplicables a los intereses de depósitos a plazo fijo y a los rendimientos de títulos valores en general y también el art. 96, solo por las rentas de fuente argentina, que disponía la forma de determinación e imputación de los intereses y rendimientos de títulos valores del país y del exterior.

El art. 33, objeto del presente trabajo, sin vigencia expresa, sustituye el inciso h) del art. 26 de la ley del gravamen. Se restablece la exención de los intereses de depósito a plazo fijo en moneda nacional sin cláusula de ajuste. Además, con la desafortunada y carente de sentido expresión “A los efectos de la presente exención...”, se restablece la vigencia de las normas derogadas por los incisos b), c) y d) del art. 81 de la ley 27.430. Vuelven así a estar exentos los intereses y resultados por compraventa de títulos públicos y obligaciones negociables colocadas por oferta pública —puntos 3 y 4 del art. 36 bis de la ley 23.576—, cuotas parte de fondos comunes de inversión colocados por

oferta pública —inciso b) del art. 25 de la ley 24.083— y certificados de participación y títulos de deuda de fideicomisos financieros colocados por oferta pública —inciso b) del art. 83 de la ley 24441—.

Finalmente, por el art. 34 se modifica el inciso u) del art. 26, con vigencia a partir del período fiscal 2020, eximiéndose a los resultados por compraventa de títulos valores en general con cotización en bolsas o mercados de valores autorizados por la Comisión Nacional de Valores. Obsérvese que el requisito que establece el art. 34 para usufructuar el beneficio exentivo es que se trate de títulos valores con cotización que no es lo mismo a que sean colocados por oferta pública. La colocación por oferta pública es la condición impuesta para la procedencia de la exención que beneficia a los títulos valores comprendidos en el nuevo inciso h) del art. 26 de la ley del impuesto. A modo de ejemplo, las cuotas parte de los fondos comunes de inversión abiertos se colocan por oferta pública pero no cotizan en bolsa —las cuotas parte se suscriben y rescatan con la sociedad gerente y su valor está dado por la valuación del patrimonio del fondo al cierre del día en que se ordena el rescate—. Consecuentemente, las ganancias por el rescate de cuotas parte de fondos comunes de inversión abiertos se encuentran exentas del gravamen por el inciso h) del art. 26 de la LIG que contempla el restablecimiento de la exención que prevé el inciso b) del art. 25 de la ley 24083 de Fondos Comunes de Inversión.

Para terminar, por su directa vinculación con el tema que nos ocupa, el art. 47 de la ley 27.541 permite optar por afectar los intereses de los títulos públicos y obligaciones negociables del año 2019 al costo computable del título u obligación que los generó, en cuyo caso el mencionado costo deberá disminuirse en el importe del interés o rendimiento afectado. Se mantiene para el ejercicio fiscal 2019 la opción originalmente prevista para el año 2018. La vigencia de la opción para el año 2019 deviene abstracta en virtud del criterio interpretativo que expondré.

II. La opinión del Fisco

Los tres artículos de la ley que comentamos en el apartado precedente —32, 33 y 34— son producto de la “desagregación” de un único artículo del proyecto remitido por el PEN con idéntico contenido en cuanto a los cambios introducidos, que expresamente contemplaba la vigencia a partir del ejercicio fiscal 2020. En el debate parlamentario, por razones de forma y orden legislativo, se procedió a “dividir” en tres el texto del artículo contenido en el proyecto del Poder Ejecutivo. Lo concreto es que, a diferencia de los arts. 32 y 34, el art. 33 de la ley que restablece la exención de las rentas financieras en él indicadas omite referirse a su vigencia. Es por ello que se efectúa la consulta a la AFIP que, en función de la letra de la ley, interpretó lo siguiente:

“ID25310502”¿Resulta de aplicación a partir del período fiscal 2019, el restablecimiento de las exenciones dispuestas por el artículo 33 de la Ley de Solidaridad, considerando que la norma no establece una vigencia en particular y el artículo 87 establece la vigencia general a partir del 23/12/2019?

“21/04/2020 12:00:00 a.m.

“El art. 33 de la ley 27.541 no prevé expresamente una vigencia concreta, como si otros artículos del cuerpo de esa ley, por ende deberá aplicarse el art. 87 de esa ley 27.541, que dice expresamente: ‘La presente ley comenzará a regir a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial de la...’ (BO 23/12/2019).

“Ello en concordancia con lo previsto en el art. 5° del Código Civil y Comercial que prevé que ‘las leyes rigen después del octavo día de su publicación oficial, o desde el día que ellas determinen’. Por ello en este caso, como la ley 27.541 dice que entra a regir desde el día de su publicación en el BO, la misma rige desde el 23/12/2019”.

Fuente: SDG ASJ – SDG TLI.

III. ¿Vigencia 01/01/2019 o 23/12/2019?

Sobre la base de lo interpretado por la AFIP, cabe preguntarse si las exenciones restablecidas rigen desde el 1 de enero de 2019 o desde 23 de diciembre de 2019 —día de publicación en el BO de la ley 27.541 y de su vigencia, de acuerdo a lo dispuesto en su art. 87—.

La cuestión planteada es importante porque afecta no solo el tratamiento a dispensarse a los intereses de depósitos a plazo fijo en moneda nacional sin cláusula de ajuste sino también a los intereses y, en mi opinión, también a las ganancias por compraventa de títulos públicos y obligaciones negociables, certificados de participación y títulos de deuda de fideicomisos financieros y cuotas parte de fondos comunes de inversión colocados por oferta pública. Ello en virtud de tratarse de las exenciones contempladas en el nuevo inciso h) del art. 26 de la LIG, de acuerdo a la sustitución efectuada por el art. 33 de la ley 27.541.

El impuesto a las ganancias es un impuesto de ejercicio de duración anual. El resultado gravado del período se obtiene mediante la sumatoria de los resultados —positivos y negativos— de las operaciones realizadas durante el ejercicio, por clase o tipo de rentas en el caso del impuesto cedular de las personas humanas. Las sociedades que llevan libros que les permiten confeccionar un balance comercial pueden establecer fechas de cierre de ejercicio diferentes al 31 de diciembre, mientras que en el caso de las personas humanas el ejercicio fiscal es el año calendario —1/1 al 31/12 de cada año—. Se imputan al ejercicio, en lo que a las rentas financieras respecta, como criterio general, los intereses, rendimientos y resultados por compra venta de títulos valores que se percibían durante su transcurso.

Como principio de carácter general, por tratarse de un impuesto de ejercicio, deben aplicarse las disposiciones contenidas en la ley del impuesto —determinación de la base imponible, exenciones, alícuotas, etc.—,

vigentes a la fecha de cierre del ejercicio fiscal, excepto que se modifique la ley del impuesto y expresamente se disponga que los cambios efectuados —p. ej., reducción o aumento de alícuotas, nuevas exenciones— tengan efectos a partir de determinada fecha. A modo de ejemplo, podemos citar la ley 25.731 (BO 7/4/03) que suspendió hasta el 31/12/03 la exención aplicable a los reintegros a la exportación. El art. 2 de la ley estableció que "... surtirá efecto respecto de las solicitudes de exportación para consumo que se registren en la Administración General de Aduanas a partir de la entrada en vigencia de esta ley".

Si la ley de reforma no contempla una vigencia especial, en el caso de las personas humanas corresponde aplicarse el marco legal vigente al 31 de diciembre del año que se liquida a todas las operaciones cuyos resultados deban imputarse al ejercicio. Es decir, los cambios operados durante el año calendario surten efecto desde el 1 de enero del año en que adquiere vigencia la ley modificatoria, por tratarse, reitero, de un impuesto de ejercicio cuyo hecho imponible se perfecciona a la fecha de cierre del período fiscal.

La controversia se planteó con la sanción de la ley 25.414 de emergencia pública (BO 30/3/01) y el dec. 493/01 (BO 30/4/01). Recordemos que la ley 25.414 delegó en el PEN la facultad de crear y eliminar exenciones impositivas y amplió el objeto del impuesto a las ganancias, incorporando como nuevo hecho imponible para las personas humanas no habitualistas a las ganancias de la compraventa de acciones, pero a su vez las eximió del tributo al modificar el inciso w) del art. 20 de la LIG. Por su parte, el dec. 493/01, en el marco de las facultades delegadas por la ley 25.414, limitó el alcance de la dispensa legal a las ganancias por compraventa de acciones con cotización en bolsas o mercados de valores. Se discutió entonces si la gravabilidad de las ganancias por compraventa de acciones sin cotización en cabeza de las personas humanas no habitualistas regía desde el 1 de enero de

2001 o desde el 30 de abril de 2001, fecha de publicación en el BO y de vigencia del dec. 493/01. La AFIP sostenía que, por tratarse de un impuesto de ejercicio, se debían considerar alcanzadas por el impuesto las operaciones de compraventa de acciones sin cotización realizadas por personas humanas cuyo cobro se hubiera producido desde el 1 de enero del 2001.

En relación con el tema, el Procurador del Tesoro de la Nación, por medio del Dictamen 20/05 (21/1/05), sostuvo que, en el caso particular de las personas humanas y por su especial condición, no correspondía gravar las operaciones celebradas entre el 1/1/01 y el 30/4/01 por tratarse de operaciones perfeccionadas en un periodo en el que las normas vigentes en ese momento las excluían del objeto del gravamen. No entenderlo de esta forma afectaría la seguridad jurídica.

Sobre el mismo punto, la Sala B del TFNac., en la causa "Magariños, Juan Carlos", se pronunció el 20/12/04 en sentido contrario a la opinión del Procurador del Tesoro de la Nación, con sustento en que al 31/12/01 —fecha en que debía liquidarse el impuesto por las ganancias obtenidas en el año 2001— se encontraba vigente el dec. 493/01 que consagraba la gravabilidad de las operaciones de venta de acciones sin cotización.

La cuestión que nos ocupa tiene un matiz diferente, a mi modo de ver, al caso que motivara el pronunciamiento de la Procuración del Tesoro de la Nación. En efecto, la afectación de la seguridad jurídica en la que se basó el Procurador del Tesoro para fundar su posición no sería causal esgrimible en el tema bajo análisis puesto que en este la discusión radica en la fecha en que surte efectos el restablecimiento de la exención. Es decir, el art. 33 de la ley 27541 beneficia al contribuyente al restablecer exenciones mientras que la modificación introducida en el régimen tributario en el año 2001 lo tornó más gravoso al eliminarse la exención de las ganancias derivada de la venta de acciones que no cotizaban en bolsa.

IV. Conclusión

En mi opinión y sobre la base de las consideraciones efectuadas, por ser el impuesto a las ganancias un impuesto de ejercicio y ante la ausencia de una vigencia especial en la ley 27.541, los intereses de depósitos a plazo fijo en bancos en moneda nacional sin

cláusula de ajuste y los rendimientos y resultados por compraventa de títulos públicos, obligaciones negociables, certificados de participación y títulos de deuda de fideicomisos financieros y cuotas parte de fondos comunes de inversión colocados por oferta pública se encuentran exentos desde el 1 de enero de 2019.

Thomson Reuters

DETERMINACIÓN DEL RESULTADO IMPOSITIVO DE UNA EMPRESA AGROPECUARIA DEL PERÍODO FISCAL 2019

Por Osvaldo Balán y Alberto M. Bello

Thomson Reuters

Planteo: La sociedad anónima “Agropecuaria del Sur” se dedica a la actividad agrícola-ganadera, cierra ejercicio el 31 de diciembre de cada año, y posee dos establecimientos ubicados en la provincia de Buenos Aires, más precisamente en la zona central ganadera.

El establecimiento “El Rodeo” ubicado en Junín se encuentra afectado a la actividad de cría de hacienda bovina y su extensión es de 500 has.

El establecimiento “Los Ceibos” se ubica en Ayacucho, se dedica a la actividad agrícola-ganadera y su extensión es de 350 has, destinándose 250 has a la actividad de cultivo de cereales y 100 has a la actividad de engorde de hacienda de invernada.

Los datos para la liquidación del impuesto a las ganancias del período fiscal 2019 son los siguientes:

I. Actividad de cría de hacienda bovina (establecimiento “El Rodeo”)

I.1. Existencia inicial de hacienda de cría

Categoría	Cantidad	Valuación x Cabeza	Totales
Toros (*)	15	-	-
Vacas (Vientres) (**)	190	275,00	52.250,00
Vaq. 2/3 (Vientres)	55	259,72	14.284,72
Vaq. 1/2 (Vientres)	70	213,89	14.972,22
Novillos 1/2	100	10.731,42	1.073.142,00
Terneritas (Vientres)	50	152,78	7.638,89
Terneros	55	7.153,90	393.464,50
Totales	535	-	1.555.752,33

(*) 10 toros fueron adquiridos el 10/09/2016 en \$12.000 cada uno y los 5 toros restantes se adquirieron el 15/02/2017 en \$15.080 cada uno.

(**) En el caso de los vientres, se aplica el “costo fijo”, que en realidad es el valor del ejercicio de inicio [art. 57, inc. c), LIG (t.o. 2019)]; Los importes suelen ser muy bajos, según cual sea la fecha de dicho ejercicio de inicio, ya que tales valores no se actualizan.

I.2. Movimiento de hacienda de cría

I.2.a. Cambios de categoría

Categoría anterior	Nueva categoría	Cantidad
Vaquillonas 2/3	Vacas	55
Vaquillonas 1/2	Vaquillonas 2/3	70
Terneritas	Vaquillonas ½	25
Terneros	Novillos	30

I.2.b. Nacimientos ¹

Categoría	Cantidad
Terneros	88
Terneras	82
Total Nacimientos	170

I.2.c. Muertes ²

Categoría	Cantidad
Vacas	2
Vaquillonas 2/3	2
Vaquillonas 1/2	1
Novillos 1/2	2
Terneros	3
Terneras	2
Total muertes	12

I.3. Existencia final de hacienda de cría

Categoría	Existencia final
Toros	20
Vacas	221
Vaq. 2/3 (Vientres)	43
Vaq. 1/2 (Vientres)	30
Novillos 1/2	33
Terneras ^(*)	125
Terneros	100
Totales	572

^(*) El 50% de la existencia final de las terneras se destina a vientres.

¹ El porcentaje de parición en este ejemplo es alrededor del 70% de las vacas y vaquillonas 2/3 del establecimiento al 31/12/2018. Total de pariciones del año: 170 (88 terneros y 82 terneras). En el viejo fallo "Ballester", sucesión de Zacarías E. TFN 16/05/1973, se concluyó que, ante la inexistencia de datos ciertos al respecto, es correcto que el Organismo Fiscal utilice índices normales de parición para determinar los nacimientos de hacienda.

² En materia de mortandad, el contribuyente podrá probar la misma. Igualmente hay viejos fallos en los cuales se ha admitido la aplicación de índices de mortandad establecidos por organismos técnicos como el INTA, por ejemplo. Ver fallos "Bazze Amin", TFN, sala C, 17/10/1977 y "Balbona, José", TFN, sala B, 02/12/1968.

1.4. Detalle de ventas de hacienda de cría del ejercicio

Categoría	Fecha de venta	Kilos/Cabeza	Cantidad	Precios x Kg	Total
Novillos 1/2	15/1/2019	340	15	55	280.500,00
Terneros	20/2/2019	190	10	59	112.100,00
Novillos 1/2	13/5/2019	350	12	66	277.200,00
Vaq. 1/2	24/6/2019	330	24	60	475.200,00
Novillos 1/2	16/8/2019	340	18	68	416.160,00
Vaq. 2/3	26/9/2019	400	25	61	610.000,00
Novillos 1/2	10/10/2019	320	15	69	331.200,00
Vacas	25/11/2019	480	22	62	654.720,00
Novillos 1/2	18/11/2019	350	20	80	560.000,00
Novillos 1/2	27/12/2019	360	15	90	486.000,00
Totales			176		4.203.080,00

Los montos no incluyen IVA.

1.5. Detalle de compras de hacienda de cría del ejercicio

Categoría	Fecha Compra	Kilos/Cabeza	Cantidad	Precio x Kg	Total
Toros	20/8/2019	540	5	53	143.100,00
Terneras	14/9/2019	170	20	65	221.000,00
Vaq. 1/2	20/11/2019	360	30	76	820.800,00
Totales			55	-	1.184.900,00

La vida útil de los reproductores (toros) es de 5 (cinco) años

1.6. Tabla de relaciones para la categoría de hacienda bovina general (Shorthorn, Hereford, Aberdeen Angus, Charolais y otras) (Tabla Anexa a la ley 23.079)

Categoría	Índice de relación
Toros	100
Vacas	90
Vaquillonas 2/3	85
Vaquillonas 1/2	70
Novillos +2	100
Novillos 1/2	75
Toritos	50
Terneros	50
Terneras	50

1.7. Las valuaciones contables de la hacienda bovina al inicio y al cierre del ejercicio son las siguientes

Concepto	Valuación contable
Existencias al inicio	7.222.500,00
Existencias al cierre	10.710.000,00

II. Hacienda de invernada (establecimiento “Los Ceibos”)

II.1. Detalle de ventas del ejercicio

Categoría	Fecha	Kilos/Cabeza	Cantidad	Precio/Kilo	Total
Novillos +2	19/03/2019	430	25	55	591.250,00
Novillos +2	20/06/2019	450	22	44	435.600,00
Novillos +2	30/09/2019	440	15	64	422.400,00
Novillos +2	10/12/2019	460	20	75	690.000,00
Total ventas					2.139.250,00

Las ventas son realizadas en el mercado de Liniers, siendo los gastos de comercialización los siguientes: a) Fletes: 7%; b) Comisiones: 3% y c) Sellados y otros gastos: 2%.

II.2. Detalle de compras del ejercicio

Categoría	Fecha	Kilos/Cabeza	Cantidad	Precio/Kilo	Total
Terneros	10/01/2019	150	10	59	88.500,00
Terneros	15/03/2019	145	15	62	134.850,00
Terneros	20/05/2019	152	18	65	177.840,00
Terneros	31/07/2019	151	12	70	126.840,00
Terneros	12/10/2019	149	15	75	167.625,00
Terneros	22/12/2019	148	10	80	118.400,00
Total					814.055,00

II.3. Existencia final

Categoría	Existencia Final	Kilos/Cabeza
Novillos +2	98	375
Novillos 1/2	155	280
Terneros	90	160
Totales	343	-

II.4. Cotizaciones (aproximadas) del mercado de Liniers al 31/12/2019 por kilo

Categoría	Precios/Kilo
Vacas	61,5
Novillos +2	73,9
Novillos 1/2	92,9
Terneros	85,0

Contablemente se valuó la hacienda de internada al precio de plaza menos gastos de venta, no correspondiendo efectuar ajuste impositivo.

III. Actividad de cultivo de cereales

III.1. Existencia inicial (impositiva)

Tipo de cultivo	Valuación
Sementeras	2.000.000,00
Soja (2.500 quintales)	2.080.000,00

En la campaña 2018-2019 se cosechó la totalidad de lo sembrado en la campaña anterior; La cantidad de soja cosechada ascendió a 9000 quintales, de los cuales se vendieron 4500.

La valuación contable de la soja al inicio y al cierre del ejercicio es la siguiente:

Concepto	Valuación contable
Existencia al inicio	2.100.000,00
Existencia al cierre	9.700.000,00

El precio de mercado de la soja en condiciones de acopio al ejercicio cerrado el 31/12/2019 asciende a \$15.050 por tonelada (neto de IVA, valor indicativo). Los gastos de comercialización ascendieron al 8% respecto del precio de venta.

Durante la campaña correspondiente al ejercicio cerrado el 31/12/2019 se sembraron 200 ha de soja, incurriéndose en gastos en concepto de semillas y gastos directos relacionados con los trabajos culturales que a la fecha de cierre del ejercicio no se encontraban cosechados o recolectados, los cuales ascendieron a \$2.625.000, de acuerdo con el siguiente detalle:

Fecha	Inversión realizada	Monto
08/09/2019	Compras de semillas	600.000,00
25/09/2019	Reparaciones de sembradoras	420.000,00
12/10/2019	Combustible para máq. agrícolas	255.000,00
24/11/2019	Herbicidas, fertilizantes y fungicidas	300.000,00
15/12/2019	Servicios de laboreo	1.050.000,00
Totales		2.625.000,00

Contablemente estos conceptos se cargan a pérdida.

Tabla de conversión	
1 tonelada	1000 kilos
1 tonelada	10 quintales

IV. Opción de venta y reemplazo

La sociedad anónima "Agropecuaria del Sur", que recordamos cierra ejercicio el 31 de diciembre de cada año, vendió el 15/01/2019 una maquinaria agrícola que se encontraba afectada a la actividad en \$600.000 que había sido adquirida el día 10/04/2017 en \$700.000.

Dicha maquinaria ha sido reemplazada por un tractor usado que fue adquirido el 12/05/2019 por un monto de \$800.000.

La vida útil de la maquinaria es de 10 (diez) años.

V. Datos complementarios para el ajuste por inflación impositivo

SOCIEDAD ANÓNIMA AGROPECUARIA DEL SUR	
BALANCE GENERAL al 31 de diciembre de 2018	
Ejercicio Económico N° 4 iniciado el 1º de enero de 2018	
	31/12/2018
ACTIVO	
ACTIVO CORRIENTE	
Caja y Bancos (Nota 2.1)	450.000,00
Deudores por Ventas (Nota 2.2)	800.000,00
Otros Créditos (Nota 2.3)	3.420.000,00
Bienes de Cambio (Nota 2.4.)	14.106.500,00
TOTAL ACTIVO CORRIENTE	18.776.500,00
ACTIVO NO CORRIENTE	
Bienes de Uso (Anexo I)	3.973.240,00
Inversiones (Nota 2.5)	450.000,00
TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE	4.423.240,00
TOTAL ACTIVO	23.199.740,00

PASIVO	
PASIVO CORRIENTE	
Deudas Comerciales (Nota 2.6)	1.200.000,00
Remuneraciones y Cs. Sociales (Nota 2.7)	1.087.500,00
Cargas Fiscales (Nota 2.8)	1.740.000,00
Otros Pasivos (Nota 2.9)	60.000,00
TOTAL PASIVO CORRIENTE	4.087.500,00
PASIVO NO CORRIENTE	
Deudas Comerciales (Nota 2.10)	850.000,00
Otros Pasivos (Nota 2.11)	250.000,00
TOTAL PASIVO NO CORRIENTE	1.100.000,00
TOTAL PASIVO	5.187.500,00
Patrimonio Neto	18.012.240,00
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO NETO	23.199.740,00
	-
NOTAS COMPLEMENTARIAS A LOS EE.CC.	
	31/12/2018
ACTIVO	
ACTIVO CORRIENTE	
2.1 Caja y Bancos	
Efectivo en moneda nacional	50.000,00
Moneda Extranjera	150.000,00
Cuenta Corriente en pesos	250.000,00
Total Caja y Bancos	450.000,00
2.2 Deudores por Ventas	
Créditos por Cobrar (a)	800.000,00
Total Deudores por Ventas	800.000,00
2.3 Otros Créditos	
Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios	120.000,00
Saldo a Favor IVA Libre Disponibilidad	1.020.000,00

Créditos ISIB	1.500.000,00
Retenciones de Ganancias	600.000,00
Gastos de Organización (e)	180.000,00
Total Otros Créditos	3.420.000,00
2.4 Bienes de Cambio	
Hacienda Bovina (b.1.)	7.222.500,00
Hacienda de Invernada (b.2.)	6.174.000,00
Soja (2.000 quintales) (b.3.)	530.000,00
Sementeras (b.4.)	180.000,00
Total Bienes de Cambio	14.106.500,00
ACTIVO NO CORRIENTE	
2.5 Inversiones	
Acciones (d)	300.000,00
Plazo Fijo en moneda nacional	100.000,00
Otras Inversiones	50.000,00
Total Inversiones	450.000,00
	31/12/2018
PASIVO	
PASIVO CORRIENTE	
2.6 Deudas Comerciales	
Proveedores Locales	1.200.000,00
Total Deudas Comerciales	1.200.000,00
2.7 Remuneraciones y cargas sociales	
Remuneraciones a Pagar	550.000,00
Cargas Sociales a Pagar	137.500,00
Provisión Indemnizaciones a Pagar (f)	400.000,00
Total Remuneraciones y Cargas Sociales	1.087.500,00
2.8 Cargas Fiscales	
Provisión de Impuesto a las Ganancias (g)	1.300.000,00
Retenciones Imp. a las Ganancias a pagar	140.000,00

Impuesto sobre los Ingresos Brutos a Pagar	220.000,00
Retención de Impuesto sobre los Ingresos Brutos	80.000,00
Total Cargas Fiscales	1.740.000,00
2.9 Otros Pasivos	
Otras Deudas	60.000,00
Total Otros Pasivos	60.000,00
PASIVO NO CORRIENTE	
2.10 Deudas	
Otras Deudas	850.000,00
Total Otras Deudas	850.000,00
2.11 Otros Pasivos	
Préstamos Bancarios	250.000,00
Total Otros Pasivos	250.000,00

V.1. Anexo I. Bienes de uso al 31/12/2018

Rubro	VO.	Altas/Bajas	Valor Act.	Am. Ac.	Am. Ej.	VR
Inmueble rural	3.000.000	0,00	3.000.000	0	0	3.000.000
Mejoras	500.000	0,00	500.000	30.000	10.000	460.000
Toros	195.400	0,00	195.400	63.080	39.080	93.240
Maquinarias	700.000	0,00	700.000	210.000	70.000	420.000
Total Bs. Uso	4.395.400	0,00	4.395.400	303.080	119.080	3.973.240

V.2. Anexo II. Activos fijos (toros) al 31/12/2018

Categoría	Mes	VU Total	VU Trans.	VU Res.
Toros - 10 Cab.	9/2016	5	3	2
Toros - 5 Cab.	2/2017	5	2	3
Categoría	VO.	Am. Ac.	Am. Ej.	VR
Toros - 10 Cab.	120.000,00	48.000,00	24.000,00	48.000,00
Toros - 5 Cab.	75.400,00	15.080,00	15.080,00	45.240,00
Total valuación de reproductores	195.400,00	63.080,00	39.080,00	93.240,00

V.3. Datos complementarios

(a) Se incluye una provisión por deudores incobrables de \$350.000.

(a.1) El cliente X1 entró en cesación de pago durante el año 2019 y a pesar de que se han iniciado gestiones de cobro de la deuda de \$80.000, estas han sido infructuosas. El 15/01/2020 el cliente se declaró en quiebra.

(a.2) El cliente X2 posee una deuda en cuenta corriente con la sociedad de \$100.000 y durante el año 2019 se le iniciaron acciones legales tendientes al cobro de dicha deuda.

(a.3) El cliente X3 se encuentra en proceso de concurso preventivo por una deuda que posee con la sociedad de \$120.000 y con fecha 20/10/2019 se ha verificado dicho crédito en el marco del concurso preventivo pertinente.

(a.4) Un empleado en relación de dependencia de la firma ha sustraído la suma de \$50.000, cuyo monto no se encontraba asegurado. La sociedad ha tomado medidas en el asunto, procediendo a efectuar la denuncia correspondiente y a despedir al empleado y practicar liquidación final con justa causa.

(b) Bienes de cambio:

(b.1) La valuación impositiva de la hacienda Bovina al inicio del ejercicio asciende a \$373.721,09.

(b.2) La valuación impositiva de la hacienda de Invernada al inicio del ejercicio asciende a \$2.150.000.

(b.3) La valuación impositiva de los 2.000 qq de soja al inicio asciende a \$500.000.

(b.4.) Las sementeras se encuentran valuadas correctamente, en los términos del art. 56, LIG (t.o. 2019).

(c) Otros créditos: Los saldos al 31/12/2018 de las retenciones del Impuesto a las Ga-

nancias de terceros y del Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios se computaron contra el impuesto determinado del impuesto a las ganancias del período fiscal 2018.

(d) Corresponde a 2.000 acciones valuadas \$150 cada una.

(e) Gastos de organización: la empresa optó por deducir en el balance fiscal del período que se liquida la totalidad de los gastos de organización activados por un monto de \$180.000.

(f) La provisión de indemnizaciones a pagar incluye los siguientes conceptos:

(f.1.) Provisión de indemnizaciones rubro antigüedad del ejercicio efectivamente abonadas por un monto de \$100.000.

(f.2.) Provisión de gratificaciones al personal no abonadas al vencimiento de la declaración jurada del período fiscal que se liquida por un monto de \$300.000.

(g) La provisión de Impuesto a las Ganancias coincide con el impuesto determinado del PF 2018.

(h) La asamblea de accionistas el 29/04/2019 asignó en forma global honorarios al directorio por un monto de \$600.000 y honorarios de síndico por un monto de \$80.000; El 06/05/2019 en reunión de directorio se decidió aprobar en forma individual los honorarios que habían sido aprobados previamente en forma global, de acuerdo con el siguiente detalle: i) Director A: \$300.000; ii) Director B: \$300.000. Estos son deducibles en su totalidad, en los términos del art. 87, inc. j), LIG.

