



Carrera: Contador Público Nacional y Perito Partidor

ASPECTOS TÉCNICOS DEL IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA Y EL PROBLEMA DE SU INCONSTITUCIONALIDAD

Trabajo de investigación

POR

Gianina F. Dominguez Bisogno

Maria Celeste Lombardo

Mariela Tesía Simó

Profesor tutor

Alejandro Ortega

Mendoza - 2016

INDICE

| | |
|--|----|
| INTRODUCCIÓN | 6 |
| CAPÍTULO I: OBJETO. HECHO IMPONIBLE | 8 |
| 1. INICIO Y CESE DE ACTIVIDADES | 8 |
| 2. EJERCICIOS NO ANUALES | 9 |
| 3. OBLIGACIÓN DE INSCRIPCIÓN | 10 |
| 4. LEGISLACIÓN SUPLETORIA | 11 |
| 5. BASE PRESUNTA Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA | 11 |
| 6. BASE IMPONIBLE | 12 |
| 6.1 EL CONCEPTO DEL DEVENGADO | 12 |
| 6.2 EL CONCEPTO TRIBUTARIO DE LOS BIENES | 13 |
| CAPÍTULO II: SUJETOS | 14 |
| 1. SOCIEDADES | 15 |
| 1.1 CONCEPTO DE SOCIEDAD | 15 |
| 1.2 LA SOCIEDAD COMO SUJETO DE DERECHO | 16 |
| 1.3 SOCIEDADES DE HECHO | 16 |
| 1.4 SOCIEDADES IRREGULARES | 17 |
| 1.5 NACIMIENTO DE LA SOCIEDAD COMO SUJETO. RETROACTIVIDAD | 17 |
| 1.6 SOCIEDADES EN CURSO, LIQUIDACIÓN Y DISOLUCIÓN | 18 |
| 1.7 DEMÁS FORMAS SOCIETARIAS | 19 |
| 1.8 SOCIEDAD CONYUGAL Y SOCIEDAD ENTRE CÓNYUGES | 19 |
| 1.9 SOCIEDADES CONSTITUÍDAS EN EL EXTERIOR | 20 |
| 1.10 CONTRATOS DE COLABORACIÓN: UTES, CONSORCIOS, JOIN VENTURE | 20 |
| 2. ASOCIACIONES CIVILES Y FUNDACIONES | 21 |
| 3. TITULARES DE EMPRESAS O EXPLOTACIONES UNIPERSONALES | 21 |
| 3.1 CONCEPTO DE EMPRESA | 22 |
| 3.2 CONJUNTO DE BIENES DE ESTOS ENTES | 22 |
| 3.3 INICIO Y FIN DE ESTOS ENTES | 22 |

| | |
|---|----|
| 4. PERSONAS FÍSICAS Y SUCESIONES INDIVISAS | 23 |
| 4.1 SUCESIONES INDIVISAS | 23 |
| 4.2 INMUEBLES RURALES | 24 |
| 4.3 CONTRATOS RURALES | 24 |
| 5. OTROS SUJETOS | 25 |
| 5.1 ENTIDADES Y ORGANISMOS DE LA LEY 22016 | 25 |
| 5.2 FIDEICOMISOS CONSTITUIDOS EN EL PAÍS | 26 |
| 5.3 FONDOS COMUNES DE INVERSIÓN | 26 |
| 6. ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES | 27 |
| 6.1 CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEY | 27 |
| 6.2 DEFINICIÓN | 28 |
| 6.3 LISTA POSITIVA | 28 |
| 6.4 LISTA NEGATIVA | 29 |
| 6.5 RESPONSABLES SUSTITUTOS | 29 |
| 6.6 INICIO Y FIN. BIENES AFECTADOS | 30 |
| CAPÍTULO III: EXENCIONES | 31 |
| 1. EXENCIONES Y EXCLUSIONES DE OBJETO | 31 |
| 1.1 SIMILITUDES Y DIFERENCIAS | 31 |
| 1.2 NATURALEZA JURÍDICA DE AMBAS FIGURAS Y SU INTERPRETACIÓN | 32 |
| 2. BIENES O ACTIVIDADES EXENTAS | 33 |
| 2.1 INCISO A) RÉGIMEN LEY 19640 | 33 |
| 2.2 INCISO B) ACTIVIDAD MINERA | 33 |
| 2.3 INCISO C) Y H) ENTIDADES EXENTAS | 33 |
| 2.4 INCISOS D) E I) BIENES EXENTOS | 34 |
| 2.5 INCISO E), ACCIONES Y PARTICIPACIONES SOCIALES | 34 |
| 3. OTRAS EXENCIONES | 35 |
| 3.1 INCISO G) BIENES ENTREGADOS A FIDUCIARIOS | 35 |
| 3.2 INCISO H) CUOTAS PARTE DE FONDOS COMUNES DE INVERSIÓN | 36 |
| 3.3 INCISO J) IMPORTE MÍNIMO NO GRAVADO | 36 |
| 4. RESPONSABLES DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO (MONOTRIBUTO) | 37 |

| | |
|--|----|
| CAPÍTULO IV: FUENTE | 39 |
| 1. FUENTE EN LA LEY DEL IMPUESTO | 39 |
| 2. BIENES EN EL PAÍS | 39 |
| 3. BIENES EN EL EXTERIOR | 39 |
| 3.1 INMUEBLES | 40 |
| 3.2 DERECHOS REALES | 40 |
| 3.3 AUTOMOTORES, NAVES Y AERONAVES..... | 40 |
| 3.4 BIENES MUEBLES Y SEMOVIENTES | 40 |
| 3.5 TÍTULOS, ACCIONES, PARTICIPACIONES Y DEBENTURES | 41 |
| 3.6 DEPÓSITOS BANCARIOS | 41 |
| 3.7 CRÉDITOS..... | 41 |
| 4. CONVENIOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN | 43 |
| 4.1 REGLAS DE INTERPRETACIÓN | 43 |
| 4.2 POSICIÓN EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ARGENTINO | 43 |
| CAPÍTULO V: VALUACIÓN | 44 |
| 1. CUESTIONES GENERALES | 44 |
| 2. INTEGRACIÓN DEL COSTO | 45 |
| 3. NORMAS GENERALES DE VALUACIÓN | 46 |
| 4. VALUACIÓN DE BIENES DE CAMBIO | 53 |
| 4.1 CONSIDERACIONES GENERALES | 53 |
| 4.2 COSTO EN PLAZA | 53 |
| 4.3 CRITERIOS ESPECIALES DE VALUACIÓN | 54 |
| 4.4. MERCADERÍAS DETERIORADAS | 55 |
| 4.5. INMUEBLES | 55 |
| 4.6. HACIENDA | 56 |
| 4.7. CEREALES Y OLEAGINOSAS | 58 |
| 4.8. BIENES DE CAMBIO EN EL EXTERIOR..... | 59 |
| CAPÍTULO VI: LIQUIDACIÓN E INGRESO | 60 |
| 1. DECLARACIÓN JURADA ANUAL | 60 |
| 2. VENCIMIENTO DEL PLAZO PARA PRESENTAR LA DECLARACIÓN JURADA | 60 |

| | |
|---|----|
| 3. RÉGIMEN DE ANTICIPOS | 60 |
| 3.1 NATURALEZA JURÍDICA..... | 61 |
| 3.2 RÉGIMEN GENERAL..... | 61 |
| 3.3 RÉGIMEN OPCIONAL DE ANTICIPOS..... | 62 |
| 4. PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO | 63 |
| 4.1 IMPUESTO A LAS GANANCIAS..... | 63 |
| 4.2 IMPUESTO EN EL EXTRANJERO..... | 66 |
| 5. DETERMINACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO | 67 |
| 6. RESPONSABLES SUSTITUTOS | 67 |
| CAPÍTULO VII: DICTÁMENES Y JURISPRUDENCIA | 69 |
| 1. DICTÁMENES | 69 |
| 1.1 DICTAMEN Nº 64/2004: TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA DEL CRÉDITO POR IMPUESTO DIFERIDO..... | 69 |
| 1.2 DICTAMEN Nº 74/2005: TRATAMIENTO DE LOS ACTIVOS DEL BALANCE ORIGINADOS EN CRÉDITOS POR MONTOS INGRESADOS DEL PROPIO GRAVAMEN..... | 70 |
| 1.3 DICTAMEN Nº 87/2006: TRATAMIENTO DEL SALDO A FAVOR DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO..... | 72 |
| 2. JURISPRUDENCIA | 72 |
| 2.1 FALLO HERMITAGE SA CONTRA PODER EJECUTIVO NACIONAL..... | 72 |
| 2.2 CASO DIARIO PERFIL SA..... | 78 |
| CONCLUSIONES | 79 |
| BIBLIOGRAFÍA | 80 |
| ANEXO | 83 |

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de Investigación está orientado a tratar el tema: “Aspectos técnicos del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y el problema de su inconstitucionalidad”.

El impuesto a la ganancia mínima presunta fue incorporado en el Título V de la ley 25063 del año 1998, aplicándose para los próximos diez ejercicios anuales y luego se prorrogó hasta 2019 inclusive.

Esta ley creó el impuesto a la ganancia mínima presunta, cuya base imponible son los activos afectados a la actividad y tiene como característica fundamental su complementariedad con el impuesto a las ganancias. La implementación de este gravamen se fundamenta en el hecho de que el mantenimiento de un activo afectado a la actividad requiere necesariamente la generación de la rentabilidad de que contribuyó como mínimo a su sostenimiento y tiene como función castigar a los activos improductivos.

Como este impuesto constituye un complemento al impuesto a las ganancias, el tributo bajo examen posibilita, cuando se cumplen ciertas condiciones, tomar como pago a cuenta el importe abonado. Así el impuesto a la renta mínima presunta abonado sólo puede jugar como pago a cuenta del impuesto a las ganancias cuando exista un excedente no absorbido de éste, es decir, cuando la renta real del contribuyente supere a la presunta.

Debido a la deficiente y poco clara redacción de la ley, varios autores la han comentado e interpretado. Además ha dado lugar a un pronunciamiento por parte del Más Alto Tribunal, en el que por mayoría, se declaró inconstitucional el impuesto del que se trata, aseverándose que el tributo en cuestión no tiene en cuenta el pasivo de los contribuyentes, provocando un gravamen que no se ajusta a derecho cuando existen reiterados quebrantos impositivos. Sin embargo la Cámara de Apelaciones rechazó la inconstitucionalidad, debido a que los contribuyentes que solicitaron la medida no pudieron acreditar en forma debida su situación patrimonial ni la inexistencia de ganancias.

Por su parte AFIP ha manifestado que para que sea de aplicación el fallo de la Corte, es necesaria la comprobación de la inexistencia de rentas reales que deberá ser meritado por el juez administrativo interviniente sobre la base de las pruebas aportadas por el reclamante.

Visto que en 2014 sigue la discusión en Tribunales referido a este impuesto, podemos ver que en junio del mismo año se dictaminó y aclaró que no ha sido declarado inconstitucional en sí mismo, sino en aquellos casos particulares donde se pruebe la inexistencia de rentas de modo fehaciente.

Decidimos realizar esta investigación porque tiene relevancia social debido al aporte que realiza a la comunidad y a la vida profesional del contador público. Este análisis genera un gran interés en el ámbito técnico impositivo, dada la controversia actual con respecto a su determinación y sus efectos jurídico-económicos. Además ayuda a difundir los aspectos relevantes de este impuesto y aclarar dudas.

En primer lugar el propósito buscado es investigar sobre las implicancias del impuesto a la ganancia mínima presunta para el contador y los contribuyentes en la actualidad. Particularmente queremos ofrecer un enfoque teórico, jurídico y económico, como marco de análisis de los principales elementos del tributo: objeto, sujetos, exenciones, hecho y base imponible, entre otros. Por último, profundizar sobre diversos temas polémicos de este impuesto en la actualidad.

La hipótesis planteada es: “El Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta resulta inconstitucional ante la inexistencia de rentas generadas por activos”. En el presente trabajo intentamos resolver los siguientes interrogantes: ¿En qué casos resulta inconstitucional la aplicación del tributo?; ¿Qué relación posee con el impuesto a las ganancias?; ¿Cómo se computa el pago a cuenta y cuáles son sus efectos?; ¿Qué efectos económicos trae aparejado este impuesto?; ¿Existe conexión entre el hecho imponible y base imponible?; ¿Cómo se determina considerando sus aspectos técnicos?

Abordamos en primer lugar los aspectos generales y las bases del impuesto, como por ejemplo el objeto, sujetos, la fuente del tributo y la valuación. Seguidamente se realiza el tratamiento de su liquidación e ingreso, aplicado a un ejemplo práctico. Por último se hace referencia a los dictámenes y jurisprudencia relacionada.

Para desarrollar este trabajo consultamos a profesionales especializados en el área impositiva, como así también realizamos búsqueda bibliográfica y documental en diversas leyes, normas, fallos y dictámenes.

Como conclusiones, hemos alcanzado las respuestas a gran cantidad de los interrogantes que nos planteamos al inicio de nuestro trabajo, para ello invitamos a la lectura del mismo.

CAPÍTULO I: OBJETO. HECHO IMPONIBLE

La ley 25063 ha creado un impuesto a la ganancia mínima presunta que se determina sobre la base de los activos valuados de acuerdo a sus disposiciones.

El hecho imponible está constituido por la potencialidad de un conjunto de bienes para producir ganancias y la base imponible es el propio conjunto, no interesando la producción real de rentas ni la existencia de quebrantos en el impuesto a las ganancias.

La base imponible (los activos) se establece al cierre de cada período fiscal anual.

La norma alude a los sujetos que llevan contabilidad y realizan balances, quienes deberán calcular el impuesto y pagarlo, según la fecha de cierre de los mismos. Distinta es la cuestión relativa al cambio de una fecha de cierre de ejercicio ya vigente para el cual se deben seguir las disposiciones de la Resolución 1966 de la Dirección General Impositiva del 12/10/1977, que faculta a la autoridad de aplicación a autorizar dichos cambios “Cuando los hechos alegados lo justifiquen y no exista significativo perjuicio fiscal”.

El decreto reglamentario por su parte dispone que el período fiscal coincida con el año calendario, para los contribuyentes que no lleven registraciones.

1. INICIO Y CESE DE ACTIVIDADES

Existen diversos casos: a) iniciación de actividades, b) cese de las mismas, c) otros ejercicios con duración distinta a la anual.

En la normativa del tributo no existe disposición específica sobre el momento en que nace la obligación de inscribirse en el impuesto. Al respecto la ley del impuesto a las ganancias, como norma supletoria, tampoco establece la obligación. Entonces no existe norma que obligue a inscribirse en determinado momento, no obstante lo cual, la obligatoriedad de hacer constar la CUIT en operación hace que, los sujetos deban obtenerla para comenzar a operar y ese será el momento en que se inscriban en el impuesto.

Respecto al cese de operaciones, tampoco hay norma expresa, excepto en el caso de cesaciones de negocios. El artículo 5 del decreto reglamentario del impuesto a las ganancias dispone que "...finalice el ejercicio fiscal corriente..." y deba presentarse la respectiva declaración jurada. Se entiende que esta norma se refiere a los sujetos del artículo 69, ya que para los demás, la posibilidad de otros ingresos futuros ajenos al negocio que cesa impide que se dé por finalizado el ejercicio fiscal.

2. EJERCICIOS NO ANUALES

El inicio y cese de actividades puede ocurrir en otros casos como en los casos de reorganización de sociedades y/o cambios de fecha de cierre.

La ley tiene normas cuyo objeto es asegurar la estricta correspondencia entre la base imponible (activos al cierre) y el período durante el cual se generaron los resultados.

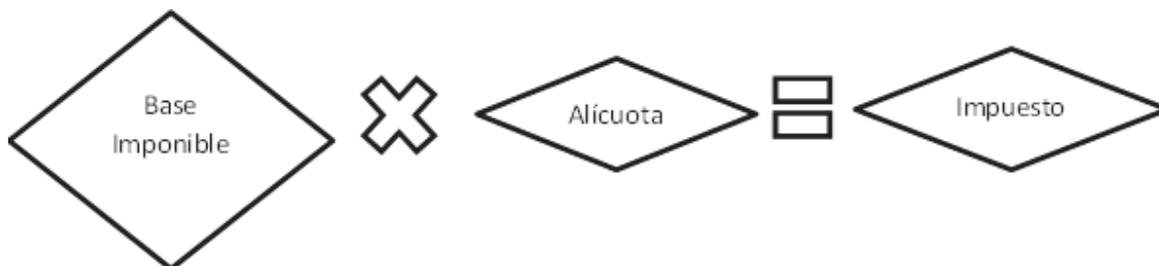
El artículo 1 de la ley ha dispuesto que el impuesto a ingresar se determine sobre los activos resultantes al cierre y en proporción a su período de duración, lo cual significa proporcionar el tributo al tiempo.

Algunos ejemplos:

→ Ejercicio inicial menor a 12 meses

Por ejemplo en una sociedad que se constituye en julio del año corriente y al cerrar balance en diciembre, el impuesto correspondiente debería ser el proporcional a 7 meses.

Figura 1: Impuesto del ejercicio



Fuente: Elaboración propia.

Figura 2: Impuesto proporcional



Fuente: Elaboración propia.

Además el artículo 1 de la ley dispone que "...los contribuyentes deben determinar e ingresar un impuesto proporcional al tiempo que resta para completar el período total de vigencia..."

La liquidación de este período adicional necesario para completar la totalidad de la base imponible plurianual, se realizará sobre los activos resultantes al cierre del período fiscal inmediato siguiente y en la proporción de tiempo remanente que tenga respecto del tiempo total de vigencia del tributo.

Es decir, en el ejercicio posterior al de finalización de la vigencia del tributo, siguiendo el ejemplo, corresponden los 5 meses restantes del año en que se iniciaron las actividades.

Figura 3: Impuesto proporcional restante.



Fuente: Elaboración propia.

Similar solución adopta el decreto reglamentario para el caso de ejercicios de lapso superior a 12 meses, en este sentido, se deberá ingresar el gravamen en forma proporcional a los meses de duración del período.

3. OBLIGACIÓN DE INSCRIPCIÓN

Las normas del impuesto no precisan el momento en que los sujetos deben inscribirse por lo que se debe recurrir a la legislación tributaria general. Allí, la ley 11683, establece en su artículo 5 que

quienes sean contribuyentes, tienen la obligación de pagar el impuesto en tanto se verifique respecto de ellos el hecho imponible.

La obligación de inscribirse nace al producirse los presupuestos de gravabilidad que las normas establecen, lo que es razonable entender que se da con el inicio de las operaciones.

4. LEGISLACIÓN SUPLETORIA

El artículo 18 de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta, dispone que para los casos no previstos en la propia ley o su reglamento se apliquen, en forma supletoria, las disposiciones de la ley de impuesto a las ganancias y su decreto reglamentario.

En el abordaje de las cuestiones no tratadas, se deberá acudir, en primer lugar, a las normas de impuesto a las ganancias y, en su defecto, seguir las disposiciones del artículo 1 de la ley 11683.

Se trata del reenvío a otro impuesto y su origen está en la necesidad de no reiterar disposiciones sobre aspectos ya tratados.

Torres (1982 citado en Fernández, 2007) afirma que hay una situación no reglada y expone que expresamente se dispone que para aquellos casos no reglados rige otra ley mencionando por fin, que el principio de legalidad pone un límite a la aplicación supletoria de las leyes.

Cabe mencionar que en cuanto a qué norma se debe aplicar, la jurisprudencia ha optado por aplicar la norma vigente al momento en que se realice la aplicación supletoria.

5. BASE PRESUNTA Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Fue debatida la aplicación del impuesto a sujetos que se encontraban en determinadas condiciones de las que se podía inferir que no estarían en situación de obtener ganancias por cierto tiempo.