V.4. Detalle de operaciones realizadas durante el período fiscal 2019

(i) El 15/01/2019 se enajenó una maquinaria agrícola que se encontraba afectada a la actividad en \$600.000 que había sido adquirida el 01/04/2015 en \$700.000 y su vida útil es de 10 años.

(j) El 19/03/2019 los accionistas aportaron \$1.000.000 para destinar a capital de trabajo.

(k) El 12/05/2019 se adquirió un tractor en \$800.000, cuya vida útil es de 5 años.

(l) El 30/06/2019 se abonaron \$1.500.000 en concepto de dividendos provenientes de utilidades líquidas y realizadas provenientes de ejercicios iniciados con anterioridad al 01/01/2018; No corresponde el ingreso del impuesto de igualación.

(m) El 20/08/2019 se adquirieron 5 toros en \$75.600 para la actividad de cría de hacienda bovina destinados al establecimiento "El Rodeo", cuya vida útil es de 5 años.

(n) El 15/09/2019 se adquirió una camioneta en \$900.000 que se vendió el 25/12/2019 en \$850.000, cuya vida útil es de 5 años.

Índice de Precios al Consumidor, nivel general (IPC)

V.5. Detalle de coeficientes

Período	Índice	Coficiente
Diciembre/2018	184,2552	1,5383
Enero/2019	189,6101	1,4949
Febrero/2019	196,7501	1,4406
Marzo/2019	205,9571	1,3762
Abril/2019	213,0517	1,3304
Mayo/2019	219,5691	1,2909
Junio/2019	225,5370	1,2568
Julio/2019	230,4940	1,2297
Agosto/2019	239,6077	1,1830
Septiembre/2019	253,7102	1,1172
Octubre/2019	262,0661	1,0816
Noviembre/2019	273,2158	1,0374
Diciembre/2019	283,4442	1,0000

VI. Datos relativos al ejercicio cerrado el 31/12/2019

VI.1. El resultado contable ajustado por inflación que surge del balance cerrado el 31/12/2019 ha sido de \$2.723.000 (Ganancia).

VI.2. El ajuste por inflación contable del ejercicio 2019 asciende a \$1.522.800 (Pérdida).

VI.3. La provisión del impuesto a las ganancias es de \$1.050.000.

VI.4. Los anticipos correspondientes al período fiscal 2019 son de \$300.000.

VI.5. Las retenciones de terceros del Impuesto a las Ganancias del PF 2019 ascendieron a \$500.000.

VI.6. Al 31/12/2019 posee un saldo de Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios de \$130.000.

VI.7. Se han provisionado contingencias por juicios laborales al 31/12/2019 por un monto de \$200.000, que según el informe de abogados de la firma no hay probabilidad alguna de que sea favorable.

Se requiere:

1. Confeccionar la planilla de movimiento de hacienda de cría, determinar la valuación de hacienda bovina de cría al 31/12/2019.
2. Determinar la valuación de hacienda de ambos establecimientos (cría e internada, respectivamente) y ajustes fiscales a practicar en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias del período fiscal 2019.
3. Valuar las existencias de cereales y sementeras al 31/12/2019, en los términos de la Ley de Impuesto a las Ganancias.
4. Determinar la utilidad impositiva de la venta de la maquinaria agrícola reemplazada, el costo del nuevo bien amortizable, la amortización de la nueva maquinaria y el exceso de amortización pertinente.
5. Determinación del resultado impositivo del impuesto a las ganancias del período fiscal 2019.

VII. Solución propuesta

VII.1. Actividad de cría de hacienda bovina

VII.1.a. Planilla de movimiento de hacienda de cría

Concepto	Toros	Vacas	Vaq. 2/3	Vaq. 1/2	Novill. 1/2	Ternereras	Ternereros	Total
Ex. Inicial	15	190	55	70	100	50	55	535
Compras	5	-	-	30		20		55
Nacimientos	-	-	-	-	-	82	88	170
Ventas	-	-22	-25	-24	-95	-	-10	-176
Muertes	-	-2	-2	-1	-2	-2	-3	-12
Subtotal	20	166	28	75	3	150	130	572
Transf. 1		55	-55					-
Transf. 2			70	-70				-
Transf. 3				25		-25		-
Transf. 4					30		-30	-
Ex. Final	20	221	43	30	33	125	100	572

VII.2. Valuación de hacienda bovina

Categoría	Cabezas	Criterio de Valuación	Valor x Cabeza	Valor Total
Toros	20	Bienes de uso	-	-
Vacas	221	Vientres	275,00	60.775,00
Vaq. 2/3	43	Vientres	259,72	11.168,06
Vaq. 1/2	30	Vientres	213,89	6.416,67
Novillos 1/2	33	C.E.R.A.	16.526,40	545.371,20
Terneros	100	C.E.R.A.	11.017,60	1.101.760,00
Terneritas	62	Vientres	152,78	9.472,22
Terneritas	63	C.E.R.A.	11.017,60	694.108,80
Totales	572	-	-	2.429.071,94

^(*) CERA: Costo Estimativo por Revaluación Anual ³.

[1] Toros: los reproductores machos adquiridos tienen el tratamiento de activos fijos ⁴. Se amortizan y su vida útil es de 5 (cinco) años. Ver cuadro de amortización de reproductores. Contablemente se sigue el mismo criterio ⁵.

[2] Vacas: tienen el tratamiento de vientres y se valúan al valor que tengan al inicio del ejercicio, en función de la categoría a la que el vientre pertenece a su finalización ⁶.

[3] Vaquillonas 2/3: tienen el tratamiento de vientres. *Idem* punto 2);

[4] Vaquillonas 1/2: tienen el tratamiento de vientres. *Idem* punto 2);

[5] Novillos 1/2 (Todos son 1-2 años): se aplica el tratamiento del Costo Estimativo por Revaluación Anual (CERA), en función del siguiente procedimiento ⁷:

Paso 1º) Se obtiene el precio promedio ponderado (PPP) de la categoría más vendida en los últimos 3 (tres) meses, en la medida que se representativa, en los términos del art. 142 del DRLIG. Para ello, la cantidad de ventas de los últimos tres meses de la categoría más vendida deben ser superiores al 10% de la cantidad total de ventas de la categoría más vendida del ejercicio fiscal. En el ejemplo la categoría más vendida del último trimestre fue novillos

³ Los establecimientos de cría, para valuar su hacienda deben utilizar el sistema conocido como costo estimativo por revaluación anual [art. 56 inc. d) punto 1 de la ley del gravamen]. Para determinar el costo estimativo por revaluación anual, en el caso de hacienda bovina, ovina y porcina —excepto vientres— se aplica el inc. a) del art. 140 del DR, tal como se explica en el ejemplo práctico. En este caso, como el establecimiento se encuentra ubicado en la zona central ganadera, definida como tal en las resoluciones J-478/62 y J-315/68 de la ex-Junta Nacional de Carnes, este régimen es obligatorio. Cuando la totalidad del ciclo productivo se desarrollare en establecimientos ubicados fuera de dicha zona central ganadera, los productores podrán emplear el sistema de avalúo aplicado para los vientres para la totalidad de la hacienda de propia producción [art. 57 inc. d) de la ley del gravamen].

⁴ Según el art. 137 de DR de la ley de ganancias, la hacienda reproductora macho de un establecimiento de cría que se destine a funciones de reproducción se amortiza impositivamente.

⁵ En el caso que los reproductores sean de propia producción, el art. 137 inc. b) del DR dispone que se aplicará “un precio que representará el costo probable del semoviente”. Esta definición no es muy precisa y ha sido motivo de distintas opiniones doctrinarias.

⁶ Art. 57 inc. c) de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

⁷ Art. 140, inc. a) puntos I y II del DR de la LIG.

de 1 a 2 años (50 cabezas) y las ventas de todo el año de esa misma categoría fue de 95, por lo que se cumple con el "test" o prueba de representatividad.

La categoría más vendida del último trimestre ha sido novillos de uno a dos años, ya que en dicho lapso solo hubo adicionalmente una venta de 20 vacas.

Meses	Cabezas	Monto de Ventas
oct. 2019	15	331.200,00
nov. 2019	20	560.000,00
dic. 2019	15	486.000,00
	50	1.377.200,00
Cantidad total de ventas de la categoría de Novillos 1/2		95,00
Porcentaje representativo > 10% (*)		52,63%

(*) El art. 142, inciso a) del DR considera como ventas de animales representativas a aquellas que en los últimos 3 meses del ejercicio superen el 10 % del total de la venta de la categoría que deba ser considerada como base al cierre del ejercicio Si bien la norma no lo dice expresamente, la doctrina entiende que este cálculo debe hacerse considerando la cantidad de animales enajenados y no el importe de las ventas efectuadas (lo que distorsionaría tal cálculo por efecto de la inflación).

Paso 2º) El valor de la categoría base surge de multiplicar el PPP obtenido en el 1º paso por el 60% (sesenta por ciento).

$$* \text{PPP} = \$1.377.200 / 50 \text{ Novillos } 1/2 = \$27.544.-$$

Paso 3º) El valor base obtenido en el punto precedente se utilizará para valuar al resto de la hacienda que se valúe mediante el método de CERA, en función de la tabla de relaciones ⁸ aplicando regla de tres simple a partir de los índices de relación que surgen de dicha tabla;

$$* \text{Valor base} = \$27.544,00 \times 60\% = \$16.526,40$$

Categoría	Índice de relación	Cálculo	Monto
Novillos ½	75	16.526,40	16.526,40
Terneras	50	11.017,60	11.017,60
Terneros	50	11.017,60	11.017,60

VII.3. Valuación de reproductores

Categ.	Cab.	Mes/Año	VU Total	VU Transc.	VU Residual	Valor Origen	Am. Acum.	Am. Ejerc.	Valor Residual
Toros	15	10/2018	5	2	3	225.000	45.000	45.000	135.000
Toros	5	08/2019	5	1	4	143.100	0	28.620	114.480
Total valuación de reproductores						368.100	45.000	73.620	249.480

⁸ Según el art. 140, inc. a), punto II), el valor de las restantes categorías se establecerá aplicando al valor base determinado, los índices de relación contenidos en las tablas anexas a la ley 23.079 (Revalúo Ganadero).

VII.4. Valuación impositiva de vientres

Categoría	Cabezas	Valor x Cab.	Total Valuac.
Vacas	221	275,00	69.775,00
Vaq. 2/3	43	259,72	11.168,06
Vaq. 1/2	30	213,89	6.416,67
Ternereras	62	152,78	9.472,22
Total valuación de vientres			87.831,94

VII.5. Valuación impositiva de resto de hacienda ⁹

Categoría	Cabezas	Valor x Cab.	Total Valuac.
Novillos ½	33	16.526,40	545.371,20
Terberos	100	11.017,60	1.101.760,00
Ternereras (venta)	63	11.017,60	694.108,80
Total valuación resto de hacienda			2.341.240,00

VII.6. Total de valuación impositiva de existencias de hacienda bovina al 31/12/2019

Categoría	Monto
Toros (*)	0,00
Vientres	87.831,94
Resto de hacienda	2.341.240,00
Total valuación impositiva al 31/12/2019	2.429.071,94

(*) Los toros no están destinados a la venta. Son tratados impositivamente como reproductores (activos fijos).

VII.7. Determinación del ajuste impositivo

Concepto	al 31/12/2018	al 31/12/2019
Val. Contable	7.222.500,00	10.710.000,00
Val. Impositiva	-1.555.752,33	-2.429.071,94
Diferencia	5.666.747,67	8.280.928,06
Ajuste Bce. Impositivo	Columna II	Columna I
Ajuste por Columna I		-2.614.180,39
Ajuste por Columna II		5.666.747,67
Ajuste por Columna I		8.280.928,06

⁹ Obsérvese que en este establecimiento no hubo compras de terneros y/o de novillos. En ese caso nos encontraríamos ante un establecimiento "mixto", dado que los terneros y novillos comprados son siempre de "invernada". Sobre el particular se aplica el art. 139 del DR, que expresa que "los criadores que se dediquen a la vez al invierno (compraventa) del ganado valuarán la hacienda de propia producción mediante el método fijado para los ganaderos criadores y la comprada para su engorde y venta por el establecido para los invernadores". En el caso de hacienda de invernada, la forma de valuar la misma según el art. 56, inc. d) punto 2, las existencias deben valuarse "al precio de plaza para el contribuyente a la fecha de cierre del ejercicio en el mercado donde acostumbre a operar, menos los gastos de venta, determinado para cada categoría de hacienda".

Hacienda de invernada (establecimiento "Los Ceibos")

Categoría	Cabezas	Kilos	Cotiz./Kilo	Gastos V.	VNR/Kilo	VNR/Cab.	Total
Novillos +2	98	375	73,9	12%	65,0	24.387,00	2.389.926,00
Novillos 1/2	155	280	92,9	12%	81,8	22.890,56	3.548.036,80
Terneros	90	160	85,0	12%	74,8	11.968,00	1.077.120,00
Totales	343	-	-	-	-	-	7.015.082,80

Actividad de cultivo de cereales

Valuación de existencias de soja al 31/12/2019

Concepto	Monto
Existencia inicial (qq)	2.500,00
(mas) Cosecha (qq)	9.000,00 (*)
(menos) Ventas (qq)	-4.500,00
Existencia final (qq)	7.000,00
Precio de plaza (**)	\$1.384,60
Valuación Imp. – EF	\$9.692.200
(menos) Val. Cont. EF	-\$9.700.000
Ajuste (Col. I) Bce. Imp.	-\$7.800

(*) El rinde de la soja en la campaña 2018/2019 se estimó en 45 qq por ha.(que es excelente.) Si el rinde hubiese sido muy bajo, el Fisco podría objetarlo y el contribuyente deberá probar los motivos por los cuales estuvo por debajo o muy por debajo de los "rindes promedio". Ver al respecto los fallos Buenas Siembras SRL, CNCAF Sala III. 11/10/2011 y Zucco, Daniel Horacio, TFN, Sala D 09/08/2016.

(**) Precio de plaza (menos) gastos de comercialización

$$= \$15.050 / 10 \text{ qq} = \$1.505/\text{qq} \times 1 - 8\% = \$1.384,60$$

Determinación del ajuste impositivo de valuación de soja

Concepto	Existencia al inicio	Existencia al cierre
Valuación contable	2.100.000,00	9.700.000,00
Valuación impositiva	-2.080.000,00	-9.692.200,00
Diferencia	20.000,00	7.800,00
Ajuste al balance imp.	Columna II	Columna I
Total Ajuste (Col. I)		12.200,00

Valuación de sementeras al 31/12/2019 ¹⁰

Fecha	Inversión realizada	Valor de origen	Coefficiente ^(*)	Valuación impositiva
08/09/2019	Compra de semillas	600.000,00	1,0000	600.000,00
25/09/2019	Reparación sembrad.	420.000,00	1,0000	420.000,00
12/10/2019	Combustible para máq.	255.000,00	1,0000	255.000,00
24/11/2019	Herb., fertiliz. y fungicidas	300.000,00	1,0000	300.000,00
15/12/2019	Servicios de laboreo	1.050.000,00	1,0000	1.050.000,00
Total de valuación de sementeras al 31/12/2019				2.625.000,00

La empresa considera estos conceptos e importes como pérdida del ejercicio.

^(*) Se aplica el coeficiente igual a uno, dado que su actualización no se ha aplicado desde la vigencia del art. 39 de la ley 24.073, y con la vigencia de la ley 27.430 tampoco resulta aplicable, ya que el art. 93, LIG (t.o. 2019) no contempla la actualización de ningún bien de cambio.

Opción de venta y reemplazo

Concepto	Monto	Fecha
Bien reemplazado	700.000,00	10/04/2017
Venta bien reemplazado	600.000,00	15/01/2019
Bien de reemplazo	800.000,00	12/05/2019

Concepto	Monto
4.1. Determinación del costo computable por venta de maquinaria reemplazada:	
Amortización Acumulada = \$ 700.000 x 2 (*) x 0,10 x 1,0000 =	140.000,00
Costo Computable = V.O. bien reemplazado - Am. Acumulada = \$ 700.000 - \$ 140.000 =	560.000,00
(*) La maquinaria reemplazada se amortizó en los períodos fiscales 2017 y 2018; No se computa el ejercicio 2019, dado que el criterio de amortización impositiva aplicable es año de alta completo y no de baja [Art. 88, LIG (t.o. 2019)].	
4.2. Cálculo de la utilidad impositiva de la venta:	
Precio de venta	600.000,00
(menos) Costo Computable	-560.000,00
Utilidad afectada (Ajuste por columna I)	40.000,00

¹⁰ Según el art. 141 del DR, se entiende por inversión en sementeras todos los gastos relativos a semillas, mano de obra directa y gastos directos que conforman los trabajos culturales de los productos que a la fecha de cierre del ejercicio no se encuentren cosechados o recolectados. Estas inversiones se considerarán realizadas en la fecha de su efectiva utilización en la sementera. Las sementeras se consideran bienes de cambio, según el art. 56 inc. f) de la ley del gravamen. En el viejo dictamen DATJ 58/81 el Fisco sostuvo que el valor invertido en las sementeras no puede imputarse como gasto hasta que estas no sean destruidas o desaparecan (hecho fortuito o cosecha).

Concepto	Monto
4.3. Cálculo del nuevo costo del bien de reemplazo	
Precio de adquisición	800.000,00
(menos) Utilidad afectada por venta de bien reemplazado	-40.000,00
Nuevo costo del bien de reemplazo	760.000,00

Cálculo de amortizaciones impositivas

Rubro	Fecha Alta	VO.	Coefficiente	VO. Actualizado	Amortización	VR Impositivo
Inmueble Rural	01/2015	3.000.000,00	1,0000	3.000.000,00	0,00	3.000.000,00
Mejoras	01/2015	500.000,00	1,0000	500.000,00	10.000,00	490.000,00
Toros	09/2016	120.000,00	1,0000	120.000,00	24.000,00	96.000,00
Toros	02/2017	75.400,00	1,0000	75.400,00	15.080,00	60.320,00
Toros	08/2019	75.600,00	1,1830	89.431,11	17.886,22	71.544,88
Tractor	05/2019	760.000,00	1,2909	981.092,48	196.218,50	784.873,98
Totales	-	4.531.000,00	-	4.765.923,58	263.184,72	4.502.738,87

Anexo - Bienes de uso al 31/12/2019 (contable)

Rubro	VO.	Altas	Bajas	Valor Act.	Am. Ac.	Am. Ejerc.	Valor Residual
Inmueble rural	3.000.000	0	0	3.000.000	0	0	3.000.000
Mejoras	500.000	0	0	500.000	40.000	10.000	450.000
Toros	195.400	75.600	0	271.000	102.160	45.380	123.460
Tractor	0	800.000	0	800.000	0	53.333,33	746.666,67
Maquinarias	700.000	0	700.000	0	0	0	0
Total Bs. Uso	4.395.400	875.600	700.000	4.571.000	142.160	108.713,33	4.320.126,67

Anexo - Activos fijos (toros) al 31/12/2019

Categoría	Mes	VU Total	VU Transc.	VU Residual
Toros - 10 Cab.	9/2016	5	4	1
Toros - 5 Cab.	2/2017	5	3	2
Toros - 5 Cab.	8/2019	5	1	4

Categoría	Mes	VU Total	VU Transc.	VU Residual
Categoría	Valor Origen	Am. Acum.	Am. Ejerc.	VR
Toros - 10 Cab.	120.000,00	72.000,00	24.000,00	24.000,00
Toros - 5 Cab.	75.400,00	30.160,00	15.080,00	30.160,00
Toros - 5 Cab.	75.600,00	0,00	6.300,00	69.300,00
Total valuación de reproductores	271.000,00	102.160,00	45.380,00	123.460,00

Determinación del resultado impositivo

Sociedad Anónima Agropecuaria del Sur

Impuesto a las Ganancias - Período Fiscal 2019

Ref.	Concepto	Columna I	Columna II
	Resultado Ejercicio		
IG/ 01	Resultado Ejercicio 2019 (Ajustado)	0,00	2.723.000,00
	Ajuste por Inflación Contable	0,00	1.522.800,00
	Resultado Ejercicio 2019 (Histórico)	0,00	4.245.800,00
IG/ 02	Provisión IG		
	Anulación cargo contable Provisión Ganancias		1.050.000,00
IG/ 03	Bienes de Cambio - Hacienda Bovina		
	Existencia Inicial - Costo Computable		5.666.747,67
	Existencia Final - Costo Computable	8.280.928,06	
IG/ 04	Bienes de Cambio - Oleaginosas (Soja)		
	Existencia Inicial - Costo Computable		20.000,00
	Existencia Final - Costo Computable	7.800,00	
IG/ 05	Bienes de Cambio - Sementeras		
	Existencia Inicial - Sementeras	2.000.000,00	
	Existencia final - sementeras		2.625.000,00
IG/ 06	Resultado Venta Maquinaria		
	Opción de Venta y Reemplazo	40.000,00	
IG /07	Amortización Bienes de Uso		
	Amortizaciones Bienes de Uso Contables		108.713,33
	Amortizaciones Bienes de Uso Impositivas	263.184,72	

Ref.	Concepto	Columna I	Columna II
IG /08	Gastos de Organización Ajuste Amortización Gastos de Organización		36.000,00
IG /09	Provisión por Juicios Laborales Anulación provisión por juicios laborales		200.000,00
IG /10	Ajuste por Inflación Impositivo Ajuste por Inflación Impositivo	1.136.555,10	
	Subtotales del Ejercicio	11.728.467,87	13.952.261,00
	Ganancias del Ejercicio		2.223.793,13
	Quebrantos Acumulados Quebranto PF 2018 Quebranto Computable Quebranto Trasladable	0,00	
	Ganancia Neta Sujeta a Impuesto (quebranto)	0,00	2.223.793,13
	Determinación del Impuesto Impuesto a favor de AFIP	0,00	667.137,94
IG /11	Anticipos	300.000,00	
IG /12	Retenciones de Ganancias	500.000,00	
IG /13	Saldo a Favor Ganancias del período anterior	0,00	
IG /14	Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios	130.000,00	
	Subtotales		-930.000,00
	Saldo a Ingresar a Favor de AFIP		0,00
	Saldo a Ingresar a Favor del Contribuyente	262.862,06	

VIII. Bibliografía consultada

BALÁN, Osvaldo - CHIARADÍA, Claudia A. - SÁENZ VALIENTE, Santiago A. - OLEGO, Perla R. - LABROCA, José D., "La actividad agropecuaria. Aspectos impositivos, comerciales y laborales", Ed. La Ley, Buenos Aires, 2011, 2ª ed.

BALÁN, Osvaldo, "Algunas consideraciones sobre los establecimientos de cría", IMP 2016-2, 72.

CAMPASTRO, Miriam C., "Valuación de hacienda en establecimientos de cría", Consultor Agropecuario, Ed. Errepar.

CELDEIRO, Ernesto C., "Impuesto a las ganancias. Explicado y comentado", Ed. Errepar, Buenos Aires, 2015, 8ª ed.

CHIRADÍA, Claudia A. - OTROS, "Tratado agropecuario", Ed. Errepar, Buenos Aires, 2013, 2ª ed.

**TRATAMIENTO
DE LAS DISPOSICIONES
DE FONDOS O DE BIENES EN
FAVOR DE TERCEROS
QUE NO SEAN EN INTERÉS
DE LA EMPRESA**

Por Hermosinda Egüez

I. Las normas involucradas y condiciones de procedencia

La Ley del Impuesto a las Ganancias (en adelante LIG) en su art. 76, con reglamentación en el art. 169, DR, contiene una presunción de ganancia gravada, que no admite prueba en contrario y que podemos simplificar en el siguiente cuadro:

Sociedades de capital – art. 53 inc. a) LIG	Disponen de fondos o bienes	Se presume ganancia gravada sin admitir prueba en contrario	Fondos	La ganancia presunta gravada es un interés anual que fija el DR art. 169 3° párrafo
	En favor de terceros		Bienes	Inmuebles: La ganancia presunta gravada equivale al 8% anual de su valor corriente en plaza
	Que no sea en interés de la empresa			Otros Bienes: La ganancia presunta gravada equivale al 20% anual de su valor corriente en plaza

Tiene una importante vinculación con los denominados “dividendos fictos” tratados en el art. 50, LIG que abordaremos en la ejercitación práctica.

II. El fundamento

Desde que, en la década del 80 del siglo pasado, se incorporó esta figura en la Ley de Impuesto a las Ganancias, se procura evitar que en las sociedades de capital se lleven adelante acciones elusivas dando un tratamiento impropio al manejo de los fondos en tales sociedades.

La norma impositiva no puede impedir que determinadas acciones se realicen en tanto no sean ilegales, pero puede establecerles consecuencias lo que se ha materializado en el instituto bajo análisis.

Así, el retiro de fondos, en las condiciones graficadas en el punto I, tendrá el tratamiento equivalente a los préstamos que para la ley generan un interés gravado.

Ceder el uso de un inmueble, p. ej., supone la obtención de un alquiler; de allí que, si eso sucede gratuitamente, bajo las condiciones graficadas en el punto I, la sociedad de capital debe incorporar en su declaración jurada del impuesto a las ganancias una renta presunta como si fuera aquel alquiler. Otro tanto sucede cuando se trata de otros bienes distintos a los inmuebles, como podrían ser, en los casos más comunes, los automotores.

III. Ejercitación

III.1. Caso 1

Se trata de una sociedad anónima con inicio de actividad el 01/01/2019 y cierre del ejercicio fiscal el 31/12/2019.

Durante el ejercicio se han retirado fondos (importes simbólicos), los que a la fecha de cierre no han sido devueltos, con las consecuencias que a continuación desarrollamos:

Tercero receptor del dinero	Fecha	Importe	Tasa interés mensual (supuesta)	Cálculo	Renta presunta gravada
1- Accionista A	1/2/2019	1.000	3,9149	$1.000 \times 3,9149\% \times 12 / 365 \times 334$	430
2- Director B	28/2/2019	3.000	3,9149	$3.000 \times 3,9149\% \times 12 / 365 \times 308$	1.189
3- Esposa de A	15/5/2019	500	5,1020	$500 \times 5,1020\% \times 12 / 365 \times 230$	193
4- Madre de B	20/9/2019	700	5,8858	$700 \times 5,8858\% \times 12 / 365 \times 102$	138
5- Empleado	10/10/2019	5.000			0
6- Ex Empleado	20/12/2019	1.000	4,2272	$1.000 \times 4,2272\% \times 12 / 365 \times 11$	15
Total del ajuste positivo a incorporar en la DJ IG de la sociedad					1.966

En todos los casos, excepto el empleado, se genera la renta presunta (interés) prevista en la norma bajo análisis ya que se dan los extremos de la ley y el DR; son “préstamos” que no se vinculan con el giro de la sociedad ni generan ganancias gravadas art. 169, 1º párrafo del DR) y no se han devuelto, ni siquiera parcialmente, en el ejercicio 2019.

Si no se devolvieran en el ejercicio siguiente el importe de los fondos dispuestos (“préstamos”) generarán el respectivo interés por todo el año 2020, sin capitalizar los intereses. Ello así porque la norma contempla la capitalización de intereses, como sí lo hacía su predecesora en el anterior art. 73, LIG. Esto es, el “capital de origen” sigue devengando la renta gravada en tanto los fondos no se devuelvan.

Si se produjera la devolución de los fondos, se interrumpen los intereses presuntos gravados. Ejemplificaremos más adelante. Art. 76, 2º párrafo de la ley.

Si se realizaran devoluciones parciales, se descontarán del “capital dispuesto” y el saldo continuará generando los intereses. Ejemplificaremos más adelante.

Las tasas son supuestas ¹ dado que el art. 169, 3º párrafo del DR indica que la tasa a utilizar debe tener en cuenta la operación y el sujeto receptor:

“En el caso de disposición de fondos, la presunción del inc. a) del primer párrafo del art. 76 de la ley se determinará con base en el costo financiero total o tasa de interés compensatorio efectiva anual, calculada conforme las disposiciones del Banco Central de la República Argentina, que publique el Banco de la Nación Argentina para operaciones de préstamo en moneda nacional y extranjera, aplicable de acuerdo con las características de la operación y del sujeto receptor de los fondos”.

Si los retiros se hubieran realizado en moneda extranjera la tasa seleccionada también debe ser la que corresponde a préstamos en tal moneda.

En cuanto al préstamo realizado al empleado en relación de dependencia, consideramos que se realiza en interés de la empresa y, por lo tanto, al no configurarse los extremos de

¹ Las tasas utilizadas fueron tomadas de <http://data.triviasp.com.ar/files/parte2/COE147.HTM>.

la ley, la presunción no es posible. Sustentamos esta conclusión en fallo del TFNac., sala C del 11/10/2011 en la causa "Italnorte SA s/ apelación". El fundamento, que hacemos propio, reza "... dicha actitud responde a actos que persiguen el interés de la empresa, atento a que propende a generar una mejor actitud de cumplimiento por parte de sus empleados".