En general la jurisprudencia ha rechazado la falta de capacidad contributiva de los contribuyentes con quebrantos en el impuesto a las ganancias. Las razones han sido:

- ❑ La función específica del impuesto: la existencia de quebrantos en el impuesto a las ganancias no resulta óbice para la determinación del impuesto a la ganancia mínima presunta, en tanto este último encuentra sustento en la titularidad de los activos y su potencialidad generadora de

rentas, de lo contrario se vería frustrada la específica función del impuesto, esto es, el castigo de la improductividad.

- ❑ El hecho de que la actora haya tenido quebrantos con anterioridad no la exime de ser sujeto pasivo.
- ❑ El carácter autónomo del impuesto cuyo ámbito de imposición está perfectamente diferenciado.

6. BASE IMPONIBLE

La ley establece que la base imponible del impuesto está formada por los “activos” de los sujetos, pero no los define.

Pese a ello, se detallan todos los contenidos del concepto, entonces se podrá realizar la identificación que se busca por medio de la comparación de cada objeto con los enumerados.

Existen varios artículos, como el 4 y 9 que establecen pautas de valuación para los “bienes del activo gravado”, por lo que queda claro que los “activos” son sólo “bienes”.

Además está definido en forma negativa en el artículo 10 al disponer que “... no se considerarán como activos los saldos pendientes de integración de los accionistas” o en el artículo 12 al enumerar bienes con carácter no computable, obedeciendo a una dispensa legislativa, pero aclara que los bienes que se detallan forman parte del concepto “activos”.

Sí se puede inferir que se trata de un conjunto “cerrado” de bienes.

Por otra parte, el artículo 3 de esta ley establece el momento en que los bienes son transferidos a título oneroso, es decir, es el momento en que salen del patrimonio de un contribuyente e ingresan al patrimonio de otro sujeto; entendiéndose por enajenación a la venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso. En cuanto a los bienes recibidos a título gratuito, el artículo 4 dispone que es el momento en que el bien sale del patrimonio del anterior propietario.

Por lo tanto, el dominio sobre la cosa debe existir al momento de realización del hecho imponible, no teniendo efectos su existencia en otros instantes en el tiempo.

6.1 EL CONCEPTO DEL DEVENGADO

El concepto de devengado permite establecer cuándo los bienes se incorporan al patrimonio.

En el impuesto a las ganancias se ha sostenido con respecto a este concepto:

- ❑ Cuándo se devengan las ganancias y los gastos, por lo cual no es necesario recurrir a conceptos contables.
- ❑ Una ganancia o un gasto se devenga cuando se produce una mutación patrimonial.
- ❑ Dicha mutación no debe estar sujeta a condición que la pueda volver inexistente.

6.2 EL CONCEPTO TRIBUTARIO DE LOS BIENES

El derecho tributario es autónomo, según opinión de gran parte de la doctrina, porque se rige por principios propios, poseyendo institutos y objeto también propios, por ello los conceptos de las normas tributarias deben ser analizados desde esta óptica.

Entonces, podemos concluir que son bienes económicos, las cosas materiales susceptibles de tener valor, incluso los derechos, cuya propiedad no esté sujeta a condición que la pueda volver inexistente. Entre otras tienen las características de poder formar parte del patrimonio de una persona y ser intercambiados, no siendo imprescindible que posean un precio cierto, a condición de que existan los parámetros para determinarlo.

CAPÍTULO II: SUJETOS

El elemento subjetivo es un componente imprescindible del hecho imponible mismo, ya que no hay impuesto sin sujeto; se trata de quienes serán obligados a realizar la prestación pecuniaria.

Los sujetos deben ser establecidos por una norma jurídica de jerarquía, en virtud del principio de legalidad, sin perjuicio de la facultad del organismo administrador de crear algunas obligaciones de hacer.

El artículo 2 de la ley realiza el detalle de los sujetos alcanzados y también crea un régimen de responsabilidad sustituta. Están comprendidos en este último las personas de existencia visible o ideal que tengan “...el condominio, posesión, uso, goce, disposición, depósito, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes que constituyan establecimientos estables” y, las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo.

Así la ley diferencia dos grandes grupos:

- A. Aquellos que lo están por la organización jurídica que poseen:
 - a. Las sociedades
 - b. Las asociaciones civiles y fundaciones
 - c. Las restantes entidades y organismos comprendidos en la ley 22016
 - d. Los fideicomisos y fondos comunes de inversión, constituidos en el país.
- B. Los que lo son por el tipo de actividad que desarrollan:
 - a. Las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país que sean propiedad de residentes en el mismo.
 - b. Las personas físicas y sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales.
 - c. Los establecimientos permanentes en el país, propiedad de personas de existencia visible o ideal domiciliadas en el exterior.

1. SOCIEDADES

Se menciona a las sociedades domiciliadas en el país, por lo que se debe conocer en qué casos se está en presencia de una sociedad.

1.1 CONCEPTO DE SOCIEDAD

El derecho argentino establece diversos tipos legales en los que se deben encuadrar las relaciones jurídicas constitutivas de sociedad. Esto constituye la tipicidad que tiene sus ventajas y limitaciones y no está acotada a la ley 19550 ya que en diversas normas se regulan otros tipos societarios.

La existencia de sociedad impone ciertos requisitos, uno de ellos es la pluralidad de personas. En él, el legislador debe ponderar si está en el interés general fomentar un sistema económico de limitación de la responsabilidad del empresario con sacrificio del crédito, o si por el contrario debe prevalecer la responsabilidad personal.

Otro requisito es la “organización” que algunos autores identifican como organización de la estructura jurídica de la sociedad y otros como económica.

El tercer requisito es la tipicidad. La ley 19550 la justifica diciendo que “responde al convencimiento de que serios trastornos sufriría la seguridad jurídica en caso de un sistema opuesto”. No obsta a que en algunos casos reconozca personería a sociedades que no encuadran en los tipos fijados.

Otros son los aportes de los socios, que deben ser aplicados a la producción de bienes o servicios, la participación en los beneficios y el soporte de las pérdidas.

Por último, un elemento sustancial es el control compartido de las actividades. Habrá sociedad cuando los socios tengan un mínimo de participación en el gobierno y control de la empresa común.

Por otro lado, la doctrina tradicional ha considerado indispensable la *affectios societatis*. Ésta es la voluntad de cada socio de adecuar su conducta y sus intereses a las necesidades de la sociedad para que pueda ella cumplir su objeto, de modo que todos en conjunto observen una conducta que tienda a la prevalencia del interés común.

1.2 LA SOCIEDAD COMO SUJETO DE DERECHO

El artículo 2 de la ley 19550 establece que la sociedad es un sujeto de derecho y se mantiene como un sujeto distinto a sus socios en tanto y en cuanto funcione dentro del límite del artículo 54 que responsabiliza solidaria e ilimitadamente a los socios o controlantes por los perjuicios que causen cuando la actuación de la sociedad encubra la consecución de fines extra societarios.

Las sociedades tienen siempre origen contractual, lo cual implica que las partes deben dar su consentimiento; aunque no siempre existe, aún en las sociedades de hecho en las que, tal manifestación de la voluntad puede surgir de una conducta.

1.3 SOCIEDADES DE HECHO

Una sociedad de hecho es aquella que “funciona como sociedad sin haberse instrumentado”. La característica fundamental es su constitución consensual, unida a falta de formalización escrita.

La sociedad de hecho con objeto comercial, queda sujeta a las disposiciones de la ley 19550, artículo 21; mientras que aquellas de objeto civil, quedan sometidas a las disposiciones del Código Civil. En tales casos suele ser difícil diferenciarlas de la figura del condominio.

1.3.1 La diferencia con el condominio

Halperín (1982 citado en Fernández, 2007) sostiene que la distinción se halla en que la comunidad es estática, esto es, limitada al goce del bien, sin organización de los partícipes para la producción; en cambio la sociedad es dinámica, constituida para la explotación de los bienes aportados, para el logro de beneficios a distribuirse entre los socios por la organización para ese fin: esto es, presupone la empresa.

Se remarca esta diferencia en materia del impuesto a la ganancia mínima presunta, porque si no hay sociedad no existirá sujeto, según el artículo 2 de la ley 25063.

Una de las principales consecuencias del incumplimiento del requisito societario es que cada partícipe, si queda caracterizado como sujeto por caer en otro inciso del artículo citado, lo será en forma individual.

Un condominio sin actividad es claro que no está afectado a obtener renta y estará fuera del tributo. Mientras que cuando exista actividad para que esta sea de naturaleza civil debe existir la división

de utilidades del 1648 del Código Civil, y cuando no la haya, no habrá sociedad civil ni comercial, sino condominio con explotación; que no es sujeto del tributo.

En los casos en que el condominio hubiera tenido origen extracontractual, tampoco habrá sociedad civil, ya que falta uno de los elementos esenciales de la misma, como es el contrato.

Por su parte, si tiene base contractual, deberá determinarse la naturaleza de la actividad; por ejemplo, si se trata de alquiler de cosa mueble, el objeto de la explotación de la cosa será comercial, mientras que si es un inmueble, se estará ante una sociedad de hecho civil.

1.3.2 La prueba de su existencia

Las sociedades de hecho con objeto comercial se prueban de acuerdo al artículo 25 de la ley 19550 que dispone que puede acreditarse por cualquier medio de prueba.

Las sociedades de hecho con objeto civil, están reguladas por el Código en los artículos 1190, 1193, 1662 y 1665 que disponen la forma de los contratos, la necesidad de forma escrita con admisión de la forma verbal y medios de prueba específicos del contrato de sociedad.

1.4 SOCIEDADES IRREGULARES

La ley 19550 dispone en su artículo 21, que sus normas también se aplican a las sociedades de los tipos autorizados que no se regularizaron. Entonces nacen a partir de un contrato mediante el cual los socios adoptan uno de los tipos autorizados, pero no terminan los trámites de su constitución.

Desde el punto de vista del impuesto son sujetos de la misma y dispone que son sujeto desde la celebración del respectivo contrato.

1.5 NACIMIENTO DE LA SOCIEDAD COMO SUJETO. RETROACTIVIDAD

La ley 19550 en su artículo 7 dispone que la sociedad se considera regularmente constituida con su inscripción en el Registro Público de Comercio.

Mascheroni (1986 citado en Fernández, 2007) dice que la sociedad es un sujeto desde su constitución, con prescindencia de su inscripción registral, agregando que no es constitutiva sino regularizante.

En el impuesto que analizamos, la sociedad es considerada sujeto desde el momento de suscripción del contrato respectivo.

En ciertas situaciones los socios deciden retrotraer los efectos del contrato a determinada fecha, haciendo constar la decisión en el contrato constitutivo; esta cuestión del período de retroactividad en cuanto al tratamiento impositivo, debe analizarse según la realidad económica y la actividad realizada por el ente. Si se realizó mediante una sociedad de hecho o mediante empresa, habrá sido siempre sujeto del tributo.

1.6 SOCIEDADES EN CURSO, LIQUIDACIÓN Y DISOLUCIÓN

La principal cuestión que se plantea es la existencia de capacidad contributiva en las sociedades que atraviesan estos procesos.

Distintos fallos del Tribunal Fiscal sostuvieron que el hecho imponible del impuesto a la ganancia mínima presunta es la existencia de activos o la efectiva generación de ganancias, por lo tanto, la existencia de quebrantos resulta irrelevante a efectos de determinar la capacidad contributiva, en la medida que el sujeto pasivo de la obligación posea activos que puedan llegar a producir una ganancia.

Con distintos matices, se ha resuelto que durante el proceso concursal sigue existiendo capacidad contributiva.

La extinción de la vida societaria comienza con la ocurrencia de alguna causal de disolución. Para el impuesto, interesa el tratamiento de la sociedad durante el lapso que va, desde la ocurrencia de la causal de disolución, hasta la distribución total de los bienes y la inscripción respectiva en el Registro Público de Comercio.

Durante este proceso la sociedad conserva su personalidad jurídica, pero sólo puede efectuar las operaciones necesarias para la liquidación.

El decreto reglamentario del impuesto sobre la ganancia mínima presunta, en su artículo 5, dispone que las empresas en disolución continuarán sujetas al pago del gravamen hasta el cierre del ejercicio anual anterior a aquel en que se verifique la distribución final de todos sus bienes.

En este caso están obligados a presentar la declaración jurada y pagar el impuesto los síndicos y liquidadores de la quiebra.

Por último, cuando la sociedad cese sus negocios y distribuya el producido entre los socios, los bienes recibidos por los mismos tendrán el tratamiento general que les otorgan las leyes.

En cuanto a la obligación de inscribir la disolución en el Registro Público de Comercio, su omisión hace que siga existiendo la obligación frente al impuesto. El Tribunal Fiscal resolvió que dicho incumplimiento impide dotar de eficacia a la disolución societaria frente a terceros, por lo que tampoco se ha configurado la distribución final de los bienes, manteniéndose entonces la condición de sujeto pasivo del impuesto.

En los casos de sociedades con declaración de quiebra firme, el síndico es el responsable de presentar las declaraciones juradas de estas sociedades debiéndose valer de los comprobantes y demás elementos que respalden las operaciones realizadas.

1.7 DEMÁS FORMAS SOCIETARIAS

Aquellas no incluídas en la ley 19550 ni en el Código Civil, tienen un tratamiento similar respecto del tributo.

1.8 SOCIEDAD CONYUGAL Y SOCIEDAD ENTRE CÓNYUGES

No son sujetos del impuesto a tenor de las normas del artículo 2 de la ley. No obstante, cuando la sociedad entre cónyuges realice alguna actividad económica, puede adoptar o no un tipo societario.

El artículo 27 de la ley 19550, sólo admite la participación de los cónyuges en sociedades por acciones y de responsabilidad limitada; en las demás sociedades existe un plazo para transformar el tipo o que el socio ceda su parte.

La ley de impuesto a las ganancias, como norma supletoria, admite esta sociedad cuando el capital esté formado por aportes cuya titularidad le corresponda a cada cónyuge, a tenor de sus normas.

En ganancia mínima presunta pueden darse dos casos:

- *Adopción por los cónyuges de un tipo societario*: si no es uno de los admitidos en la ley 19550 y no se cambia o algún socio cede su parte, la sociedad será nula.
- *No adopción de un tipo societario*: habrá que ver si la sociedad entre cónyuges configura una empresa u otra situación alcanzada por el artículo 3.

1.9 SOCIEDADES CONSTITUÍDAS EN EL EXTERIOR

La ley 19550 en su artículo 188 dispone que la sociedad constituída en el extranjero se rige en cuanto a su existencia y forma por las leyes del lugar de constitución. Sin embargo, impone para su actuación en el país, ciertas normas y requisitos según se trate de actos aislados o del ejercicio habitual.

Para estos últimos, así como para establecer sucursal, asiento u otra especie de representación permanente, la sociedad deberá cumplir ciertos requisitos entre los cuales está el de constitución de domicilio en el país. Esto incluirá a la sociedad dentro de las normas del inciso a) del artículo 2, que comprende a las sociedades domiciliadas en el país. Estará en igualdad de condiciones con las demás alcanzadas.

En el caso de realización de actos aislados no es necesaria la constitución de domicilio, entonces habrá que analizar si no corresponde considerarla un establecimiento estable en los términos del inciso h), del cual hablaremos más adelante.

1.10 CONTRATOS DE COLABORACIÓN: UTES, CONSORCIOS, JOIN VENTURE

La característica fundamental de este tipo de contratos es la realización de determinada obra o tarea y la disolución cuando finaliza aquella.

Los consorcios y los join venture no tienen regulación legal y no son sociedades ni sujetos de derecho, sino que son formas contractuales que deben ser inscriptas en el Registro Público de Comercio.

En lo referente al tributo no están comprendidos dentro de los sujetos, excepto cuando constituyan un establecimiento estable cuyo titular sea alguien domiciliado en el exterior.

Sin embargo, deberá buscarse la realidad económica, más que la titularidad jurídica de los bienes. Por ejemplo, el consorcio de un edificio podrá ser considerado sujeto del impuesto cuando el análisis de la relación jurídica demuestre la existencia de una sociedad, sea regular o de hecho.

La autoridad fiscal ha respondido a consultas sobre la aplicación a una UTE del régimen de retención de impuesto a las ganancias afirmando que las UTE como tales, no han sido contempladas dentro de los sujetos pasibles de retención, por lo que corresponderá la retención en forma individual a cada uno de los integrantes.

En consecuencia, este tipo de contratos de colaboración no constituye sujeto del impuesto, siéndolo en cambio sus partícipes quienes deberán declarar en su base imponible, los bienes afectados a la agrupación.

2. ASOCIACIONES CIVILES Y FUNDACIONES

El inciso b) del artículo 2 los establece como sujetos y para establecer los entes a los que se refiere, es necesario ir al Código Civil que, en su artículo 33 dispone que son personas jurídicas de carácter privado.

Los caracteres principales son:

- Deben tener por principal objeto el bien común
- Poseer patrimonio propio
- Ser capaces de adquirir bienes (debe estar establecido en su estatuto)
- No subsistir exclusivamente de asignaciones del Estado
- Obtener autorización para funcionar

No obstante en primer lugar, se debe establecer si la asociación civil o fundación se encuentra o no comprendida en la exención del artículo 3 inciso c) de la ley. Entonces, deberán cumplir las obligaciones correspondientes a los sujetos, aquellas que no se encuentren exentas del tributo. Serán además sujeto, desde la fecha del acta fundacional.

3. TITULARES DE EMPRESAS O EXPLOTACIONES UNIPERSONALES

El inciso c) del artículo 2 establece que son sujetos del impuesto las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, a condición de que pertenezcan a personas domiciliadas en el mismo. Cuando pertenezcan a personas domiciliadas en el exterior, se estará en presencia de un establecimiento estable, que se analiza más adelante.

El artículo citado incluye tanto las empresas o explotaciones unipersonales que desarrollen actividades de extracción, producción o comercialización de bienes con fines de especulación o lucro, como aquellas de prestación de servicios con igual finalidad.

Cabe resaltar que la empresa o explotación debe tener carácter lucrativo o especulativo. Debe caracterizarse de modo de poder distinguirla de otros entes.

Giuliani Fonrouge (1987 citado en Fernández, 2007) afirma que la empresa es lo genérico y comúnmente es concebida como la unidad económica de producción, en tanto que la explotación tiene

significado técnico restringido, ya que paralelamente al ciclo de la explotación, la empresa puede desarrollar otras actividades.

3.1 CONCEPTO DE EMPRESA

El concepto “empresa” es económico y por lo tanto independiente de las formas jurídicas adoptadas por el ente, pero cuando se adopta alguna, si se trata de una sociedad deberá analizarse a la luz del inciso a) del artículo 3.

También permiten distinguir a una empresa del patrimonio afectado a una profesión, situaciones en las que existe una inversión preponderante de capital que haga presumir que las ganancias se generan en ese factor de producción.

Como conclusión se puede decir que constituye empresa unipersonal una persona física que, al afectar determinados bienes a una actividad y organizarlos, junto con el trabajo de terceros, para obtener un lucro, conforma una entidad diferente de la de su persona. Esto se puede constatar observando si el ente subsistiría ante un cambio de la persona de aquel.

Una persona puede ser titular de varias de ellas y, consecuentemente, deberá realizar la liquidación del impuesto en forma individual por cada una.

3.2 CONJUNTO DE BIENES DE ESTOS ENTES

No existen normas específicas para establecer la afectación de los bienes a una empresa o explotación unipersonal, pero se puede demostrar por la inclusión del bien en el patrimonio impositivo de la empresa, manifestada en las propias declaraciones juradas. Esto requiere que el titular de la empresa sea el titular de dominio del mismo o, en su defecto, lo sea de algún derecho que le permita disponer tal afectación.