III.2. Caso 2

Se trata de una SRL transitando el ejercicio iniciado el 01/04/2020 y cierre del ejercicio fiscal el 31/03/2021. A los fines de la ejemplificación, suponemos que el ejercicio fiscal se encuentra concluido. La sociedad ha distribuido los resultados acumulados al 31/03/2019 y el ejercicio cerrado el 31/03/2020 arrojó quebranto.

Durante el ejercicio se han retirado fondos (importes simbólicos) y utilizado, bienes. A la fecha de cierre los fondos se han devuelto según se indica en cada caso, más los bienes no se dejaron de utilizar. En el cuadro siguiente desarrollamos las consecuencias:

Tercero receptor del dinero	Fechas: Retiro y devolución	Bien dispuesto importe	Tasa interés mensual (supuesta) o % aplicable	Cálculo	Renta presunta gravada
1- Socio A	10/4/2020	1.000	1,8407	1.000x1,8407%x12/365x112	68
	31/7/2020				
La renta presunta se calcula entre la fecha de retiro y la devolución.					
2- Socio Gerente B	10/4/2020	1.000	1,8407	1.000x1,8407%x12/365x112	0
	La reunión de socios asignó, al aprobar los EECC al 31/3/2021, honorarios como Socio Gerente de \$ 2.000. No existe renta presunta dado que tales honorarios superan el monto retirado. Art. 169 - 2° párrafo - DR				
3- Madre de A	1/4/2020	1.500.000	8	1.500.000x8%/12x8=	0
	\$ 80.000				
	La SRL le alquila un inmueble de la sociedad. Se indica valor de plaza del inmueble. Valor del alquiler pactado \$ 5.000 por mes = \$ 60.000				
4- Hijo de B	20/9/2020	400.000	20	400.000x20%/12	6.667
	Usó por un mes un vehículo de la sociedad.				
5- Hijo de un empleado	1/12/2020	5.000			0
	Alquiler de un utilitario a precio de mercado.				
Total del ajuste positivo a incorporar en la DJ IG de la sociedad					66.734

Dado que la sociedad no posee resultados susceptibles de ser distribuidos, se descarta la posibilidad de aplicar el instituto de dividendos fictos del art. 50, LIG (que ejemplificaremos en el caso siguiente). El análisis debe centrarse totalmente en la figura del art. 76, LIG.

En el caso del alquiler de un inmueble de la sociedad a la madre de uno de los socios, se puede probar que el valor resultante de la presunción es muy superior al valor pactado. No opera la presunción en tanto se cumpla con el art. 169, 8° párrafo del DR que requiere que

“... pudiera demostrarse que las operaciones de disposición fueron realizadas en condiciones de mercado como entre partes independientes. A tales efectos, la empresa deberá presentar, en los términos y con los requisitos que disponga la Administración Federal de Ingresos Públicos, un *informe suscripto por contador público independiente en el que se detallen, dependiendo de la operación de que se trate, las razones que fundamenten el cumplimiento de tales condiciones*”. El destacado nos pertenece.

III.3. Caso 3

Se trata de una SRL en su ejercicio 01/02/2019 al 31/01/2020.

Durante el ejercicio se han retirado y utilizado fondos (importes simbólicos); se indica lo que ha sucedido con cada uno de ellos. En el cuadro siguiente desarrollamos las consecuencias:

Tercero receptor del dinero	Fechas: Retiro y devolución	Importe dispuesto	Tasa interés mensual (supuesta)	Cálculo	Renta presunta gravada
1- Socio A	1/6/2019	1.000	5,1421	$1.000 \times 5,1421\% \times 12 / 365 \times 183$	309
	30/11/2019				
La SRL le pagó gastos particulares, la renta presunta se calcula entre la fecha de pago del gasto y la devolución del dinero del socio a la sociedad.					
2- Socio Gerente B	18/12/2019	7.000	4,2272	$(7.000 - 4.000) \times 4,2272\% \times 12 / 365 \times 44$	183
	La reunión de socios asignó, al aprobar los EECC al 31/1/2020, honorarios como Socio Gerente el máximo permitido por la ley de impuesto a las ganancias de \$ 4.000. Existe renta presunta por el exceso sobre el monto asignado. 169 2° DR.				
3- Donaciones	2/1/2020	5.000	3,7247	$5.000 \times 3,7247\% \times 12 / 365 \times 29 = \$ 450$	0
	Se trata de una donación realizada por la sociedad a un sujeto que no cumple con los requisitos exigidos por la ley del impuesto a las ganancias para ser considerado un concepto deducible. Se trata entonces de una liberalidad. Art. 169 - 11° párrafo del DR.				
Total del ajuste positivo a incorporar en la DJ IG de la sociedad					493

Nos preguntamos si dentro de las liberalidades (respecto de las cuales no aplica el art. 76, LIG) pueden incluirse conceptos tales como los pagos de autónomos que los socios gerentes deben realizar por esta actividad y que la sociedad toma a su cargo, lo que consta en actas respectivas. Nos inclinamos hacia la posición que son conceptos que podrían tratarse como liberalidades.

III.4. Caso 4

Se trata de un fideicomiso de administración en el que el único fiduciante (padre) no es el beneficiario (hijo, mayor de edad). Podemos resumir la situación como sigue: El fiduciario tiene como mandato administrar los edificios en alquiler que se le confían en fiducia y los alquileres (netos de gastos) se deben entregar al beneficiario.

Este tipo de fideicomiso, en la ley del impuesto a las ganancias, recibe el tratamiento de una sociedad de capital.

A los fines de la presente ejercitación los datos necesarios son los siguientes:

Ejercicio bajo análisis: el comprendido entre 01/01/2019 y 31/12/2019.

Fin del contrato el 31/03/2020 por lo que presenta un ejercicio irregular de 3 meses.

El primer ejercicio fue el que finalizó el 31/12/2018 y a su respecto se distribuyeron los resultados obtenidos.

En 2019 se observan las siguientes operaciones de interés para la aplicación del art. 76, LIG.

En determinados meses el fiduciario le entrega al fiduciante en carácter de préstamo, con el consentimiento de su hijo beneficiario, un importe que se detalla a continuación, sin intereses y sin devolución.

Tercero receptor del dinero	Fechas de retiro	Importe	Tasa interés mensual (supuesta)	Cálculo	Renta presunta gravada
1- Fiduciante	1/2/2019	10.000	3,9149	$10.000 \times 3,9149\% \times 12/365 \times 334$	4.299
					-
	1/6/2019	10.000	5,1421	$10.000 \times 5,1421\% \times 12/365 \times 213$	3.601
					-
	1/12/2019	10.000	4,2272	$10.000 \times 4,2272\% \times 12/365 \times 30$	417
					-
Total del ajuste positivo a incorporar en la DJ IG del fideicomiso 2019					8.317

Tercero receptor del dinero	Fechas a considerar	Importe	Tasa interés mensual (supuesta)	Cálculo hasta el 31/3/2020	Renta presunta gravada
1- Fiduciante	31/12/2019	10.000	4,2272	$10.000 \times 4,2272\% \times 12/365 \times 91$	1.265
					-
	31/12/2019	10.000	4,2272	$10.000 \times 4,2272\% \times 12/365 \times 91$	1.265
					-
	31/12/2019	10.000	4,2272	$10.000 \times 4,2272\% \times 12/365 \times 91$	1.265
					-
Total del ajuste positivo a incorporar en la DJ IG del fideicomiso 2020					3.794

III.5. Caso 5

Sociedad anónima por su ejercicio cerrado el 31/12/2020.

Nota previa:

Al 31/12/2018 presentaba un resultado acumulado positivo que se distribuyó en dividendos en enero de 2019. Por ser resultados obtenidos antes de la reforma de la ley 27.430 se tratan con la normativa anterior a la vigente y por lo tanto tales dividendos son "no computables".

Al 31/12/2019 arrojó un resultado positivo de \$1.000.000 el que no ha sido distribuido.

En asamblea del 07/03/2020 se le asigna al presidente del directorio un honorario de \$50.000 en un todo de acuerdo con la Ley de Ganancias y de Sociedades Comerciales, por su labor realizada durante 2019.

Al 31/12/2020, que es el ejercicio bajo análisis, obtuvo un quebranto de \$5.000.

Para simplificar, nos referiremos solo al accionista A (persona humana residente en Argentina, responsable inscripto, que posee el 90% de las acciones), que es el presidente del Directorio y además el gerente general, por esto último cobra sueldos en relación de dependencia.

Accionista A - Presidente del Directorio - Ejercicio 2020					
Concepto	Fecha a considerar	Importe	Tratamiento	Cálculo	Renta gravada
Retiro de dinero el	1/2/2020	1.100.000			-
Ídem por su hija el	29/2/2020	100.000			-
Total		1.200.000			
Honorarios director asignados el	7/3/2020	50.000	Deducido en la SA ejercicio 2019		
Saldo retirado a cuenta de su utilidad al	31/12/2019	1.150.000			
Ganancia de la SA \$ 1.000.000 al	31/12/2019				
Su 90% al	31/12/2019	900.000	Dividendos Fictos art. 50	Retención realizada por la SA, pago a cuenta del accionista $900.000 \times 7\%$	63.000
Exceso al	29/2/2020	250.000	Disposición de Fondos art. 76	Tasa Interés Feb/20: $250.000 \times 3,3758\% \times 12 / 365 \times 306$ Renta gravada para la sociedad	84.904

Resumen					
En la DJ IG 2020 del accionista				Pago a cuenta por sus dividendos fictos del art 50 LIG - renta cedular del art. 97 LIG	63.000
En la DJ IG 2020 de la SA				Ajuste positivo al balance impositivo por intereses presuntos art, 76 LIG	84.904

IV. Conclusión

La reforma en el impuesto a las ganancias, introducida por la ley 27.430 para los ejercicios iniciados a partir del 1/1/2018, pone de manifiesto la clara intención del legislador de asignar consecuencias tributarias gravosas a los manejos de fondos o bienes impropios para una sociedad de capital.

Entre otros, los socios, accionistas, administradores, directores, fiduciarios, los familiares de todos ellos, las sociedades vinculadas, son "terceros" respecto de la sociedad de capital y por lo tanto no pueden disponer de los fondos o bienes como si fueran suyos; si así lo hicieran, acarrearán una consecuencia en el impuesto a las ganancias obligando a incorporar una ganancia gravada presunta en el balance impositivo de la sociedad de capital.

A la vez, la misma reforma, al gravar (en cabeza de las personas humanas, sucesiones indivisas y cualquier beneficiario del exterior) las distribuciones de utilidades, fomenta la retención de estas en la sociedad de capital.

Ambos institutos, renta presunta del art. 76 y gravabilidad de la distribución de utilidades, deben analizarse en conjunto.

DEDUCCIONES ESPECIALES DE LA TERCERA CATEGORÍA



Por Carlos Humberto Ibarguren

Thomson Reuters

I. Gastos de organización. Art. 91, inc. c), LIG

Dentro de este grupo se encuentran todos aquellos gastos que se realicen con motivo de la creación y la organización de la estructura jurídica de la empresa. Incluyen los gastos para la organización administrativa y contable del ente, como así también los gastos de constitución de una sociedad, vinculados a su inicio como así también a aquellos gastos incurridos en la reorganización de una empresa existente, entre otros.

La ley admite la deducción de dichos gastos, a opción del contribuyente, de la siguiente forma:

Opción 1: la afectación de estos al primer ejercicio en que se efectúen dichas erogaciones, o bien

Opción 2: su amortización en un plazo no mayor de 5 años, a opción del contribuyente.

Ejercicio práctico

Planteo

Determine el resultado impositivo para impuesto a las ganancias de la siguiente empresa, suponiendo cada una de las opciones que establece la ley:

Denominación de la Empresa: Cuarentena SA

Inicio de su actividad: 01/01/2015

Gastos incurridos para su constitución: \$290.000

Fecha de cierre de ejercicio: 31/12

Resultado contable antes de impuesto a las ganancias:

- Período fiscal 2015: \$300.000
- Período fiscal 2016: \$250.000
- Período fiscal 2017: \$400.000
- Período fiscal 2018: \$480.000
- Período fiscal 2019: \$320.000

Solución propuesta

Opción 1: afectamos los gastos de organización al primer ejercicio en que se efectúen dichas erogaciones:

Concepto	Ejercicio				
	2015	2016	2017	2018	2019
Resultado contable antes de IG	300.000	250.000	400.000	480.000	320.000
Aj. en (-) Gastos de organización deducibles	290.000				
Resultado impositivo - Ganancia	10.000	250.000	400.000	580.000	620.000

Opción 2: Amortización en un plazo no mayor de 5 años.

En esta opción, el contribuyente debe deducir los gastos de organización en la cantidad de ejercicios que escogió (puede ser uno, dos, tres, cuatro o cinco ejercicios).

A efectos de su cálculo, debemos dividir el total de los gastos de organización deducibles en la cantidad de años que la empresa optó amortizar:

Total gastos de organización deducibles / 5 años = \$290.000 / 5 = \$58.000

Concepto	Ejercicio				
	2015	2016	2017	2018	2019
Resultado contable antes de IG	300.000	250.000	400.000	480.000	320.000
Aj. en (-) Gastos de organización deducibles	58.000	58.000	58.000	58.000	58.000
Resultado impositivo – Ganancia / (Pérdida)	242.000	192.000	342.000	422.000	262.000

II. Gastos de representación. Art. 91, inc. h), LIG. Art. 221, DR

El decreto reglamentario los define como toda erogación realizada o reembolsada por la empresa que reconozca como finalidad su representación fuera del ámbito de sus oficinas, locales o establecimientos o en relaciones encaminadas a mantener o mejorar su posición de mercado, incluidas las originadas por viajes, agasajos y obsequios que respondan a esos fines.

A su vez agrega que no están comprendidos, los gastos dirigidos a la masa de consumidores potenciales, tales como los gastos de propaganda, ni los viáticos y gastos de movilidad.

Es decir que los gastos de representación son aquellos que se incurren con el fin de mantener o conservar relaciones, o conseguir futuras relaciones con:

- clientes,
- proveedores,
- entes gubernamentales,
- u otros sujetos vinculados a la empresa en forma directa o indirecta;

siempre y cuando todos estos gastos se originen fuera del ámbito donde se lleve a cabo la actividad económica del ente, tales como: presentes, regalos, paseos, cenas, viajes y con la condición de que se generen en ocasión de estar realizando una actividad a favor de la empresa

Es decir que, con el afán de poder aumentar la percepción positiva que se tiene de la empresa, estas ponderan en gastos de representación a los fines de obtener una mejor posición en el mercado.

Los gastos de representación deben cumplir con dos premisas para su deducción:

- 1) Una condición cualitativa: estos gastos deben estar relacionados para obtener, mantener y conservar la fuente de ganancias gravadas, con las limitaciones que marca la ley.
- 2) Un requisito cuantitativo: estos gastos no pueden superar el límite del 1,5% sobre el monto total de las remuneraciones pagadas en el ejercicio al personal en relación de dependencia, excluyendo las gratificaciones y retribuciones extraordinarias.

Esta limitación es exclusiva para las rentas de 3º categoría, ya que si el resto de las categorías (renta del suelo, renta de capital y renta del trabajo personal) tuvieran gastos de representación, serían deducibles en su totalidad, sin limitación alguna, siempre y cuando cumplan con la condición cualitativa.

Ejercicio práctico

Planteo

Determine el monto del gasto de representación que va a deducirse en la DDJJ del impuesto a las ganancias, suponiendo que este es efectuado por una:

- 1) empresa unipersonal,
- 2) sociedad de capital, incluida en el art. 73, LIG.

Para ello nos brinda la siguiente información:

- Gastos de comercialización: se incluyeron gastos de representación por \$50.000 (originado en pasajes y estadías a Córdoba para dos empleados a las oficinas de un cliente para ofrecerle formación técnica por los servicios que presta).
- Gastos de administración: incluyen sueldos totales devengados y abonados en el período fiscal que se liquida, por \$1.560.000, que incluyen \$260.000 en gratificaciones al personal por superar objetivos propuestos por la empresa y un bono de \$100.000 que se entrega anualmente a los empleados.

Solución propuesta

- 1) Empresa unipersonal

Gastos de representación: \$50.000

Estos gastos no pueden superar el límite del 1,5% sobre el monto total de las remuneraciones pagadas en el ejercicio al personal en relación de dependencia

Sueldos totales devengados y pagados:	\$1.560.000	
Incluyen: Gratificaciones extraordinarias:	\$260.000	(x)
Bono entregado anualmente:	\$100.000	

(x) Concepto que no se tiene en cuenta a los fines de determinar el límite impuesto por ley, por ser un concepto no habitual.

Total remuneraciones devengadas y pagadas: $\$1.560.000 - \$260.000 = \$1.300.000$

Tope legal: 1,5% de $\$1.300.000 =$ $\$19.500$

Total gasto de representación: $\$50.000$

Tope legal: $\$19.500$ (a)

Diferencia $\$30.500$ (b)

(a) Monto deducible dentro de la 3ª categoría (empresa unipersonal) a los fines de la determinación de la renta.

(b) La diferencia es no deducible, por lo que en el cuadro de justificaciones de variaciones patrimoniales debe ser considerada como un uso.

2) Sociedad de capital, incluida en el art. 73 LIG

Es el mismo procedimiento que el realizado en el punto 1) anterior, con la siguiente diferencia:

Al ser una sociedad de capital que confecciona EECC, a los efectos de determinar el resultado impositivo, deberá realizar los ajustes en más o en menos, contemplados en el art. 127 DR, partiendo del resultado neto del ejercicio comercial o contable.

En consecuencia, los gastos de representación fueron deducidos contablemente por $\$50.000$, pero el tope legal impositivo es $\$19.500$, por lo que el ajuste en más que debe hacerse a los efectos de llegar al resultado impositivo es $\$30.500$ (es el exceso a reintegrar por ser no deducible).

III. Malos créditos. Art. 91, inc. b), LIG. Arts. 214 a 217 – 231, DR

La LIG también establece como deducción especial de la tercera categoría “los castigos y provisiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo”.

Se admite dos métodos para deducir los créditos incobrables:

a) el método de la previsión, o

b) el método de deducir incobrables con base en los valores reales, es decir cargo directo al resultado.

Por su parte, DR establece que será procedente la deducción por castigos sobre créditos dudosos e incobrables cuando cumplan estos requisitos:

a) Tengan su origen en una operación comercial, es decir que los créditos sean una consecuencia del giro normal de la empresa.

b) Se imputen al ejercicio en que se produzcan, es decir que solo podrán ser imputados en el período en que se produzca u opere la respectiva incobrabilidad.

c) Se verifique la condición de incobrabilidad, esto es cuando se acrediten determinadas circunstancias que lleven al convencimiento de la existencia de suficientes razones para dudar de la posibilidad de cobro.

El DR establece una serie de índices de incobrabilidad, cuya enumeración es taxativa, de manera tal que el contribuyente podrá practicar la deducción impositiva de malos créditos, cuando se verifiquen alguno de estos supuestos.

Asimismo, la jurisprudencialmente de la CS diferenció dos conceptos:

a) **Créditos incobrables:** son aquellos que deben verificar los índices de incobrabilidad establecidos en el DR.

b) **Créditos dudosos:** se originan de acuerdo con los usos y costumbres del ramo de actividad que desempeñan los contribuyentes sin llegar a ser incobrables. Estos últimos no necesitan verificar los índices de incobrabilidad.

Aquí debemos resaltar lo resuelto por la CS en la causa "Banco Francés - 09/11/2010" donde destaca la diferenciación que hay entre los "malos créditos" y los "créditos incobrables", ya que entiende estos están comprendidos en aquellos.

En "Sullair Argentina SA", CS del 21/02/2013, la corte dijo que el concepto de "malos créditos" incluye tanto a los "créditos incobrables" como a los "créditos dudosos". Estos últimos se caracterizan porque la frustración de la expectativa de cobro no deriva de aquellos hechos que la hacen manifiesta, sino del vencimiento de la obligación impaga, que origina una presunción de insolvencia confirmable por vías alternativas.

En "Telefónica de Argentina SA c. DGI", CS, 14/02/2012, la corte permitió que contribuyente incorpore las sumas de aquellos deudores a los que consideraba incobrables o morosos de acuerdo con los usos costumbre del ramo. Esto es así, porque la corte entendió que la LIG, ni su reglamentación exigían que la compañía, además de acreditar el cumplimiento de los usos y costumbres del ramo, tuviese que demostrar que inició el cobro compulsivo de dichos créditos o haber acreditado la antieconomicidad de haber iniciado dicho cobro.

Ejercicio práctico - Caso 1

Planteo

A efectos de determinar aquellos créditos que son susceptibles de ser deducidos del impuesto a las ganancias para el período fiscal 2.019, se le solicita realizar un análisis de la cartera de sus clientes comerciales de la siguiente empresa:

Empresa: La Cuarentena SRL

Cierre de ejercicio fiscal: 31/12

Importe total de créditos a analizar: \$1.734.000

La empresa carga impositivamente al ejercicio los incobrables reales.

Detalle a analizar:

a) Monto total de créditos:

Referencia	Cliente	Monto total
1	Obleas SA	350.000
2	Pimienta SRL	78.000

Referencia	Cliente	Monto total
3	Juan José López	90.000
4	Blanco y Negro SA	215.000
5	Javier Pastor	356.000
6	Cebolla SA	230.000
7	Fernando García	120.000
8	Otros clientes	295.000
Importe total de créditos		1.734.000

Referencia:

1. Emitió tres cheques los cuales no contaban con fondos; sin embargo, por la relación comercial que tienen, al cierre del ejercicio, sigue operando con Obleas SA.-

2. El 15/12/2019 y atento a la morosidad del cliente, se le notifico por carta documento el reclamo del saldo impago. Al no obtener respuestas del cliente, el 15/02/2020 se le inició acción judicial tendiente al cobro.

3. Se trata de un proveedor principal, a quien, a los efectos de adquirir mercadería, el 20/11/2018 le anticipo la suma de \$90.000 para congelar precio. Durante todo el 2019 no pudo ubicarlo, debido a que se encuentran deshabitados su domicilio particular y comercial, por lo que realizó la denuncia policial correspondiente.

4. El deudor se declaró en quiebra el 15/11/2019.

5. Es un crédito que figura en cuenta corriente desde el año 2018. El 24/03/2019 obtiene garantía prendaria a favor de la empresa por el 100% del crédito adeudado. El 30/11/2019 se iniciaron las acciones judiciales tendientes a la ejecución de la garantía ante el incumplimiento de pago del deudor.

6. El cliente se presentó en concurso preventivo, habiéndose verificado el crédito el 15/10/2019.

7. Se trata de un empleado de la empresa a quien se le otorgó un préstamo para la adquisición de un automóvil. Este se fugó del

país el 31/08/2019, por lo que ha realizado la denuncia policial correspondiente.

8. Se trata de 12 deudores, que en forma individual no superan cada uno el monto de \$35.000. Todos fueron notificados fehacientemente a través de carta documento sobre su condición morosa, reclamándoles el pago correspondiente al crédito vencido, por tener una morosidad superior a los 180 días. Al cierre de ejercicio se ha dejado de operar con ellos. No se verifican ninguno de los índices de incobrabilidad enumerados taxativamente por la ley.

b) Asimismo, informa que el 30/11/2019 recuperó un crédito que había sido declarado incobrable impositivamente en el periodo fiscal 2.017, por la suma de \$150.000. Por el elevado monto que es para el cliente, se convino la siguiente forma de pago: 5 cuotas mensuales de \$30.000 a ser abonadas los días 5 de cada mes a partir del mes de noviembre/19. Las cuotas que correspondían al periodo fiscal 2019 se cobraron en tiempo y forma.

Solución propuesta

a) Es procedente la deducción por castigos sobre créditos dudosos e incobrables que tengan su origen en operaciones comerciales. Las deducciones de esta naturaleza deberán justificarse y corresponder al ejercicio en que se produzcan:

1. No corresponde la deducción del cargo por incobrabilidad, ya que, si bien se trata de un crédito que tiene su origen en una operación comercial, no se verifica ninguno de los índices de incobrabilidad establecidos en el DR.

2. No corresponde la deducción del cargo por incobrabilidad, ya que, si bien notifico en forma fehaciente al deudor moroso, el inicio de la acción judicial tendiente al cobro es el índice de incobrabilidad previsto en el DR. La acción judicial fue iniciada el 15/02/2020, por tal motivo en el período fiscal 2.020 podrá computar la deducción del cargo por incobrabilidad.

3. Corresponde la deducción del cargo por incobrabilidad, debido a que la desaparición del deudor se puede probar en forma fehaciente.

4. Corresponde la deducción del cargo por incobrabilidad, debido a que se ha cumplido con el índice de incobrabilidad establecido en el art. 136 inc. b) del DR, "declaración de la quiebra del deudor".

5. Corresponde la deducción del cargo por incobrabilidad, debido a que los créditos, al contar con garantía, serán deducibles en la parte atribuible al monto garantizado al haberse iniciado el correspondiente juicio de ejecución. Se cumple con lo establecido en el art. 136 último párrafo del DR.

6. Corresponde la deducción del cargo por incobrabilidad, debido a que se ha cumplido con el índice de incobrabilidad establecido

en el art. 136 inc. a) del DR, ya que se produjo al cierre del ejercicio la verificación del crédito. Tener en cuenta que no alcanza solo con que el deudor se haya presentado en concurso, el contribuyente debe demostrar que hizo la verificación del crédito.

7. No corresponde la deducción del cargo por incobrabilidad, ya que no se trata de un crédito que tenga su origen en una operación comercial.

Sin embargo, la Ley de Impuesto a las Ganancias permite su deducción de las ganancias de la tercera categoría, en virtud del art. 86, inc. d) de la LIG, en la medida que no fuesen cubiertas por seguros o indemnizaciones.

8. Corresponde la deducción del cargo por incobrabilidad del total de los créditos, debido a que todos los clientes morosos con considerados por el DR como créditos de escasa significación, ya que cada uno cumple, en forma concurrente, con los siguientes requisitos: el monto de cada crédito no supera en importe de \$45.000 según lo establece la RG (AFIP) 4358 (BO: 12/12/2018); el crédito tiene una morosidad superior a las 180 días de producido su vencimiento, fueron notificados en forma fehaciente a través de carta documento; y se ha dejado de operar con los deudores morosos.

Resumen:

Referencia	Cliente	Total créditos	Total incobrables
1	Obleas SA	350.000	
2	Pimienta SRL	78.000	
3	Juan José López		90.000
4	Blanco y Negro SA		215.000
5	Javier Pastor		356.000
6	Cebolla SA		230.000
7	Fernando García	120.000	
8	Otros clientes		295.000
Importes totales		548.000	1.186.000
		(A)	(B)

(A) Se incorporan en la DDJJ de contribuyente como crédito en la conformación del activo en el patrimonio al 31/12/2019.

(B) Partiendo del resultado contable o comercial de La Cuarentena SRL, se debe realizar un ajuste en menos de \$1.186.000.

b) El recupero de incobrables debe considerarse como ganancia en el ejercicio en que efectivamente se hayan recuperado. En el caso en cuestión, fueron recuperados en el período fiscal 2019, pero no todo, sino lo que efectivamente se han cobrado, a saber:

Cuotas cobradas:

Cuota 1 (05/11/2019)	\$30.000
Cuota 2 (05/12/2019)	\$30.000
<u>Créditos recuperados</u>	<u>\$60.000</u>

Es decir, es ganancia de tercera categoría en el periodo fiscal 2019 la suma de \$60.000. El resto será ganancia en el periodo fiscal en que se cobren.

Ejercicio práctico - Caso 2

Planteo

Se pide constituir la previsión impositiva por deudores incobrables para el impuesto a las ganancias para el período fiscal 2.019 (*período de implantación del sistema*). A tal efecto se brinda los siguientes datos:

Empresa: Encasa SRL

Cierre de ejercicio fiscal: 31/12

Período fiscal	Saldo crédito al cierre del ejercicio	Incobrables impositivos
2015	2.350.000	122.000
2016	1.900.000	95.000
2017	2.100.000	102.000
2018	2.800.000	150.000
2019	3.500.000	108.000

Solución propuesta

Determinación porcentaje promedio de quebrantos producidos en los 3 últimos ejercicios

a) Saldo crédito al inicio: 2016 + 2017 + 2018

$$1.900.000 + 2.100.000 + 2.800.000 = 6.800.000$$

b) Incobrables últimos 3 ejercicios: 2017 + 2018 + 2019

$$102.000 + 150.000 + 108.000 = 360.000$$

c) Porcentaje de incobrabilidad: $360.000 / 6.800.000 \times 100\% = 5,29\%$

d) Previsión incobrable Año 2019: $3.500.000 \times 5,29\% = 185.150$

Conclusión:

El monto de \$185.150 no se afectará al balance impositivo del ejercicio de implantación (2.019), pero será deducible, en el supuesto de desistirse del sistema, en el año en que ello ocurra. Art. 216 DR.

Para el periodo fiscal 2.019 se podrá deducir los créditos considerados incobrables (\$108.000) por cargo directo a resultados.

Ejercicio práctico - Caso 3**Planteo**

Se le solicita determinar el resultado impositivo al 31/12/2019, considerando únicamente los siguientes datos: (desde el periodo fiscal 2015 viene utilizando el sistema de previsión impositiva).

- Resultado Contable 2019:	\$ 1.000.000	(ganancia)
- Incobrables contables 2019:	\$ 125.000	
- Incobrables impositivos 2019:	\$ 95.000	
- Previsión impositiva constituida al 31/12/2018:	\$ 115.000	

Solución propuesta

Previsión impositiva constituida al 31/12/2018	\$ 115.000
Incobrables impositivos del ejercicio 2019	\$ 95.000
Excedente de previsión para 2019	\$ 20.000

Cuando la previsión arroja un excedente sobre los quebrantos del ejercicio (\$20.000), el saldo no utilizado deberá incluirse entre los beneficios impositivos.

Determinación del resultado impositivo:

	Columna I	Columna II
Resultado contable		1.000.000
Ajuste en más (a)		125.000
Ajuste en menos (b)	115.000	
Ajuste en más (c)		20.000
Resultado impositivo		1.145.000

(a) Se realiza un ajuste en más a los efectos de anular el cargo contable.

(b) Se incorpora como un ajuste en menos la previsión impositiva del ejercicio fiscal 2018.

(c) El excedente de la previsión será considerado como un beneficio impositivo, por lo cual realizamos un ajuste en más. Es decir, la diferencia entre la Previsión impositiva del periodo fiscal 2018 y los incobrables reales del periodo fiscal 2019: $115.000 - 95.000 = 20.000$ son un beneficio impositivo.

Alternativa

Suponer los mismos datos, pero los incobrables impositivos para 2.019 son \$150.000.

Previsión impositiva constituida al 31/12/2018 \$115.000

Incobrables impositivos del ejercicio 2019 \$150.000

Defecto de previsión para 2.019 (\$35.000)

Determinación del resultado impositivo:

	Columna I	Columna II
Resultado contable		1.000.000
Ajuste en más (a)		125.000
Ajuste en menos (b)	115.000	
Ajuste en menos (c)	35.000	
Subtotal	150.000	1.125.000
Resultado impositivo		975.000

(a) Se realiza un ajuste en más a los efectos de anular el cargo contable.

(b) Se incorpora como un ajuste en menos la previsión impositiva del ejercicio fiscal 2.018.

(c) El defecto de la previsión será considerado como una pérdida impositiva, por lo cual realizamos un ajuste en menos. Es decir, la diferencia entre la Previsión impositiva del periodo fiscal 2.018 y los incobrables reales del periodo fiscal 2019: $115.000 - 150.000 = (35.000)$ son una pérdida impositiva.

HONORARIOS DE DIRECTORES



Por Valeria Simesen de Bielke

Thomson Reuters

I. Caso 1

Una sociedad anónima, prestadora de servicios de asesoramiento tecnológico con cierre el 31/12/2019, presenta los siguientes datos:

Estado de resultados	Resultado histórico	Resultado ajustado por inflación
Ingresos por servicios	242.000.000	291.000.000
Gastos de administración	-15.800.000	-19.400.000
Gastos de los servicios	-184.900.000	-225.500.000
Otros ingresos	23.100.000	2.780.000
Rdos. fcieros. y por tenencia incluido RECPAM		-11.200.000
Resultado del ejercicio antes del IG	64.400.000	37.680.000
Impuesto a las ganancias (Nota 1)		-11.304.000
Resultado neto del ejercicio	64.400.000	26.376.000

Nota 1. Corresponde al cálculo por el método del impuesto diferido.

Los honorarios por dirección se abonaron de forma anticipada los meses de junio, agosto, octubre y diciembre. Los mayores contables indican los siguientes totales:

Cuenta	Saldo
Directora A	3.000.000
Director B	2.000.000
Director C	1.000.000
Total honorarios	6.000.000

Los ajustes impositivos antes de honorarios consisten en:

	Columna I	Columna II	Resultado impositivo acumulado
Resultado contable		26.376.000	26.376.000
Ajustes impositivos			
Impuesto a las ganancias en balance		11.304.000	37.680.000
Ajuste por inflación contable (Nota 1)		26.720.000	64.400.000
Honorarios de dirección en balance		6.000.000	70.400.000
Diferencias en amortizaciones (Nota 2)		319.000	70.719.000
Beneficio inversiones productivas 2018 contabilizadas en 2019 (Nota 3)	1.900.000		70.719.000
Ajuste por inflación impositivo - 1/6 (Nota 4)		850.000	71.569.000
Subtotal ajustes	1.900.000	45.193.000	
Total ajustes (total positivo)		43.293.000	
Utilidad impositiva antes de honorarios		69.669.000	(26.376.000 + 43.293.000)

Nota 1. Debemos eliminar el ajuste por inflación contable para arribar al resultado contable histórico. Como anteriormente ajustamos el imp. a las ganancias, en la columna de resultado impositivo acumulado podemos observar que "hemos llegado" al resultado contable ajustado antes de impuesto, y será este resultado el que compararemos con el histórico al cual queremos arribar.

$$64.400.000 - 37.680.000 = 26.720.000$$

Nota 2. Las amortizaciones contables son las ajustadas por inflación contable, y las impositivas solo permiten actualización para las adquisiciones efectuadas desde el 01/01/2018. En nuestro caso el ajuste en columna II indica que las amortizaciones contables son mayores que las impositivas.

Nota 3. La ley 27.262 de Régimen de Fomento PYME establece, en su art. 26, que este beneficio estará exceptuado de tributar impuesto a las ganancias.

Nota 4. El art. 27 de la ley 27.541 modifica el art. 194 de la LIG t.o. 2019 e indica que el ajuste por inflación impositivo deberá imputarse en seis ejercicios.

Se desea conocer:

- a) Cuánto es el máximo de honorarios de dirección deducibles en el impuesto a las ganancias.
- b) A cuánto ascendería el impuesto en caso de que la asamblea, que se realizará el 30/04/2020 asignase el máximo de honorarios deducibles.
- c)Cuál es el tratamiento de los honorarios en cabeza de los directores.

Cálculo de honorarios de dirección deducibles en el impuesto a las ganancias:

Para ello debemos considerar los límites impuestos por la combinación de los art. 91 inc. i) de la ley y 222 del DR, a saber:

Límite temporal: deben asignarse individualmente dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del año fiscal por el cual se paguen. Respecto a este punto, en nuestro ejercicio la asamblea aún no se ha realizado, el cálculo se está realizando de manera anticipada.

Límite cuantitativo, que considerará dos parámetros de los cuales debemos tomar *el mayor:*

- *Límite global:* no podrán exceder el veinticinco por ciento (25%) de las utilidades contables (UC) del ejercicio, donde UC es aquella obtenida una vez deducido el imp. a las ganancias (IG) del ejercicio, que a su vez debe considerar la deducción en concepto de honorarios de dirección (HD).

- *Límite individual:* no podrán superar los \$12.500 por cada director perceptor.

Cálculo del límite global

$$\text{Límite del 25\% para HD} = \frac{0,25 * UC - 0,25 * t * UI}{1 - 0,25 * t}$$

HD: honorarios de dirección

UC: utilidades contables

t: tasa del impuesto a las ganancias, que para este ejercicio es del 30%

UI: utilidad impositiva

UC antes IG	37.680.000	
UI antes de hon. y de IG	69.669.000	(26.376.000 + 43.293.000)
Tope honorarios deducibles	4.534.946	(0,25 * 37.680.000 - 0,25 * 0,3 * 69.669.000)
		(1 - 0,25 * 0,3)
Comprobación:		
IG	19.540.216	(69.669.000 - 4.534.946) * 0,3
UC - IG	18.139.784	(37.680.000 - 19.540.216)
Tope honorarios deducibles	4.534.946	(18.139.784 * 0,25)

Cálculo del límite individual

$$12.500 * 3 = 37500$$

O lo asignado, lo que fuera menor. Aun la asamblea no ha decidido cuánto asignar.

Respuestas

a) El máximo de honorarios deducibles en el impuesto a las ganancias es de \$ 4.534.946. Para ello, la Asamblea deberá asignarlos individualmente, o, si lo hace en forma global, el directorio deberá hacer la asignación individual. En ambos supuestos, dicha asignación deberá ser realizada dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual.

b) El impuesto a las ganancias en caso de que la asamblea asignara el máximo de honorarios, y en tanto se cumpla con los parámetros indicados en el punto anterior, sería de \$ 19.540.216.

c) En cabeza de los directores será una ganancia gravada de 4ª categoría, en razón de no superar los límites establecidos en la ley y el reglamento. Deberán ser imputados al período fiscal en el cual se perciben, es decir, 2020.

II. Caso 2, variante 1

Una sociedad de responsabilidad limitada, de actividad comercial con cierre el 30/11/2019, presenta los siguientes datos:

Estado de resultados	Resultado histórico	Resultado ajustado por inflación
Ingresos por ventas	400.000.000	600.000.000
Costo de ventas	-340.000.000	-510.000.000
Gastos	-40.000.000	-60.000.000
Rdos. fcieros. y por tenencia incluido RECPAM		-80.000.000
Resultado del ejercicio	20.000.000	-50.000.000
Impuesto a las ganancias (Nota 1)		-5.875.500
Resultado neto del ejercicio	20.000.000	-55.875.500

Nota 1. Corresponde al impuesto determinado por el ejercicio.

Los ajustes impositivos antes de honorarios consisten en:

	Columna I	Columna II	Resultado impositivo acumulado
Resultado contable	55.875.500		-55.875.500
Ajustes impositivos			
Impuesto a las ganancias		5.875.500	-50.000.000
Ajuste por inflación contable (Nota 1)		70.000.000	20.000.000
Gastos no deducibles		10.000	20.010.000
Ajuste por inflación impositivo - 1/6 (Nota 2)	400.000		19.610.000
Subtotal ajustes	400.000	75.885.500	
Total ajustes (total positivo)		75.485.500	
Utilidad impositiva antes de honorarios		19.610.000	(-55.875.500+75.485.500)

Nota 1. Debemos eliminar el ajuste por inflación contable para arribar al resultado contable histórico. Como anteriormente ajustamos el imp. a las ganancias, en la columna de resultado impositivo acumulado podemos observar que "hemos llegado" al resultado contable ajustado antes de impuesto, y será este resultado el que compararemos con el histórico al cual queremos arribar.

$$20.000.000 + 50.000.000 = 70.000.000$$

Nota 2. El art. 27 de la ley 27.541 modifica el art. 194 de la LIG t.o. 2019 e indica que el ajuste por inflación impositivo deberá imputarse en seis ejercicios.

Tiene dos socios gerentes a quienes la reunión de socios, reunida el 06/03/20 les ha asignado \$ 2.000.000 en concepto de honorarios, repartidos en partes iguales, que fueron abonados el 18/03/2020, mismo día en que se abonó el impuesto.

Se desea conocer:

- Si los honorarios asignados podían ser deducidos del impuesto a las ganancias y en caso negativo cuál era el importe máximo deducible.
- Si el impuesto, presentado y abonado anticipadamente el 18/03/2020, fue correctamente determinado.
- Cuál es el tratamiento de los honorarios en cabeza de los socios gerentes.

Como en este caso partimos de un resultado contable negativo, el límite global del 25% es cero. Deberemos tomar el otro límite, de \$12.000 por cada socio gerente o lo asignado individualmente, lo menor.

		Tope deducible	Excedente no deducible
Socio gerente 1	1.000.000	12.500	987.500
Socio gerente 2	1.000.000	12.500	987.500
Totales	2.000.000	25.000	1.975.000

$$1.975.000 * 30\% = 592.500$$

La sociedad ha podido deducir \$25.000 en concepto de honorarios. El excedente de \$1.975.000 serán no computables en cabeza de los socios gerentes en tanto el impuesto determinado sea igual o superior a \$592.500 (DR t.o. 2019, art. 223).

Revisemos entonces el cálculo del impuesto de la sociedad por el período fiscal 2019:

Resultado contable (pérdida)	-55.875.500
Ajustes impositivos antes de honorarios	75.485.500
Utilidad impositiva antes de honorarios	19.610.000
Honorarios de gerencia	-25.000
Utilidad impositiva	19.585.000
Impuesto a las ganancias	5.875.500

Respuestas

- Los honorarios asignados de \$2.000.000 no resultaron deducibles en su totalidad. El máximo deducible fue de \$25.000, es decir \$12.500 por cada socio gerente.
- La deducción fue bien computada, por lo que el impuesto fue correctamente determinado e ingresado.

c) Los \$12.500 son renta de cuarta categoría en cabeza de los socios gerentes, imputables en el ejercicio en el cual se cobraron, es decir, 2020. El excedente no deducido en la sociedad, es decir los \$1.975.000, resultan no computables para los socios gerentes (50% para cada uno) en razón de que la alícuota del impuesto de la sociedad aplicada a dicho excedente es menor que el impuesto determinado. De ello se infiere que la sociedad “ya pagó” impuesto por este concepto y por ello es no computable en cabeza de los socios gerentes.

III. Caso 2, variante 2

Si, como precaución por los efectos del COVID-19, que luego se transformó en distanciamiento social, preventivo y obligatorio, la reunión de socios no se realizara antes del vencimiento para el plazo del impuesto dispuesto para el mes de abril-2020, que, por el momento, no fue prorrogado, de un análisis literal de las normas, no podrían deducirse honorarios de dirección en la determinación impositiva del año 2019 por no haber sido asignados por el órgano volitivo de la sociedad respetando el límite temporal establecido. En caso de asignarse con posterioridad, serán deducibles en el año en que se asignen, que, seguramente sería 2020.

Sin embargo, dadas las excepcionales circunstancias en las que se encuentra no solo nuestro país, sino el mundo, luchando contra la conocida pandemia, frente a la prioritaria necesidad de preservar la salud y la vida de la población y para lo cual han sido necesarias una serie de medidas extremas, tal como la obligación de respetar el aislamiento obligatorio, la reunión de socios, que

no resulta una actividad exceptuada y por lo tanto es no permitida, violaría abiertamente normativa dispuesta a través de numerosos DNU (que deberán ser ratificados luego por el Congreso de la Nación). Es decir, hay normativa que específicamente prohíbe la reunión de personas, siendo la reunión de socios, una especie dentro del género. Sin embargo, estimamos que serían admisibles asambleas virtuales en tanto los estatutos o contratos de las sociedades así lo prevean o cuando la totalidad de los socios estén de acuerdo con ellas siempre que se garantice la posibilidad de participación de todos ellos, con voz y voto y la información sea puesta a disposición de modo efectivo.

Siendo ello así, compatibilizando normas con el objetivo de dejarlas a todas con valor y efecto, resulta una razonable interpretación, que la deducción sea computada y una posterior reunión de socios ratifique la asignación correspondiente o se admita la reunión de socios de modo virtual.

Más allá de esta opinión, consideramos de suma importancia y urgencia una prórroga para los vencimientos próximos y normativa que contemple estos casos que, más que particulares, seguramente serán generales.

IV. Caso 3

Se supone una sociedad anónima cuya asamblea ha asignado honorarios a su único director por \$300.000, antes del vencimiento del plazo para la presentación de la DJ anual de la sociedad. La deducción en concepto de honorarios realizada por esta fue de \$100.000 y el impuesto determinado de \$50.000.

Se desea conocer:

a) Cuál es el tratamiento de los honorarios en cabeza del director.

Monto deducido por la sociedad	100.000	
Monto asignado al director	<u>300.000</u>	
Excedente	200.000	
Importe no computable en cabeza del director:		
Imp. determinado / tasa del art. 73	166.667	(50.000 / 0,30)
Diferencia computable en cabeza del director:	33.333	(200.000 - 166.667)

Esto surge por aplicación del art. 223 del DR t.o. 2019, en un claro exceso por sobre lo indicado en el art. 91 de la LIG t.o. 2019 al que reglamenta. La ley indica que los montos asignados en exceso a lo deducible por la sociedad serán no computables en cabeza del director, en tanto y en cuanto el balance impositivo de la sociedad arroje impuesto determinado en el ejercicio por el cual se pagan las retribuciones. El decreto agrega que ello será de aplicación cuando dicho impuesto determinado sea igual o superior al monto que surja de aplicar la alícuota prevista en el art. 73 de la ley a las sumas que superen el límite indicado.

VENTA Y REEMPLAZO FRENTE AL RÉGIMEN DE NUEVAS ACTUALIZACIONES Y EL AJUSTE POR INFLACIÓN IMPOSITIVO

Por Richard L. Amaro Gómez

Thomson Reuters

La siguiente colaboración tiene por finalidad analizar desde el punto de vista práctico la aplicación de la figura de venta y reemplazo frente al nuevo régimen de actualizaciones del art. 89 (actual art. 71) de la LIG y al ajuste por inflación impositivo. Aunque primeramente haremos una introducción para el mejor entendimiento del tema.

I. Aspectos generales. Venta y reemplazo ¹

1.1. Normativa prerreforma

La figura de la venta y reemplazo estaba estipulada en la legislación anterior en el art. 67 (actual art. 71) de la Ley del Impuesto a las Ganancias (en adelante, LIG), como modo de diferir temporalmente a ejercicios fiscales futuros la utilidad de la venta de bienes de uso, cuando estos se reemplazan por otro. De este modo, constituye en cierto modo en un instrumento para alentar o incentivar el reemplazo de bienes de capital afectados a la producción.

En el siguiente cuadro resumimos los aspectos más salientes que contempla la figura analizada, pero considerando la legislación antes de la reforma:

Supuesto de aplicación.	En el caso de venta y reemplazo de un bien de uso.
Bienes alcanzados.	Bienes muebles amortizables y bienes inmuebles. En este último caso, cuando estén afectados a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de 2 años al momento de la enajenación.
Opción para el contribuyente.	a) Gravar la ganancia total: imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo. o b) Diferir la gravabilidad de la ganancia: imputar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización deberá practicarse sobre el costo disminuido en el importe de la ganancia afectada.
Plazo para efectuar la venta y reemplazo.	La opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien solo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de 1 año.
Actualización.	Cuando corresponda imputar al ejercicio utilidades oportunamente afectadas a la adquisición o construcción del bien o bienes de reemplazo, los importes respectivos deberán actualizarse aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 89 (actual art. 93), referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que se determinó la utilidad afectada.

¹ AMARO GÓMEZ, Richard L., "Ganancias. Venta y reemplazo", *Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)*, t. XXVI, febrero 2020.

Adicionalmente, en el caso de venta de un inmueble afectado a la generación de ganancias en los términos descritos en el cuadro, para aplicar la figura de marras no es necesario que el importe obtenido producto de la venta se reinvierta en otro inmueble, puede destinarse a otros bienes de uso muebles afectados a la explotación.

Asimismo, no podemos dejar de mencionar que la figura resulta de aplicación a los sujetos que obtengan rentas de tercera categoría. Sin embargo, el art. 113 (actual art. 184) del decreto reglamentario lo hace extensible a los contribuyentes que obtengan ganancias de la cuarta categoría, en tanto los resultados provenientes de la enajenación de los bienes reemplazados se encuentren alcanzados por el presente gravamen, con excepción del caso de inmuebles sujetos al impuesto cedular del art. 90.5 (actual art. 99) de la ley.

1.2. Normativa posreforma

En el cuadro comparativo a continuación, vamos a exponer los cambios introducidos por la reforma, de manera comparativa:

Texto actual	Texto anterior
<p>En el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el artículo 84 (actual art. 88) deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada.</p> <p>Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso <i>o afectado a locación o arrendamiento o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales</i>, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados <i>a cualquiera de los destinos mencionados precedentemente, incluso si se tratara de terrenos o campos</i>.</p> <p>La opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien solo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de UN año.</p>	<p>En el supuesto del reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el artículo 84 (actual art. 88) deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada.</p> <p>Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de 2 (dos) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso <i>afectados a la explotación</i>.</p> <p>La opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien solo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de 1 (un) año.</p>

Texto actual	Texto anterior
<p>Cuando, de acuerdo con lo que establece esta ley o su decreto reglamentario, corresponda imputar al ejercicio utilidades oportunamente afectadas a la adquisición o construcción del bien o bienes de reemplazo, los importes respectivos deberán actualizarse aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 89 (actual art. 93), referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que se determinó la utilidad afectada, según la tabla elaborada por la DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA para el mes de cierre del ejercicio fiscal en que corresponda imputar la ganancia.</p>	<p>Cuando, de acuerdo con lo que establece esta ley o su decreto reglamentario, corresponda imputar al ejercicio utilidades oportunamente afectadas a la adquisición o construcción del bien o bienes de reemplazo, los importes respectivos deberán actualizarse aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 89 (actual art. 93), referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que se determinó la utilidad afectada, según la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes de cierre del ejercicio fiscal en que corresponda imputar la ganancia.</p>

Véase que el cambio sustancial que introduce la reforma es referida solo a los bienes inmuebles, dejando sin cambios significativos lo relativo a los bienes muebles.

Al respecto, se extiende la aplicación de la figura de venta y reemplazo a los inmuebles afectados a locación o arrendamiento o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales. Con la reforma, este tipo de bienes podrán ser objeto de reemplazo por otros.

En lo vinculado a bienes destinados a locaciones o arrendamiento, recordemos que el Fisco nacional en el Dictamen (DAT) 42/2013 opinó en un caso particular que toda vez que el inmueble que se adquirirá o construirá en reemplazo del bien de uso enajenado tendrá por destino la obtención de rentas mediante su locación o arrendamiento, al no conformar esta última la actividad principal de la firma, dicho inmueble no revestirá el carácter de bien de uso como lo requiere la norma sino que constituirá una inversión. Ello determina la improcedencia de la aplicación de los beneficios del régimen regulado por la figura de venta y reemplazo.

Igual criterio que el antes expuesto, se llegó en el Dictamen (DAT) 57/2008 en el cual se sostuvo que en tanto la locación de inmuebles o arrendamiento no constituye la activi-

dad principal del contribuyente, las parcelas de campo enajenadas no pueden considerarse bienes de uso y, consecuentemente, no resultan aplicables a su respecto los beneficios previstos por el art. 67 (actual art. 71) de la Ley de Impuesto a las Ganancias. De esta manera se ratificó lo expuesto en el Dictamen (DAT) 65/2000.

Bajo la legislación post reforma, todos estos criterios perdieron vigencia, atento a que el propio texto de la ley permite aplicar la figura a inmuebles afectados a locaciones o arrendamientos.

Por otra parte, la ley de reforma amplía el destino de los bienes que pueden adquirirse para reemplazar a los enajenados, al reglar que, si el importe obtenido por la venta se reinvierte en un bien similar o en otros bienes, siempre que estén afectados a cualquiera de los destinos mencionados, incluyendo los terrenos o campos, resulta también de aplicación la figura de venta y reemplazo.

En relación con los campos y terrenos, un criterio que había sostenido el Fisco nacional consistía en que la figura de venta y reemplazo solo era aplicable si el bien de reemplazo es amortizable. No obstante, "el Tribunal Fiscal de la Nación se expidió sobre el tema cuando el Fisco impugnó la opción de venta y reemplazo utilizada por el contribuyente en el entendimiento de que la mis-

ma no sería aplicable en el caso de inmuebles no amortizables (TFNac., sala B, 05/12/2006, 'Santiestrella SA'). De acuerdo con el criterio de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), el art. 67 de la LIG otorga al contribuyente la posibilidad de imputar escalonadamente la utilidad resultante de la enajenación del bien reemplazado, lo que solo puede ocurrir en los bienes amortizables. El Tribunal Fiscal rechazó esta postura en la causa referida, criterio que fue ratificado posteriormente por la sala A (TFNac., sala A, 16/08/2007, 'Escarpatri SA')².

Por ende, existía jurisprudencia que convalidaba lo que hoy por hoy, considerando la reforma, quedó plasmado en el texto de la ley.

Finalmente, y en cuanto a vigencia, la ley (PL) 27.430 en el art. 307 regla que las disposiciones de la ley entrarán en vigencia el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y surtirán efectos de conformidad con lo previsto en cada uno de los títulos que la componen.

En consecuencia y considerando que el art. 86 de la ley antes indicada esboza que las disposiciones del título referente al Impuesto a las Ganancias surtirán efectos para los ejercicios fiscales o años fiscales que se inicien a partir del 1º de enero de 2018, inclusive, salvo ciertas excepciones; la nueva figura de venta y reemplazo aplica a partir del 1º de enero de 2018.

II. Breve repaso. Art. 89 (actual art. 93). Posreforma³

Primeramente, es necesario destacar que el art. 39 de la ley (PL) 24.073/1992 sigue plenamente vigente, por lo tanto, el coeficiente de actualización sigue congelado a partir del 1 de abril de 1992. No obstante, ello no resulta de aplicación para los bienes del activo fijo amparado por este nuevo régimen de actualizaciones.

- Sujetos alcanzados

El régimen de actualización del art. 89 (actual art. 93) de la ley del Impuesto resulta de aplicación para todos los sujetos tanto las personas físicas como sucesiones indivisas que tienen ganancias de primera (renta del suelo), segunda categoría (renta de capital), de tercera categoría (renta empresarial) y cuarta categoría (renta del trabajo personal), así por parte de las sociedades de capital del art. 69 (actual art. 65) de la LIG, entre ellas, sociedades anónimas, sociedad de responsabilidad limitada, sociedad por acciones simplificadas, sociedad por acciones unipersonales, sociedad por acciones, etcétera. Asimismo, tanto sean sujetos residentes en el país como sujetos residentes en el exterior.

a) Bienes alcanzados

En relación con los bienes alcanzados por el nuevo régimen de actualizaciones están tipificados en el art. 89 (actual art. 93) de marras y que exponemos en el cuadro continuación:

Bienes comprendidos.	Actualización del costo <i>computable</i> en el momento de su <i>enajenación</i> : Bienes muebles amortizables (<i>art. 58 actual art. 62</i>).
-----------------------------	--

² CAUNEDO, Martina, "Venta y reemplazo. Estado de situación", *Práctica y actualidad tributaria*, Ed. Errepar, agosto 2017, t. XXIII, p. 13.

³ AMARO GÓMEZ, Richard L., "El régimen de nuevas actualizaciones del artículo 89 (actual art. 93) de la Ley de Ganancias frente al ajuste por inflación impositivo. Segunda parte". Publicado en: IMP - *Práctica Profesional 2019-LXIV*, 28.

<p>Bienes comprendidos.</p>	<p>Inmuebles que no tengan el carácter de bienes de cambio (<i>art. 59 actual art. 63</i>).</p> <p>Bienes intangibles - llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros activos similares – (<i>art. 60 actual art. 64</i>).</p> <p>Acciones, valores representativos y certificados de depósitos de acciones y demás valores, cuotas o participaciones sociales, incluidas las cuotas partes de fondos comunes de inversión, certificados de participación en fideicomisos financieros, otros derechos sobre fideicomisos financieros y contratos similares (<i>art. 61 actual art. 65</i>).</p> <p>Actualización en casos particulares:</p> <p>Señas o anticipos que congelen precios en relación a los bienes antes indicados (<i>art. 62 actual art. 66</i>).</p> <p>Bienes respecto a los cuáles se ejerza la opción de venta y reemplazo (<i>art. 67 actual art. 71</i>).</p> <p>Actualización de las <i>amortizaciones</i>:</p> <p>Minas, canteras, bosques y bienes análogos (<i>art. 75 actual art. 78</i>).</p> <p>Edificios y demás construcciones sobre inmuebles (<i>art. 83 actual art. 87</i>).</p> <p>Amortización de bienes muebles (<i>art. 84 actual art. 88</i>).</p> <p>Actualización de <i>impuestos cedulares</i>:</p> <p>Enajenación de activos financieros variables (<i>art. 90.4 actual art. 98 inciso c</i>).</p> <p>Enajenación de inmuebles y sus derechos (<i>art. 90.5 actual art. 99</i>).</p>
------------------------------------	---

Asimismo, es preciso destacar este nuevo régimen reformado por la ley (PL) 27.430 no incluye en la actualización bienes de cambio, ni bienes muebles ni tampoco inmuebles. Por lo tanto, por más que los arts. 52 a 55 (actuales art. 56 a 59) de la ley puedan hablar de actualización, esta no es aplicable por no estar comprendidos en el art. 89 (actual art. 93).

b) Momento de actualización

En cuanto a la actualización de este nuevo régimen, el art. 89 (actual art. 93). de la LIG dispone que será de aplicación para las adquisiciones o inversiones fiscales efectuadas en ejercicios que se inician a partir del 1º de enero de 2018.