3.3 INICIO Y FIN DE ESTOS ENTES

La fecha de iniciación sería la de comienzo de la actividad y la fecha de finalización cuando la actividad que la motiva finaliza y se desafecta la totalidad de los bienes.

4. PERSONAS FÍSICAS Y SUCESIONES INDIVISAS

Son sujetos del impuesto cuando:

- Constituyan una empresa o una explotación unipersonal
- Sean titulares de inmuebles rurales

La calidad de sujeto del tributo se reduce a dicha empresa y al inmueble agropecuario, no trasladándose a otros bienes que, no cumpliendo estas condiciones, estén en el patrimonio de los mismos.

En cuanto a la localización, se trata de las domiciliadas en el país, ya que las pertenecientes a sujetos domiciliados en el exterior se incluyen en el inciso h) como establecimientos estables.

4.1 SUCESIONES INDIVISAS

El decreto reglamentario alude a ellas en su artículo 16 cuando establece el régimen de pago a cuenta. Se infiere de allí, que la sucesión nace como sujeto en el momento en que fallece el causante y finaliza con el dictado de la declaratoria de herederos o la declaración de validez del testamento. En esencia es similar al régimen del impuesto a las ganancias.

Por otro lado, el artículo 52 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias, que es de aplicación supletoria, dispone que las sucesiones indivisas están sujetas a las mismas disposiciones que las personas de existencia visible, siendo sujetos desde el día siguiente al del fallecimiento del causante hasta la declaratoria de herederos o se haya declarado válido el testamento.

A partir del momento en que la sucesión deja de ser sujeto, lo serán los herederos, siempre que subsista la empresa o explotación unipersonal o el inmueble rural que dio origen a aquella calidad.

4.1.1 Los bienes afectados

En el caso de la sucesión indivisa, ingresos o egresos de bienes motivados en acciones de colación o reivindicatorias formarán parte de la base imponible del impuesto sólo cuando sean afectados al inmueble rural, empresa o explotación.

4.2 INMUEBLES RURALES

Son sujetos del impuesto las personas físicas titulares de inmuebles rurales, así lo establece el artículo 2 inciso e); estableciendo el artículo 4 inciso b) como aquellos que tengan ese carácter de acuerdo con las leyes catastrales locales.

La ley no los clasifica, y al no realizar diferenciación alguna, los incluye a todos, sea cual fuere el fin al que se encuentren destinados.

Se encuentran gravados los activos pertenecientes a empresas unipersonales y los inmuebles rurales, aún inexplorados o arrendados a terceros, de acuerdo al artículo 2 incisos c) y e) de la ley, quedando fuera del ámbito del gravamen los restantes bienes poseídos por la persona física.

Si bien es clara la inclusión de estos inmuebles cuando forman el capital afectado a una empresa o explotación unipersonal, también lo es cuando se trate de una propiedad afectada por su dueño a recreo o veraneo, a locación, o no afectada a la producción de renta.

Los inmuebles por accesión y los inmuebles por destino (por ejemplo maquinarias, útiles) forman parte de la base imponible mientras permanezcan adheridos e inmovilizados o afectados a tal destino.

La imposición está limitada al propio inmueble rural, quedando fuera de la misma el resto del patrimonio del propietario del inmueble.

El tratamiento del inmueble rural y su explotación

Como se dijo, el inmueble como tal está siempre alcanzado por el tributo pero, se producirá una doble imposición, ya que la empresa o explotación se encuentra también alcanzada por el impuesto sobre los bienes personales.

4.3 CONTRATOS RURALES

La dinámica comercial del campo, supera las previsiones de la ley citada por lo que los contratos no siempre están comprendidos en ella, siendo en algunos casos, regulados por otras normas, y en otros, contratos innominados. Algunos ejemplos de otras normas son las leyes sobre la propiedad rural, la del ganado o la de las aguas.

En lo relacionado con la ley el interés principal reside en establecer en qué situaciones ellos pueden constituir una sociedad de hecho o una empresa o explotación que, por esa causa, quede sujeta al tributo.

Nos referiremos al contrato de arrendamiento debido a que es uno de los más utilizados, pero no nos extenderemos en este tipo de contratos por no ser objeto de nuestro trabajo.

El concepto del arrendamiento

El arrendamiento rural es un contrato mediante el cual una parte se obliga a entregar a la otra el uso y goce de un predio rural y ésta a pagar un precio cierto en dinero por ese goce. Es un contrato de naturaleza conmutativa.

Por su parte debe tenerse en cuenta el artículo 12 del decreto reglamentario, que dispone que integrarán el activo de las sociedades de hecho los inmuebles de propiedad de uno o más socios, afectados a la explotación en forma exclusiva y sin retribución alguna, por lo que aquí el sujeto será la sociedad de hecho. La misma solución aplica la norma al caso en el cual el alquiler o arrendamiento fuere inferior al que hubiesen pactado partes independientes.

En resumen: si se pacta un alquiler, de acuerdo con los valores de plaza, el propietario del campo será sujeto del impuesto por dicho bien y la sociedad de hecho lo será por la explotación; en los demás casos el inmueble formará parte del capital de la sociedad de hecho.

5. OTROS SUJETOS

5.1 ENTIDADES Y ORGANISMOS DE LA LEY 22016

La mayoría de estas empresas y entidades fueron liquidadas y, en los hechos, han desaparecido, aunque algunas de ellas aún sobreviven como entes residuales en liquidación, por lo que a éstos seguramente se refiere el inciso d) del artículo 2 de la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta.

Ejemplos de estos entes son: las sociedades de economía mixta regidas por el decreto-ley 15349/46; las sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria regidas por la ley 19550; empresas formadas por capitales de particulares e inversiones de los fiscos nacional, provinciales y municipales, todas ellas inclusive aunque prestaren servicios públicos.

5.2 FIDEICOMISOS CONSTITUIDOS EN EL PAÍS

Son aquellos constituidos de acuerdo con las normas de la ley 24441, excepto los financieros, previstos en los artículos 19 y 20 de la misma.

La ley los define en su artículo 1 y su característica más sobresaliente es que los bienes fideicomitidos constituyen un patrimonio separado del fiduciario y del fiduciante, con lo cual quedan aislados en el sentido de poder ser alcanzados por los acreedores de los mismos.

Existen diversos tipos de fideicomiso: los de administración, los de garantía y los financieros.

La caracterización de estos contratos como sujeto del impuesto no considera a la actividad que realicen, siendo, en todos los casos sujetos del tributo; así en un dictamen se sostuvo que los activos integrantes de un patrimonio fiduciario se encuentran alcanzados por el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, recayendo la responsabilidad de la determinación e ingreso del gravamen en cabeza del administrador de los bienes fideicomitidos, con independencia de que el fondo realice o no una actividad económica.

Mientras que, respecto de los fideicomisos en garantía, se ha manifestado que no resulta viable excluir a estos fideicomisos de los alcances de la ley del tributo.

En cuanto a los fideicomisos constituidos en el exterior, no se encuentran comprendidos en este inciso, que abarca sólo a los del país, no obstante habrá que ver si los mismos, o los bienes de su propiedad constituyen un establecimiento estable.

5.3 FONDOS COMUNES DE INVERSIÓN

La ley 24083 define dos tipos distintos de fideicomiso: los del primer párrafo, denominados financieros, y los del segundo párrafo de su artículo primero.

Los del segundo párrafo podrán tener objetos especiales de inversión e integrar su patrimonio con conjuntos homogéneos o análogos de bienes reales o personales, o derechos creditorios con garantías reales o sin ellas, siendo éstos los fondos comprendidos en el artículo 3 inciso g) de la ley del impuesto.

Los fondos comunes de inversión pueden ser abiertos o cerrados, en los primeros el administrador se obliga a comprar las participaciones de los accionistas por su valor patrimonial proporcional, mientras que en los segundos tal posibilidad no existe y el inversionista debe negociar su participación en los mercados.

6. ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

Su fin es el de eliminar o atenuar la doble imposición internacional. En la mayoría de los países el establecimiento permanente es una condición necesaria para poder someter a tributación en el estado de la fuente a los rendimientos de una empresa extranjera o no residente.

Esta situación se ha visto agravada en los últimos tiempos por las consecuencias de la “globalización de la economía”.

Establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad, este concepto fue definido en los convenios realizados entre los países y que han sido estudiados en profundidad por distintas instituciones.

Los comentarios realizados aclaran que, salvo que se trate de un establecimiento permanente, al actividad realizada en un estado por una empresa residente en otro estado, no puede ser gravada en la fuente.

Además se aclara que el lugar de negocios debe ser fijo, en el sentido de estar en un lugar determinado, mantener cierta permanencia y realizarse cierta actividad en el mismo; esta actividad debe ser parte de la actividad de la empresa, no necesariamente de carácter productivo; no se requiere actividad ininterrumpida pero si regular.

6.1 CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA LEY

El inciso h) del artículo 2 dispone que son sujetos del tributo los establecimientos estables en el país, pertenecientes a sujetos del exterior. En castellano, un establecimiento no puede sino ser “estable” por lo que lo llamaremos “establecimiento permanente”.

Si un conjunto de bienes cumple con los requisitos, existirá un sujeto establecimiento permanente, mientras que si no los cumple, una alternativa es que se encuentra incluido en otro de los restantes incisos del artículo 2 y habrá que determinar cuál de ellos se aplica. La ley aclara la cuestión para los incisos a y b pero deja sin resolver los restantes.

Excepto que se trate de las sociedades y asociaciones o fundaciones citadas, en los demás casos primará la norma del artículo h), ya que se trata de una disposición especial.

El primer párrafo del inciso es muy abarcativo ya que comprende a todo establecimiento domiciliado o ubicado en el país, detalla las actividades en forma general y comprende a cualquier propietario: “los establecimientos estables domiciliados o, en su caso, ubicados en el país, para ello en virtud del desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o cualesquiera otras, con fines de especulación o lucro, de producción de bienes o prestación de servicios, que pertenezcan a personas de existencia visible o ideal domiciliadas en el exterior, o a patrimonios de afectación, explotaciones o empresas unipersonales ubicados en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas”.

6.2 DEFINICIÓN

Son establecimientos estables a los fines de la ley, los lugares fijos de negocios en los cuales una persona de existencia visible o ideal, una sucesión indivisa, un patrimonio de afectación o una explotación o empresa unipersonal desarrolle, total o parcialmente, su actividad y los inmuebles urbanos afectados a la obtención de renta.

La ausencia de cualquiera de estos componentes obsta a la existencia del establecimiento.

El artículo 4 del decreto reglamentario aclara que están alcanzados los bienes de establecimientos estables propiedad de estados extranjeros, en tanto actúen como entes de derecho privado. Mientras que el artículo 6 acuerda el mismo tratamiento a los que sean propiedad de fondos comunes de inversión del exterior.

En materia de jurisprudencia no existe demasiado desarrollo pues, la existente es referida al impuesto a las ganancias fundamentalmente, que tiene una definición de establecimiento permanente distinta.

6.3 LISTA POSITIVA

Es la que incluye los casos, que pese a no cumplir la definición, igual se consideran establecimiento permanente.

Menciona:

- inmuebles urbanos afectados a la obtención de renta y obedece a que habitualmente son productores de rentas pasivas.

- Sucursal, empresa o explotación unipersonal
- Bases fijas para la prestación de servicios técnicos, científicos o profesionales por parte de personas físicas
- Agencias o representaciones permanentes
- Sede de administración o dirección u oficina
- Fábricas y talleres
- Inmueble rural, aún cuando no se explote
- Minas canteras u otros de extracción de recursos naturales
- Ejecución de obra civil, trabajos de construcción o montaje

Además específicamente comprende el uso de instalaciones de almacenaje, exhibición o entrega de mercaderías, patrimonios de afectación, empresa o explotación unipersonal o sucesión indivisa, a quienes éstas pertenecen y el mantenimiento de existencias de dichas mercaderías con tales fines; el mantenimiento de un lugar fijo de negocios, así como también con fines de publicidad, suministro de información, investigaciones científicas o actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar.

6.4 LISTA NEGATIVA

La ley también claramente establece que no configura establecimiento permanente la realización de negocios por medio de corredores, comisionistas o cualquier otro intermediario independientes, no obstante habría que ver si, en caso de manejar bienes del comitente, esos representantes no tienen obligación respecto del tributo como responsables sustitutos.

6.5 RESPONSABLES SUSTITUTOS

Cuando se gravan rentas o bienes propiedad de sujetos del exterior, se pone en cabeza de un residente la obligación de ingresar el impuesto en sustitución del contribuyente.

Los obligados son las personas de existencia visible o ideal domiciliadas en el país, las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país o las sucesiones allí radicadas, siempre que tengan el condominio, posesión, uso, goce, disposición, depósito, tenencia, custodia, administración o guarda de

los bienes del establecimiento permanente. De esto se deduce que, cuando no exista tal situación, tampoco habrá obligación de sustituir alguna.

6.6 INICIO Y FIN. BIENES AFECTADOS

El inicio y fin de estos sujetos es una cuestión de hecho y prueba, comienza la existencia en el momento que se cumplen las condiciones de lugar fijo y actividad.

La jurisprudencia ha dicho que se requieren no sólo instalaciones fijas, sino también el ejercicio continuado de actividades, por lo que deben darse ambas condiciones.

En cuanto a la existencia del establecimiento, se ha dicho que es una típica cuestión de hecho que requerirá una prueba compleja sobre las actividades y sobre su permanencia, las facultades de la dirección o administración en la toma de decisiones y su relación con la casa central.

Se identifican como características de los mismos, las siguientes:

- A. Establecimiento: implica un domicilio y una actividad desarrollada en él o desde él.
- B. Organización en forma de empresa.
- C. Estabilidad: en el sentido de perdurabilidad.

En cuanto a la finalización de este sujeto, también es una cuestión de hecho y prueba que, será verificada por la autoridad de aplicación.

Por lo relativo a los bienes afectados, serán los que efectivamente aplique el establecimiento al desarrollo de su actividad.

CAPÍTULO III: EXENCIONES

1. EXENCIONES Y EXCLUSIONES DE OBJETO

1.1 SIMILITUDES Y DIFERENCIAS

Según Fernández (2007) las exenciones y exclusiones de objeto o no sujeciones son instituciones creadas por el legislador con el propósito de precisar el alcance de los hechos imponible y su relación con algunos sujetos del impuesto.

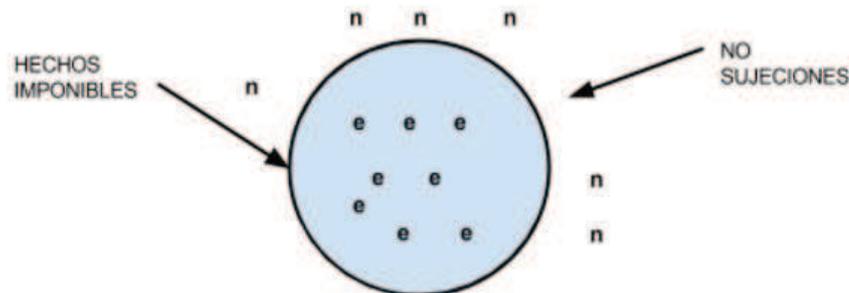
“Se denomina exención a la situación en que, habiéndose realizado el hecho imponible, el legislador dispone que no nazca obligación tributaria alguna en cabeza de quien la realizo” (Fernández, 2007). La causa de su establecimiento suele estar originada en propósitos extra fiscales: económicos, políticos, de fomento y otros. Su enumeración es de carácter imprescindible por su propia naturaleza excepcional.

Por su parte, las exclusiones son situaciones en las cuales el hecho económico, al no poder ser subsumido exactamente en la hipótesis de incidencia tributaria, no resulta ser un hecho imponible, por lo que no produce obligación tributaria. Pueden verse como reglas de interpretación auténtica que la ley propone para evitar confusiones en la apreciación de los hechos imponibles.

La similitud entre ambas figuras es la falta de nacimiento de la obligación tributaria.

Esta situación podría graficarse de la siguiente manera:

Figura 4: Diferencia entre exenciones y no sujeciones



Fuente: Fernández, Luis Omar (2007), “Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta”, pág.158.

El círculo representa el conjunto de los hechos impositivos establecidos por el legislador, los puntos “e” las exenciones y los puntos “n” las no sujeciones.

1.2 NATURALEZA JURÍDICA DE AMBAS FIGURAS Y SU INTERPRETACIÓN

A continuación se desarrolla una síntesis de lo tratado por Fernández sobre el tema expuesto en este título.

De esta forma opina que en las exenciones se tutela un interés particular, mientras que en las no sujeciones solo se delimitan ámbitos normativos de aplicación.

Desde un punto de vista jurídico las normas de no sujeción no crean ningún tipo de derecho, mientras que las exenciones son una norma constitutiva de derechos para sus beneficiarios.

Las exenciones constituyen privilegios que afectan los principios de igualdad y generalidad, por lo que deben estar fundamentadas por el legislador en base a principios de política social económica finalidades extra fiscales. El criterio analógico está vedado como regla interpretativa por el principio de legalidad.

Existen diversos criterios para interpretar las exenciones: restrictivo (menor alcance que la ley), estricto (interpretación literal) o extensivo (alcance mayor que la ley).

La doctrina se inclina por el criterio extensivo. Krause Murgiondo (2000, citado en Fernández, 2007) sostiene que la corte no ha excluido el método extensivo basado en fallos en los que se sostiene que las exenciones no deben entenderse por fuerza con el carácter más restringido que el texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación.

Por su parte Saccone (2002, citado en Fernández, 2007) afirma que las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, la indudable intención del legislador, o de la necesaria implicancia lógica de las normas que las establecen citando al fallo de la Corte “Manitta José y otros c/ Provincia de Mendoza”.

Por su parte, la lista de exenciones tiene claramente carácter taxativo, por lo que todos los bienes no contemplados en ella están sujetos al tributo, no obstante ello dicho carácter debe dejarse de lado cuando normas de igual jerarquía hayan creado exenciones en el impuesto.

2. BIENES O ACTIVIDADES EXENTAS

2.1 INCISO A) RÉGIMEN LEY 19640

Esta ley crea un área aduanera especial en la provincia de Tierra del Fuego. Dispone la exención del pago de todo impuesto nacional que pudiere corresponder por hechos, actividades u operaciones que se realizaren en Tierra del Fuego, Antártida e islas del Atlántico Sud, o por bienes existentes en dicho territorio.

2.2 INCISO B) ACTIVIDAD MINERA

Se trata del régimen de la ley 24196 y la exención comprende a los bienes afectados al desarrollo de las actividades comprendidas en el mismo.

2.3 INCISO C) Y H) ENTIDADES EXENTAS

El inciso c) de la ley comprende a ciertas entidades reconocidas como exentas por AFIP: las cooperativas, entidades religiosas, asociaciones, fundaciones y entidades civiles comprendidas en el artículo 20 inciso f) de la ley de impuesto a las ganancias, las mutuales y asociaciones deportivas.

Esta dispensa está condicionada a que gocen del mismo beneficio en la ley de impuesto a las ganancias, es decir, deben estar empadronadas en el Registro de entidades exentas según RG AFIP 1815. El proceso de inscripción puede prolongarse en el tiempo, por ello se plantea la cuestión del tratamiento durante ese lapso.

Destiniano afirma que *por respeto al principio de seguridad jurídica, el Fisco debería abstenerse de practicar determinación del impuesto a la ganancia mínima presunta, hasta tanto dicte el acto administrativo que admita el tratamiento de privilegio o lo deniegue con relación al impuesto a las ganancias.* (Fernández, 2007)

Por su parte el inciso h) también considera exentos a los bienes de las instituciones internacionales sin fines de lucro, con personería jurídica, con sede central establecida en la República Argentina o que hayan sido declaradas de interés nacional.