<p>Vigencia temporal para los bienes comprendidos.</p>	<p>Adquisiciones o inversiones efectuadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018.</p>
---	--

c) Índice a utilizar

En lo relativo al índice a emplear la ley (PL) 27.430 estableció la utilización del IPIM, pero la ley aprobada el 15 de noviembre de 2018 —ley (PL) 27.468— que modificó el ajuste integral por inflación, entre otras cuestiones, cambió el IPIM por el IPC.

d) Un aspecto a considerar en el caso de venta de bienes

Traigamos a la memoria que el art. 58 (actual art. 62) de la Ley del Impuesto a las Ganancias referente a la determinación del costo computable en el caso de enajenación de bienes muebles amortizables, establece que los sujetos que deban efectuar el ajuste por inflación impositivo por cumplirse los supuestos para su aplicación, para determinar el costo computable, actualizarán los costos de adquisición, elaboración, inversión o afectación hasta la fecha de cierre del ejercicio anterior a aquel en que se realice la enajenación.

No obstante, si se enajenen bienes que hubieran adquirido en el mismo ejercicio al que corresponda la fecha de enajenación, a los efectos de la determinación del costo computable, no deberán actualizar el valor de compra de los mencionados bienes.

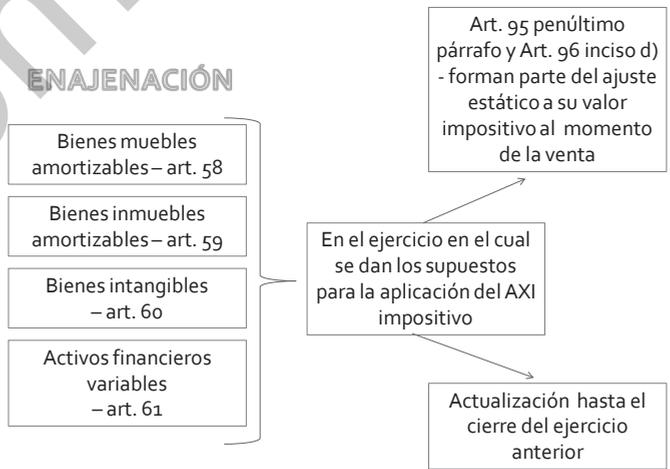
Aunque se precisa que estas disposiciones resultarán procedentes en caso de verificarse las condiciones previstas para la aplicación del ajuste integral por inflación, lo cual sucede con el ejercicio que va de enero diciembre 2019.

Caso contrario y de no aplicarse el ajuste integral por inflación por no darse los supuestos, la actualización de los bienes muebles amortizables adquiridos a partir del 1º de enero de 2018, se actualizarán conforme a las pautas del art. 58 (actual art. 62) de la ley hasta el momento de la venta, considerando a su vez el art. 89 (actual art. 93) de la ley.

Lo expuesto también resulta de aplicación para los inmuebles que revisten el carácter de bienes de uso (art. 59 actual art. 63 de la LIG), bienes intangibles (art. 60 actual art. 64 de la LIG), y para acciones, cuotas y participaciones societarias, incluidas las cuotas partes de fondos comunes de inversión ⁴ (art. 61 actual art. 65 de la LIG).

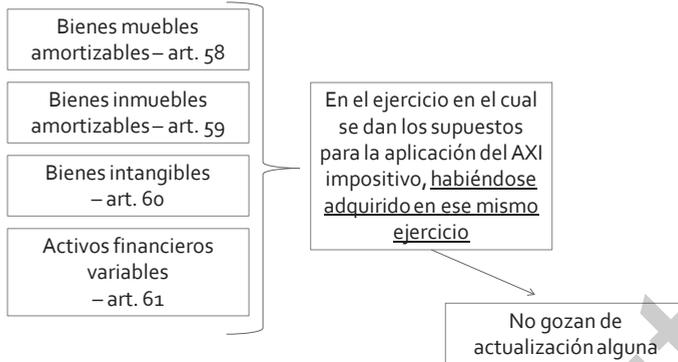
El motivo de esta disposición obedece a que, si se aplica el AXI impositivo en un ejercicio por darse los supuestos legales y en ese ejercicio se enajenan los bienes antes indicados, el art. 95 (actual art. 106) de la ley esboza que los bienes referidos, a pesar de no ser computables, deben formar parte del ajuste estático. Entonces, al formar parte del ajuste estático, con ajuste de inicio a cierre, se intenta evitar la duplicación de la actualización de estos bienes.

Lo expuesto lo podemos resumir en los siguientes cuadros:



⁴ Aunque el art. 61 de la ley comprende también a valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares.

ENAJENACIÓN



III. Caso práctico

La Compañía “Él es mi esperanza SA” es una compañía situada en Rosario y más precisamente en la provincia de Santa Fe dedicada a la fabricación de máquinas industriales. La empresa cierra su ejercicio en diciembre de cada año.

Durante el mes de noviembre de 2019, enajenó una máquina (bien mueble amortizable) a un precio neto de venta de \$45.000. Este había sido adquirido el 1º de octubre de 2018 en \$40.000.

En este marco, se le proporciona el revalúo impositivo al 31 de diciembre de 2018 (sin considerar la aplicación del art. 89 –actual art. 93– de la LIG), donde solo se muestra el bien enajenado en 2018:

REVALÚO IMPOSITIVO - COMPUTADORA 31/12/2018							
Concepto	Fecha	VU	Valor original	Amortización acumulada			Neto residual
			Cierre	Inicio	Ejercicio	Cierre	
Máquina	01/10/2018	10	40.000,00		4.000,00	4.000,00	36.000,00
Total			40.000,00		4.000,00	4.000,00	36.000,00

Adicionalmente, se le informa la evolución del IPC:

Nivel general	IPC		
	2017	2018	2019
Enero	101,5859	126,9887	189,6101
Febrero	103,6859	130,0606	196,7501
Marzo	106,1476	133,1054	205,9571
Abril	108,9667	136,7512	213,0517
Mayo	110,5301	139,5893	219,5691
Junio	111,8477	144,8053	225,537
Julio	113,7852	149,2966	230,494
Agosto	115,40	155,1034	239,6077

Setiembre	117,5719	165,2383	253,7102
Octubre	119,3528	174,1473	262,0661
Noviembre	120,994	179,6388	273,2158
Diciembre	124,7956	184,2552	283,4442

Ahora bien, en el mismo bien de noviembre de 2019 la compañía adquirió otra máquina como bien de uso, efectuando de esta manera la opción de venta y reemplazo del art. 67 actual art. 71 de la LIG. El costo neto de compra de la nueva computadora fue de \$38.000.

Se le solicita determinar el resultado impositivo de la venta y la aplicación de la figura de venta y reemplazo. Adicionalmente, se le pide determinar el impacto de la operación en el ajuste por inflación impositivo.

IV. Solución propuesta

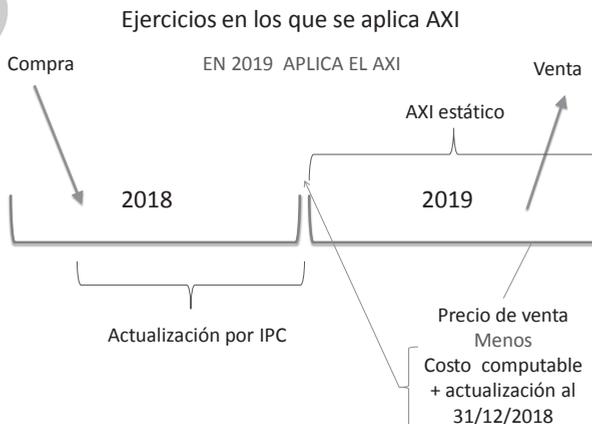
a) Determinación del resultado de la venta y de la aplicación de la figura de venta y reemplazo

En primer lugar, determinaremos el resultado de venta de la computadora adquirida el 1º de octubre de 2018 y vendida en noviembre de 2019. Para ello, debemos tener en cuenta que el costo computable al momento de la venta es el valor residual al cierre del ejercicio anterior, por aplicación del criterio de año de alta completo (art. 58 actual art. 62 de la LIG). De esta manera, tenemos:

Valor residual al 31/12/2018							
Concepto	Fecha	VU	Valor origen	Amortización acumulada			Neto residual
				Inicio	Altas	Cierre	
Máquina	01/10/2018	10	40.000,00		4.000,00	4.000,00	36.000,00

El bien de uso en análisis goza de la actualización por el art. 89 (actual art. 93) de la LIG ya que es un bien que está tipificado como actualizable en el artículo indicado y fue adquirido durante el primer ejercicio iniciado a partir del 1º de enero de 2018.

Pero hay que observar que como la venta se está efectuando en un ejercicio en relación con el cual aplica AXI impositivo, la actualización debe efectuarse hasta el cierre del ejercicio anterior, y no hasta el momento de la venta, como se ve en el gráfico a continuación:



De esta manera, la actualización es hasta el cierre del ejercicio anterior, esto es, hasta el 31 de diciembre de 2018:

IPC cierre	Dic. 2018	184,2552	
IPC origen	Oct. 2018	174,1473	1,06
Costo computable histórico			36.000,00
Costo computable actualizado			38.160,00

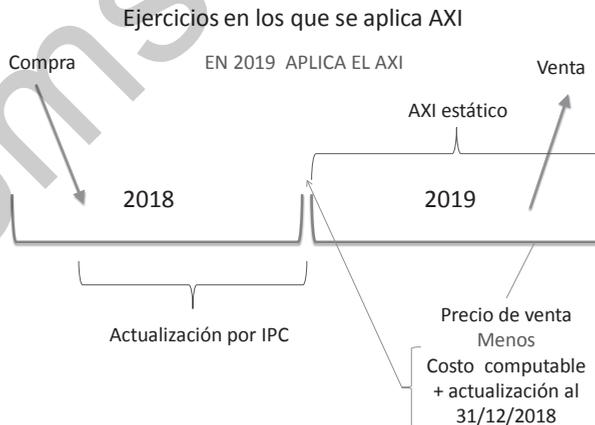
En consecuencia, el resultado de la venta es el siguiente:

Precio de venta	45.000,00
Costo de venta	-38.160,00
Resultado de la venta	6.840,00

Ahora bien, el costo neto del nuevo bien adquirido en reemplazo del anterior ascendió a \$38.000,00. Quiere decir que el valor amortizable de la nueva computadora será de \$31.160,00.

b) Impacto en el AXI impositivo

Debe tener en cuenta que el costo computable actualizado hasta el 31 de diciembre de 2018, en el AXI impositivo, pasa a formar parte del activo computable del ajuste estático donde tendrá actualización, desde el inicio (enero) hasta el cierre (diciembre) del ejercicio 2019. Por lo tanto, lo que falta actualizar, se actualiza mediante la aplicación del ajuste por inflación impositivo. Véase nuevamente el recuadro:



Pero no podemos olvidar que la compra de la computadora (bien de uso) tiene impacto en el ajuste dinámico positivo del ejercicio 2019, por su valor total de adquisición.

A continuación, expondremos el impacto en el AXI impositivo tanto estático como dinámico, pero solo considerando la operación en cuestión:

Ajuste estático

Activo computable	Importe
VR actualizado	38.160,00
Coefficiente	<u>0,5383</u>
AXI estático	20.542,44

Cálculo coeficiente

<u>IPC mes cierre act.</u>	-1
IPC mes cierre ant.	
Dic. 2019	283,4442
<u>Dic. 2018</u>	<u>184,2552</u>
	-1
Coefficiente	0,5383

Ajuste dinámico

Compra del bien	Importe
Compra	38.000,00
IVA	<u>7.980,00</u>
Total	45.980,00
Coefficiente	0,0374
AXI estático	1.721,36

Cálculo coeficiente

<u>IPC mes cierre act.</u>	-1
IPC mes variación	
Dic. 2019	283,4442
<u>Dic. 2018</u>	<u>273,2158</u>
	-1
Coefficiente	0,0374

Y finalmente, tenemos:

Ajuste estático	
Pérdida	(20.542,44)
Ajuste dinámico	
Ganancia	1.721,36
AXI final	(18.821,09)

V. La reflexión final

Como hemos visto, la aplicación de la figura de venta y reemplazo se ha complejizado considerando la aplicación de los dos institutos: 1) el régimen de actualizaciones del art. 89 (actual art. 93) de la LIG y el AXI impositivo. Esperamos que en la presente colaboración hayamos traído la luz suficiente para el entendimiento de su aplicación.

**NO HAY PEOR CIEGO QUE EL QUE
NO QUIERE VER. LA VOLATILIDAD
DE LA VOLUNTAD LEGISLATIVA
EN MATERIA DE AJUSTE
POR INFLACIÓN**

Por María Eugenia Bianchi

Thomson Reuters

Lenin solía decir: “La manera de aplastar la burguesía es moliéndola entre las piedras de los impuestos y la inflación”; pero se equivocó de cabo a rabo, porque la historia económica ha demostrado que la inflación es un ladrón del poder adquisitivo que no distingue clases.

La historia económica se ha ocupado de demostrar que la inflación es un fenómeno inestable, que en algunos contextos ha impactado más sobre los pobres —por ejemplo, durante los años setenta, en el Reino Unido se sabe que la inflación que experimentaron los pobres fue considerablemente mayor que la de los ricos—; y en otros, ha golpeado más duramente a los ricos —es el caso de España donde hay estudios que consideran que, en promedio, la inflación ocurrida entre 1973 y 1998 afectó en mayor medida a los grupos de mayor poder adquisitivo¹—.

Lo cierto es que, más allá de la evidencia sobre las consecuencias distributivas de la inflación (que por cierto son escasas, porque requiere la recolección de datos estadísticos no solo sobre la evolución de los precios, sino también sobre la evolución de las rentas salariales y no salariales de los individuos y de sus características productivas), en nuestro país ese pensamiento sigue estando implícitamente arraigado en algunas fuerzas políticas que aún se resisten a que el entramado normativo recepte remedios jurídicos que permitan contrarrestar el impacto de este flagelo económico sobre toda la sociedad.

En medio del caos económico que derivó de las medidas adoptadas por el Poder Ejecutivo para paliar la crisis sanitaria consecuencia de la difusión del virus COVID-19, trascendió en algunos medios periodísticos que los legisladores nacionales están evaluando incluir entre las medidas económicas la derogación del mecanismo de ajuste por inflación o, su significativa restricción; todo ello fundado en la más profunda ignorancia del

impacto que el fenómeno económico produce en la determinación de los tributos.

Es evidente que la propuesta pretende lograr un inmediato crecimiento de la recaudación que, en lugar de tener en cuenta la genuina capacidad económica de los contribuyentes —seriamente golpeada por la paralización de la economía—, se base en la distorsión de sus resultados —sean positivos o negativos—.

En efecto, el ejemplo más paradigmático de esta corriente legislativa renuente y mezquina es, sin duda, el de la normativa impositiva que invariablemente ha estado *desfasada* con respecto a los datos empíricos de la economía.

No se trata de una asimetría meramente accidental, sino de una política económica nefasta que el Congreso Nacional se ha empeñado en sostener pese a que el flagelo inflacionario nunca ha podido ser definitivamente erradicado e impacta más impiadosamente sobre los sectores productivos cuando estos atraviesan crisis coyunturales como la que estamos viviendo.

Por alguna razón que carece de raigambre técnica y que por ende solo puede ser ideológica, los legisladores tienen la tendencia a pensar que la aplicación del ajuste por inflación disminuye la carga fiscal; cuando en rigor de verdad puede arrojar ganancia o pérdida, porque lo que permite es, en todo caso, exponer la genuina capacidad económica de los contribuyentes —siendo este el principio constitucional básico del deber de contribuir—.

A pesar de la larga historia de inflación de nuestro país, recién en 1978 la ley 21.894 incorporó su impacto en la determinación del Impuesto a las Ganancias mediante el denominado *ajuste estático*, que permitía el reconocimiento de la ganancia o pérdida impositiva de los activos y pasivos monetarios, considerados como tales por la ley, entre inicio y cierre del ejercicio, sin considerar los movimientos del año.

¹ RUIZ CASTILLO, Javier — LEY, Eduardo — IZQUIERDO, Mario, “La medición de la inflación en España”, Ed. La Caixa, 1999.

Resulta esclarecedor en tal sentido recordar que en el mensaje de elevación del Poder Ejecutivo Nacional de la ley 21.894 se expresó: “La medida que se propone forma parte del conjunto de disposiciones oportunamente programadas con miras a adaptar el sistema impositivo a la inflación —sin impulsarla— tendiendo a lograr una mayor equidad en la distribución de la carga impositiva... Este proyecto se basa en el principio de que el impuesto no debe recaer sobre las ganancias meramente nominales, cuando la empresa ha debido desenvolverse en circunstancias de inestabilidad monetaria. Ello, por cuanto dichas ganancias así consideradas no siempre representan en términos reales la verdadera variación operada en el patrimonio, pudiendo ocurrir que en muchos casos no haya habido variación alguna y que, en otros, la realidad de los hechos demuestre una variación en sentido negativo”.

Casi una década después se produciría un proceso hiperinflacionario sin precedentes, pero para 1985, la ley 23.260, ya había incorporado el *ajuste dinámico* a fin de tener en cuenta el efecto de los movimientos del ejercicio; aunque no de manera integral, sino solamente en determinadas partidas.

Por efecto de la convertibilidad, el art. 39 de la ley 24.073 suspendió la publicación del índice a partir de abril 1992; con lo cual a los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11.683 y en las normas de los tributos regidos por ella, se permitió tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de ese año.

Desde ese momento e —incluso después de la salida de la convertibilidad— el ajuste por inflación (con sus bondades y defectos), quedó en desuso “por falta de decisiones legislativas” como elegantemente supo destacar la Corte al resolver los autos “Santiago Dugan Trocello SRL” (CS, Fallos: 328:2567), sentencia del 30 de junio de 2005.

En ese fallo, el Tribunal señaló que tanto el art. 39 de la ley 24.073 como el art. 41 de la ley 25.561 —que sustituyó el texto de los

arts. 71 y 10 de su similar 23.928— representaban una decisión clara y terminante del Congreso Nacional de ejercer las funciones que le encomienda el art. 75, inc. 11, de la CN.

Es decir que el Tribunal entendió que la omisión en el dictado de nuevas normas en la materia que admitiesen volver a utilizar los mecanismos de ajustes previstos en la Ley del Impuesto a las Ganancias, *es una política deliberada del Poder Legislativo*: por esa vía de prohibición de reajuste de valores, el Congreso establece una política económica que admite que los tributos se liquiden e ingresen sobre resultados que no reflejan la real situación del obligado (sea ganancia o pérdida) y, por ende, tolera que en muchos casos, se incremente la carga fiscal teniendo en cuenta resultados ficticios, incluso sometiendo a los contribuyentes a tasas efectivas superiores a las alícuotas máximas previstas en la Ley del Gravamen. Para la Corte, esa decisión del Congreso es insusceptible de control judicial.

A los pocos años de ese Fallo que ciertamente sembró consternación, en el celeberrimo fallo “Candy” (CS, Fallos: 332:1572), sentencia del 03/07/2009, la Corte reiteró que es ajeno a la función del Poder Judicial juzgar el mérito de las políticas económicas decididas por otros poderes del Estado; sin embargo dio un giro copernicano al señalar que correspondía, no obstante, ponerles freno cuando violan la Constitución, como es el caso del derecho de propiedad, cuando se crean impuestos confiscatorios.

Concretamente, el Tribunal entendió en el caso concreto, que la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del Título VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias resultaba inaplicable, si la alícuota efectiva a ingresar de acuerdo con los parámetros determinados en el fallo, se tornaba confiscatoria, insumiendo una sustancial porción de las rentas obtenidas por el actor —en el caso se demostró que la alícuota del impuesto a ingresar no era del 35% sino del 62% del resultado impositivo ajustado correspondiente al ejercicio 2002, o el 55% de las utilidades

(también ajustadas) obtenidas por la actora durante el ejercicio de ese mismo año—.

La importancia del fallo, reside en que el Tribunal afirmó que en razón de las cambiantes circunstancias del país —e incluso bajo las mismas circunstancias— la diversa relación de determinadas especies de impuestos con el bienestar general, derivada de la clase de riqueza o actividad gravada, entre otros factores, puede justificar que la determinación del límite de confiscatoriedad varíe en más o en menos; aclarando que dicho límite no es absoluto sino relativo, variable en el tiempo y aun susceptible de diferenciaciones en un mismo tiempo (CS, Fallos: 210:855, 1208).

El fallo, lejos de admitir que se vulnera el derecho de propiedad por la mera comprobación de que la prohibición obliga al sujeto a ingresar un tributo mayor al que hubiera determinado si por aplicación de los mecanismos de ajuste previstos en la ley del impuesto, se le hubiere permitido reflejar en su declaración jurada una capacidad económica real; obliga al contribuyente a demostrar que la gabela determinada sin ajuste, resulta confiscatoria, absorbiendo una parte sustancial de su renta o capital, parámetro este sumamente difuso.

Esta afirmación dio lugar a un sinnúmero de sentencias posteriores, en las cuales la Corte fue aceptando tasas efectivas significativamente menores a las acreditadas en “Candy”; así se ha admitido una tasa efectiva mínima del 46,46% en el caso “M. Royo SACIIFyF c. EN - AFIP - res. 3/08”, sentencia del 13 de noviembre de 2018 y; tal principio, daría lugar incluso a que se consideren confiscatorias tasas menores en el año 2018, a raíz de la reducción de las alícuotas del Impuesto a las Ganancias establecida por la ley 27.430 (del 35% al 30% a partir del período 2018 y 25% a partir del ejercicio 2021, de acuerdo con las modificaciones introducidas por la ley 27.541 de Solidaridad).

Por ende, lejos de existir un remedio legislativo al problema, el contribuyente debe necesariamente litigar para preservar su dere-

cho de propiedad y, sobre él recae la prueba de la confiscatoriedad.

No son pocos los que han fracasado en este punto en la tarea de arrimar a los tribunales pruebas irrefutables sobre la incidencia confiscatoria de la normativa de prohibición; así se han rechazado un gran número de demandas en las cuales en lugar de probar la tasa efectiva de incidencia del tributo sobre la renta o el capital, los contribuyentes intentaron comparar las declaraciones juradas realizadas con ajuste por inflación impositivo y sin su aplicación; o sustentaron la afectación a partir de la comparación de la gabela que debía abonarse con el patrimonio neto de la empresa.

Idéntica suerte adversa corrieron los casos en los cuales los contribuyentes pretendieron utilizar el mecanismo correctivo para el reconocimiento de un mayor quebranto que, trasladado a los ejercicios posteriores —con las limitaciones cuantitativas y temporales establecidas en la ley del gravamen—, podrían neutralizar total o parcialmente el ingreso del gravamen en los períodos subsiguientes.

La Corte ha sido inflexible al señalar que en tales supuestos no hay confiscatoriedad, porque cuando el resultado es pérdida, no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados (confr. en tal sentido la doctrina que surge de las causas “Estancias Argentinas El Hornero SA” (CS, Fallos: 335:1923); “M. Royo SACIIFyFU” (CS, Fallos: 339:897); CSJ 612/2013 (49-A)/CS1 “Alubia S.A. c. AFIP - Dirección General Impositiva s/ repetición”, fallada el 4 de noviembre de 2014; CSJ 885/2014 (50-C)/CS1 “Consolidar Administradora de Riesgo de Trabajo ART SA c. EN - AFIP - DGI - res. LGCN 140/08 s/ dirección general impositiva”, fallada el 11 de agosto de 2015; FMP 21D57815/2003/CS1 “Fava Hnos. SA c. AFIP-DGI s/ inconstitucionalidad”, sentencia del 4 de agosto de 2016; FMP 21057780/2003/CS1 “Favacard SA c. AFIP - DGI s/ inconstitucionalidad”, fallada el 15 de noviembre de 2016, CSJ 99/2014 (50-N)/CS1 “Natufarma SA c. AFIP - DGI s/

demanda. contenciosa”, sentencia del 24 de febrero de 2015 y; “Orbis Mertig San Luis SA c. EN - AFIP - DGI p/ ordinario”, sentencia del 29 de mayo de 2018 (CS, Fallos: 341:581).

Vale decir que la Corte ha admitido que el Congreso pueda ejercer sus facultades de política económica y tributarias, para limitar los alcances del mecanismo general de compensación de quebrantos con ganancias —previsto en el art. 19 de la Ley del Tributo—; prohibiendo esa compensación en los casos en los cuales el quebranto resulte de aplicar el mecanismo de ajuste por inflación.

El quebranto mayor al histórico, determinado por aplicación del ajuste por inflación, no sería compensable ni trasladable a períodos futuros en aquellos períodos anteriores a la vigencia de las modificaciones normativas que reintrodujeron el ajuste integral.

Por otra parte, las Cámaras Federales han interpretado los alcances del fallo “Candy” de manera amplia, sin acotar sus conclusiones a la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación al Título VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias y, fueron admitiendo paulatinamente el ajuste integral, para los períodos anteriores a la vigencia de la ley 27.430.

En las causas “Distribuidora Gas del Centro”, sentencia del 30 de junio de 2015 y “Sanatorio Allende SA”, sentencia del 13 de agosto de 2015, la sala B de la Cámara Federal de Córdoba ordenó al Fisco recibir y/o admitir a la actora la liquidación del impuesto a las ganancias por el período fiscal de enero a diciembre de 2012, con la aplicación del mecanismo de “ajuste por inflación” conforme al Título VI y arts. 58, 61, 83, 84 y 89.

Ambos fallos adquirieron firmeza al declarar la Corte inadmisibles los recursos extraordinarios interpuestos por el Fisco, en sentencias del 5 de abril de 2016 y 4 de octubre de 2016, respectivamente.

En idéntico sentido, se pronunció la sala B de la Cámara Federal de Mendoza en “Dis-

tribuidora Gas Cuyana SA”, sentencia del 22 de abril de 2014, fallo que quedó convalidado por la Corte al desestimar por inadmisibles el recurso extraordinario en sentencia del 11 de agosto de 2015.

Por su parte la sala I de la Exma. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal se expidió en “Telefónica de Argentina SA”, sentencia del 9 de mayo de 2019 y “Central Puerto”, sentencia del 3 de septiembre de 2019; reconociendo que el fallo “Candy” no se refirió exclusivamente al título VI de la ley del impuesto a las ganancias como algo aislado y separado de los demás mecanismos de actualización que dicha ley contemplaba, admitiendo la aplicación de la actualización impositiva de determinados rubros —como, por ejemplo, las amortizaciones sobre los bienes de uso e intangibles o el costo de los bienes enajenados— cuyo cómputo a valores históricos también puede provocar verdaderas situaciones de confiscatoriedad.

Para así decidir, sostuvo que el ajuste por inflación debe interpretarse en forma *sistemática*; es decir, no solo en función del Título VI de la LIG, sino también de las demás normas de la LIG que atañen a la actualización de valores de activos (para las amortizaciones y para el costo de enajenación de bienes), porque corresponde invalidar cualquier norma que conduzca a gravar utilidades ficticias convirtiendo el tributo en confiscatorio.

También la sala II de esa Cámara, adoptó recientemente tal criterio —admitiendo la aplicación de los mecanismos que permiten formular actualizaciones— al resolver los autos “Camuzzi Gas Pampeana SA”, sentencia del 12 de marzo de 2020, en la cual se sostuvo que para resolver en el fallo “Candy” se tuvo en consideración para determinar el resultado ajustado, tanto el ajuste por inflación del título VI de la ley del impuesto a las ganancias, como la reexpresión de la amortización de los bienes de uso prevista por los arts. 83 y 84 de dicho ordenamiento.

Concretamente, la sentencia alude al voto en disidencia del Dr. Petracchi en “Candy”,

en el cual se reseña el informe especial de contador público presentado como prueba por la actora, del cual surge en forma expresa la reexpresión de la amortización de bienes de uso.

Asimismo, la Alzada sostuvo que de los términos de la demanda entablada por "Candy", surge que el planteo de inconstitucionalidad se extendió a toda norma que impidiera contemplar el mecanismo de ajuste por inflación y las previsiones de los arts. 83 y 84 de la ley del impuesto a las ganancias; cuando tal impedimento conduce a tener por configurado un supuesto de confiscatoriedad.

Por su parte, la sala IV, también ha adherido a esta línea jurisprudencial, declarando la inconstitucionalidad de la norma que impide utilizar el mecanismo de ajuste previsto en los arts. 83 y 84 de la LIG en los autos "Pecom Servicios Energía SA", sentencia del 28 de mayo de 2019.

Pese a los significativos avances jurisprudenciales, las soluciones legislativas se han demorado y a regañadientes, en el año 2017, con la sanción de la ley 27.430 se receptaron paliativos parciales.

En el texto de la ley del impuesto a las ganancias, el impacto de la inflación sobre los resultados de las empresas está abordado mediante dos mecanismos complementarios que permiten reconocer el impacto de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda en la medición del resultado impositivo de las empresas: 1) Por un lado está previsto un sistema de actualización del costo computable de algunos bienes, a los efectos de amortizaciones actualizadas de los bienes de uso del ejercicio, así como a los efectos del cómputo del costo de venta actualizado en el caso de enajenación de tales bienes; 2) Por otra parte, la ley establece un procedimiento para cuantificar la ganancia o pérdida en el poder adquisitivo de la moneda que tuvo el sujeto empresa durante el ejercicio fiscal. Cabe mencionar que la ley del impuesto a las ganancias "valúa" algunos bienes a va-

lores corrientes, reconociéndose resultados por tenencia "gravados" en el impuesto a las ganancias, que de no reconocer el Resultado por exposición a la inflación daría lugar a medir dichos resultados en términos nominales y "no reales", lo que genera en un contexto inflacionario significativo la medición incorrecta de la capacidad contributiva.

La ley 27.430, rescató esos mecanismos parcialmente al establecer: a) como regla general la prohibición de realizar actualizaciones y, como excepción, la actualización impositiva de determinados bienes que se adquirieron a partir de los ejercicios iniciados a partir del 01/01/2018. Aplicable a todos los sujetos, pero solo para altas nuevas y para determinados bienes; b) revalúo impositivo opcional: de aplicación optativa para bienes con vida útil, adquiridos con anterioridad al 01/01/2018 y destinados a generar ganancia gravada. En este caso la norma dispuso como contrapunto del revalúo una declaración y el pago de un impuesto especial, con una vigencia acotada y, c) se admitió la posibilidad de volver a aplicar el ajuste por inflación impositivo cuando la variación del índice de precios IPIM —acumulado en los 36 meses anteriores al momento en que se liquida— fuera superior al 100%, con vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 1º de enero de 2018. Se implementó una norma de transición por la cual respecto del primer y segundo ejercicio (iniciados a partir del 1º de enero de 2018, inclusive), ese procedimiento sería aplicable en caso de que la variación acumulada desde el inicio del primer ejercicio hasta el cierre de cada ejercicio superase 1/3 o 2/3, respectivamente, del referido porcentual.

De entrada, la norma fue duramente criticada por violatoria del principio de igualdad, puesto que dos sujetos con la misma actividad económica, que sufren iguales avatares, tienen un tratamiento distinto en el impuesto a las ganancias con respecto al ajuste por inflación, según sea la fecha de cierre del ejercicio.

Sin embargo, el Congreso en lugar de corregir la iniquidad, pronto habría de volver

sobre sus propios pasos y desandar parte de las soluciones parciales acordadas.

Mediante la sanción de la ley 27.468, sustituyó el Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM) —que en junio de 2018 había alcanzado el 30,2%— por el Índice de Precios Consumidor (IPC) —que en ese mismo período alcanzó el 16%— y se dispuso una modificación al régimen de transición para los ejercicios iniciados a partir del 1º de enero de 2018. Respecto del primer, segundo y tercer ejercicio a partir de su vigencia, ese procedimiento será aplicable en caso de que la variación del índice, calculada desde el inicio y hasta el cierre de cada uno de esos ejercicios, supere un 55%, un 30% y un 15% para el primer, segundo y tercer año de aplicación, respectivamente.

Por su parte, el art. 4º de esa Ley estableció un sistema de diferimiento del eventual impacto que pudiera generar el ajuste por inflación fiscal, fuese negativo o positivo, por el cual se permite imputar 1/3 en ese período fiscal y los 2/3 restantes, en partes iguales, en los dos períodos fiscales inmediatos siguientes.

Ese esquema logró que el primer año (ejercicios iniciados a partir del 1º de enero de 2018), fuera aplicable únicamente a los cierres de abril, mayo y junio de 2019, ya que fueron los únicos en los cuales se superó el 55% de inflación interanual medida a través del IPC.

Más recientemente, el Congreso dictó la ley 27.541, también con el fin de “restringir” la aplicación del ajuste; lo que esta vez se logró al extender el período de diferimiento de tres a seis años, para los cierres iniciados a partir del 1º de enero de 2019.

La norma, actualmente en vigencia, permite imputar 1/6 en ese período fiscal y los 5/6 restantes, en partes iguales, en los cinco períodos fiscales inmediatos siguientes. La norma permite que los 2/3 remanentes del período fiscal 2018, se computen conjuntamente, con el diferimiento en sextos correspondiente a los períodos 2019 y 2020.

Ahora bien, como los diferimientos citados no se ajustan por inflación, es evidente que sufrirán la erosión del poder adquisitivo de la moneda local sumada a la tasa de descuento del valor actual, licuándose sustancialmente la eventual deducción futura de los ajustes negativos.

Ante este escenario, lejos de disminuir la litigiosidad, ya existen precedentes jurisprudenciales en los cuales los contribuyentes atacaron el diferimiento por tres años dispuesto por la ley 27.468 (extendido a seis años por la ley 27.541).

Así, en “Bodegas Esmeralda SA”, el Juzgado Federal de 1ª Instancia N.º 1 de Córdoba, concedió una medida cautelar solicitada habilitando a la empresa a presentar la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2019 —con cierre el 31 de marzo de 2019— con el ajuste por inflación, tomando como índice el IPC y sin el diferimiento previsto en el art. 2º agregado a continuación del art. 118 de la ley 20.628; pues la actora acreditó que la no aplicación del citado mecanismo en forma plena, importaba una alícuota del 60,25% —más del 100% de la alícuota legalmente establecida—.

La sentencia fue confirmada por la sala B de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, el pasado 14 de febrero de 2020.

Al valorar la verosimilitud del derecho, la Alzada no solo tuvo en cuenta la prueba aportada por el contribuyente, sino que además sostuvo —con cita de Héctor B. Villegas— que “... el Impuesto a las Ganancias reconoce como hecho imponible, la obtención de una ganancia, es decir, un beneficio ‘realizado’, no constituyendo ganancias imponibles los incrementos de valor de los bienes que sigan en el patrimonio del contribuyente. El impuesto puede operar correctamente con moneda estable, pero influye adversamente ante la inflación, ya que muchas ganancias gravadas pueden ser en realidad ficticias, por ser una consecuencia de la depreciación de la moneda”.

De lo hasta aquí expuesto surge irrefutablemente que los esfuerzos del Poder Legislativo

han estado más dirigidos a que los tributos se liquiden e ingresen con base en una capacidad contributiva distorsionada que a intentar siquiera, perfeccionar los mecanismos existentes en la Ley del Impuesto a las Ganancias para, precisamente, corregir esas distorsiones.

Es decir que, luego de este pormenorizado análisis, no sorprende que, ante la caída de la recaudación en el mes de abril de 2020, que superó el 28%, los legisladores estén evaluando derogar las normas que ellos mismos vacilantemente dictaron.

Si ello ocurriese, se atestaría un nuevo golpe contra el sistema democrático, porque con

cada retroceso en esta materia, se lesiona la protección de la confianza legítima de los contribuyentes, que de buena fe creyeron en la restauración —al menos parcial— del instituto de ajuste por inflación.

Su derogación o una nueva restricción, provocaría un daño a los administrados que sin duda tendrán que acudir a los tribunales federales para limitar los efectos de semejante atropello.

No tienen otra alternativa que litigar para preservar la vigencia de principios esenciales como la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad, sin los cuales el derecho de propiedad quedaría pulverizado.

DEDUCCIÓN DEL ALQUILER DE CASA HABITACIÓN: UN REPASO PARA EL PERÍODO FISCAL 2019

Por Ricardo H. Ferraro

Thomson Reuters

I. Introducción

Cuando la ley 27.346 incorporó, a través del art. 1º punto 7, el inc. i) al ex art. 81 (actual inc. h, art. 85) de la ley del impuesto a las ganancias, resultó un reconocimiento, aunque acotado, de una erogación tan vital como el alquiler de la casa habitación, admitiéndolo como deducción.

Luego de la actualización del texto 2019 de la ley 20.628, la deducción quedó plasmada, como se adelantara, en art. 85 que en su inc. h) estipula:

“h) El cuarenta por ciento (40%) de las sumas pagadas por el contribuyente, o del causante en el caso de sucesiones indivisas, en concepto de alquileres de inmuebles destinados a su casa habitación, y hasta el límite de la suma prevista en el inc. a) del art. 30 de esta ley, siempre y cuando el contribuyente o el causante no resulte titular de ningún inmueble, cualquiera sea la proporción”. “La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS establecerá las condiciones bajo las cuales se hará efectivo el cómputo de esta deducción”.

La norma comenzó a regir a partir del ejercicio fiscal 2017 y si bien es mejor que nada no deja de ser una deducción restrictiva que, como tantos otros ejemplos, suma a la materia imponible gastos esenciales que al no ser admitidos como deducción pasan a formar parte del “consumido”.

II. Características y condiciones de la deducción

Se trata de una deducción sometida a una doble restricción: 40% de la locación pagada que no puede superar el monto de la ganancia no imponible de cada ejercicio.

El importe del alquiler, para que proceda su deducción, debe estar “pagado”, lo que implica que el porcentaje debe calcularse sobre los montos cancelados. Vale recordar que el alquiler puede ser pactado en dinero o especie.

Durante el período fiscal 2019, seguramente debieron existir locaciones impagas debido a la recesión económica padecida, lo que provoca una reducción de la detracción.

Pero es muy probable que en 2020 esta deducción se vea aún más disminuida como consecuencia del congelamiento de los importes de las locaciones, el diferimiento de actualizaciones o ajustes de precio y la refinanciación de los alquileres impagos que estableció el DNU 320/2020 a raíz de la pandemia del COVID-19. Y a su vez, atento la financiación establecida incrementará la base de cálculo para el año fiscal 2021.

La locación que da derecho a la deducción debe estar destinada a casa habitación, motivo por el cual es necesario saber cuándo el inmueble adquiere tal calidad.

En este sentido, si bien la definición se encuentra relacionada a la exención del inc. u) del art. 26 de la Ley de Impuesto a las Ganancias respecto del valor locativo y el resultado derivado de la enajenación de la casa habitación, el art. 83 del decreto reglamentario (ordenado por dec. 862/2020) del tributo precisa que a esos efectos se entenderá por tal al inmueble “con destino a vivienda única, familiar y de ocupación permanente del contribuyente”.

Adicionalmente y de manera concurrente con lo precedentemente señalado, la deducción procederá “siempre y cuando el contribuyente o el causante no resulte titular de ningún inmueble, cualquiera sea la proporción”.

Este condicionamiento alude al criterio amplio de propiedad inmobiliaria, no implica que margina de la deducción solo al contribuyente titular de una casa o departamento sino también a aquel que resulte propietario de un terreno, según la interpretación fiscal, pese a que un terreno baldío difícilmente pueda cumplir con la función de casa habitación del responsable. Del mismo modo quedaría fuera de la deducción aquel sujeto que tenga un local comercial, absolutamente

te incompatible con vivienda, en función de la opinión del fisco ¹.

El tercer párrafo del inc. a) del art. 85 de la Ley de Impuesto a las Ganancias habilita, para las personas humanas y sucesiones indivisas, la deducción del importe de los intereses correspondientes a créditos hipotecarios que les hubieren sido otorgados “por la compra o la construcción de inmuebles destinados a casa habitación del contribuyente, o del causante en el caso de sucesiones indivisas”, hasta la suma de \$20.000 anuales. En el supuesto de inmuebles en condominio, el monto a deducir por cada condómino no podrá exceder al que resulte de aplicar el porcentaje de su participación sobre el límite establecido precedentemente.

El cómputo de esta deducción, si el sujeto a la par es inquilino, está descartando la deducción por alquiler de vivienda, atento que la detracción de intereses hipotecarios a los que alude el artículo antes citado presupone la titularidad de un inmueble o de un terreno para construir, aplicando los fondos del préstamo.

III. Normas de AFIP

Ahora bien, la ley delegó en la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) la regulación para que se efectivice la deducción y a esos fines el organismo dictó por un lado la res. gral. 4003, sustituyendo a su par 2437, reformulando la retención del impuesto sobre las rentas obtenidas por los trabajadores en relación de dependencia que incluye también a las obtenidas por los jubilados y pensionados.

Como consecuencia del procedimiento retentivo que regula esta resolución, dispone que el beneficiario de la renta que compute esta deducción deberá enviar, a través del servicio “Sistema de Registro y Actualización de Deducciones del Impuesto a las Ganancias (SiRADIG) - Trabajador”, una copia del contrato de alquiler en formato pdf, cuyo

tamaño máximo es de 2000 KB, y en cada renovación de este.

Asimismo, en línea con lo estipulado en el contrato, la AFIP exige que los alquileres abonados se encuentren respaldados mediante la respectiva factura o documento equivalente por parte del locador, a cuyos fines el ente recaudador dictó la res. gral. 4004, estableciendo que con el objetivo de respaldar las operaciones de locación de inmuebles destinados a casa habitación del locatario, los locadores deberán emitir una factura electrónica.

Estos dos requisitos también son exigidos para sustentar la procedencia de la deducción en cabeza de un trabajador independiente, ya que el precio de la locación —como se recordara precedentemente— pudo ser acordada en dinero o en especie y con base en tales documentos se determinará el valor computable para la deducción y la acreditación de la cancelación puede surgir del respectivo recibo emitido, la transferencia bancaria o cualquier otro medio de pago electrónico admitido.

Cabe traer al comentario ciertas especificaciones que dispone la res. gral. 4004, en cuanto a la forma y validez de los comprobantes respaldatorios, ante determinadas situaciones especiales de emisión.

Se presenta el caso en que algunos locadores delegan el cobro de los alquileres en un agente inmobiliario. En estos supuestos en que los importes se perciban a través de intermediarios, se consideran válidos las facturas o recibos emitidos por estos a su nombre, pero los comprobantes extendidos por los intermediarios deben, además, indicar el apellido y nombres, denominación o razón social del o los beneficiarios por cuya cuenta y orden se percibe el importe de la locación y la Clave Única de Identificación Tributaria de estos.

También puede suceder que el inmueble alquilado pertenezca a varios titulares en condominio, en cuyo caso la factura o el re-

¹ Grupo de Enlace AFIP-CPCECABA reunión del 27/04/2017.

cibo podrá ser emitido a nombre de alguno de los condóminos, quien deberá ser siempre el mismo mientras perdure el condominio, correspondiendo además indicar en ese comprobante el apellido y nombre o denominación, y la Clave Única de Identificación Tributaria de los restantes condóminos.

Un tema complejo y controvertido se presenta cuando el propietario del inmueble alquilado reside en el exterior y por ende no está obligado a facturar, atento que se derivan diversas situaciones y debería ponderarse cada una de ellas para verificar si se cumplen los requisitos (fundamentalmente el respaldo documental necesario) que habiliten la deducción. Para el fisco al no existir comprobantes respaldatorios no procede ².

Otra cuestión que despertó dudas es la de un contribuyente con preexistencia de inscripción en el impuesto a las ganancias y luego es contratado en relación de dependencia lo que lo lleva a alquilar una casa habitación en otra jurisdicción. ¿Puede computarse la totalidad del alquiler pagado en los términos del actual art. 83 (ex 80) o debe aplicar el inc. h) del art. 85 (ex inc. i), art. 85)?

En el marco del Espacio de Diálogo ³ se planteó la situación de un jugador profesional de fútbol, inscripto en ganancias, que firma un contrato en relación de dependencia con un club del interior lo que le implica incurrir en un gasto adicional por el pago de alquileres de su nueva vivienda. La consulta fue si se puede deducir la totalidad de las sumas pagadas por el alquiler dado que es un gasto necesario para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

La AFIP no compartió el criterio considerando que, al tratarse de un contrato de relación de dependencia, los alquileres deducibles son los que prevé el ex inc. i) del art. 81 (actual inc. h art. 85) y no son de aplicación las deducciones generales del art. 80 (actual 83). Dicho de otro modo, vinculó la deduc-

ción a la relación de dependencia y consideró computable el 40% de los alquileres pagados.

IV. Prelación de la deducción

Como consecuencia de la aplicación de la res. gral. 4003, dentro de los encuentros denominados Espacios de Diálogo, se le planteó a la administración tributaria si la deducción del 40% de los alquileres pagados por casa habitación debía computarse para la determinación de la ganancias neta del período sobre la cual luego se tomaría como base para el cálculo de las deducciones en concepto de donaciones y honorarios correspondientes a servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica a los que alude la norma y que tienen topes porcentuales para su detracción.

Al respecto, la AFIP ⁴ respondió que el cálculo del tope de las deducciones antes mencionadas “deberá efectuarse una vez deducidos los importes en concepto de alquileres”.

V. Tope de la deducción

La norma legal estipula como techo de la deducción el monto de la ganancia no imponible al que alude el inc. a) del art. 30 de la ley del gravamen. Dicho monto para trabajadores autónomos aplicable al ejercicio fiscal 2019 asciende a \$85.848,99.

Cabe recordar que de tratarse de empleados en relación de dependencia y jubilados la deducción se eleva a \$103.018,79, importe que a su vez asciende a \$125.682,92 si tales sujetos se encuentran en la denominada zona patagónica, según art. 1º de la ley 23.272.

Por otra parte, para los ingresos provenientes de jubilaciones, pensiones, subsidios, etc., originados en el trabajo personal, así como los consejeros de las sociedades cooperativas, para este período podrán computarse una deducción específica equivalen-

² Idem llamada 1.

³ Acta 24 del 26/04/2018.

⁴ Acta 25 del 05/07/2018.

te a 6 veces el haber mínimo garantizado en 2019, lo que arroja \$823.885,32. Pero el cómputo de esta deducción sustituye al cómputo de la ganancia no imponible y deducción especial.

Sin embargo, en la página web de AFIP, en el micrositio Deducción de Alquileres indica que el tope de la deducción, ya sea relación de dependencia, autónomo o jubilado, es de \$85.848,99.

VI. Sublocación

Un tema a tener en cuenta es que, si el inquilino es sublocatario, es decir que quien alquila es sublocador, no es el propietario del inmueble, no impide la deducción en tanto se cumplan las condiciones que se fueron comentando. La limitación está en cabeza del inquilino si es que resulta titular de algún inmueble.

VII. Usufructo

En el supuesto de estar frente al derecho real de usufructo, la posibilidad de que proceda la deducción dependerá de la calidad del contribuyente frente a este. En el caso de un usufructuario que tiene el disfrute, pero no tiene la nuda propiedad del inmueble no resulta titular de ningún inmueble que impida el cómputo de la deducción si paga un alquiler por su casa habitación. Por el contrario, si se tiene la nuda propiedad de la renta,

es nudopropietario, se lo reputará titular de un inmueble que vedaría la aplicación de la deducción, aunque no goce de los frutos de este ⁵. Todo ello sin desconocer las diversas alternativas que pueden surgir de la aplicación de este derecho real.

VIII. Sucesiones indivisas

Dice Reig ⁶: "... las sucesiones indivisas son contribuyentes hasta el momento en que se produce la declaratoria de herederos o se aprueba el testamento y, a las rentas producidas en ese período, se las somete al mismo régimen que si hubiese vivido el causante, o sea, que se le adjudican los mínimos no imponibles y las cargas de familia, calculadas en proporción al tiempo; la liquidación así efectuada tiene carácter definitivo".

En consecuencia, si el causante cumplía con los requisitos y estos permanecen durante el lapso de la sucesión indivisa, se computará la deducción por alquiler de casa habitación habilitada para el causante.

Producida la declaratoria de herederos o declarado válido el testamento, estaremos en presencia de nuevas unidades contribuyentes, de corresponder.

⁵ *Idem* llamada 1.

⁶ REIG, Enrique, "Impuesto a las Ganancias", Ed. Macchi, 9ª ed., p. 147.

RENTAS DE CUARTA CATEGORÍA. CASOS PRÁCTICOS



Por Diego S. Mastragostino

Thomson Reuters

I. Introducción

A través de esta colaboración, se acercan dos ejercicios prácticos a fin de repasar la liquidación del impuesto a las ganancias del período fiscal 2019 en el caso de sujetos que obtienen rentas de cuarta categoría.

II. Deduciones personales

El dec. 561/2019 (BO 15/08/2019) encomendó a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) a “reducir la base de cálculo de las retenciones de los sujetos que obtengan las rentas mencionadas en los incs. a), b) y c) del art. 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, en una suma equivalente al veinte por ciento (20%) de los importes de las deducciones contempladas en los incs. a) y c) del primer párrafo del art. 23 de la ley referida, vigentes para el período fiscal 2019, que les correspondan”¹. Por tal motivo, la AFIP emitió la RG 4546 (BO 16/08/2019) a efectos de adecuar las normas a aplicar por los agentes de retención (empleadores).

Por su parte, el art. 46 de la ley 27.541 (BO 23/12/2019) dispuso que, “a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias, correspondiente al período fiscal 2019, los sujetos que obtengan las rentas mencionadas en los incs. a), b) y c) del art. 82 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019, tendrán derecho a deducir de su ganancia neta sujeta a impuesto, una suma equivalente a la reducción de la base de cálculo de las retenciones que les resulten aplicables conforme al primer párrafo del art. 1º del dec. 561 del 14 de agosto de 2019, sin que la referida deducción pueda generar quebranto”.

Por lo tanto, el incremento del 20% de los importes de las deducciones contempladas

¹ Según la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 2019), la norma se refiere a las rentas de los incs. a), b) y c) del art. 82 y a las deducciones de los incs. a) y c) del art. 30.

en los incs. a) y c) del primer párrafo del art. 30 de la Ley de Impuesto a las Ganancias es de aplicación exclusiva a los sujetos expresamente mencionados por las normas analizadas. En términos generales, nos referimos a quienes obtengan rentas por el desempeño de cargos públicos, empleados en relación de dependencia y jubilados y pensionados. En consecuencia, la deducción en concepto de mínimo no imponible será de \$103.018,79 y la deducción especial incrementada de \$494.490,17.

Es de destacar, que no se han incrementado las deducciones del art. 30, por lo que toda referencia al importe del mínimo no imponible debe considerar la suma de \$85.848,99.

III. Empleado en relación de dependencia

III.1. Planteo

Datos del contribuyente:

El Sr. Carlos Pérez es soltero, de profesión ingeniero y tiene residencia fiscal en el país. Trabaja bajo relación de dependencia como dependiente de la “Ingeniería SA”.

Ingresos y egresos del período:

a) Sueldos brutos percibidos durante el año 2019: \$1.510.000 (incluye \$10.000 en concepto de ropa de trabajo).

b) Descuentos por jubilación y obra social: \$255.000.

c) Retenciones sufridas: \$151.000.

d) Sueldo abonado a su empleada de casas particulares (incluye contribuciones): 100.000.

e) Pagó durante el 2019 la suma de \$30.000 que corresponde a un curso de posgrado vinculado a su profesión y necesaria para el desarrollo de su trabajo en “Ingeniería SA”.

III.2. Solución propuesta

Ingresos de 4ta. categoría

Sueldos brutos percibidos	1.500.000,00	[a]
---------------------------	--------------	-----

Deducciones de 4ta. categoría

Curso de posgrado	(30.000,00)	[b]
-------------------	-------------	-----

Deducciones generales

Descuento jubilación y obra social	(255.000,00)	
Personal de casas particulares	(85.848,99)	[c]

Ganancia neta antes de deducciones personales	1.129.151,01	
---	--------------	--

Deducciones personales [d]

Mínimo no imponible	(103.018,79)	
Deducción especial	(494.490,17)	

Ganancia neta sujeta a impuesto

	531.642,05	
--	------------	--

Importe fijo	117.952,11	
--------------	------------	--

Importe variable [(531.642,05 - 528.636,91) x 35%]	1.051,80	
--	----------	--

Impuesto determinado	119.003,91	
-----------------------------	------------	--

Retenciones	(151.000,00)	
-------------	--------------	--

Saldo a favor del contribuyente	(31.996,09)	
--	--------------------	--

[a] La ropa de trabajo no se encuentra alcanzado por el impuesto a las ganancias (LIG: art. 111, párr. 2º): $1.510.000 - 10.000 = 1.500.000$.

[b] Curso de posgrado: Gasto deducible en la declaración jurada y no a través del SiRADIG atento a que tal concepto no está comprendido en las deducciones admitidas previstas en el apart. D, del Anexo II de la RG 4003/17².

[c] Dicho cómputo no podrá exceder la suma equivalente a la de la ganancia no imponible anual, definida en el inc. a) del art. 30 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (art. 16, ley 26.063).

[d] Nos remitimos a lo indicado en el punto 2.

IV. Honorarios profesionales

IV.1. Planteo

Datos del contribuyente:

El Sr. Juan Arce es soltero, de profesión abogado y tiene residencia fiscal en el país. Ejerce su profesión de manera independiente.

Ingresos y egresos del período:

- a) Honorarios percibidos en el período fiscal 2019: \$1.500.000.
- b) Gastos deducibles (abonados y vinculados a su actividad profesional): \$255.000.
- c) Retenciones sufridas: \$151.000.
- d) Sueldo abonado a su empleada de casas particulares (incluye contribuciones): 100.000.
- e) Pagó durante el 2019 la suma de \$30.000 en concepto de vestimenta vinculada a su labor profesional.

IV.2. Solución propuesta

Ingresos de 4ta. categoría

Honorarios percibidos	1.500.000,00	
-----------------------	--------------	--

Deducciones de 4ta. categoría

Vestimenta	(30.000,00)	[a]
Gastos deducibles	(255.000,00)	

Deducciones generales		
Personal de casas particulares	(85.848,99)	[b]

Ganancia neta antes de deducciones personales	1.129.151,01	
---	--------------	--

Deducciones personales [c]

Mínimo no imponible	(85.848,99)
Deducción especial	(171.697,98)

Ganancia neta sujeta a impuesto

Importe fijo	117.952,11
Importe variable $[(871.604,04 - 528.636,91) \times 35\%]$	120.038,50

Impuesto determinado	237.990,61
-----------------------------	------------

Retenciones	(151.000,00)
-------------	---------------------

Saldo a favor de AFIP	86.990,61
------------------------------	------------------

[a] Dedución conforme antecedentes jurisprudenciales ³.

[b] Dicho cómputo no podrá exceder la suma equivalente a la de la ganancia no imponible anual, definida en el inc. a) del art. 30 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (art. 16, ley 26.063).

[c] Nos remitimos a lo indicado en el punto 2. Dedución especial según art. 30, inc. c) punto 1.

³ TFNac., sala D, 17/05/2019, "Tauli, Juan Manuel s/ recurso de apelación", entre otros.

Thomson Reuters

ASPECTOS PRÁCTICOS DE LA JUSTIFICACIÓN PATRIMONIAL



Por Diego S. Mastragostino

Thomson Reuters

I. Introducción

El cuadro de justificación patrimonial, que forma parte del formulario mediante cual se liquida el impuesto a las ganancias de las personas humanas, permite “realizar una prueba global sobre las ganancias sujetas a impuesto declaradas por el contribuyente a través de una suerte de estado de origen y aplicación de fondos bajo el método de la diferencia patrimonial”¹. Además, a través de este, se determina el importe estimado del monto consumido².

El objetivo de este trabajo es acercar un análisis práctico de diferentes hechos económicos que impactan en la confección del cuadro de justificación de las variaciones patrimoniales.

II. Aplicación práctica

A continuación, a través del desarrollo de una serie de ejemplos prácticos³, se confeccionará el cuadro de justificación patrimonial y el flujo de fondos ante determinadas situaciones puntuales que, entendemos, resultan comunes a más de un contribuyente.

II.1. Impuesto a las ganancias del período fiscal anterior

II.1.a. Supuestos

a) Una persona humana, por su oficio de carpintero, obtuvo durante el período fiscal 2019 una ganancia neta gravada por el impuesto a las ganancias, antes de deducciones personales, de \$300.000.

b) Todos los ingresos del período se encuentran percibidos y los gastos deducidos fueron abonados al 31/12/2019.

c) Su patrimonio neto al 31 de diciembre del año 2018 y 2019 es el siguiente:

Patrimonio al 31/12/2018	
Efectivo	30.000,00
Retenciones Imp. Gcias. 2018	2.000,00

Patrimonio al 31/12/2019	
Efectivo	60.000,00

d) De la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2018, presentada y abonada a su vencimiento (junio/19), se desprende la siguiente información:

Impuesto determinado	15.000,00
Retenciones Imp. Gcias 2018	(2.000,00)
Impuesto a pagar	13.000,00

¹ CARANTA, Martín R., (2016), “Errores comunes en el cuadro de justificación patrimonial”, *Práctica y Actualidad Tributaria*, Ed. Errepar, t. XXII.

² Definido por la RG (AFIP) 2218/07 como el conjunto de “gastos de sustento y mantenimiento del responsable y/o su grupo familiar primario, así como los relacionados con el esparcimiento propio y de su grupo familiar...”.