2.4 INCISOS D) E I) BIENES EXENTOS

Se trata de bienes que gocen de una exención establecida en otras leyes nacionales o convenios internacionales o que posean las entidades comprendidas en la ley 22016 y que "...estén afectados a finalidades sociales o a la disposición de residuos y en general a todo tipo de actividades vinculadas al saneamiento y preservación del medio ambiente, incluido el asesoramiento".

2.5 INCISO E), ACCIONES Y PARTICIPACIONES SOCIALES

Se trata de una norma que tiene por objeto evitar la doble imposición. La dispensa debe referirse solo a los bienes específicamente mencionados:

- Acciones
- Participaciones en el capital de otras entidades sujetas al impuesto
- Empresas y explotaciones unipersonales

También la exención se extiende a ciertos bienes que, no estando incorporados al capital de la sociedad, desde el punto de vista económico cumplen con su misma función, como es el caso de los "...aportes y anticipos efectuados a cuenta de futuras integraciones de capital".

2.5.1 Las participaciones comprendidas

El vocablo "acciones " incluye a los aportes de capital a las sociedades anónimas y en comandita por acciones, mientras que las "participaciones en el capital ", comprenden a las de todos los sujetos del tributo, por lo que incluyen a las empresas o explotaciones unipersonales y demás entes.

2.5.2 El concepto de los anticipos a cuenta de futuras suscripciones

Estos aportes, que tienen como finalidad aumentar el capital social, pero se encuentran pendientes de capitalización, desde el punto de vista económico son realmente capital al que le falta la realización solo de un trámite y por ello la ley les otorga el tratamiento exentivo en cabeza del aportante.

Para gozar del beneficio la norma exige ciertas condiciones:

- La existencia de compromisos de aporte debidamente documentados y firmado por las partes
- Que se trate de un compromiso irrevocable
- No debe haberse pactado interés a favor del accionista

Si en el futuro se decide cambiar el carácter del aporte, ello hará inaplicable la exención, sólo desde el momento que tal hecho ocurra.

La Inspección General de Justicia ha dictado normas estableciendo condiciones para considerar que esos aportes forman parte del patrimonio neto en los estados contables. Sin embargo se considera que ante una norma clara y explícita de la ley del tributo, no son aplicables otros ordenamientos.

Por su parte, el Tribunal Fiscal de la Nación ha reconocido el tratamiento exentivo a créditos originados en el compromiso de asunción de quebrantos futuros de una sociedad anónima por parte de sus accionistas.

Con relación al pacto de intereses que hace decaer la exención, la ley hace referencia a "...condiciones similares a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales de mercado", lo cual genera dudas respecto de la tasa que haría decaer el beneficio. Se considera que el mero pacto de intereses hará que el bien no sea considerado por la autoridad de aplicación como exento en cabeza del accionista/prestamista.

3. OTRAS EXENCIONES

3.1 INCISO G) BIENES ENTREGADOS A FIDUCIARIOS

Comprende a los bienes entregados por fiduciantes a fiduciarios de fideicomisos que son sujeto del impuesto, es decir los que no constituyen fideicomiso financiero.

Por su parte, en el caso de fideicomisos financieros, se encuentran exentos los certificados de participación y títulos de deuda emitidos por los mismos, en la proporción atribuible al valor de las acciones u otras participaciones en el capital de entidades sujetas al impuesto que integren el fondo fiduciario. La exención no comprende a la proporción de certificados o títulos de deuda que represente otros bienes de propiedad del fideicomiso.

En ambos casos se trata de exenciones que tienen como motivo evitar la doble imposición.

3.2 INCISO H) CUOTAS PARTE DE FONDOS COMUNES DE INVERSIÓN

El propósito es también evitar la doble imposición pues se reconocen como exentas las cuotas partes de fondos comunes de inversión sujetos del impuesto y las cuotas parte de renta de los restantes fondos comunes de inversión, no sujetos del tributo, en la proporción atribuible al valor de las acciones u otras participaciones en el capital de entidades sujetas al impuesto.

3.3 INCISO J) IMPORTE MÍNIMO NO GRAVADO

La ley del impuesto dispone la exención de los bienes del activo gravado en el país cuyo valor en conjunto, determinado de acuerdo con las normas de esta ley, sea igual o inferior a pesos doscientos mil (\$200.000), incrementando dicha cifra en el importe que resulte de aplicarle a la misma el porcentaje que represente el activo gravado en el exterior respecto del activo gravado total, para los sujetos que tengan bienes gravados en el exterior.

Tabla 1: Ejemplo mínimo no gravado

| Activos gravados | \$ | % | Mínimo no gravado |
|------------------|--------|------------------------|-------------------|
| En el país | 100000 | $1000000/150000=66.66$ | 200000 |
| En el exterior | 50000 | $50000/150000=33.33$ | 66000 |
| Totales | 150000 | 100 | 266000 |

Fuente: Fernández, Luis Omar (2007), "Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta", pág.173.

Determinación del mínimo no gravado: $\$200000 \times 1.3333 = \266000

Este importe constituye un mínimo no alcanzado, no exento, pues en caso de superar el mismo el valor de los bienes, se debe tributar sobre la totalidad de ellos, perdiéndose el derecho a computar dicho mínimo.

3.3.1 Las múltiples empresas

El mínimo es atributo de cada sujeto. Si se considera como sujeto a la empresa o explotación unipersonal, corresponde tomar un importe mínimo no gravado por cada una de ellas, con independencia de quien sea su titular. Esta interpretación puede dar lugar a maniobras mediante las cuales se disminuya o anule la incidencia del tributo por el mero traspaso de bienes.

El sujeto, al no ser una persona jurídica, carece de atributos para poseer a nombre propio bien alguno, por lo cual la titularidad de los mismos corresponde a su propietario y para identificar su adscripción al ente se debe recurrir al indefinido concepto de “afectación” que constituye una cuestión de hecho y pruebas. Por este motivo es fácil eludir el tributo.

3.3.2 Los inmuebles no comprendidos

La ley dispone que el mínimo no será de aplicación respecto de los bienes a que se refiere el artículo incorporado a continuación del artículo 12: “Los bienes inmuebles, situados en el país o en el exterior, excepto los que revistan el carácter de bienes de cambio o que no se encuentren afectados en forma exclusiva a la actividad comercial, industrial, agrícola, ganadera, minera, forestal o de prestación de servicios inherentes a la actividad del sujeto pasivo”.

El decreto reglamentario aclara que la condición de que no estén afectados en forma exclusiva a la actividad del sujeto pasivo se cumple cuando los inmuebles “resulten íntegramente amortizables para la determinación del impuesto a las ganancias”. Fernández considera que esta aclaración oscurece porque la amortización no solo depende de la afectación sino de la naturaleza del bien y alguien podría sostener que todo inmueble está alcanzado por la excepción ya que nunca es amortizable el terreno.

4. RESPONSABLES DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO (MONOTRIBUTO)

Los responsables del monotributo están expresamente exentos del impuesto a las ganancias según surge de la ley de impuesto a las ganancias.

Un análisis literal permite afirmar que las operaciones de los sujetos del régimen simplificado se encuentran alcanzadas respecto al impuesto a la ganancia mínima presunta, ya que no existe en el texto de la ley de este impuesto exención alguna y la ley vigente del régimen simplificado tampoco ha hecho mención a dicho impuesto.

Gebhardt y Litvak (1999, citados en Fernández, 2007) sostienen que como la cuota del llamado monotributo contiene una porción sustantiva que cubre la obligación de impuesto a las ganancias, parece razonable concluir que aquella satisface el impuesto a la ganancia mínima presunta, por lo que no debería proceder a su ingreso.

Por su parte Fernández sostiene que no existe en el tributo exención alguna para los sujetos del régimen simplificado (2007, pág.182).

CAPÍTULO IV: FUENTE

1. FUENTE EN LA LEY DEL IMPUESTO

El principio general de fuente utilizado es el de gravar todos los bienes de los sujetos pasivos “domiciliados”, “ubicados” o “constituidos” en el país.

En el caso de establecimientos estables también se respeta esta norma, pues su base imponible está formada por todos sus bienes, incluidos los existentes fuera del país.

2. BIENES EN EL PAÍS

El artículo 7 de la ley dispone que se entenderá que están situados en el país los bienes que no deban considerarse como situados con carácter permanente en el exterior, de acuerdo al artículo 8.

Por otro lado el artículo 14 del decreto reglamentario considera como bienes situados en el país los bienes ubicados en el extranjero, siempre que los mismos no deban considerarse como situados con carácter permanente en el exterior.

Por ejemplo los créditos que hayan permanecido en el exterior menos de 6 meses son considerados como bienes del país.

3. BIENES EN EL EXTERIOR

Se encuentran detallados en el artículo 8 de la ley. Es importante diferenciar los bienes que se encuentran en el país de los que están en el exterior no sólo por sus diferentes criterios de medición

aplicables, sino también porque estos últimos permiten aumentar proporcionalmente el importe mínimo no sujeto a impuesto.

3.1 INMUEBLES

Se trata de los que se encuentren situados fuera del territorio del país. Se considera que la categoría está compuesta por todos los bienes que para la legislación argentina tienen ese carácter. Por lo tanto incluyen a los inmuebles propiamente dichos y a los que asumen ese carácter por accesión e incorporación.

Respecto de las condiciones de incorporación al patrimonio que deben poseer estos bienes, se aplica en forma supletoria la ley de impuesto a las ganancias: debe existir el derecho real de dominio o, en su defecto, boleto o instrumento similar y posesión.

3.2 DERECHOS REALES

El lugar de ubicación está determinado por el de los bienes gravados.

En este caso también se trata de derechos reales reconocidos por la legislación argentina, es decir se refiere a dominio y condominio, usufructo, uso y habitación, servidumbres activas, derecho de hipoteca, prenda y anticresis.

3.3 AUTOMOTORES, NAVES Y AERONAVES

Se consideran ubicados en el país en el cual se han registrado, con abstracción de su ubicación física en el momento en que se produce el hecho imponible.

3.4 BIENES MUEBLES Y SEMOVIENTES

La ubicación depende del sitio en el cual se encuentre el bien en el momento del acaecimiento del hecho imponible.

Cuando los bienes en el exterior hayan sido retirados transferidos del país, se prolonga la ubicación en el mismo, hasta los seis meses posteriores a dicha transferencia. Es decir que cuando hayan

permanecido más de seis meses en el exterior se considerarán como bienes del exterior. El artículo aclara que este plazo de permanencia debe ser ininterrumpido.

3.5 TÍTULOS, ACCIONES, PARTICIPACIONES Y DEBENTURES

La ley agrupa a las participaciones en cualquier tipo de sociedad o ente y establece que el lugar de ubicación de las mismas estará dado, para los que posean personería jurídica, por su lugar de constitución y, para los demás, por el de ubicación.

Para el caso de títulos y debentures el lugar de ubicación se debe determinar por el domicilio de la entidad emisora.

3.6 DEPÓSITOS BANCARIOS

Se consideran ubicados en el exterior los realizados en entidades bancarias allí situadas. La norma sólo se refiere a los saldos deudores, por lo tanto no deben considerarse las cuentas con saldo acreedor para la determinación.

Para el caso de transferencias de fondos realizadas desde el país, solo se considera ubicado en el exterior el menor saldo diario del conjunto de todas las cuentas del sujeto, que se haya verificado en los últimos seis meses anteriores al cierre. La norma sólo opera cuando las remesas de fondos se hubieran realizado desde el país, por lo que para las efectuadas desde el exterior se considera allí situados la totalidad de los mismos.

En el caso de depósitos a plazo fijo realizados en entidades bancarias del exterior, con cargo a cuentas corrientes también en el exterior, Fernández coincide con Gebhardt y Litvak en que le son aplicables las mismas normas.

3.7 CRÉDITOS

Una característica definitoria de los créditos es que consisten siempre en la entrega a terceros de un capital propio y ésta puede consistir en una operación de préstamo o una venta a plazo.

La regla general para establecer el lugar de ubicación de los créditos es el domicilio del deudor. Las excepciones a esta regla son:

- ❑ Créditos garantizados con derechos reales

- ❑ Saldos de precio de bienes situados o actividades realizadas en el país
- ❑ Saldos deudores del dueño o socio
- ❑ En las empresas de capital extranjero, saldo deudor de la casa matriz, dueño, cofilial, cosucursal o controlante.

3.7.1 Los créditos garantizados con derechos reales

En este caso el elemento definitorio es el lugar donde se encuentra el bien gravado.

3.7.2 Los saldos de precio de bienes situados o actividades realizadas en el país

Se consideran ubicados en el exterior con carácter permanente cuando hayan permanecido allí más de seis meses computados desde la fecha en que se hubieren hecho exigibles hasta la fecha de cierre del ejercicio. En los demás casos se consideran situados en el país. Un ejemplo de estos créditos son los originados en operaciones de exportación de bienes.

En cuanto a los créditos consecuencia de operaciones realizadas en el país se refieren a créditos en el país cuyo acreedor sea un sujeto del exterior que aquí hubiera desarrollado alguna actividad y no hubiera percibido su contraprestación. Además esta actividad no debió haberse realizado mediante un establecimiento estable, porque se trataría de un sujeto del impuesto y no de alguien domiciliado en el extranjero.

3.7.3 Los saldos deudores del dueño o socio

Se considerarán como activos los saldos deudores del dueño o socio, cualquiera fuere el concepto que los origine.

3.7.4 Empresas locales de capital extranjero

Según la ley de inversiones extranjeras se trata de empresas domiciliadas en la Argentina en las cuales personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior, sean propietarias directa o indirectamente de más del 49% del capital o cuenten directa o indirectamente con la cantidad de votos necesarios para prevalecer en las asambleas de accionistas.

El artículo 8 de la ley 25063 dispone que dichas empresas considerarán como activos los saldos deudores de la cuenta de la casa matriz, del dueño, de la cofilial, de la concursal y de la persona física o jurídica que directa o indirectamente la controla.

4. CONVENIOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

En estos acuerdos cada país firmante cede parte de sus potestades tributarias a cambio de eliminar o moderar la doble imposición. Los convenios una vez ratificados por ambos Estados firmantes pasan a formar parte de la legislación interna de los mismos y son de aplicación específica en las materias que regulan.

4.1 REGLAS DE INTERPRETACIÓN

Las cuestiones de interpretación de los convenios internacionales atañen al derecho internacional público. Por ello deben aplicarse las reglas previstas en los mismos y subsidiariamente las del Convenio de Viena sobre interpretación de convenciones. Este Convenio dispone que los tratados se deben interpretar de buena fe, conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del convenio, su contexto, su objeto y fin.

4.2 POSICIÓN EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ARGENTINO

La Constitución Nacional prevé distintas categorías de tratados internacionales: los que tienen jerarquía constitucional y los que tienen jerarquía superior a las leyes, pero por debajo de la Constitución. En este último grupo se encuentran los convenios internacionales de doble imposición.

Según Mihura Estrada (1997, citado en Fernández, 2007) las previsiones de los convenios internacionales forman parte del derecho interno, pueden ellas ser invocadas por cualquier contribuyente que resulte afectado por cualquier disposición de rango legislativo o inferior, o por un obrar del fisco que importe contrariar las previsiones convencionales.

La aprobación de los tratados de doble imposición es una de las facultades del Congreso establecida en la Constitución Nacional. Pero es necesaria la ratificación internacional para que pueda incorporarse al derecho interno.

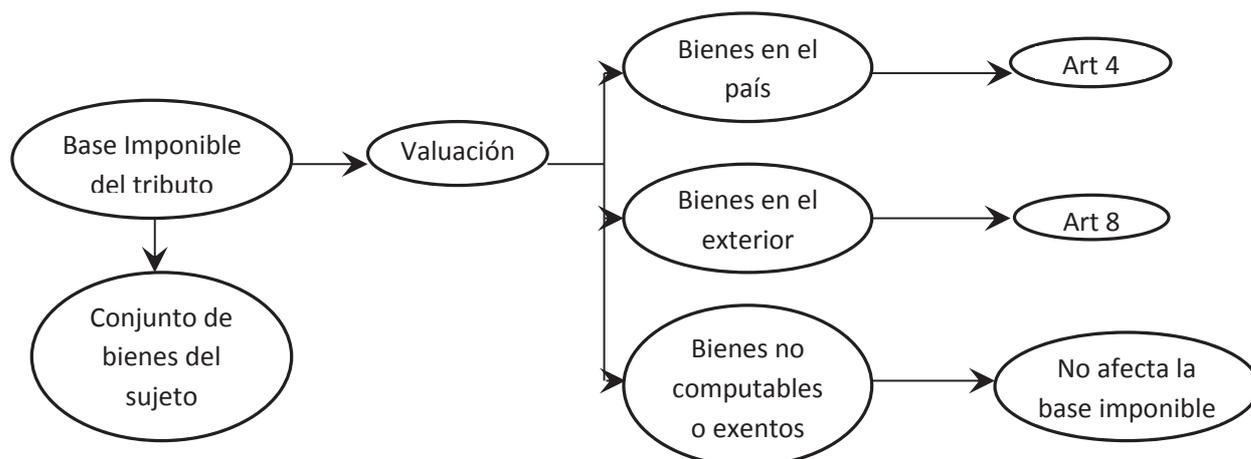
En los casos de convenios de doble imposición, el Poder Ejecutivo podrá disponer su aplicación provisoria hasta que los mismos entren en vigor. Se trataría de una norma de carácter interno que facultaría a los beneficiados para aplicar sus cláusulas, pero solo en lo que el Estado argentino respecta, ya que falta la ratificación del otro Estado firmante.

CAPÍTULO V: VALUACIÓN

1. CUESTIONES GENERALES

La base imponible del tributo está compuesta por el conjunto de bienes del sujeto y su valuación se realiza por medio de las normas, aplicando supletoriamente las contenidas en la ley de impuesto a las ganancias cuando no existe en forma explícita en las normas del impuesto a la ganancia mínima presunta.

Figura 5: Base imponible

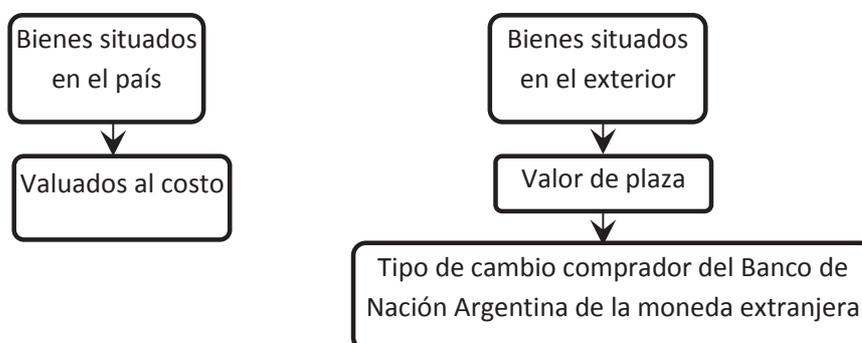


Fuente: Elaboración propia

Como régimen general puede verse que para los bienes situados en el país, la valuación es al costo coherentemente con las distintas leyes que componen el sistema tributario. La razón intrínseca es el control por oposición de intereses entre compradores y vendedores.

Por otro lado el criterio de valuación para los bienes existentes en el exterior, es el valor de plaza, que se caracteriza por ser de difícil obtención y debe verificarse con los valores de costo en el exterior.

Figura 6: Criterio de valuación según ubicación de los bienes



Fuente: Elaboración propia

Como el objetivo del tributo es gravar la capacidad contributiva del contribuyente expresada por el valor de los bienes, la ley establece ciertos mínimos que se comparan con los costos, tomándose el mayor de ambos. Esto se desarrollará más adelante.