³ Los valores se exponen con fines didácticos, por lo que pueden no coincidir con la realidad.

II.1.b. Solución propuesta

a) Justificación patrimonial.

	Columna I	Columna II
Patrimonio al inicio		32.000,00
Patrimonio al cierre	60.000,00	
Gcia. Neta antes de Deduc. Personales		300.000,00
Imp. Ganancias 2018	15.000,00	
Monto consumido	257.000,00	
Totales	332.000,00	332.000,00

b) Flujo de fondos.

Efectivo al inicio	30.000,00
Pago Impuesto a las Ganancias 2018	(13.000,00)
Ingresos netos percibidos	300.000,00
Total	317.000,00

Efectivo al cierre	60.000,00
---------------------------	------------------

Monto consumido (por diferencia)	257.000,00
---	-------------------

c) Comentarios.

Como puede observarse, el ajuste en la Columna I del cuadro de justificación patrimonial corresponde al impuesto a las ganancias determinado del período fiscal 2018 y no al impuesto efectivamente abonado en el año 2019.

II.2. Ingresos presuntos

II.2.a. Supuestos

a) Una persona humana obtuvo durante el período fiscal 2019 una ganancia neta gravada por el impuesto a las ganancias, antes de deducciones personales, de \$300.000.

b) Todos los ingresos del período se encuentran percibidos y los gastos deducidos fueron abonados al 31/12/2019.

c) La ganancia neta incluye \$20.000 en concepto intereses presuntos ⁴ por un préstamo otorgado a un amigo, sin pactar intereses.

⁴ Art. 52, Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 2019).

d) Su patrimonio neto al 31 de diciembre del año 2018 y 2019 es el siguiente:

Patrimonio al 31/12/2018	
Efectivo	\$ 30.000,00

Patrimonio al 31/12/2019	
Efectivo	\$ 30.000,00

II.2.b. Solución propuesta

a) Justificación patrimonial.

	Columna I	Columna II
Patrimonio al inicio		\$ 30.000,00
Patrimonio al cierre	\$ 30.000,00	
Gcia Neta antes de Deduc. Personales		\$ 300.000,00
Intereses presuntos	\$ 20.000,00	
Monto consumido	\$ 280.000,00	
Totales	\$ 330.000,00	\$ 330.000,00

b) Flujo de fondos.

Efectivo al inicio	\$ 30.000,00
Ingresos netos percibidos	\$ 280.000,00
Total	\$ 310.000,00

Efectivo al cierre	\$ 30.000,00
---------------------------	---------------------

Monto consumido (por diferencia)	\$ 280.000,00
---	----------------------

c) Comentarios.

Los intereses presuntos deben ajustarse en Columna I, ya que, al no ser ingresos susceptibles de ser percibidos, nunca podrán consumirse y por lo tanto deben reducir el importe del monto consumido del período.

II.3. Ingresos exentos o no gravados

II.3.a. Supuestos

a) Una persona humana obtuvo durante el período fiscal 2019 una ganancia neta gravada por el impuesto a las ganancias, antes de deducciones personales, de \$300.000.

b) Además, percibió durante el año 2019 por su actividad profesional bajo el régimen simplificado para pequeños contribuyentes (Monotributo) la suma de \$50.000 (neto de gastos).

c) Todos los ingresos del período se encuentran percibidos y los gastos deducidos fueron abonados al 31/12/2019.

d) Su patrimonio neto al 31 de diciembre del año 2018 y 2019 es el siguiente:

Patrimonio al 31/12/2018	
Efectivo	\$ 30.000,00

Patrimonio al 31/12/2019	
Efectivo	\$ 30.000,00

II.3.b. Solución propuesta

a) Justificación patrimonial.

	Columna I	Columna II
Patrimonio al inicio		\$ 30.000,00
Patrimonio al cierre	\$ 30.000,00	
Gcia Neta antes de Deduc. Personales		\$ 300.000,00
Renta exenta (monotributo)		\$ 50.000,00
Monto consumido	\$ 350.000,00	
Totales	\$ 380.000,00	\$ 380.000,00

b) Flujo de fondos.

Efectivo al inicio	\$ 30.000,00
Ingresos netos monotributo	\$ 50.000,00
Ingresos netos percibidos alcanzados por el IG	\$ 300.000,00
Total	\$ 380.000,00

Efectivo al cierre	\$ 30.000,00
---------------------------	---------------------

Monto consumido (por diferencia)	\$ 350.000,00
---	----------------------

c) Comentarios.

Los ingresos exentos o no gravados implican un ajuste en Columna II, ya que son ingresos que al no estar incluidos en la determinación de la ganancia sujeta a impuesto, deben ser ajustados a efectos de justificar consumos o incrementos patrimoniales.

II.4. Participación en Sociedad de Responsabilidad Limitada

II.4.a. Supuestos

a) Una persona humana no obtuvo ingresos gravados, no gravados o exentos en el impuesto a las ganancias durante el año 2019.

b) Participa en el 50% del capital de una Sociedad de Responsabilidad Limitada. La información vinculada con el patrimonio neto de la mencionada sociedad es la siguiente:

Patrimonio Neto al 31/12/2018	1.500.000,00
Patrimonio Neto al 31/12/2019	2.000.000,00

c) Su patrimonio neto al 31 de diciembre del año 2018 y 2019 es el siguiente:

Patrimonio al 31/12/2018	
Efectivo al inicio	900.000,00
Participación en SRL - 50% PN ^(*)	750.000,00

Patrimonio al 31/12/2019	
Efectivo al cierre	300.000,00
Participación en SRL - 50% PN ^(*)	1.000.000,00

^(*) Según art. 5º de la RG (DGI) 2527.

II.4.b. Solución propuesta

a) Justificación patrimonial.

	Columna I	Columna II
Patrimonio al inicio		1.650.000,00
Patrimonio al cierre	1.300.000,00	
Gcia Neta antes de Deduc. Personales		-
Ajuste PN SRL ^(**)		250.000,00
Monto consumido	600.000,00	
Totales	1.900.000,00	1.900.000,00

^(**) Participación sobre el incremento del Patrimonio Neto de la Sociedad de Responsabilidad Limitada [(2.000.000 - 1.500.000) x 50%].

b) Flujo de fondos.

Efectivo al inicio	900.000,00
Ingresos netos percibidos	-
Total	900.000,00

Efectivo al cierre	300.000,00
---------------------------	-------------------

Monto consumido (por diferencia)	600.000,00
---	-------------------

c) Comentarios.

En el caso de la tenencia de cuotas de una sociedad de responsabilidad limitada, la variación interanual que se refleja en el patrimonio de la persona humana estará influenciada por el normal desenvolvimiento del negocio de la sociedad, y en la medida que no se produzcan variaciones cuantitativas en dicho patrimonio social (p. ej., distribución de dividendos, aportes de capital, etc.), será necesario realizar el ajuste expuesto (en Columna I o II, según corresponda) para una correcta cuantificación del monto consumido.

II.5. Rentas que se imputan por lo percibido

II.5.a. Supuestos

a) Una persona humana obtuvo durante el período fiscal 2019 una ganancia neta gravada por el impuesto a las ganancias, antes de deducciones personales, de \$300.000.

b) Dicha ganancia se vincula a su actividad profesional (odontología) por lo que la renta se imputa a cuarta categoría (percibido).

c) Todos los ingresos facturados del período 2019 se encuentran percibidos y los gastos deducidos fueron abonados al 31/12/2019.

d) Su patrimonio neto al 31 de diciembre del año 2018 y 2019 es el siguiente:

Patrimonio al 31/12/2018	
Efectivo	\$ 40.000,00
Honorarios a cobrar	\$ 100.000,00

Patrimonio al 31/12/2019	
Efectivo	\$ 40.000,00

II.5.b. Solución propuesta

a) Justificación patrimonial.

	Columna I	Columna II
Patrimonio al inicio		140.000,00
Patrimonio al cierre	40.000,00	
Gcia Neta antes de Deduc. Personales		300.000,00
Ajuste honorarios a cobrar al 31/12/2018	100.000,00	
Monto consumido	300.000,00	
Totales	440.000,00	440.000,00

b) Flujo de fondos.

Efectivo al inicio	40.000,00
Ingresos netos percibidos	300.000,00
Total	340.000,00

Efectivo al cierre	40.000,00
---------------------------	------------------

Monto consumido (por diferencia)	300.000,00
---	-------------------

c) Comentarios.

Los honorarios pendientes de cobro al 31/12/2018 se consideran renta gravada del año 2019 ya que esta se imputa por lo percibido. Por lo tanto, los \$100.000 forman parte de la ganancia neta expuesta en Columna II. Asimismo, dicho concepto e importe se encuentran en el patrimonio al inicio que también se expone en Columna II. Como puede observarse, el importe de \$100.000 se encuentra en la Columna II bajo dos conceptos diferentes, por lo que, de no realizarse el ajuste en la Columna I se estaría incrementando el monto consumido del período de manera errónea.

III. Palabras finales

El análisis individual de los diferentes hechos económicos expuestos, llevados al “extremo” en algunos casos y con un fin meramente didáctico, permite determinar el impacto que estos tienen en el cuadro de justificación de las variaciones patrimoniales y, por lo tanto, en la determinación del monto consumido.

Resulta muy útil, ante determinadas situaciones, aislar el concepto a analizar del resto del patrimonio del contribuyente y las ganancias que integran la declaración jurada sobre la que se está trabajando, porque facilita la identificación de los ajustes que deben realizarse en el cuadro de justificación patrimonial.

Por último, recordamos la importancia que tiene la correcta valuación del patrimonio ⁵ y los ajustes realizados en el cuadro bajo análisis, ya que hacen a la razonabilidad del monto consumido del período.

⁵ Conforme la RG (DG) 2527/1985.

**BIENES PERSONALES.
LEYES 27.260 Y 27.541**



Por Alberto M. Bello y Perla G. Heredia

Thomson Reuters

Caso de aplicación

Planteo: El contribuyente Pablo González posee los siguientes bienes respecto de los cuales se requiere que sean valuados de acuerdo con las normas del impuesto sobre los bienes personales:

1. Inmueble destinado a casa habitación, ubicado en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, adquirido el 100% y escriturado el 20/06/2015 en \$1.900.000. Según su valuación fiscal, el 80% corresponde al edificio, y el 20% restante al terreno. La base imponible para el impuesto inmobiliario asciende a \$1.200.000 al 31/12/2016, a \$1.400.000 al 31/12/2017, a \$1.600.000 al 31/12/2018 y a \$1.800.000 al 31/12/2019.

Dicho inmueble ha sido adquirido con un préstamo hipotecario, respecto del cual adeudaba al 31/12/2015 un monto de \$900.000. El 31/01/2016 canceló anticipadamente el total de dicha deuda.

2. Inmueble ubicado en Punta del Este, Uruguay, adquirido el 15/03/2013 por un valor de USD 180.000, cuyo valor de plaza asciende a USD 230.000 al 31/12/2016, a USD 240.000 al 31/12/2017, a USD 250.000 al 31/12/2018 y a USD 260.000 al 31/12/2019.

3. Dinero en efectivo: al 31/12/2016, al 31/12/2017 y al 31/12/2018 no poseía dinero en efectivo. Al 31/12/2019 poseía \$350.000.

4. Plazo fijo al 31/12/2015 de \$2.500.000. El 01/04/2016 no renueva dicho plazo fijo, y con esos fondos compra un automóvil en el exterior de matrícula uruguaya, por un valor de USD 170.000. Su valor de plaza ascendía a USD 175.000 al 31/12/2016, a USD 180.000 al 31/12/2017, a USD 185.000 al 31/12/2018 y a USD 190.000 al 31/12/2019.

5. Moneda extranjera: USD 45.000 al 31/12/2016, 31/12/2017 y 31/12/2018 y USD 60.000 al 31/12/2019.

6. Objetos de arte: \$85.000 al 31/12/2016, que mantiene en su patrimonio al 31/12/2019, inclusive.

7. Saldo de Caja de Ahorro en el banco BROU de Uruguay al 31/12/2019 es de USD 310.000.

El 31/12/2016 el Sr. Pablo González exteriorizó bienes no declarados en los términos de la ley 27.260, de acuerdo con el siguiente detalle:

8. Inmueble ubicado en el país, adquirido \$6.500.000 el 15/11/2014 que no ha sido exteriorizado en las declaraciones juradas pertinentes, cuyo valor de plaza al 22/07/2016 ascendió a USD 950.000. Según su valuación fiscal, el 80% corresponde al edificio, y el 20% restante al terreno. La base imponible para el impuesto inmobiliario asciende a \$5.000.000 al 31/12/2016, a \$5.200.000 al 31/12/2017, a \$5.400.000 al 31/12/2018 y a \$5.900.000 al 31/12/2019.

9. Tenencias en moneda extranjera depositados al 30/11/2016 de USD 170.000, los cuales permanecen depositados al 31/12/2016, y el 01/05/2017 fueron utilizados para la compra de un inmueble en Miami en USD 230.000, siendo su valor de plaza al 31/12/2016. El valor en plaza a: USD 235.000 al 31/12/2017, a USD 240.000 al 31/12/2018 y a USD 245.000 al 31/12/2019.

10. El 01/10/2015 adquirió un Volkswagen Trend 1.6 Marca 136, Modelo 413, Sedan 5 puertas, por un valor de \$120.000, el cual no había sido incorporado en la declaración jurada del período fiscal 2015. La valuación según valores fijados por AFIP al 31/12/2015, en los términos de la RG (AFIP) 3835 (BO.: 11/03/2016) ascendió a \$136.000. Dicha valuación asciende a \$143.000 al 31/12/2016. Las valuaciones vigentes establecidas por la Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios son: \$150.000 al 31/12/2017, \$180.000 al 31/12/2018 y \$292.500 al 31/12/2019.

11. Tenencia accionaria de sociedad del exterior que se encuentran a nombre de una sociedad inscripta en el exterior, que desarrolla la actividad de producción agropecuaria, cierra ejercicio el 31 de diciembre de cada año, y se

encuentra localizada en un país cooperador, cuyo beneficiario final es el Sr. Pablo González. Dicha tenencia no ha sido declarada en las declaraciones juradas presentadas por su titular.

Se considera que dicha sociedad es una entidad activa en los términos del decreto 1206/2016.

Las acciones fueron adquiridas el 30/11/2009 en USD 15.000, correspondiendo al 25% del total accionario.

El total del patrimonio neto del ente al 31/12/2015 asciende a USD 700.000. Al 31/12/2016 dicho patrimonio neto es de USD 800.000, al 31/12/2017 de USD 900.000, al 31/12/2018 de USD 950.000 y al 31/12/2019 USD 1.050.000.

12. Al 31/12/2016 posee bienes del hogar por un monto de \$95.000, al 31/12/2017 de \$120.000, al 31/12/2018 de \$165.000 y al 31/12/2019 de \$2100.000.

Datos adicionales:

a) Tipos de cambio:

TC dólar comprador BNA del 22/07/2016: \$14,81.

TC dólar comprador BNA del 31/12/2016: \$15,79.

TC dólar comprador BNA del 31/12/2017: \$18,55.

TC dólar comprador BNA del 31/12/2018: \$37,50.

TC dólar comprador BNA del 31/12/2019: \$59,69.

TC dólar vendedor BNA del 31/12/2019: \$59,89.

b) Índice de Precios al Consumidor (Nivel General):

IPC 2018: 47,6%

IPC 2019: 53,8%

c) Alícuotas vigentes al 31/12/2016:

- Mínimos no imponible: \$800.000

- Alícuota aplicable: 0,75%.

d) Alícuotas vigentes al 31/12/2017:

- Mínimos no imponible: \$950.000.

- Alícuota aplicable: 0,50%.

e) Alícuotas vigentes al 31/12/2018:

- Mínimos no imponible: \$1.050.000

- Alícuota aplicable: 0,25%.

f) Alícuotas vigentes al 31/12/2019:

- Escala de alícuotas generales:

Valor total de bienes que exceda el MNI		Pagarán \$	Más el %	Sobre el excedente de \$
Más de \$	a \$			
0	3.000.000, inclusive	0	0,50 %	0
3.000.000	6.500.000, inclusive	15.000	0,75 %	3.000.000
6.500.000	18.000.000, inclusive	41.250	1,00 %	6.500.000
18.000.000	En adelante	156.250	1,25 %	18.000.000

- Escala de alícuotas diferenciales:

Valor total de bienes del país y del exterior		El valor total de los bienes situados en el exterior que exceda el MNI no computado contra bienes del país pagarán el %
Más de \$	a \$	
0	3.000.000, inclusive	0,70
3.000.000	6.500.000, inclusive	1,20
6.500.000	18.000.000, inclusive	1,80
18.000.000	En adelante	2,25

Se requiere: Liquidar el impuesto sobre los bienes personales de los períodos fiscales 2016, 2017, 2018 y 2019.

Respecto a período 2016 se considerarán las disposiciones de la ley 27.260 y sus normas reglamentarias y complementarias.

Solución propuesta:

Liquidación de Bienes Personales 2016:

Bienes	País	Exterior	Bs. Exentos
1. Inmueble destinado a casa habitación: V.O. Terreno: \$ 380.000 (20%) (+) V.O. Edificio: \$ 1.520.000 (80%) (-) Amortiz.: \$ 1.520.00 x 7 Trim. x 0,005 x 1 = (\$ 53.200) V.R.: \$ 1.846.800 = (A) Valor Fiscal: \$ 1.200.000 = (B) Valor Impositivo: \$ 1.846.800 (A>B) (-) Deuda Crédito Hipot.: (\$ 0,00) Valor Computable: \$ 1.846.800	1.846.800		
2. Inmueble en el exterior: VO.: USD 180.000 Valor Impositivo: USD 230.000 x 15,79 = 3.631.700		3.631.700	
3. Dinero en efectivo:	0,00		
4.1. Plazo fijo: 4.2. Automóvil matricula uruguaya: VO.: USD 170.000 Valor Impositivo: USD 175.000 x 15,79 = \$ 2.763.250.-		2.763.250	0,00
5. Moneda extranjera: USD 45.000 x 15,79 = \$ 710.550	710.550		

Bienes	País	Exterior	Bs. Exentos
6. Objetos de arte:	85.000		
7. Inmuebles – Ley N.º 27.260: Valor adquisición: \$ 6.500.000.- Valor de Plaza: USD 950.000 x 14,81 = \$ 14.069.500.- = Valor de origen V.O. Terreno: \$ 2.813.900 (20%) (+) V.O. Edificio: \$ 11.255.600 (80%) (-) Amortiz.: \$ 11.255.600 x 2 Trim. x 0,005 x 1 = (\$ 112.556) V.R.: \$ 13.956.944 = (A) Valor Fiscal: \$ 5.000.000 = (B) Valor Impositivo: \$13.956.944 (A>B)	13.956.944		
8. Tenencias en ME – Ley N.º 27.260: USD 170.000 x 15,79 = \$ 2.684.300.-			2.684.300
9. Gol Tren 1.6 Sedan 5 P: Valor de adquisición: \$ 120.000.- Valor s/Tabla AFIP al 31/12/2015: \$ 136.000 = VO. VO.: \$ 136.000 - \$ 27.200 (Amortiz. 20%) = VR = \$ 108.800 = (A) Valor Fiscal s/Tabla AFIP al 31/12/2016: \$ 143.000 = (B) Valor Impositivo: \$ 143.000 (B>A)	143.000		
10. Tenencia accionaria de sociedad del exterior: Total del Patrimonio del Ente al 31/12/2015: USD 700.000 x 12,94 x 25% = \$ 2.264.500 = VO. Total del Patrimonio del Ente al 31/12/2016: USD 800.000 x 15,79 x 25% = \$ 3.158.000 = Valor Impositivo		3.158.000	
Subtotal de bienes	16.742.294	9.552.950	2.684.300
11. Bienes del hogar reales: \$ 95.000.- Bienes del hogar presuntos: \$ 16.742.294 (Total País) + \$ 3.631.700 (Inmuebles exterior) = 20.373.994 x 5% = \$ 1.018.699,70	1.018.699,70		
Total de bienes	17.760.993,70	9.552.950	2.684.300
Liquidación para el año fiscal 2016: Total de bienes gravados en el país: \$ 17.760.993,70; Total de bienes gravados en el exterior: \$ 9.552,950; Total de bienes: \$ 27.313.943,70 Mínimo exento: (\$ 800.000); Total de bienes gravados: \$ 26.513.943,70 Alícuota: x 0,75% Impuesto determinado: \$ 198.854,58			

Liquidación de Bienes Personales 2017:

Bienes	País	Exterior	Bs. Exentos
1. Inmueble destinado a casa habitación: V.O. Terreno: \$ 380.000 (20%) (+) V.O. Edificio: \$ 1.520.000 (80%) (-) Amortiz.: \$ 1.520.00 x 11 Trim. x 0,005 x 1 = (\$ 83.600) V.R.: \$ 1.816.400 = (A) Valor Fiscal: \$ 1.400.000 = (B) Valor Impositivo: \$ 1.816.400 (A>B) (-) Deuda Crédito Hipot.: (\$ 0,00) Valor Computable: \$ 1.816.400	1.816.400		
2. Inmueble en el exterior: VO.: USD 180.000 Valor Impositivo: USD 240.000 x 18,55 = 4.452.000		4.452.000	
3. Dinero en efectivo:	0,00		
4.1. Plazo fijo: 4.2. Automóvil matrícula uruguaya: VO.: USD 170.000 Valor Impositivo: USD 180.000 x 18,55 = \$ 3.339.000		3.339.000	0,00
5. Moneda extranjera: USD 45.000 x 18,55 = \$ 834.750.-	834.750		
6. Objetos de arte:	85.000		
7. Inmuebles – Ley N.º 27.260: Valor adquisición: \$ 6.500.000.- Valor de Plaza: USD 950.000 x 14,81 = \$ 14.069.500.- = Valor de origen V.O. Terreno: \$ 2.813.900 (20%) (+) V.O. Edificio: \$ 11.255.600 (80%) (-) Amortiz.: \$ 11.255.600 x 6 Trim. x 0,005 x 1 = (\$ 337.668) V.R.: \$ 13.731.832 = (A) Valor Fiscal: \$ 5.200.000 = (B) Valor Impositivo: \$13.731.832 (A>B)	13.731.832		
8. Inmueble en Miami: USD 235.000 x \$ 18,55 = \$ 4.359.250.-		4.359.250	
9. Gol Tren 1.6 Sedan 5 P: Valor de adquisición: \$ 120.000.- Valor s/Tabla AFIP al 31/12/2015: \$ 136.000 = VO. VO.: \$ 136.000 - \$ 54.400 (Amortiz. 20%) = VR = \$ 81.600 = (A) Valor Fiscal s/Tabla DNRPA al 31/12/2016: \$ 150.000 = (B) Valor Impositivo: \$ 150.000 (B>A)	150.000		

Bienes	País	Exterior	Bs. Exentos
10. Tenencia accionaria de sociedad del exterior: Total del Patrimonio del Ente al 31/12/2015: USD 700.000 x 12,94 x 25% = \$ 2.264.500 = VO. Total del Patrimonio del Ente al 31/12/2017: USD 900.000 x 18,55 x 25% = \$ 4.173.750 = Valor Impositivo		4.173.750	
Subtotal de bienes	16.617.982	16.324.000	0
11. Bienes del hogar reales: \$ 12.000.- Bienes del hogar presuntos: \$ 16.617.982 (Total País) + \$ 8.811.250 (Inmuebles exterior) = 25.429.232 x 5% = \$ 1.271.461,60	1.271.461,60		
Total de bienes	17.889.443,60	16.324.000	0
Liquidación para el año fiscal 2017: Total de bienes gravados en el país: \$ 17.889.443,60; Total de bienes gravados en el exterior: \$ 16.324.000; Total de bienes: \$ 34.213.443,60 Mínimo exento: (\$ 950.000); Total de bienes gravados: \$ 33.263.443,60 Alícuota: x 0,50% Impuesto determinado: \$ 166.317,22.-			

Liquidación de Bienes Personales 2018:

Bienes	País	Exterior	Bs. Exentos
1. Inmueble destinado a casa habitación: V.O. Terreno: \$ 380.000 (20%) (+) V.O. Edificio: \$ 1.520.000 (80%) (-) Amortiz.: \$ 1.520.000 x 15 Trim. x 0,005 x 1 = (\$ 114.000) V.R.: \$ 1.786.000 = (A) Valor Fiscal: \$ 1.400.000 x IPC 2018 (47,6%) = \$ 2.066.400 (B) Valor Impositivo: \$ 2.066.400 (B>A) (-) Deuda Crédito Hipot.: (\$ 0,00) Valor Computable: \$ 2.066.400.-	2.066.400		
2. Inmueble en el exterior: VO.: USD 180.000 Valor Impositivo: USD 250.000 x 37,50 = 9.375.000		9.375.000	
3. Dinero en efectivo:	0,00		

Bienes	País	Exterior	Bs. Exentos
4.1. Plazo fijo: 4.2. Automóvil matricula uruguaya: VO.: USD 170.000 Valor Impositivo: USD 185.000 x 37,50 = \$ 6.937.500.-		6.937.500	0,00
5. Moneda extranjera: USD 45.000 x 37,50 = \$ 1.687.500	1.687.500		
6. Objetos de arte:	85.000		
7. Inmuebles – Ley N.º 27.260: Valor adquisición: \$ 6.500.000.- Valor de Plaza: USD 950.000 x 14,81 = \$ 14.069.500.- = Valor de origen V.O. Terreno: \$ 2.813.900 (20%) (+) V.O. Edificio: \$ 11.255.600 (80%) (-) Amortiz.: \$ 11.255.600 x 10 Trim. x 0,005 x 1 = (\$ 562.780) V.R.: \$ 13.506.720 = (A) Valor Fiscal: \$ 5.200.000 x IPC 2018 (47,60%) = \$ 7.675.200 (B) Valor Impositivo: \$13.506.720 (A>B)	13.506.720		
8. Inmueble en Miami: USD 240.000 x \$ 37,50 = \$ 9.000.000.-		9.000.000	
9. Gol Tren 1.6 Sedan 5 P: Valor de adquisición: \$ 120.000.- Valor s/Tabla AFIP al 31/12/2015: \$ 136.000 = VO. VO.: \$ 136.000 - \$ 81.600 (Amortiz. 20%) = VR = \$ 54.400 = (A) Valor Fiscal s/Tabla DNRPA al 31/12/2016: \$ 180.000 = (B) Valor Impositivo: \$ 180.000 (B>A)	180.000		
10. Tenencia accionaria de sociedad del exterior: Total del Patrimonio del Ente al 31/12/2018: USD 950.000 x 37,50 x 25% = \$ 8.906.250 = Valor Impositivo		8.906.250	
Subtotal de bienes	17.525.620	34.218.750	0
11. Bienes del hogar reales: \$ 165.000.- Bienes del hogar presuntos: \$17.525.620 (Total País) + \$18.375.000 (Inmuebles exterior) = 35.900.620 x 5% = \$ 1.795.031	1.795.031		
Total de bienes	19.320.651	34.218.750	0

Liquidación para el año fiscal 2018:

Total de bienes gravados en el país: \$ 19.320.651;

Total de bienes gravados en el exterior: \$ 34.218.750;

Total de bienes: \$ 53.539.401

Mínimo exento: (\$ 1.050.000);

Total de bienes gravados: \$ 52.489.401

Alícuota: x 0,25%

Impuesto determinado: \$ 131.223,50.-*Liquidación de Bienes Personales 2019:*

Bienes	País	Exterior	Bs. Exentos
1. Inmueble destinado a casa habitación: V.O. Terreno: \$ 380.000 (20%) (+) V.O. Edificio: \$ 1.520.000 (80%) (-) Amortiz.: \$ 1.520.000 x 19 Trim. x 0,005 x 1 = (\$ 144.400) V.R.: \$ 1.755.600 = (A) Valor Fiscal: \$ 1.400.000 x IPC 2018 (47,6%) x IPC 2019 (53,8%) = \$ 3.178.123,20 (B) Valor Impositivo: \$ 3.178.123,20 (B>A) (-) Deuda Crédito Hipot.: (\$ 0,00) Valor Exento: \$ 3.178.123,20.-			3.178.123,20
2. Inmueble en el exterior: VO.: USD 180.000 Valor Impositivo: USD 260.000 x \$ 59,69 = \$ 15.519.400.-		15.519.400	
3. Dinero en efectivo:	350.000,00		
4.1. Plazo fijo: 4.2. Automóvil matrícula uruguaya: VO.: USD 170.000 Valor Impositivo: USD 190.000 x \$ 59,69 = \$ 11.341.100		11.341.100	0,00
5. Moneda extranjera: USD 60.000 x \$ 59,69 = \$ 3.581.400.-	3.581.400		
6. Objetos de arte:	85.000		
7. Saldo Caja de Ahorro al 31/12/2019 en banco BROU de Uruguay: USD 310.000 x \$ 59,69 = \$ 18.503.900.-		18.503.900	

Bienes	País	Exterior	Bs. Exentos
8. Inmuebles en el País – Ley N.º 27.260: Valor adquisición: \$ 6.500.000.- Valor de Plaza: USD 950.000 x 14,81 = \$ 14.069.500.- = Valor de origen V.O. Terreno: \$ 2.813.900 (20%) (+) V.O. Edificio: \$ 11.255.600 (80%) (-) Amortiz.: \$ 11.255.600 x 14 Trim. x 0,005 x 1 = (\$ 787.892) V.R.: \$ 13.281.608 = (A) Valor Fiscal: \$ 5.200.000 x IPC 2018 (47,6%) x IPC 2019 (53,8%) = \$ 11.804.457,60 (B) Valor Impositivo: \$ 13.281.608 (A>B)	13.281.608		
9. Inmueble en Miami: USD 245.000 x \$ 59,69 = \$ 14.624.050.-		14.624.050	
10. Gol Tren 1.6 Sedan 5 P: Valor de adquisición: \$ 130.000.- Valor s/Tabla AFIP al 31/12/2015: \$ 136.000 = VO. VO.: \$ 136.000 - \$ 108.800 (Amortiz. 20%) = VR = \$ 27.200 = (A) Valor Fiscal s/Tabla DNRPA al 31/12/2016: \$ 292.500 = (B) Valor Impositivo: \$ 292.500 (B>A)	292.500		
11. Tenencia accionaria de sociedad del exterior: Total del Patrimonio del Ente al 31/12/2019: USD 1.050.000 x \$ 59,69 x 25% = \$ 15.668.625 = Valor Impositivo		15.668.625	
Subtotal de bienes	17.590.508	75.657.075	3.178.123,20
12. Bienes del hogar reales: \$ 210.000.- Bienes del hogar presuntos: \$ 17.590.508 (Total País) + \$ 30.143.450 (Inmuebles exterior) = 47.733.958 x 5% = \$ 2.386.697,90.-	2.386.697,90		
Total de bienes	19.977.205,90	75.657.075	3.178.123,20
Liquidación para el año fiscal 2019:			
Total de bienes gravados en el país: \$ 19.977.205,90;			
Total de bienes gravados en el exterior: \$ 75.657.075;			
Total de bienes gravados: \$ 95.634.280,90.-			

Opción 1: Con repatriación de fondos:

a) Cálculo del monto de fondos a repatriar:

Total de bienes en el exterior (activos financieros y no financieros): \$ 75.657.075 / \$ 59,69 = USD 1.267.500 x 5% = **USD 63.375.-**

Observaciones: Se deben repatriar USD 63.375.- hasta el 30/4/2020 y mantener dichos fondos depositados en una caja de ahorro especial hasta el 31/12/2020, o una vez cumplida la repatriación y efectuado el depósito pertinente, dichos fondos se podrán afectar, en forma parcial o total, a cualquier de los siguientes destinos:

1. Su venta en el mercado único y libre de cambios (en adelante, M.U.L.C.), a través de la entidad bancaria que recibió la transferencia original desde el exterior;
2. La adquisición de certificados de participación y/o títulos de deuda de fideicomisos de inversión productiva constituidos por el BICE, siempre que tal inversión se mantenga bajo la titularidad del contribuyente hasta el 31 de diciembre, inclusive, del año calendario en que se produjo la repatriación;
3. La suscripción o adquisición de cuotapartes de FCI abiertos o cerrados, existentes o a crearse, en los términos de la ley 24.083 y sus modificaciones, que cumplan con los requisitos exigidos por la CNV, para dicho fin y que se mantengan bajo la titularidad del contribuyente hasta el 31 de diciembre, del año calendario en que se produjo la repatriación

b) Cálculo del gravamen a ingresar:

Se aplica la escala de alícuotas generales, en los términos del primer párrafo del art. 25 de la LIBP, considerando el tramo de escala que corresponda según el valor total de los bienes (en el país y en el exterior) que exceda el mínimo no imponible.