2. INTEGRACIÓN DEL COSTO

La norma general de valuación de la ley es el costo y para su determinación debe recurrirse a la norma supletoria: la ley de impuesto a las ganancias.

Así, el costo de los bienes incluye, el precio de adquisición y ciertos gastos, que en general son todos los necesarios para incorporar los bienes al patrimonio o ponerlos en condiciones de producir renta.

Figura 7: Costo de los bienes



Fuente: Elaboración propia

Es decir, incluye gastos de compra y puesta a disposición, pero no aquellos que tengan contenido financiero.

Quienes sean responsables Inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado, el valor de adquisición debe ser neto del mismo, ya que éste no influye en los resultados por ser un sistema de débitos y créditos. Sin embargo, cuando no se logre efectuar totalmente la compensación, los importes excedentes integrarán el costo.

Por su parte, en el caso de los bienes de propia producción, la norma también es su costo, pero de producción, que se compondrá por la suma de los valores invertidos en la elaboración. Teniendo en consideración esto, el fisco, a través del Dictamen DAT 72/99 estableció para un caso, que para aquellos bienes de uso elaborados por el propio contribuyente no resulta computable el mayor valor derivado de un revalúo técnico.

3. NORMAS GENERALES DE VALUACIÓN

Seguidamente exponemos una síntesis de los aspectos sobre la valuación general de los bienes; teniendo en cuenta la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta, la cual remite en su mayoría a criterios de valuación de la ley de impuesto a las ganancias. Además se incluyen comentarios y aclaraciones tomados del autor Fernández, teniendo en cuenta algunos casos particulares. Se busca a partir de ello facilitar el estudio y comprensión sobre este tema muy importante para la liquidación del impuesto.

| CONCEPTO | Norma | | Valuación | | Aclaraciones |
|--|--------------------------|----------------------|---|---|---|
| | Supletoria Imp Ganancias | Imp Gan Mín Presunta | | | |
| NORMAS GENERALES | | | | | |
| Intereses presuntos e implícitos | sí, art 48 y DR art 67 | | Operaciones con inmuebles | Si las partes fijan intereses se debe valorar con el mayor entre el pactado y el presunto. De lo contrario es presunto. | |
| | | | Otras operaciones | Si las partes fijan intereses se debe valorar con el interés pactado. Si las partes no fijan intereses corresponde el presunto. En caso de pactar sin intereses se considera sin ellos. | |
| Señas o anticipos que congelan precios | sí, art 62. | | Cuando se hubieran entregado a cuenta que congelen precio, a los fines de la determinación del costo de adquisición se adicionará el importe de las actualizaciones. | | La ley 23928 estableció que las actualizaciones se efectúan hasta 1991. |
| Bienes ajustados por siniestros | sí, art 82 inc c. | | Debe reflejar la merma que hubieran sufrido los bienes y si no hubieran sido indemnizados. El mismo tratamiento corresponde cuando la indemnización fuera insuficiente. | | |
| Bienes afectados por leasing | | | Antes de ejercer la opción de compra | El bien debe ser incluido en el patrimonio del dador y valuados según su naturaleza | Si el precio de la opción fijado es inferior al costo computable se considera venta financiada. |
| | | | Después de la opción | El valor del bien es igual al valor de la opción, más los importes no deducidos de los cánones no devengados (de existir), menos las amortizaciones deducidas durante el período de locación. | |
| Bienes adquiridos a sujetos vinculados | sí, art 84. | | No se computarán las comisiones pagadas y/o acreditadas a entidades del mismo conjunto económico, salvo efectiva prestación de servicios. | | |

Fuente: Ley 20.628(1973) y ley 25.063(1998). Elaboración propia

| CONCEPTO | Norma | | Valuación | | Aclaraciones |
|------------------------------------|---|----------------------|--|--|---|
| | Supletoria Imp Ganancias | Imp Gan Min Presunta | | | |
| NORMAS ESPECIALES | | | | | |
| Bienes muebles amortizables | sí, art 27 y 68. Para momento de conversión | Art 4 | Adquiridos | Al costo de adquisición excluidas diferencias de cambio posteriores a la conversión a moneda local. | |
| | | | Elaborados o en proceso de elaboración | Sumando cada una de las inversiones que se efectuaron hasta finalizar la elaboración. | |
| Envases | Fallos del Tribunal Fiscal de la Nación | | El tratamiento debe ser el de bienes de uso, cumpliendo los siguientes requisitos: 1) afectación a obtención de renta; 2) desvalorización por el uso; 3) vida útil mayor al ejercicio. Suele no cumplirse la tercer condición, por lo que el tratamiento para ellos es de un gasto y no integrarán el activo. | | |
| Amortizaciones | sí, art 84. | | Bienes en curso de construcción, fabricación o elaboración | No se prevén ya que tampoco han sufrido el proceso de desvaloración, desgaste o merma. | |
| | | | Bienes adquiridos o construidos | Se compensa el desgaste de los bienes empleados a producir ganancias gravadas. Se calcula dividiendo el valor amortizable por los años de vida útil estimados con la actualización del importe así obtenido. | El bien se amortiza desde que se afecta, no desde su ingreso al patrimonio. |
| Automotores | Sí, art. 88 i). | | Valor de costo amortizable. La amortización de estos bienes tiene una limitación para la LIG que la considera una deducción no admitida en el caso que excedan lo que correspondería deducir con relación a automóviles cuyo costo de adquisición, importación o valor de plaza sea superior a \$20000, neto de IVA, al momento de su compra, etc. En este impuesto ese límite no se tiene en cuenta. | | |
| Bienes amortizables en el exterior | | | Mismas normas que para inmuebles situados en el país con las siguientes variantes: -No se aplica actualización. -No se tienen en cuenta diferencias de cambio. La conversión se realiza teniendo en cuenta el valor de cotización tipo comprador, del BNA a la fecha de cierre. Cuando los valores obtenidos fueran inferiores a los de plaza vigentes en el lugar de radicación, deberán tomarse estos últimos. | | |

Fuente: Ley 20.628(1973) y ley 25.063(1998). Elaboración propia

| CONCEPTO | Norma | | Valuación | Aclaraciones |
|-------------------------------|--------------------------|----------------------|---|--|
| | Supletoria Imp Ganancias | Imp Gan Mín Presunta | | |
| Bienes inmuebles amortizables | | Art. cont. 12 | Inmuebles adquiridos: | Están comprendidos en su totalidad, aunque no estén afectados a la obtención de ganancia. Fecha de ingreso: cuando a la fecha de cierre del ejercicio se tenga su posesión o se haya efectuado su escrituración. |
| | | Art. 4 b) | Costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio, menos los coeficientes de amortización según la LIG. | |
| | | | Construidos: | |
| | | | Costo: Valor del terreno + Costo de la obra. - Terreno: Igual que inmuebles adquiridos. - Costo de la obra: Adición de las sumas invertidas en la misma. | |
| | | | En proceso de construcción: | |
| | | | Terreno + Inversiones de obra hasta el cierre de ejercicio en cuestión. | |
| | | | Mejoras: | Concepto: Cuando su importe, en el ejercicio de habilitación, supere el 20% del valor residual de bien. |
| | | | Amortizaciones: | Avalúo fiscal: El vigente a la fecha de incorporación al patrimonio. |
| | | | Debe practicarse según los importes que hubieran sido deducidos, conforme a la LIG, por lo que si en aquel tributo no se hubieran deducido amortizaciones, El valor amortizable es solo el de las construcciones, por lo que en los casos en que el valor del terreno se desconozca, por no estar discriminado, dispone que la proporción del valor actualizado atribuible al edificio, construcciones o mejoras, se establecerá teniendo en cuenta la relación existente entre el valor de dichos conceptos y el de la tierra, según el avalúo fiscal vigente a la fecha de adquisición. En su defecto, se tomará el justiprecio del costo atribuible a cada uno de los conceptos mencionados. | |
| | | | Rurales: | Para cada inmueble se aplica la deducción por separado. Inmuebles subyacentes: Se debe prorratear la valuación fiscal única según la superficie de los distintos inmuebles unificados. |
| | | | Determinado su valor en igual forma a la de los demás inmuebles, se permite deducir: - El 25% sobre el valor fiscal asignado a la tierra libre de mejoras a los fines del pago del impuesto inmobiliario; o - \$200.000, el que resulte mayor. | |

Fuente: Ley 20.628(1973) y ley 25.063(1998). Elaboración propia

| CONCEPTO | Norma | | Valuación | | Aclaraciones |
|---|--------------------------|----------------------|--|--|--|
| | Supletoria Imp Ganancias | Imp Gan Mín Presunta | | | |
| | | | <p>Tope inferior de valuación:</p> | <p>Base imponible vigente para el inmueble en el impuesto inmobiliario o tributos similares. De los importes comparados, se tomará el mayor.</p> | <p>Para comparar valores homogéneos se dispone tomar el impuesto inmobiliario vigente al cierre y excluir del valor residual actualizado o de la base todo concepto que no se incluya en dicha base o en el valor residual. El valor residual actualizado deberá depurarse de mejoras no incluidas en la valuación fiscal, las que se computarán por separado, sumándolas al mayor valor obtenido de la comparación. Cuando en la valuación fiscal existan importes de construcciones, edificios o mejoras inexistentes al cierre, también se deberán deducir, mediante justiprecio.</p> |
| | | | <p>Inmuebles en el exterior:</p> | <p>Mismas normas que para inmuebles en el país, con las siguientes variantes:</p> <ul style="list-style-type: none"> - No se aplica actualización. - No se tienen en cuenta diferencias de cambio. - No se realizan comparaciones con impuestos inmobiliarios existentes en el país donde se encuentre el bien. <p>Cuando los valores obtenidos sean inferiores a los de plaza vigentes en el lugar de radicación del bien, se tomarán estos últimos.</p> | <p>Conversión: Cotización tipo comprador, del BNA, a la fecha de cierre.</p> |
| Depósitos, créditos y existencia de moneda extranjera | | | <p>Depósitos en bancos fuera del país:</p> | <p>Se consideran por el importe que exceda el promedio en el exterior. Se valúan de acuerdo con el último valor de cotización tipo comprador del BNA, a la fecha de cierre del ejercicio.</p> | |

Fuente: Ley 20.628(1973) y ley 25.063(1998). Elaboración propia

| CONCEPTO | Norma | | Valuación | | Aclaraciones |
|--|--------------------------|------------------------------|---|--|--------------|
| | Supletoria Imp Ganancias | Imp Gan Mín Presunta | | | |
| Depósitos, créditos y existencia de moneda argentina | | | Créditos fuera del país: | Además de la conversión anterior se deberá incluir el importe de los intereses que se hubieran devengado a dicha fecha depurados de incobrables según la LIG. | |
| | | | Moneda argentina: | Valor nominal. | |
| | | | Depósitos: | Se valúan a cada cierre, incluyendo las actualizaciones pactadas, legales o judiciales devengadas hasta el 01/04/1991 y los intereses devengados hasta dicha fecha. | |
| | | | Créditos de cualquier | A su valor nominal se le debe adicionar las actualizaciones legales, judiciales o pactadas hasta el 01/04/1992 y los intereses devengados hasta el cierre. A este valor se lo debe depurar de deudores incobrables. | |
| ESPECÍFICAS | | | | | |
| Créditos originados en impuestos | | Art. 4 inc e) 2do párrafo | Anticipos, retenciones y pagos a cuenta de impuestos. | Se computarán sólo en la medida en que excedan el monto del respectivo tributo, determinado por el ejercicio fiscal que se liquida. | |
| | | | Saldos técnicos de IVA | No se está en presencia de un verdadero crédito. | |
| | | | Crédito del propio impuesto | La ley no posee norma alguna al respecto. | |
| | | | Saldo de impuesto diferido | No se está en presencia de un verdadero crédito. No correspondería computarlo. | |
| | | | Créditos por conversión de quebrantos | No tiene norma al respecto. | |
| | | | | | |
| Otros créditos | | | Créditos liquidables en especie | Se valúan según el tipo de bien de que se trate. | |
| | | | Créditos sujetos a condición: | | |
| | | | - Previsiones | Sólo se admite la deducción por créditos incobrables y la eliminación de los créditos litigiosos contra el estado. También suele ser motivo de previsión la valuación de ciertos bienes de cambio a su valor neto de realización. | |
| | | | - Derechos sujetos a condición | | |
| | | - Suspensiva | No integran la base imponible. | | |
| | | - Resolutoria | Sí integran la base imponible. | | |

Fuente: Ley 20.628(1973) y ley 25.063(1998). Elaboración propia

| CONCEPTO | Norma | | Valuación | | Aclaraciones |
|------------------------------------|--------------------------|----------------------|---|---|--------------------|
| | Supletoria Imp Ganancias | Imp Gan Mín Presunta | | | |
| Bienes inmateriales | | | Bienes amortizables | Valor residual actualizado. | |
| | | | Los que no sean amortizables | Costo de adquisición actualizado. | |
| | | DR Art. 9 | De propia producción | Se considera costo a los gastos de desarrollo, estudio e investigación realizados con ese fin, en la medida que no hubieran sido deducidos para la determinación del impuesto a las ganancias. Cuando tengan un plazo de duración limitado el importe se disminuirá mediante la detracción prevista por el mencionado inciso en su segundo párrafo. Cuando la valuación obtenida sea menor al valor de plaza, deberá tomarse este último. | |
| | Sí | | Valor llave | Costo de adquisición o incorporación al patrimonio. | Art. 61 Ley 20.628 |
| Participaciones | | Art. 4 inc. k) | En el país: | De acuerdo con las normas de la ley teniendo en cuenta la parte proindivisa que cada partícipe posee en los mismos. | |
| | | Art. 9 inc. a) | Con carácter permanente en el exterior: | Teniendo en cuenta las normas anteriores, excepto en lo relativo a actualizaciones y diferencias de cambio. Cuando la valuación obtenida sea menor al valor de plaza, deberá tomarse este último. | |
| | | | | | |
| Rubros no considerados como activo | | Art. 10 | Saldos pendientes de integración de accionistas. | La dispensa está acotada: - Comprende sólo a sociedades anónimas y en comandita por acciones. - No incluye a otros saldos que figuren en el activo de la sociedad, cuyos deudores sean los accionistas, y se originen en compromisos de ingresos de | |
| Bienes no computables | | Art. 6 | Dividendos en efectivo o en especie, excluidas acciones liberadas, percibidos o no a la fecha de cierre correspondientes a ejercicios comerciales de la sociedad emisora que hayan cerrado durante el transcurso del ejercicio por el cual se liquida el tributo, cualquiera fuera el ejercicio en el que se hayan generado las utilidades. Se imputarán en el ejercicio en que se hayan puesto a disposición. | | |

Fuente: Ley 20.628(1973) y ley 25.063(1998). Elaboración propia

4. VALUACIÓN DE BIENES DE CAMBIO

4.1 CONSIDERACIONES GENERALES

El inciso c) del artículo 4 de la ley dispone que estos bienes se deben valorar de acuerdo a las disposiciones de la ley de impuesto a las ganancias. Por razones de coherencia y homogeneidad también impone aplicar el mismo tratamiento adoptado por el contribuyente en las situaciones en que la ley permite optar.

Los bienes de cambio pueden haber ingresado al patrimonio del contribuyente de diferentes formas: por compra o permuta, por afectación, a título gratuito, por aportes de socios, por reorganización, por liquidación de créditos, por fabricación o producción. Dicha forma influirá en su valuación.

La ley se inclina por utilizar el costo y no establece normas de valuación optativas, sólo brinda la alternativa de utilizar los valores que surjan de un sistema de costos para el caso de productos elaborados.

4.2 COSTO EN PLAZA

El artículo 56 de la ley de impuesto a las ganancias prevé la utilización del mismo como límite superior de la valuación de estos bienes. Por eso establece que cuando pueda probarse en forma fehaciente que el costo de plaza de los bienes, a la fecha de cierre es inferior al importe determinado según los artículos 52 y 55 de dicha ley, podrá asignarse el costo de plaza sobre la base del valor que surja de la documentación probatoria. El uso de esta opción debe comunicarse a la Dirección cuando se presente la declaración jurada del período fiscal en que se haya empleado.

4.3 CRITERIOS ESPECIALES DE VALUACIÓN

4.3.1 Mercaderías de reventa, materias primas y materiales

El artículo 52 inciso a) de la ley de impuesto a las ganancias dispone que deben valuarse al costo de la última compra efectuada en los dos meses anteriores a la fecha de cierre del ejercicio. En caso de no existir compras en ese periodo se tomará el costo de la última compra hecha en el ejercicio y por último, en el caso de no existir dichas compras, se tomará el valor impositivo de los bienes en el inventario inicial.

Esta ley no identifica el concepto de costo de adquisición sino el de costo de la última compra establecido en el artículo 75 inc. a) del decreto reglamentario de la misma ley. Dicho costo está formado por el costo de ingreso al patrimonio, más los gastos de puesta en condiciones de venta, menos los intereses implícitos o explícitos de financiación.

Además estos costos deben referirse a operaciones que involucren volúmenes normales de compras o ventas, realizadas durante el ejercicio, teniendo en cuenta la envergadura y modalidad operativa del negocio del contribuyente y deben encontrarse respaldados por las correspondientes facturas o documentos equivalentes.

4.3.2 Productos terminados

El mecanismo para determinar el costo de esos bienes es:

$$\text{PRECIO DE VENTA (1) - GASTOS DE VENTA (2) - MARGEN DE UTILIDAD NETA (3) = COSTO}$$

1- Se deben tomar los valores de la última venta dentro de los dos meses anteriores al cierre, en su defecto la última venta del ejercicio o el precio de venta al cierre del ejercicio como último caso. El precio de venta es el que surja de considerar la operación realizada en condiciones de contado o el valor financiado detrayendo los intereses implícitos.

2- Son los incurridos directamente con motivo de la comercialización de los bienes de cambio (fletes, comisiones del vendedor, empaque, etc.).

3- El decreto reglamentario dispone que este margen es el que surja por aplicación del coeficiente de rentabilidad neta asignado por el contribuyente a cada línea de productos o el coeficiente

que surge de relacionar las ventas netas con la utilidad del ejercicio y aplicado a la totalidad de los productos. El método elegido no podrá variarse durante los cinco ejercicios fiscales siguientes.

Por otro lado el artículo 52 inciso b) apartado 2) de la ley de impuesto a las ganancias establece que cuando se lleven sistemas que permitan la determinación del costo de producción de cada partida de productos elaborados, se utilizara igual método utilizado para valuar las mercaderías de reventa, considerando como fecha de compra el momento de finalización de la elaboración de los bienes. Fernández entiende que el empleo de este método es optativo por su difícil aplicación.(2007, pág.337)

4.3.3 Productos en proceso de elaboración

Para valuarlos se debe aplicar el porcentaje de acabado, teniendo en cuenta el grado de terminación del bien respecto del proceso total de producción, sobre el costo de los productos terminados.

Cuando se trate de productos que necesiten procesamientos posteriores, éstos se considerarán y valuarán como materias primas producidas o fabricadas.

4.4. MERCADERÍAS DETERIORADAS

El artículo 52 de la ley de impuesto a las ganancias prohíbe la deducción en forma global, por reservas generales constituidas para hacer frente a fluctuaciones de precios o contingencias.

Sin embargo son admitidas las provisiones que utilicen el artículo 86 del decreto reglamentario de dicha ley. Éste admite valuar los bienes de cambio - excepto inmuebles -fuera de moda, deteriorados, mal elaborados, que hayan sufrido mermas o perdido su valor por otras causas al valor probable de realización, menos los gastos de venta.

4.5. INMUEBLES

Se trata de los inmuebles afectados como bienes de cambio. El artículo 55 de la ley de impuesto a las ganancias establece las normas para valuarlos:

- ❑ Inmuebles adquiridos: se utilizará el valor de adquisición.
- ❑ Inmuebles construidos: al valor de adquisición del terreno se le adicionará el costo de construcción.
- ❑ Obras en construcción: se valúan sumando al valor del terreno las sumas invertidas.
- ❑ Obra o mejora sobre inmueble existente: el valor de la misma se determina por la suma de las inversiones hasta el cierre del ejercicio o hasta la terminación de la obra mejora.

4.6. HACIENDA

4.6.1 Consideraciones generales

La hacienda incluye todas las especies cuya carne, cuero, crin o lana se pueda comercializar.

Las haciendas se clasifican según varios parámetros, en los que intervienen tanto su tipo como la función económica que desempeñan. Así se distinguen los reproductores (machos y hembras) de las demás haciendas. También suelen hacerse clasificaciones por edad y teniendo en cuenta la pureza de raza se la divide en pedigrí, puros por cruce y hacienda general.

Los reproductores machos y hembras puros por cruce o pedigrí son bienes de uso y por lo tanto deben ser amortizados en el lapso de su vida útil. El resto de la hacienda se la considera como bien de cambio.

4.6.2 Hacienda bovina de cría

Las crías se valúan utilizando el llamado “costo estimativo por revaluación anual” que consiste en:

- ❑ Se determina la categoría más vendida en los tres últimos meses del ejercicio.
- ❑ Cuando en ese periodo no existan ventas o no sean representativas se realiza en base a compras del mismo lapso.
- ❑ En caso de que no sea aplicable lo anterior se toma el precio promedio ponderado de la categoría más vendida, en el mercado donde el ganadero acostumbra operar.
- ❑ Establecido el precio, el costo a computar es el 60% del mismo.

- ❑ El valor de las demás categorías se determina por aplicación de las tablas de relación respectivas.

Los llamados vientres, hembras destinadas a cumplir esa finalidad, se valúan según el siguiente procedimiento:

- ❑ Se determina el valor que tenía al inicio del ejercicio la categoría a la que pertenece el vientre al cierre del mismo.
- ❑ Se aplica al valor anterior el coeficiente utilizado para el ajuste por inflación, el cual es inaplicable.

El resultado es no incluir como ganancia del periodo el resultado atribuible a la crianza del animal.

4.6.3 Reproductores

Se valúan de acuerdo a las normas del artículo 76 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias:

- ❑ **Machos adquiridos:** se tratan como bienes de uso y se amortizan. Alternativamente se pueden valuar al costo estimativo establecido para igual clase de hacienda de propia producción. La diferencia entre ambos valores se amortizará en los años de vida útil del reproductor.
- ❑ **Machos de propia producción:** se aplica un precio que representa el costo probable del semoviente.
- ❑ **Hembras de propia producción o adquiridas:** se valúan como vientres.
- ❑ **Machos y hembras puros por cruce o de pedigrí:** se valúan como bienes de uso.

Cuando los reproductores son desafectados pasan a ser bienes de cambio y deben ser valuados como tales.

4.6.4 Hacienda bovina de invernada

Se trata de una actividad de engorde de animales desarrollada en campos que no son totalmente agrícolas.

Estas haciendas, según el artículo 52 de la ley de impuesto a las ganancias, se valuarán al precio de plaza para el contribuyente a la fecha de cierre del ejercicio en el mercado donde acostumbra a operar el ganadero, menos los gastos de venta, determinado para cada categoría de hacienda.

4.6.5 Explotaciones mixtas

Estas explotaciones realizan actividades de cría y de invernada en forma conjunta.

El artículo 78 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias establece que los criadores que se dediquen a la vez al invernado 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.

Podemos ver que la valuación de la hacienda en este caso no depende de la afectación del animal en sí, sino de su origen.

Sin embargo en la práctica es muy dificultosa esta separación. Una forma práctica de computar el stock asignado a cada actividad es:

- Calcular, por categoría, las entradas totales del año.
- Calcular las compras realizadas para invernada.
- Establecer la proporción entre ambas y aplicarla al stock final.

4.7. CEREALES Y OLEAGINOSAS

Se trata de cultivos anuales extensivos cuyos productos se valúan una vez cosechados. Si durante el periodo de implantación y crecimiento se cierra un ejercicio comercial, debe valuarse el cultivo o sementera.

El artículo 52 de la ley de impuesto a las ganancias dispone que para el caso de cereales, oleaginosas, frutas y demás productos de la tierra, excepto explotaciones forestales se debe utilizar algunos de los siguientes métodos:

- Con cotización conocida:** al precio de plaza menos gastos de venta, a la fecha de cierre del ejercicio. El artículo 75 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias establece como valor de plaza al precio que se obtendría en el mercado en caso de venta del bien que se valúa, en condiciones normales de venta.

- ❑ **Sin cotización conocida:** al precio de venta fijado por el contribuyente menos gastos de venta, a la fecha de cierre del ejercicio. Este precio de venta debe ser el vigente al cierre del ejercicio, relacionado con operaciones de volúmenes y condiciones de pago normales.

Para el caso de las sementeras, se debe valorar al importe que resulte de actualizar cada una de las inversiones o al valor probable de realización a la fecha de cierre. Para este último caso se deben dar los siguientes requisitos que establece el artículo 56 de la ley de impuesto a las ganancias, los cuales lo tornan difícil de aplicar:

- ❑ el valor de plaza sea menor a la suma de las inversiones;
- ❑ la valuación que surja de documentación probatoria, y
- ❑ se comunique a la DGI la metodología empleada para determinar el costo en plaza.

Además, debido a que no existe mercado o un precio de plaza de las sementeras, el precepto es inaplicable.

4.8. BIENES DE CAMBIO EN EL EXTERIOR

Estos bienes se valúan con las mismas normas aplicables a los situados en el país, sin tomar en cuenta las diferencias de cambio.

La conversión a moneda argentina se realizará tomando el valor de cotización tipo comprador del Banco de la Nación Argentina correspondiente a la fecha de cierre del ejercicio.

Cuando los valores así determinados fueran inferiores a los de plaza vigentes en el lugar de radicación del bien, deberán tomarse estos últimos.

CAPÍTULO VI: LIQUIDACIÓN E INGRESO

1. DECLARACIÓN JURADA ANUAL

La resolución general 2056 (Fernández, 2007) dispone que a partir de los vencimientos que ocurran a partir del 01/07/2007 se deberá presentar dicha declaración jurada mediante el aplicativo “GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA -Versión 7.0”. Este sistema producirá un formulario 715 que deberá ser presentado a la autoridad de aplicación conforme al procedimiento de transferencia electrónica.

2. VENCIMIENTO DEL PLAZO PARA PRESENTAR LA DECLARACIÓN JURADA

El artículo 6 de la RG 2011 establece que la presentación de la declaración jurada y el pago del saldo deberá efectuarse hasta los días que fija el cronograma de vencimientos establecido para cada año, del mes que para cada caso se indica:

- Empresas o explotaciones unipersonales** ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo; **personas físicas y sucesiones indivisas** titulares de inmuebles rurales: mayo de cada año inmediato siguiente al de finalización del periodo fiscal.

- Demás responsables:** quinto mes siguiente al de la finalización del periodo fiscal de que se trate.

El ingreso del saldo deberá realizarse hasta el día hábil administrativo inmediato siguiente inclusive al de cada una de las fechas de vencimiento general.

En el caso de ejercicios irregulares la declaración jurada deberá presentarse, aplicando las normas anteriores, hasta el día que corresponda del quinto mes siguiente a aquel en que finalice el ejercicio tomado como base de la presentación.

3. RÉGIMEN DE ANTICIPOS

3.1 NATURALEZA JURÍDICA

Existen distintas teorías sobre la naturaleza jurídica de los anticipos. Por un lado se sostiene que son obligaciones condicionales sujetas a una condición resolutoria (la realización íntegra del hecho imponible), mientras que para otra posición constituyen un pago a cuenta del tributo y si éste resulta por una cuantía menor, hace nacer el derecho de repetir el contribuyente el exceso.

Las facultades del Fisco para exigir el pago de anticipos caducan al vencimiento del periodo o en el momento que vence el plazo para presentar la declaración jurada del impuesto.

3.2 RÉGIMEN GENERAL

Se rige por la resolución general 2011 de AFIP. El cálculo del monto de los anticipos se efectuará deduciendo del monto de impuesto determinado en el ejercicio fiscal anterior los siguientes conceptos:

- Los pagos a cuenta por gravámenes similares abonados en el exterior.
- El impuesto a las ganancias, determinado en el mismo periodo fiscal, computable como pago a cuenta.
- El impuesto sobre los débitos y créditos en cuentas bancarias.

Si se trata de sujetos pasivos del impuesto, que no lo sean del impuesto a las ganancias, se tomará como pago a cuenta el resultado de aplicar la alícuota del 35% sobre la utilidad impositiva del ejercicio.

Sobre el saldo así determinado se aplican los siguientes porcentajes:

- Empresas o explotaciones unipersonales** ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo (cuyo cierre coincida con el año calendario); **personas físicas y sucesiones indivisas** titulares de inmuebles rurales: **20 %** y este será el valor para cada uno de los **cinco** anticipos cuyos vencimientos operan en los meses de junio, agosto, octubre y diciembre del año fiscal y del mes de febrero del año inmediato posterior. Si el monto del anticipo resulta menor a **\$100**, no será obligatorio su ingreso.
- Demás responsables: 9%** y este será el valor de cada uno de los **once** anticipos cuyos vencimientos ocurren mensualmente a partir del mes inmediato siguiente, inclusive, a aquel en que se produce el vencimiento general para la presentación de la declaración jurada e ingreso del tributo. Si el monto del anticipo resulta menor a **\$45**, no será obligatorio su ingreso.

Los días de vencimiento dependen de la CUIT de los sujetos, según la RG 2011:

Tabla 2: Vencimiento según CUIT

| TERMINACIÓN CUIT | FECHA DE VENCIMIENTO |
|-------------------------|-----------------------------|
| 0,1,2 y 3 | Hasta el día 13 inclusive |
| 4,5 y 6 | Hasta el día 14 inclusive |
| 7,8 y 9 | Hasta el día 15 inclusive |

Fuente: RG 2011, art. 15

En el caso de ejercicios con una duración inferior a un año, cuando la base del impuesto sea un periodo anual, deberá calcularse el monto de cada anticipo según el régimen general e ingresarse un número de ellos igual a la cantidad de meses de ejercicio irregular menos uno.

Por el contrario, cuando la base del cálculo de los anticipos sea un ejercicio irregular, deberá calcularse cada anticipo según el procedimiento normal, proporcionado al ejercicio anual mediante el siguiente procedimiento:

IMPORTE DEL ANTICIPO X 12/NÚMERO DE MESES DEL EJERCICIO IRREGULAR

3.3 RÉGIMEN OPCIONAL DE ANTICIPOS

La RG 2011 dispone que cuando los contribuyentes consideren que la suma a ingresar por anticipos superará el importe definitivo de la obligación del período fiscal al cual deba imputarse, podrán optar por efectuar los citados pagos a cuenta por un monto equivalente al resultante de la estimación practicada según el siguiente procedimiento.

El cálculo se realiza de la misma forma que para el régimen general, sólo que se calcula sobre el impuesto que se estima se deberá pagar siempre menos el impuesto similar en el extranjero y el impuesto a las ganancias computable.

La opción puede efectuarse desde el tercer anticipo inclusive o desde el primero si el contribuyente considera que utilizando el régimen general los anticipos superarán en un 40% o más la obligación tributaria.

La solicitud para el empleo de este régimen deberá efectuarse antes del vencimiento de aquel por el cual se efectúa la opción, en el formulario 478 y acompañando una multinota indicando los importes y conceptos que integran la base de cálculo estimada, y exponiendo las razones que fundamentan el pedido.

La AFIP tiene un plazo de 10 días hábiles administrativos para requerir los elementos y documentación necesaria para evaluar la solicitud.

Ingresado un anticipo en estas condiciones, se considera en forma automática que la opción se ejerce para los restantes.

Si al momento de optar por este régimen se hayan abonado anticipos que, al ser calculados por el régimen general son mayores que los estimados, esta diferencia se imputará a los anticipos a vencer o al saldo del impuesto.

Por último, si al momento de efectuarse la opción no se hubieran abonado anticipos ya vencidos, se podrá utilizar igualmente este régimen, pero los intereses moratorios de aquellos anticipos se deberán calcular sobre el importe que hubiera correspondido abonar por el régimen general.

4. PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO

Es un mecanismo por el cual se imputa un impuesto contra otro, lo pagado por el primero opera como pago a cuenta del segundo.

4.1 IMPUESTO A LAS GANANCIAS

El artículo 13 de la ley 25063 dispone que el impuesto a las ganancias determinado para el ejercicio fiscal por el cual se liquida el impuesto a la ganancia mínima presunta, podrá computarse como pago a cuenta de éste, una vez deducido el que sea atribuible a los bienes inmuebles situados en el país o en el exterior, que no revistan el carácter de bienes de cambio ni estén afectados exclusivamente a una actividad.

El decreto reglamentario de esta ley establece que la compensación llamada “pago a cuenta” deberá realizarse siempre antes de deducir los anticipos, retenciones, percepciones y saldos a favor.

El dictamen 12/03 de AFIP opina que el impuesto a las ganancias determinado del que habla la ley, es el que surge de aplicar la alícuota a la base imponible, debiéndose considerar los quebrantos provenientes de ejercicios anteriores.

Esta compensación puede dar lugar a dos resultados:

- ❑ **Impuesto a las ganancias mayor que el impuesto a la ganancia mínima presunta:** el excedente no compensado no generará saldo a favor del contribuyente en este impuesto ni será susceptible de devolución ni compensación alguna.
- ❑ **Impuesto a las ganancias menor que el impuesto a la ganancia mínima presunta:** se debe pagar el saldo de este último resultante de la compensación.

Esta compensación no debe confundirse con la imputación a un impuesto de saldos de libre disponibilidad de otros.

Por otra parte en el dictamen 73/05 de AFIP se sostuvo que no procede computar las sumas retenidas por el impuesto de igualación, que grava las distribuciones de dividendos que excedan la base imponible del tributo, como pago a cuenta del impuesto a la ganancia mínima presunta recaído en cabeza de los titulares de los certificados de participación emitidos por un fideicomiso financiero.

4.1.1 Situación para los sujetos no responsables del impuesto a las ganancias

El artículo 13 de la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta contempla esta situación, para ello dispone que el pago cuenta previsto en dicho artículo resultará de aplicar la alícuota del 35% sobre la utilidad impositiva a atribuir a los partícipes.

4.1.2 Situación de los titulares de inmuebles rurales

El artículo 15 del decreto reglamentario dispone que las personas físicas o sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales podrán computar como pago a cuenta del gravamen, el impuesto a las ganancias determinado para el mismo ejercicio fiscal por el cual se liquida el presente tributo, correspondiente a los inmuebles rurales por los cuales quedan alcanzados. Es decir, se les otorga un tratamiento igual que los sujetos no responsables.

No obstante, en caso de tratarse de un inmueble rural inexplorado, no habrá derecho a computar crédito alguno por no haber obtenido ganancias con el bien.

4.1.3 Situación de las sucesiones indivisas de empresas unipersonales

El decreto reglamentario en su artículo 17 admite la compensación del impuesto a la ganancia mínima presunta de la sucesión indivisa con el impuesto a las ganancias presunto de empresas unipersonales cuyo titular haya fallecido durante el transcurso del año fiscal.

Dictada la declaratoria de herederos, el sujeto que resulte responsable del impuesto a la finalización del período fiscal en que tal hecho ocurra, podrá computar como pago a cuenta al impuesto a las ganancias correspondiente a la explotación atribuible a sus titulares.

4.1.4 El defecto del impuesto a las ganancias

El artículo 13 de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta establece que si por consecuencia de resultar insuficiente el impuesto a las ganancias computable como pago a cuenta del presente gravamen, procediera en un determinado ejercicio el ingreso del impuesto a la ganancia mínima presunta, se admitirá, siempre que se verifique en cualquiera de los diez ejercicios siguientes un excedente del impuesto a las ganancias no absorbido, computar como pago a cuenta de este último, en el ejercicio que tal hecho ocurra, el impuesto a la ganancia mínima presunta efectivamente ingresado y hasta su concurrencia con el importe a que ascienda dicho excedente.

Por su parte el artículo 18 del decreto reglamentario establece que este pago a cuenta tiene carácter de extintivo de la obligación principal, computándose como tal contra el impuesto a las ganancias determinado en el ejercicio fiscal en que se lo utilice. Por lo tanto queda claro que la compensación no requiere solicitud alguna por parte del contribuyente, operando de pleno derecho.

Además este artículo dispone que cuando se trate de sujetos pasivos del impuesto a la ganancia mínima presunta que no lo fueran en el impuesto a las ganancias, el pago a cuenta se atribuirá al único dueño de la empresa unipersonal, al titular del inmueble rural o al socio según su participación en las utilidades y computándose contra el impuesto a las ganancias de la respectiva persona física, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia proveniente de la participación en la sociedad, empresa o explotación unipersonal.

Ejemplo:

Ejercicio 1

Impuesto a las ganancias del ejercicio: \$18900

Impuesto a la ganancia mínima presunta del ejercicio: \$24400

Impuesto a pagar:

| | |
|--|-----------|
| Impuesto a las ganancias del ejercicio | \$18900 |
| Impuesto a la ganancia mínima presunta | \$24400 |
| Compensación | (\$18900) |

Saldo a ingresar \$5500 (este saldo es susceptible de ser compensado en los próximos 10 ejercicios)

Ejercicio 2

| | |
|---|---------|
| Impuesto a las ganancias del ejercicio: | \$26100 |
| Impuesto a la ganancia mínima presunta del ejercicio: | \$14400 |

Impuesto a pagar:

| | |
|--|-----------|
| Impuesto a la ganancia mínima presunta | \$14400 |
| Compensación | (\$14400) |

Saldo a ingresar0

| | |
|---|----------|
| Impuesto a las ganancias | \$26100 |
| Impuesto a la ganancia mínima presunta diferido en el ejercicio anterior | (\$5500) |

Saldo a ingresar \$20600

4.1.5 Régimen de reorganización

Las compensaciones son plenamente aplicables a las entidades sucesoras aunque no exista norma específica al respecto.

El régimen de reorganización de empresas de la ley de impuesto a las ganancias permite transferir ciertos derechos y obligaciones fiscales. El impuesto a la ganancia mínima presunta puede encuadrarse dentro de los saldos de franquicias impositivas o deducciones especiales no utilizadas en virtud de limitaciones al monto computable en cada periodo fiscal y que fueran trasladables a ejercicios futuros, mencionadas en el artículo 78 de la ley de impuesto a las ganancias.

En general AFIP no ha objetado dicha transferencia y la ha aceptado implícitamente en sus dictámenes.

4.2 IMPUESTO EN EL EXTRANJERO

El artículo 15 de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta dispone que cuando los contribuyentes sean titulares de bienes gravados situados con carácter permanente en el exterior, por

los cuales se hubieran pagado tributos con características similares que consideren como base imponible el patrimonio o el activo en forma global, podrán computar como pago a cuenta los importes abonados por dichos tributos hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de los citados bienes del exterior.

Por ejemplo si el total del impuesto a la ganancia mínima presunta es \$18960 y el impuesto correspondiente por los bienes situados en el país es \$16570, sólo podrá computarse como pago a cuenta el incremento de la obligación por los bienes situados en el exterior con carácter permanente, es decir \$2390.

5. DETERMINACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO

Determinado el impuesto y computados los pagos a cuenta admisibles, se determina un saldo a ingresar y pueden plantearse diversas alternativas:

- Pago total
- Pago por compensación
- Pago con facilidades
- Diferimiento

La compensación es un modo de extinción de las obligaciones y se produce cuando una persona reúne las calidades de deudor y acreedor; opera desde el momento en que las deudas hayan comenzado a coexistir y hasta el monto de la menor de ellas. Este instituto está contemplado en la Ley 11683.