Total de bienes gravados: \$ 95.634.290,90

(menos) Mínimo No Imponible: (\$ 2.000.000)

Total bienes sujetos al IBP: **\$ 93.634.280,90.-**

En el presente caso, resulta aplicable el último tramo de escala, correspondiendo considerar los siguientes montos fijo y variable:

Impuesto Fijo: \$ 156.250; (mas) Impuesto Variable: \$ 93.634.280,90 - \$ 18.000.000 = \$ 75.634.281 x 1,25% = \$ 945.428,51.-

Impuesto a ingresar: Fijo (\$ 156.250) + Variable (\$ 945.428,51) = **\$ 1.101.678,51.-**

Opción 2: Sin repatriación de fondos:

a) Cálculo del pago a cuenta:

Total de bienes en el exterior gravados del PF 2018: \$ 34.218.750 x 0,50% = **\$ 171.093,75.- (A)**

Observaciones: el pago a cuenta deberá ingresarse a partir del 4/3/2020 y hasta el 6/5/2020 (prorrogado por RG (AFIP) 4691 (BO.: 2/4/2020)), y tendrá el carácter de pago a cuenta para los responsables inscriptos en el gravamen, pudiendo computarse en la declaración juradas del IBP del PF 2019.

b) Cálculo del gravamen a ingresar:

b.1) Aplicación de escala de alícuotas generales.

b.1.1.) Valor impositivo total de bienes alcanzados por el IBP (excepto los alcanzados a las alícuotas diferenciales del segundo párrafo del art. 25 LIBP y por el IBP-Acciones y Participaciones Societarias): \$ 19.977.205,90;

b.1.2.) (menos) MNI de \$ 2.000.000 = \$ 17.977.205,90 (a los efectos de determinar el tramo de escala aplicable);

b.1.3.) Se aplica el tramo 3 de la escala de alícuotas generales:

- Impuesto Fijo: \$ 41.250;

- Impuesto Variable: \$ 17.977.205,90 - 6.500.00 = \$ 11.477.206 x 1% = \$ 114.772,06

- Total gravamen general: Fijo (\$ 41.250) + Variable (\$ 114.772,06) = **\$ 156.022,06 (B)**

b.2) Aplicación de escala de alícuotas diferenciales.

b.2.1.) Total valor impositivo de bienes en el país y en el exterior a los efectos de identificar el tramo de la escala de alícuotas diferenciales aplicable: \$ 93.634.280,90;

b.2.2.) (menos) Total bienes el país: (\$ 19.977.205,90);

b.2.3.) (menos) MNI no deducido de bienes en el país: (\$ 0);

b.2.4.) (menos) Valor impositivo de bienes del exterior que no les resulte aplicable las alícuotas incrementados: (\$ 0);

b.2.5) Al monto resultante (\$ 75.657.075) se le aplicará la alícuota incrementada correspondiente al tramo de escala que surge de b.2.1) (último tramo): \$ 75.657.075 x 2,25% = **\$ 1.702.284,19 (C)**

b.3) Total del gravamen a ingresar.

- Impuesto general (s/b.1): \$ 156.022,02

- (mas) Impuesto diferencial (s/b.2): \$ 1.702.284,19

- Total IBP PF 2019: **\$ 1.858.306,25 (D = B + C)**

(menos) Pago a cuenta: \$ 171.093,75

Total IBP a ingresar: **\$ 1.687.212,50 (E = D - A)**

Comentarios:

En caso de optar por la opción 1 (con repatriación de fondos) se debería ingresar un gravamen de \$ 1.101.678,51, generándose un ahorro fiscal es de \$ 756.627,74, respecto a la opción 2 (sin repatriación de fondos) cuyo gravamen arroja un monto de \$ 1.858.306,25.

Asimismo, no se debería ingresar anticipadamente el pago a cuenta, que en caso de la opción 2 es de \$ 171.093,75.

BIENES PERSONALES. CASO PRÁCTICO DE UNA DECLARACIÓN JURADA DEL PERÍODO 2019

Por Sebastián Ceci Uroz

Thomson Reuters

I. Introducción

El objetivo de este artículo es el de ejemplificar con un caso práctico los principales puntos que tiene una declaración jurada de bienes personales correspondiente al período 2019.

Entre los cambios más importantes con respecto al año anterior podemos mencionar la exención de la casa habitación cuando su valor para bienes personales supere \$18.000.000, las modificaciones en las alícuotas y la “vuelta” al impuesto de los contribuyentes favorecidos hasta el año 2018 con el beneficio de buen cumplidor.

Con respecto a las alícuotas cabe aclarar que se modificaron tanto para gravar los bienes en el país como también los bienes situados en el exterior. Asimismo, se estableció que quienes procedan a la repatriación de al menos el 5% de *todos* los bienes situados en el exterior podrán gozar de una alícuota disminuida para gravar este tipo de bienes.

Otro tema de importancia es la gravabilidad de los *trusts* o fidecomisos constituidos en el exterior establecida en la ley 27.541 (Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva). Cabe aclarar que la AFIP había realizado un profundo análisis sobre el tema¹ estableciendo los requisitos para gravar dichos bienes, pero con la aparición de esta norma se busca alcanzarlos en el impuesto, aunque aclaramos que no es el pensamiento predominante en la doctrina.

II. Caso práctico

II.1. Bienes en el país

1) Inmuebles.

Posee un inmueble destinado a casa habitación adquirido en enero 2013 en \$3.500.000 del cual el 20% del valor corresponde al terreno.

¹ Dictamen de Asesoría Técnica 09/2013 y Dirección de Asesoría Legal en la Actuación 1084/02 (DI ASLE)

En febrero 2015 se habilitó una mejora por \$950.000.

Al 31/12/2019 le restaban abonar \$498.000 del crédito hipotecario que solicitó para comprar el inmueble.

Otros datos:

Valuación fiscal 2017: \$900.000

Valuación fiscal 2018: \$1.250.000

Valuación fiscal 2019: \$1.460.000

Variación IPC 2017 a 2018: 1,4764

Variación IPC 2018 a 2019: 1,538

Variación IPC 2017 a 2019: 2,2701

Si bien el inmueble fue adquirido en su totalidad con fondos propios, se trata de un bien ganancial ya que al momento de comprarlo estaba casado.

2) Rodados.

2.1) Posee un Chevrolet Cruze 1.8 LTZ 4 Ptas., adquirido en 2019 en \$650.000 fabricado en el año 2013.

El valor de tabla según AFIP es de \$432.900.

2.2) Posee un Volkswagen Gol 1.6 3 Ptas., adquirido 0 km en 2012 en \$76.000.

El valor de tabla según AFIP fue \$195.000.

3) Depósitos en entidades bancarias.

Según los extractos enviados por el cliente, los saldos al 31/12/2019 fueron los siguientes:

3.1) Caja de Ahorro en Pesos: \$2.800.

3.2) Cta. Corriente en Pesos: \$19.500.

3.3) Cta. Corriente en Dólares: USD 800.

3.4) Plazo Fijo en Pesos: \$110.750.

4) Participaciones en sociedades.

4.1) Posee 10.000 acciones (10%) de la sociedad "Impuestos SA".

Cuenta con la siguiente información:

VPP: \$1.500.000.

Saldo de la cuenta particular al 31/12/2019: \$115.000 (pasivo para la sociedad).

4.2) Posee 6.000 cuotas parte (50%) de la sociedad "Tributos SRL".

Cuenta con la siguiente información:

VPP: \$500.000.

Saldo de la cuenta particular al 31/12/2019: \$28.500 (crédito para la sociedad)..

5) Inversiones en títulos públicos.

Posee 20.000 títulos BONAR 24 (AY 24) adquiridos el 2018 en \$3,20. Dichos títulos se encuentran en una cuenta radicada en Nueva York, Estados Unidos.

La cotización al 31/12/19 es de \$29,95.

6) Explotación unipersonal.

Posee una explotación agropecuaria que no confecciona balance comercial. Al 31/12/2019 el valor patrimonial era el siguiente:

ACTIVO: 1.000.000

PASIVO: 390.000

DIFERENCIA: 610.000

7) Tenencia de monedas.

Al 31/12/2019 poseía en una caja de seguridad los siguientes valores en efectivo:

7.1) Pesos: \$500.000.

7.2) Dólares: USD 80.000.

7.3) Euros: € 300.

8) Posee bienes de uso personales (electrodomésticos y otros no detallados) por un valor de \$230.000.

II.2. Bienes en el exterior

9) Inversiones en entidades financieras.

Saldos al 31/12/2019 en Banco de Alemania (los valores fueron convertidos a dólares).

9.1) Cta. Cte. USD 10.000.

9.2) Plazo Fijo USD 67.000.

Durante el mes de abril 2019 repatrió USD 8.000 de la cuenta corriente del exterior. Dichos fondos se encuentran depositados en una cuenta especial a su nombre y permanecerán allí hasta el 31/12/2020. El cliente consulta si podrá disponer del excedente por haber repatriado más del 5% exigido por la normativa vigente.

10) Otros datos.

- La DDJJ de Bs Personales del período 2018 arrojó un saldo a favor de \$10.600, que se utilizó para compensar parte del anticipo 1 de Bs Personales 2019.

- Anticipos Bs. Personales 2019: Canceló el total de los anticipos el día del respectivo vencimiento de cada uno de ellos. El monto de cada anticipo ascendía a \$11.700 y se abonaron por VEP, excepto el primero que se compensó una parte con saldo de bienes personales y el resto con saldo de libre disponibilidad de IVA.

III. Solución del ejercicio

			BIENES PERSONALES
			Período 2019
BIENES EN EL PAÍS			
INMUEBLES			
1) Casa Habitación			0,00
Valor Residual	3.959.041,67	(Inmueb. + Mejora)	
Valuación Fiscal	2.043.090,00	(Val 2017 x 2,2701)	
Valor a considerar (Máximo entre Valor Neto y Val. Fiscal Neta)			
Crédito Hipotecario	<i>Al no superar el inmueble el valor mínimo no declaramos el saldo del crédito</i>		0,00
RODADOS			
2.1) Chevrolet Cruze	Valor Residual	520.000,00	520.000,00
	Valor de tabla	432.900,00	
	Valor a considerar	520.000,00	
2.2) Volkswagen Gol	Valor Residual	-	Totalmente amortizado
	Valor de tabla	195.000,00	
	Valor a considerar	-	
<i>Si bien el rodado está totalmente amortizado y no genera impuesto, se debe informar en la DDJJ</i>			
DEPÓSITOS EN ENTIDADES BANCARIAS			
3.1) Caja de Ahorro en Pesos:		\$ 2.800,00	Exento
3.2) Cta. Corriente en Pesos:		\$ 19.500,00	19.500,00
3.3) Cta. Corriente en Dólares:		USD 800,00	47.752,00
3.4) Plazo Fijo en Pesos:		\$ 110.750,00	Exento
CRÉDITOS			
4.1) "Impuestos S.A."			115.000,00
PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES			
4.1 Acciones "Impuestos S.A."			Exento
Cantidad: 10.000	VPP: \$ 1.500.000		
4.2 Cuotas Parte "Tributos SRL"			Exento
Cantidad: 6.000	VPP: \$ 500.000		

INVERSIONES EN TÍTULOS		
5) Títulos BONAR 24 (AY 24)		Exento
Cantidad: \$ 20.000		
Cotiz. 31/12 según AFIP: 29,95		
EXPLOTACIÓN UNIPERSONAL		
6) ACTIVO	1.000.000	610.000,00
PASIVO	390.000	
PN	610.000	
TENENCIA DE MONEDAS		
	<u>Valor Nominal</u>	<u>Cotiz. 31/12</u>
7.1) Pesos:	500.000	500.000,00
7.2) Dólares:	80.000	59,69 4.775.200,00
7.3) Euros:	300	66,8528 20.055,84
8) BIENES MUEBLES Y DEL HOGAR		330.375,39
BIENES EN EL EXTERIOR		
INVERSIONES EN ENTIDADES FINANCIERAS		
9.1) Cuenta Corriente		596.900,00
9.2) Plazo Fijo		3.999.230,00
VALUACIÓN DE BIENES SUJETOS A IMPUESTO		11.534.013,23
MÍNIMO EXENTO		(2.000.000,00)
MONTO SUJETO A IMPUESTO		9.534.013,23
ALÍCUOTA		1%
IMPUESTO (*)		71.590,13
ANTICIPOS (5 ant. de \$ 11.700)		(58.500,00)
SALDO A FAVOR PERÍODO ANTERIOR		0,00
SALDO A PAGAR DEL PERÍODO		13.090,13

(*) Cálculo del impuesto

	Monto sujeto a Impuesto	<u>9.534.013,23</u>
Excedente de	6.500.000	3.034.013,23
	Aplicación de alícuota 1% sobre el excedente	30.340,13
	Monto Fijo	<u>41.250,00</u>
	IMPUESTO	71.590,13

Valor total de los bienes que exceda el mínimo no imponible		Pagarán \$	Más el %	Sobre el excedente de \$
Más de \$	A \$			
0	3.000.000,00	0	0,50%	0
3.000.000	6.500.000,00	15.000	0,75%	3.000.000
6.500.000	18.000.000,00	41.250	1,00%	6.500.000
18.000.000	en adelante	156.250	1,25%	18.000.000

IV. Explicación de cada punto

IV.1. Bienes en el país

1) Inmuebles.

Valuación ley art. 22 inc. a) - DR art 16.

- Los inmuebles se valúan al valor de adquisición o costo de las inversiones actualizado (para operaciones anteriores a abril 1992) considerando también los gastos de la operación (excepto los financieros).

- A dicho valor se le detraen las amortizaciones calculadas trimestralmente.

- Este monto no puede ser inferior a la valuación fiscal o base imponible del impuesto inmobiliario.

Para la DDJJ 2019 se debe tomar la VF o BI del período 2017 multiplicándolo por el coeficiente 2,2701.

(Variación IPC 2017 a 2019).

- A partir de 2019 se contempla la exención de la casa habitación hasta \$18.000.000.

- Se permite la deducción del saldo de los créditos 31/12 destinados a la adquisición o construcción de la casa habitación (DR art. 15).

INMUEBLE

Fecha adquisición: enero 2013.

Trimestres transcurridos al 31/12/19: 28.

Trimestres totales de vida útil: 200.

Valuación Fiscal a aplicar en 2019: 2.043.090 (900.000x2,2701).

La V. Fiscal homogénea de CABA no debe multiplicarse por 4 (Dict. AFIP 01/18).

Valor adquisición	Valor Edificio 80%	Amortización	Valor Residual (Valor Adq. – Amort.)	
3.500.000,00	2.800.000,00	392.000,00	3.108.000,00	(A)
		$\frac{(2.800.000 \times 28 \text{ trim.})}{200}$		

MEJORA

- La mejora amortiza sobre los trimestres de vida útil restantes del bien.

- En este caso la vida útil restante es de 192 trimestres calculados desde el inicio de la mejora hasta la amortización total del bien.

Fecha mejora: febrero 2015.

Trimestres transcurridos al 31/12/19: 20 trimestres.

Vida útil restante: 192 trimestres.

Índice (20/192): 0,1042.

Valor mejora	Amortización	Valor Resid. Mejora	
950.000,00	98.958,33	851.042	(B)
	$\frac{(950.000 \times 20)}{192}$		

VALOR TOTAL DEL INMUEBLE

Valor Resid. Inmueble (A)	Valor Residual Mejora (B)	Valor Total (A + B)
3.108.000,00	851.042	3.959.042 (*)

(*) Al tratarse de casa habitación y siendo la valuación inferior a \$18.000.000 se declara en cero dicho inmueble.

2) Rodados.

Valuación art. 22, inc. b).

- Los automóviles se valúan al valor de adquisición actualizado (para operaciones anteriores a abril de 1992).

- Al valor obtenido se le detraerán las amortizaciones acumuladas correspondientes.

- Este valor no podrá ser inferior al valor establecido en la tabla publicada por la Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios, al 31 de diciembre de cada año.

2.1) Chevrolet Cruze 1.8 LTZ 4 Ptas.

Fecha adquisición	2019	
Vida útil	5 años	
Valor de compra	650.000	
Valor Residual	520.000	$\frac{650.000 \times 4 \text{ (v. útil restante)}}{5 \text{ (vida útil total)}}$

2.2) Volkswagen Gol 1.6 3 Ptas.

Fecha adquisición	2012
Vida útil	5 años
Valor de compra	76.000
Valor Residual	-

3) Depósitos y cuentas bancarias.

Valuación art. 22, incs. c) y d).

- Los depósitos y créditos en moneda extranjera al último valor de cotización —tipo comprador— del Banco de la Nación Argentina al 31 de diciembre de cada año, incluyendo el importe de los intereses que se hubieran devengado a dicha fecha.

- Los depósitos y créditos en moneda argentina por su valor al 31 de diciembre de cada año el que incluirá el valor de los intereses devengados.

- Los depósitos efectuados en cajas de ahorro y plazo fijo en instituciones financieras regidas por la ley 21.526 se encuentran exentos del impuesto.

- El tipo de cambio aplicable en 2019 para saldos en dólares es \$59,69.

4) Créditos.

Saldo de las cuentas particulares en sociedades:

4.1)

- Impuestos S.A.: 115.000,00.

- Tributos SRL: (28.500,00) Es pasivo y no se declara en Bs. Personales.

5) Participaciones en sociedades.

Valuación ley art. 22 inc. h) - DR arts. 21 a 24.

- Las acciones se valúan al VPP al 31/12 de cada año.

- La tenencia de acciones está exenta en el Impuesto s/ los bienes personales.

El impuesto está a cargo de la sociedad, quien actúa como responsable sustituto de la liquidación e ingreso de este.

- Los saldos a favor de los contribuyentes en las cuentas particulares están gravados en el impuesto ya que se trata de créditos.

Los saldos negativos de las cuentas particulares no se informan en la DDJJ de Bs. Personales ya que se trata de deudas.

6) Inversiones en títulos públicos.

Valuación art. 22, inc. h)

- Los títulos públicos y demás títulos valores, que coticen en bolsas se computarán al último valor de cotización al 31/12 de cada año o último valor de mercado de dicha fecha en el supuesto de cuotas partes de fondos comunes de inversión.

Este valor puede consultarse en la tabla que publica la AFIP en su sitio web.

- Los títulos valores que no coticen en bolsas se valorarán por su costo, incrementado de corresponder, en el importe de los intereses, actualizaciones y diferencias de cambio que se hubieran devengado al 31/12.

- Los títulos públicos emitidos por la Nación se encuentran exentos por aplicación del art. 21 inc. g). Cabe aclarar que lo importante es quien emite el título independientemente del lugar en el que cotice.

El caso del ejemplo posee 20.000 títulos BONAR 24 AY24 emitidos por el Estado Nacional.

Estos se deben valorar al último valor de cotización del período 2019, el cual es \$35,47.

Al tratarse de títulos emitidos por la Nación Argentina se encuentran exentos, aunque coticen en el exterior.

7) Explotaciones unipersonales (no confeccionan balance comercial).

Valuación DR arts. 21 a 24.

- La valuación de la titularidad se determinará en función de la diferencia entre el activo y el pasivo al 31/12.

8) Tenencias de monedas.

Valuación ley art. 22 incs. c) y d).

- Las existencias de moneda extranjera se valúan a la última cotización del año a tipo de cambio comprador.

- El tipo de cambio del dólar aplicable en 2019 es \$59,69 y para el euro es \$42,84.

Moneda	Cantidad	Cotiz.	Monto en pesos
Dólar	80.000	59,69	4.775.200
Euro	300	66,8528	20.056

9) Bienes del hogar.

Valuación ley art. 22, inc. g).

- El valor de los objetos personales y del hogar no podrá ser inferior al 5% del total de los bienes en el país y los inmuebles situados en el exterior.

Bienes en el país		6.607.508
Inmueb. del exterior		-
TOTAL		6.607.508
Aplicación del mínimo (5%)		330.375,39

Bienes personales según enunciado	230.000,00
-----------------------------------	-------------------

Se toma el mayor de los dos importes, en este caso \$ 330.375,39.

IV.2. Bienes en el exterior

10) Inversiones en entidades financieras.

Valuación ley art. 23, inc. b).

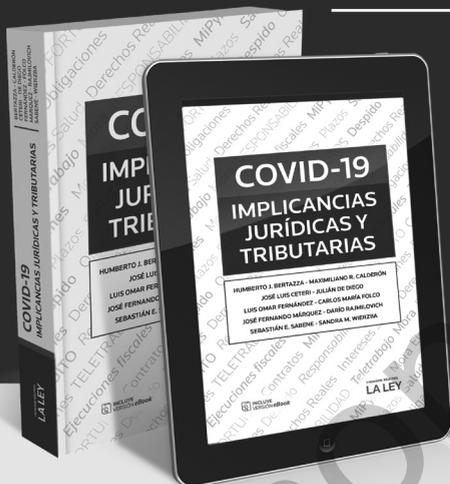
- Los créditos, valores y existencias se deben valorar al valor que posean al 31/12 de cada año.

		Valor en USD	Cotiz.	Valor en Pesos
9.1)	Cta. Cte.	10.000	59,69	596.900
9.2)	Plazo Fijo	67.000	59,69	3.999.230

Al efectuar la repatriación de activos financieros de al menos el 5% del valor que posea al 31/12/2019, tributará por los bienes en el exterior a la misma alícuota que tributa para los bienes en el país.

A la consulta del cliente sobre la disponibilidad del monto repatriado que excede el 5% mínimo previsto en la normativa, la AFIP respondió que "el beneficio (NDR: de no tributar a la alícuota incrementada) se mantendrá en la medida que permanezcan depositados en una cuenta abierta a nombre de su titular. Por lo tanto, se entiende que los fondos repatriados deberán permanecer depositados, aun cuando excedan el referido porcentaje". AFIP-Cámaras Empresariales. Espacio de diálogo 05/03/2020.

LANZAMIENTO
COVID-19
IMPLICANCIAS JURÍDICAS Y TRIBUTARIAS



Humberto J. **Bertazza** •
Maximiliano R. **Calderón** •
José Luis **Ceteri** • Julián **De Diego** • Luis Omar **Fernández**
• Carlos María **Folco** • José
Fernando **Márquez** • Darío
Rajmilovich • Sebastián E.
Sabene • Sandra M. **Wierzba**



1 tomo + eBook

En el contexto actual se ha desarrollado esta obra colectiva de insuperable actualidad, donde algunos de nuestros principales y reconocidos autores, cada uno en su materia, han abordado los temas que tocan las distintas áreas del derecho público y privado vinculados con la declaración de la pandemia, decretada por la OMS, lo cual generó Decretos de Necesidad y Urgencia y otras resoluciones y disposiciones administrativas que impactan en el ejercicio de los derechos de todos los ciudadanos.

Esta publicación aborda las cuestiones jurídicas, tributarias y económicas a tener en cuenta como efecto provocado por el COVID-19. Ante esta situación extraordinaria, en muchos casos habrá que incurrir a herramientas novedosas y, en otros, a las tradicionales y clásicas pero con un nuevo sentido y fin.

La obra cuenta con un **anexo exclusivo para la versión Preview** que contiene un listado completo de las normas publicadas en el B.O. desde el 12 de marzo a la fecha de publicación de esta obra.

Adquirir la obra llamando al **0810-222-5253**
o ingresando en **www.TiendaTR.com.ar**



the answer company™
THOMSON REUTERS®

Síguenos en: ThomsonReutersLaLey • @TRLaLey • ThomsonReutersLatam

SE TERMINÓ DE IMPRIMIR EN LA 2DA. QUINCENA DE MAYO DE 2020
EN LOS TALLERES GRÁFICOS DE "LA LEY S.A.E. e I." - BERNARDINO RIVADAVIA 130
AVELLANEDA - PROVINCIA DE BUENOS AIRES - REPÚBLICA ARGENTINA

Nota editorial: El presente PDF es parte de los servicios de Thomson Reuters y reemplazará la versión impresa en los plazos dispuestos para el aislamiento social, preventivo y obligatorio establecido por el dec. 297/2020.

ENCUENTRE TAMBIÉN LOS CONTENIDOS DE ESTA PUBLICACIÓN EN:

- CHECKPOINT

Acceda a la información on line de esta edición, descárguela en sus dispositivos, facilite la búsqueda de contenidos y encuentre el historial de los números anteriores publicados.

- THOMSON REUTERS PROVIEW

Lleve en su tablet o notebook la revista Impuestos – Práctica Profesional en formato e-book.

Cuente con poderosas herramientas y funcionalidades e incluso con contenido exclusivo desarrollado específicamente para Thomson Reuters Proview, que marcarán la diferencia en su profesión.

DESCARGUE LA APLICACIÓN EN:



Descarga
para Mac



Google Play



Descarga
Windows PC



Disponible en
App Store

Centro de Servicios al Cliente:

0810-222-5253



the answer company™

THOMSON REUTERS®

CORREO ARGENTINO	CENTRAL B	FRANQUEO A PAGAR
		CUENTA N° 10269F1