Por otra parte la resolución general AFIP 1966 regula un régimen de facilidades de pago por el cual se pueden solicitar entre 3 y 48 cuotas, según el tipo de deuda y financiar con una tasa de interés que varía entre el 1% y el 1,5% según el tipo de obligación y cantidad de cuotas. Sin embargo este plan no es apto para el pago de retenciones, percepciones, anticipos y pagos a cuenta.

6. RESPONSABLES SUSTITUTOS

La responsabilidad sustitutiva consiste en el reemplazo del sujeto pasivo de la obligación tributaria por otra persona que ocupará su lugar en el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales del tributo. De esta manera queda obligada en lugar del contribuyente.

El artículo 6 de la ley 11683 dispone que los responsables sustitutos están obligados a pagar el tributo, en la forma y oportunidad que estipulen las normas de aplicación.

Por su parte, el artículo 2 de la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta establece que: “las personas de existencia visible o ideal domiciliadas en el país, las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país o las sucesiones allí radicadas que tengan el condominio, posesión, uso, goce, disposición, depósito, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes que constituyan establecimientos estables, deberán actuar como responsables sustitutos del gravamen”.

Sólo serán responsables sustitutos los responsables alcanzados: las personas de existencia visible o ideal domiciliadas en el país, las empresas o explotaciones unipersonales ubicados en el mismo y las sucesiones radicadas en el mismo.

Se plantea la cuestión de la posibilidad del sustituto de compensar sus deudas por ese concepto con saldos de libre disponibilidad originados en sus propios impuestos.

En reciente jurisprudencia, el Tribunal Fiscal de la Nación opinó que el responsable sustituto no es responsable solidario sino obligado principal. De este modo el responsable sustituto es deudor por deuda tributaria propia del impuesto.

En ese orden de ideas, existe una sustitución legal del sujeto obligado y el Fisco se desinteresa absolutamente del contribuyente de derecho, quien no tiene ninguna obligación tributaria con el Estado, por lo cual la compensación es aceptable.

Finalmente podemos decir que existe la posibilidad de compensar saldos a favor propios, con los saldos a ingresar en carácter de responsable sustituto.

CAPÍTULO VII: DICTÁMENES Y JURISPRUDENCIA

A continuación procedemos a analizar dictámenes de la Administración Federal de Ingresos Públicos referidos a nuestro tema de investigación, como así también diversos fallos de jurisprudencia Argentina relacionados que nos resultan de gran importancia.

1. DICTÁMENES

1.1 DICTAMEN N° 64/2004: TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA DEL CRÉDITO POR IMPUESTO DIFERIDO

La implementación de este gravamen se fundamenta en el hecho de que el mantenimiento de un activo afectado a la actividad empresarial requiere necesariamente, para su desarrollo en condiciones de competitividad, de la generación de una rentabilidad que contribuya como mínimo a su sostenimiento.

De esta manera sólo castiga a los activos improductivos sirviendo de señal para que sus titulares adopten las decisiones y medidas que estimen adecuadas para reordenar o reorganizar su actividad, a fin de obtener ese rendimiento mínimo que la norma pretende.

Lo que queremos dilucidar con estos dictámenes es si el crédito derivado de la contabilización del impuesto a las ganancias por el método del impuesto diferido reviste efectivamente para su titular el carácter de activos computables para la determinación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

Es dable señalar que la Resolución Técnica N° 17 explica que la existencia de diferencias temporarias entre las mediciones contables de los activos y pasivos y las respectivas bases impositivas dará lugar al cómputo de activos cuando su reversión futura disminuya los impuestos determinados, y de pasivos cuando los aumente.

En otras palabras, las nuevas normas profesionales prevén que en caso que se produzca una discrepancia temporal entre aquéllas y la legislación impositiva que motive una imputación del gravamen

en un ejercicio distinto al de devengamiento del resultado contable, y siempre que dicha situación se revierta en el tiempo, se deberá contabilizar un crédito o pasivo por el impuesto diferido.

Podemos deducir de lo expuesto que en el caso de contabilización del Impuesto a las Ganancias por el método del impuesto diferido, nos lleva a la presencia de una mera técnica contable de determinación del resultado, consistente en la activación del monto ingresado del Impuesto a las Ganancias correspondiente a rentas cuyo devengamiento en términos contables se producirá en un ejercicio posterior, no constituyendo un auténtico activo incorporado al patrimonio del sujeto pasivo, sino sólo un derecho de ejercicio condicionado por parte de su titular.

En virtud de las consideraciones vertidas se interpreta que no correspondería computar el crédito derivado de la contabilización del Impuesto a las Ganancias por el método del impuesto diferido a los efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

Un temperamento contrario conduciría a desvirtuar la finalidad perseguida por el legislador, dado que la generación de una mayor rentabilidad fiscal podría derivar, en una mayor carga fiscal al incrementarse el activo sujeto al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

Por otra parte, dicha posición implicaría vulnerar elementales principios de legalidad y equidad; en el primero de los casos, por cuanto se estaría creando una mayor obligación tributaria a partir de la alteración del marco regulatorio de la actividad profesional y sin la presencia de una modificación legal que así lo disponga; en el segundo, porque contribuyentes con iguales activos soportarían cargas fiscales diferentes dependiendo de la metodología de imputación de resultados que adoptaran en uno y otro caso.

1.2 DICTAMEN Nº 74/2005: TRATAMIENTO DE LOS ACTIVOS DEL BALANCE ORIGINADOS EN CRÉDITOS POR MONTOS INGRESADOS DEL PROPIO GRAVAMEN

La cuestión a analizar consiste en determinar si, a los efectos de la determinación del impuesto a la ganancia mínima presunta, las sumas ingresadas por dicho gravamen que pueden ser utilizados en los siguientes diez (10) años como pago a cuenta del impuesto a las ganancias y que fueran activadas como créditos en los estados contables, integran el activo computable para determinar el impuesto de períodos siguientes al del pago.

Sobre el particular, la contabilización del mentado crédito configuraría una mera técnica contable de determinación del resultado, no constituyendo un auténtico activo incorporado al patrimonio del sujeto pasivo, sino sólo un derecho de ejercicio condicionado por parte de su titular.

Es por ello que no correspondería computar el crédito derivado de la contabilización de tal impuesto a los efectos de la determinación de la base imponible del impuesto de marras, toda vez que no reúne las características de un crédito cierto.

Lo que queremos verificar es si conforme a la naturaleza y al fin perseguido por la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta, el ingreso del mismo que contablemente es reflejado como un crédito hasta tanto proceda su afectación contra el impuesto a las ganancias no absorbido, reviste el carácter de activo computable para la determinación del gravamen.

En primer lugar cuadra señalar que de la lectura de los artículos 1° y 4°, inciso e) de la Ley y del artículo 1° de su Decreto Reglamentario, se desprende que el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta se determina sobre la base de los bienes y derechos que integran el activo del contribuyente al cierre del respectivo ejercicio fiscal.

El Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta encuentra andamiaje legal y constitucional a partir de la presunción consistente en que el activo gravado es susceptible de generar una renta potencial, que como mínimo permita su mantenimiento y el propósito de castigar la improductividad, recayendo esencialmente sobre activos capaces de generar una renta futura.

Acorde con dicho temperamento, resulta claro que el impuesto a la ganancia mínima presunta ingresado y que contablemente es activado no participa de las características expuestas, ni es un crédito con entidad jurídica porque su titular no puede reclamar al Fisco los importes incluidos como tales y por lo tanto no debería generar una nueva obligación fiscal en dicho gravamen, puesto que tal tesis no satisface la letra de la ley ni la razonabilidad y finalidad sobre la que se asienta el hecho imponible que se ha querido alcanzar con el mismo. En realidad constituye un derecho en expectativa que posee el sujeto pasivo del tributo, esto es, un derecho cuyo ejercicio queda subordinado a la existencia de impuesto a las ganancias en los diez años siguientes.

Por todo lo antes expuesto no correspondería computar el crédito derivado de la contabilización del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta a los efectos de la determinación de la base imponible del propio gravamen.

1.3 DICTAMEN Nº 87/2006: TRATAMIENTO DEL SALDO A FAVOR DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado no reviste el carácter de un verdadero crédito del sujeto pasivo de la obligación tributaria por ser una acreencia sujeta a la condición legal de que se verifiquen operaciones generadoras de un débito contra el que aquél pueda ser imputado.

Por lo tanto se encontrará excluido del activo gravado a los efectos de la determinación de la base imponible del impuesto bajo análisis.

No obstante, dicha conclusión no resultará válida en caso de configurarse alguna de las situaciones previstas por el artículo agregado a continuación del 24 y el artículo 28, incisos e) y l) de la ley del gravamen, es decir cuando el saldo técnico a favor del responsable sea susceptible de imputación contra otros gravámenes, devolución o transferencia a terceros.

2. JURISPRUDENCIA

2.1 FALLO HERMITAGE SA CONTRA PODER EJECUTIVO NACIONAL

El presente fallo se origina en una acción meramente declarativa a los fines de que cesara la situación de incertidumbre que existía respecto del carácter de contribuyente, al alegarse la inexistencia de capacidad contributiva de un contribuyente que se encontraba en concurso preventivo. La sentencia de primera instancia fue desfavorable a aquel, pero luego en el año 2002, la Sala V de la Cámara revocó el fallo e hizo lugar a la demanda al tener por acreditada la ausencia de dicha capacidad.

Para explicar dicha decisión una de las manifestaciones del Tribunal fue que “surge del texto de la ley una presunción de renta fundada en la existencia de activos en poder del contribuyente, motivo por el cual existe una marcada desconexión entre el hecho imponible y la base imponible en tanto se grava una manifestación de capacidad contributiva presunta, que considera solo al activo para la base imponible, sin tener en cuenta la existencia de pasivos.” (CSJN, 2010)

Así, como dijimos al principio la cuestión objeto de controversia es, en lo esencial, determinar si ese modo de imposición, en la medida en que no tiene en cuenta el pasivo de los sujetos comprendidos

en la norma y se desentiende de la existencia de utilidades efectivas, resulta inconstitucional en tanto, la actora ha demostrado que su explotación comercial arrojó pérdidas en los períodos indicados.

La ley que establece el impuesto aquí cuestionado no contiene una redacción clara y precisa, circunstancia que demuestra una deficiente técnica legislativa. Para corroborar ese aserto, basta tener en cuenta los debates que se han suscitado acerca de la propia naturaleza del impuesto y de la hipótesis de incidencia que adopta la ley, aspectos elementales que deberían desprenderse con total nitidez del texto legal.

La falta de claridad de las normas examinadas ha generado interpretaciones encontradas sobre tales puntos y, conclusiones diversas sobre la validez del gravamen, por lo que resulta imprescindible desentrañar cuál es el presupuesto de hecho que adopta la ley.

La denominación dada al gravamen por el legislador no es decisiva para definir el carácter de éste, y para establecer su conformidad con la Constitución Nacional, debe estarse a la realidad de las cosas y a la manera cómo incide el tributo, de modo que, ante la ausencia de correlación entre el nombre y la realidad, corresponde desestimar el primero y privilegiar la segunda.

El Poder Ejecutivo propició la aprobación de este tributo por su difícil elusión, su simple fiscalización y la fuerte inducción que genera a mejorar el cumplimiento en el impuesto a las ganancias, garantizando que todas las empresas paguen un impuesto mínimo. Argumentó, en este sentido, que:

La implementación de este gravamen se fundamenta en el hecho de que el mantenimiento de un activo afectado a la actividad empresarial requiere necesariamente, para su desarrollo en condiciones de competitividad, de la generación de una rentabilidad que contribuya como mínimo a su sostenimiento. De tal manera el impuesto que se propicia, como ha sido concebido, sólo castiga a los activos improductivos sirviendo de señal y acicate para que sus titulares adopten las decisiones y medidas que estimen adecuadas para reordenar o reorganizar su actividad, a fin de obtener ese rendimiento mínimo que la norma pretende. (CSJN, 2010)

Aquel proyecto fue puesto a consideración de la Cámara de Diputados de la Nación, por el diputado Lamberto, quien en su exposición hizo hincapié en que "...el sistema tributario de nuestro país presenta un sesgo hacia la imposición que recae sobre los consumos y el trabajo y, en cambio, exhibe una escasa recaudación del impuesto a las ganancias". (CSJN, 2010)

El tributo que se examina era un modo de inducir al pago del impuesto a las ganancias. Varios legisladores manifestaron su oposición a la creación de este tributo, pues advirtieron que afectaría las inversiones realizadas en el país en tanto éstas no siempre generan el nivel de renta que la ley presumía.

Por otro lado se dice que este tributo podrá ser deducible del impuesto a las ganancias, pero muchísimas veces esas pequeñas y medianas empresas no tienen ganancias de las cuales restar el impuesto a los activos con el que se las quiere gravar.

El senador López, entendió que “con este tributo se intentaba introducir nuevamente en el sistema tributario el anterior impuesto a los activos, que gravaba el patrimonio de las empresas, sin discriminar la situación financiera o actividad económica de cada una de ellas, y que había quedado sin efecto como consecuencia del denominado pacto fiscal de la Nación con las provincias.” (CSJN, 2010)

La principal crítica de aquel senador consistió en lo siguiente:

El fisco supone que una empresa percibirá una ganancia de acuerdo con la propiedad de su activo y, por lo tanto, deberá abonar el 1 por ciento de su valor. Si la empresa declara ganancias por un monto mayor al de ese 1 por ciento, el fisco le cobra sobre lo declarado, pero si tiene quebrantos, le cobrará el 1 por ciento de sus activos. Esto perjudica al sector agropecuario y, por supuesto, a otras empresas de capital intensivo y a las PYMES con alto endeudamiento, ya que no considera si la empresa ha generado en el período las ganancias suficientes para hacer frente a sus compromisos fiscales. (CSJN, 2010)

La peculiaridad que se presenta en el caso, es que tanto quienes presentaron la propuesta de ley, como algunos de los oponentes a ésta, manifestaron su coincidencia acerca de que con el tributo creado se trataba de captar la capacidad contributiva de una renta mínima cuya existencia el legislador presumía en términos absolutos, con abstracción de que esa renta efectivamente se haya generado y, por consiguiente, sin aceptar la posibilidad de una demostración en contrario.

Para aclarar y resumir el tributo fue concebido con dos características que deben ser resaltadas:

- a) La presunción alcanza por igual a una diversidad de sujetos pasivos que tienen las más variadas formas de organización y que se dedican a una pluralidad de actividades económicas distintas; y
- b) La imposición, en cuanto al activo gravado en el país, recae sobre aquellos bienes cuyo valor en conjunto supere la suma de doscientos mil pesos \$ 200.000, parámetro que se mantuvo invariable hasta la actualidad.

En general, no es objetable que el legislador al establecer un tributo utilice la técnica de las presunciones. Su uso debe ser limitado a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen.

En efecto, la problemática de las presunciones en materia tributaria es el resultado de la tensión de dos principios: el de justicia tributaria y el de capacidad contributiva, método de no admitir la prueba en contrario.

Con esto se consigue seguridad jurídica; pero tal vez la aplicación del principio de capacidad contributiva se vea relegado e irrespetado por tales “aseguramientos”.

La Corte ha justificado la existencia de esta clase de mecanismos presuntivos, pero al así hacerlo, ponderó la existencia de excepcionales circunstancias.

Justifica que “quien mantiene un activo afectado a una actividad empresarial es porque, al menos, obtiene una rentabilidad que le permite su sostenimiento.” (CSJN, 2010)

Se ha contemplado en la hipótesis de incidencia del tributo la presunción de obtención de una ganancia mínima que no es posible derribar mediante prueba en contrario. Además el tributo en examen pesa sobre un universo de actividades heterogéneas y sobre innumerables formas de organización de los recursos humanos.

Sin embargo, el legislador, sin tener en cuenta las modalidades propias que pueden adquirir explotaciones tan diversas, ha supuesto que dichas explotaciones, en todos los casos, obtendrán una renta equivalente al 1% del valor de éstos, y no ha dado fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por la ley.

Los resultados de la sociedad en cuestión arrojan pérdidas que obstarían a descontar el impuesto del que aquí se trata e incrementarían aún más el detrimento contable e impositivo, circunstancia que desvirtúa la existencia de una “ganancia presunta”.

Por todo lo expuesto la Corte concluye que el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley, y por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso. Así, en esta instancia, se confirma la sentencia, en cuanto ha sido materia de apelación.

Contra lo así resuelto, el Estado Nacional interpuso recurso extraordinario que fue denegado en lo relativo a las invocadas causales de arbitrariedad y de gravedad institucional y concedido en cuanto a que la sentencia interpretó normas de carácter federal en sentido adverso al postulado por la apelante. Con tal alcance, el recurso resulta formalmente procedente, en razón de que, efectivamente, se halla en tela de juicio la validez e inteligencia de normas de aquella índole y lo resuelto es contrario al derecho que el apelante funda en ellas.

El impuesto cuya validez constitucional se encuentra en discusión se aplica sobre los activos, pertenecientes, entre otros sujetos, a las sociedades domiciliadas en el país, por lo cual alcanza a la sociedad anónima que promovió estas actuaciones.

Como ha sido señalado, se declaró la inconstitucionalidad del tributo por la ausencia de capacidad contributiva de la actora. Al respecto corresponde afirmar, que, en efecto, la existencia de una manifestación de riqueza, o capacidad contributiva, constituye un requisito indispensable de validez de todo gravamen. Sin embargo, esta Corte no comparte la conclusión de la cámara respecto de la ausencia de dicho requisito en el caso de autos, toda vez que se encuentra fuera de controversia el hecho de que la actora era titular de activos afectados a una explotación comercial durante los ejercicios respecto de los cuales se discute la aplicación del impuesto. Tales activos constituyen una manifestación de capacidad económica para contribuir con los gastos del Estado, sobre la cual el legislador puede válidamente imponer un tributo. En tal sentido, no parece correcto sostener que el único índice de capacidad contributiva sea la efectiva obtención de réditos o ganancias, ya que la propiedad de determinados bienes constituye una exteriorización de riqueza susceptible de ser gravada en tanto la imposición no transgreda los límites constitucionalmente admisibles.

Sentado lo que antecede, cabe recordar que a la Corte sólo le corresponde declarar si el impuesto en cuestión repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional.

Desde tal perspectiva, el examen de razonabilidad de las leyes en orden a su constitucionalidad no puede llevarse a cabo sino en el ámbito de las previsiones en ella contenidas y de modo alguno sobre la base de los resultados obtenidos en su aplicación, pues ello importaría valorarlas en mérito a factores extraños. De tal manera, establecer un gravamen que recae sobre los activos, fundado en la consideración de que los bienes afectados a una actividad económica son potencialmente aptos para generar una renta, no resulta descalificable desde el punto de vista de la razonabilidad, máxime teniendo en cuenta la modicidad de la alícuota (uno por ciento) fijada por la ley. Por el contrario, como lo señala el señor Procurador General (2003, citado en fallo Hermitage S.A, 2010) en su dictamen, “lo irrazonable, y contrario al sentido común, sería presumir que una explotación pudiera subsistir con un activo improductivo”.

Por otra parte, la actora tampoco ha demostrado que la aplicación del impuesto resulte inválida por constituir un supuesto de confiscatoriedad. Al respecto, la constante jurisprudencia del Tribunal ha establecido que aquélla se configura cuando se produce una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital la cual, a los efectos de su apreciación cuantitativa, exige

considerar la productividad posible del bien, esto es, su capacidad productiva potencial. A su vez, en relación a este último aspecto, la Corte precisó que:

“No cabe tener en consideración ni la disminución o supresión de utilidades por circunstancias eventuales ni la que proviene de la inapropiada administración del contribuyente, sino, por el contrario, el rendimiento normal medio de una correcta explotación del bien concretamente afectado o el índice de productividad de los bienes gravados considerada la posible explotación racional de aquéllos”. (CSJN, 2010)

Asimismo el Tribunal ha requerido una prueba concluyente a cargo del actor acerca de la evidencia de la confiscatoriedad alegada. Los principios básicos aplicables en esta materia han sido sintetizados en el último de los precedentes citados en los siguientes términos: a) El carácter confiscatorio de los tributos debe relacionarse con el valor real y actual del bien o su potencialidad productiva; b) Esta apreciación de una situación fáctica no debe surgir de una mera calificación pericial de la racionalidad presunta de la explotación sino de la comprobación objetiva de los extremos indicados precedentemente; y c) La acreditación del agravio constitucional debe ser clara y precisa.

En el caso de autos, la sentencia de primera instancia negó que el impuesto en cuestión fuese confiscatorio como lo había alegado la actora al promover la presente causa. Sin embargo ésta, en su memorial de agravios ante la cámara, no formuló agravios concretos respecto de esa conclusión, la que, en consecuencia, ha quedado firme. Sin perjuicio de ello, cabe señalar, a mayor abundamiento, que es evidente que un peritaje contable que se limita a acreditar que la empresa ha tenido resultados económicos negativos (pérdidas) en los últimos años (con la excepción de un ejercicio) y que, igualmente, la determinación del impuesto a las ganancias arrojó saldos negativos de manera que en los últimos diez ejercicios sólo en uno resultó obligada a abonar ese impuesto, carece de aptitud para demostrar la existencia de un supuesto de confiscatoriedad según las pautas establecidas por la jurisprudencia del Tribunal reseñada en el considerando precedente.

Es por todo ello que finalmente se declara procedente el recurso extraordinario, se revoca la sentencia apelada y se rechaza la demanda.

Concluyendo, el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta no ha sido declarado inconstitucional en sí mismo, sino que en determinados casos particulares la prueba de la inexistencia de rentas fulmina el gravamen. No es necesario probar que los activos empresarios no son capaces de producir rentas, sino que basta con probar en cada caso particular la existencia de pérdidas.

En atención a las severas críticas doctrinarias y jurisprudenciales, que la AFIP continúe sin acatar las sentencias de la Corte en la materia y el efecto distorsivo que origina el gravamen, es un grave problema. Según Gebhardt (2014) “[...] debería ser derogado a la mayor brevedad posible. Proceder de ese modo contribuiría a mejorar el sistema tributario argentino al ser depurado de al menos uno de sus tributos más distorsivos”.

2.2 CASO DIARIO PERFIL SA

Este caso trata sobre un recurso deducido por la actora contra AFIP reclamando la restitución de las sumas abonadas en concepto de anticipos del impuesto a la ganancia mínima presunta, por haber tenido quebrantos impositivos y contables en ese ejercicio.

La Cámara Nacional de Apelaciones en lo contencioso administrativo federal rechazó la demanda aludiendo que la actora debió haber demostrado que los activos que ella tenía eran insuficientes para producir ganancia alguna, en vez de demostrar que tenía quebrantos.

Luego la actora interpuso un recurso extraordinario ante la Corte, la cual revocó la referida decisión de la cámara, por entender que resultaba aplicable el criterio establecido por el Tribunal en el caso “Hermitage” y dispuso devolver las actuaciones a la Cámara de apelaciones. Ésta rechazó nuevamente la demanda y por lo tanto la actora dedujo un recurso de queja contra AFIP.

En el caso “Hermitage” la Corte sostuvo que la presunción de la existencia de una renta mínima inferida por la existencia de activos podría ser dejada sin efecto ante la comprobación fehaciente de que aquella renta presumida no ha existido. Por lo cual, ante la demostración de que los resultados de la sociedad actora habían arrojado pérdidas concluyó que “en tales condiciones el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley y por lo tanto las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso” (CSJN, 2010).

Finalmente la Corte resuelve otorgar razón a la contribuyente, hace lugar a la repetición y condena a la AFIP al pago del monto resultante.

Podemos concluir que no es necesario probar que los activos empresarios no son capaces de producir rentas, sino que basta probar en cada caso particular la existencia de pérdidas.

CONCLUSIONES

A partir de la investigación y consultas realizadas logramos investigar sobre el impuesto a la ganancia mínima presunta y sus implicancias para los contribuyentes. Desarrollamos el tema desde distintos enfoques. En primer lugar abordamos el enfoque teórico a partir del estudio de distinta doctrina y legislación correspondiente; analizando el objeto del tributo, sujetos alcanzados, casos en que se puede obtener la exención del gravamen, valuación de los bienes alcanzados y su relación con la fuente de la renta, el hecho y base imponible aplicando la ley. En segundo lugar analizamos jurisprudencia sobre la inconstitucionalidad del impuesto, específicamente el fallo del caso “Hermitage”, en el cual se concluye que el impuesto no ha sido declarado inconstitucional en sí mismo sino en casos particulares donde se demuestre fehacientemente la inexistencia de rentas. También examinamos algunos dictámenes de AFIP que resuelven algunos interrogantes en cuanto a su determinación como por ejemplo el tratamiento del saldo a favor del IVA. Por último consideramos el aspecto económico y técnico del tributo por medio de un caso práctico en el cual planteamos distintos escenarios posibles y sus implicancias tanto en la base imponible como en el cálculo.

Además resolvimos algunos temas importantes planteados al comienzo del trabajo. De esta forma mostramos la relación existente con el impuesto a las ganancias, ya que la ley de dicho gravamen es considerada como norma supletoria en aquellos puntos donde no existe reglamentación específica. Por otro lado explicamos de una forma clara y práctica el cómputo del pago del impuesto a las ganancias como pago a cuenta del tributo en análisis y viceversa.

Otro punto tratado fue la conexión entre el hecho imponible y la base imponible, pero dado que existen opiniones diversas de varios autores, consideramos que puede ser objeto de investigaciones futuras.

Finalmente podemos decir, que gracias a las diferentes fuentes de información pudimos ir alcanzando los objetivos propuestos en la introducción y resolviendo las cuestiones planteadas. De esta manera debemos reconocer que siempre que se realicen trabajos con un buen planeamiento, distribución de tiempo y recursos, se logran resultados satisfactorios dejando una sensación de plenitud con respecto al esfuerzo realizado.

REFERENCIAS

- Destuniano, A.T. *Las cooperativas y el impuesto a la ganancia mínima presunta*. República Argentina. Recuperado de www.laleyonline.com.ar. (Septiembre, 2015)
- Gebhardt, J. (2014). *Inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta: Nueva sentencia de la Corte Suprema de Justicia*. Doctrina tributaria Errepar. Recuperado de <http://eol.errepar.com>. (Noviembre, 2015)

BIBLIOGRAFÍA

- Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, sala V, Lindberg Argentina S.A. (2001).
- Celdeiro, E. C. & Imirizaldu, J. J. (2014). *Impuestos sobre los bienes personales y a la ganancia mínima presunta. Explicados y comentados*. Buenos Aires. Errepar.
- Código Civil de la República Argentina. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires, Argentina, 29 de septiembre de 1869.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. "HERMITAGE S.A c/ Poder Ejecutivo Nacional-Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título 5 - ley 25063 s/proceso de conocimiento". (15/06/2010). Recuperado de <http://eol.errepar.com>. (Septiembre, 2015)
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. "DIARIO PERFIL S.A c/ AFIP-DGI s/DGI". (11/02/2014). Recuperado de <http://eol.errepar.com>. (Septiembre, 2015)
- Decreto Reglamentario n° 1344 de la ley de Impuesto a las Ganancias. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires, Argentina, 25 de noviembre de 1998.
- Decreto Reglamentario n° 1533 de la ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires, Argentina, 29 de enero de 1999.
- Dictamen 12, Administración Federal de Ingresos Públicos. República Argentina (2003). Recuperado de http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/DID_T_000012_2003_03_20 (Febrero, 2016)

Dictamen 64, Administración Federal de Ingresos Públicos. República Argentina (2004). Boletín n° 94, página 1079, Carpeta n° 32. Buenos Aires, Argentina, 01 de Mayo de 2005.

Dictamen 73, Administración Federal de Ingresos Públicos. República Argentina (2005). Recuperado de <http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/DID T 000073 2005 11 21> (Febrero, 2016)

Dictamen 74, Administración Federal de Ingresos Públicos. República Argentina (2005). Boletín n° 107, página 1181, Carpeta n° 32. Buenos Aires, Argentina, 01 de Junio de 2006.

Dictamen 87, Administración Federal de Ingresos Públicos. República Argentina (2006). Recuperado de <http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/did t 000087 2007 01 09>. (Enero, 2016).

Fernández, L. O. (2007). *Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta*. Buenos Aires: La Ley S.A.E e I. <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/25000-29999/27377/texact.htm>. (Agosto, 2015)

Ley n° 11683 de Procedimiento Tributario. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires, Argentina, 12 de enero de 1933.

Ley n° 19550 de Sociedades Comerciales. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires, Argentina, 25 de abril de 1972.

Ley n° 20628 de Impuesto a las Ganancias. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires, Argentina, 31 de diciembre de 1973.

Ley n° 22016 de TRIBUTOS - EXIMICIONES - DEROGACION. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires, Argentina, 22 de junio de 1979.

Ley n° 24083 de Fondos Comunes de Inversión. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires, Argentina, 18 de junio de 1992.

Ley n° 24441 de Financiamiento de la Vivienda y la Construcción. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires, Argentina, 16 de enero de 1995.

Ley n° 25063 de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires, Argentina, 30 de diciembre de 1998.

Resolución General n°1966, Dirección General Impositiva. República Argentina (1977).

Resolución General n°2011, Administración Federal de Ingresos Públicos. República Argentina (2006).

Tribunal fiscal de la Nación Argentina, “La Industrial Paraguaya Argentina S.A”. (Sala C, 11/03/1980). Recuperado de <http://losalierisdejarach.com.ar/la-industrial-paraguaya-argentina-s-a-s-recurso-de-apelacion>. (Agosto, 2015).

Tribunal fiscal de la Nación Argentina, “Electro Córdoba S.A”. (Sala A, 05/12/2003). Recuperado de <http://www.saij.gob.ar/tribunal-fiscal-nacion-nacional-ciudad-autonoma-buenos-aires-electro-cordoba-sa-fa03991474-2003-12-05/123456789-474-1993-0ots-eupmocsollaf>. (Julio, 2015).

ANEXO

EJEMPLO PRÁCTICO

Empresa: DRESS S.A.

Período fiscal 2015
Cierre ejercicio 31/12/2015
Actividad Fabricación y venta de indumentaria femenina

Estado de Situación Patrimonial al 31/12/2015

| ACTIVO | | PASIVO | |
|----------------------------------|--------------|----------------------------------|--------------|
| CAJA Y BANCOS | 1.514.250,00 | DEUDAS COMERCIALES | 900.000,00 |
| INVERSIONES | 200.900,00 | DEUDAS FISCALES | 90.000,00 |
| CREDITOS | 1.088.000,00 | DEUDAS SOCIALES | 55.000,00 |
| OTROS CREDITOS | 202.722,00 | TOTAL PASIVO CORRIENTE | 1.045.000,00 |
| BIENES DE CAMBIO | 300.000,00 | PASIVO NO CORRIENTE | |
| TOTAL ACTIVO CORRIENTE | 3.305.872,00 | DEUDAS BANCARIAS | 200.000,00 |
| ACTIVO NO CORRIENTE | | TOTAL PASIVO NO CORRIENTE | 200.000,00 |
| INVERSIONES | 420.000,00 | TOTAL DEL PASIVO | 1.245.000,00 |
| BIENES DE USO | 660.000,00 | PATRIMONIO NETO | |
| ACTIVOS INTANGIBLES | 120.000,00 | PATRIMONIO NETO | 3.260.872,00 |
| TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE | 1.200.000,00 | | |
| TOTAL ACTIVO | 4.505.872,00 | TOTAL | 4.505.872,00 |

NOTAS COMPLEMENTARIAS

1-CAJA Y BANCOS

| | |
|---------------------|--|
| Efectivo | \$ 30.000,00 |
| valores a depositar | \$ 15.000,00 (cheques rechazados) |
| fondo fijo | \$ 4.000,00 (incluye comprobante de gastos no contabilizados por \$1000) |
| bancos del exterior | \$ 15,00 =1u\$s |

| CREDICOOP AUSTRALIA | | | | |
|---------------------|-------------------------|--------------|-------------|--------------|
| FECHA | DETALLE | DEBITOS | CREDITOS | SALDO |
| 01/07/2015 | SALDO INICIAL | | | \$ 20.000,00 |
| 15/07/2015 | REMESAS DEL PAIS | \$ 8.000,00 | | \$ 28.000,00 |
| 15/09/2015 | DEPOSITO RENTA EXTERIOR | \$ 2.000,00 | | \$ 30.000,00 |
| 31/10/2015 | EXTRACCION | | \$ 5.000,00 | \$ 25.000,00 |
| 30/11/2015 | REMESAS DEL PAIS | \$ 19.000,00 | | \$ 44.000,00 |

Cuenta sin remesas del pais en ICBC China \$ 52.550,00 u\$s

BANCOS DEL PAÍS

Banco Santander cuenta corriente \$ 12.000,00
 De la conciliación efectuada al cierre, surgen gastos no contabilizados por \$ 1.000,00
 Vales otorgados a empleados al 31/12 \$ 5.000,00

2-Inversiones

Acciones de "PROPEL SA", sociedad del país que no cotiza en bolsa valuada a su VPP \$ 100.000,00
 Fondo Común de Inversión FIMA (fondo común cerrado).
 Valor de costo \$ 30.000,00
 Valor de libros \$ 35.000,00
 Valor de mercado (ultima cotizacion conocida al 31/12/15) \$ 45.000,00

Plazo fijo Santander \$ 20.000,00
 fecha de constitucion:1/11/15,colocado a 90 dias
 .El saldo incluye intereses a cobrar por todo el periodo,los que han sido contabilizados: \$ 900,00
TOTAL \$ 20.900,00

Anticipo a cuenta de futura integracion de capital en PROPEL SA,el que se encuentra debidamente documentado y no reconoce intereses \$ 50.000,00

3.Creditos

| | |
|--|------------------------|
| Deudores por ventas | \$ 400.000,00 |
| Deudores del exterior(A) | \$ 750.000,00 |
| Deudores en gestion judicial | \$ 8.000,00 |
| Previsión para deudores incobrables(B) | \$ -70.000,00 |
| TOTAL | \$ 1.088.000,00 |

A) Incluye u\$s 50000 provenientes de exportaciones de Europa cuya forma de pago era 50% con vencimiento el 31/5/15 y 50% el 31/12/15. Ninguna cuota se abono a la fecha de cierre.

B) Es contable, no admitida impositivamente.

4.Otros creditos

| | |
|--|----------------------|
| Retenciones de impuesto a las ganancias | \$ 4.000,00 |
| Dividendos a cobrar de PROPEL SA del ejercicio cerrado, votados por asamblea del | \$ 7.500,00 |
| Dividendos a cobrar de PROPEL SA del ejercicio cerrado, votados por asamblea del | \$ 28.000,00 |
| Saldo a favor de libre disponibilidad | \$ 22.222,00 |
| Saldo a favor de IVA-Saldo tecnico | \$ 33.000,00 |
| Saldo DDJJ impuesto a la ganancia minima presunta ej 2014 no utilizado en imp.a las ganancias | \$ 20.000,00 |
| Credito fiscal originado en exportaciones por el cual se solicito devolucion a la AFIP el 2/6/15 y fue aprobado. Intereses devengados no contabilizados \$1500 | \$ 18.000,00 |
| Credito por impuesto diferido | \$ 70.000,00 |
| TOTAL | \$ 202.722,00 |

5.Bienes de cambio

| | |
|---|---------------|
| Existencia final según ley impuesto a las ganancias al 31/12/15 | \$ 350.000,00 |
|---|---------------|

6.Inversiones

| | |
|--|-------------|
| Acciones de PATITO SA sociedad de Brasil. Se hayan depositadas en una caja de seguridad de ese pais. | |
| Valor de cotizacion en Brasil al 31/12/15 | u\$s100.000 |
| valuados contablemente a 15 | |

7. Bienes de uso

| RUBRO | VALOR CONTABLE | VALOR RESIDUAL IMPOSITIVO | OBSERVACIONES |
|---------------|----------------------|---------------------------|---------------|
| Inmuebles | \$ 400.000,00 | \$ 300.000,00 | \$ 380.000,00 |
| Instalaciones | \$ 60.000,00 | \$ 60.000,00 | \$ 8.000,00 |
| Rodados | \$ 200.000,00 | \$ 200.000,00 | \$ 200.000,00 |
| TOTAL | \$ 660.000,00 | \$ 560.000,00 | |

avaluo fiscal al 31/12/15
valor residual al 31/12/15 de las altas del ejercicio 2014
valor residual al 31/12/15 de las altas del ejercicio 2014

8. Activos intangibles

Corresponde al valor residual de gastos de organización. En impuesto a las ganancias se optó por deducirlos íntegramente en el ejercicio en que se incurrieron.

9. Deudas fiscales

Corresponde a impuestos sobre los ingresos brutos \$ 18.000,00
Impuesto de sellos \$ 12.000,00
La sociedad no contabilizó el impuesto a las ganancias determinado en el ejercicio. No se ingresaron anticipos por este impuesto. \$ 60.000,00

10. Deudas sociales

Corresponde a sueldos a pagar del mes de diciembre de 2015 a los que se han restado los préstamos otorgados al personal. 5.000,00

| RUBROS | ACLARACIONES | TIPO DE CAMBIO | U\$S | RUBROS DEL BALANCE | AJUSTES | ACTIVO COMPUTABLE | ACTIVOS DEL EXTERIOR | NO COMPUTABLES Y EXENTOS |
|------------------------------|--|----------------|--------|--------------------|----------------|-------------------|----------------------|--------------------------|
| Caja y Bancos | | | | | | | | |
| Dinero en efectivo | Se toma a valor nominal | | | 30.000 | | 30.000 | | |
| Valores a depositar | Reclasificación | | | 15.000 | | 15.000 | | |
| Fondo fijo | Eliminación del importe de comprobantes | | | 4.000 | 1.000 | 3.000 | | |
| | Cuentas con remesas del país(art 8 inc g) | 15,00 | 44.000 | 660.000 | | | | |
| | El saldo mínimo es activo del exterior | | 20.000 | | | | 300.000 | |
| | El resto del saldo es activo del país | | | | | 360.000 | | |
| | Cuentas sin remesas del país son del exterior | 15,00 | 52.550 | 788.250 | | | 788.250 | |
| Banco del país | Eliminación de gastos no contabilizados | | | 12.000 | 1.000 | 11.000 | | |
| Vales al personal | Menor pasivo | | | 5.000 | 5.000 | 0 | | |
| | Total caja y bancos | | | 1.514.250 | 7.000 | 419.000 | 1.088.250 | 0 |
| Inversiones | | | | | | | | |
| Acciones de PROPEL SA | Se excluyen(art 3 inc e) | | | 100.000 | 100.000 | 0 | | 100.000 |
| Fondo Común de Inversión | Se excluyen(art 3 inc g) | | | 30.000 | 30.000 | 0 | | 30.000 |
| Plazo fijo | Se restan intereses no devengados(art 3 inc e) | | | 20.900 | 300 | 20.600 | | |
| Anticipo integración capital | se excluyen(art 3 inc e) | | | 50.000 | 50.000 | 0 | | 50.000 |
| | Total inversiones | | | 200.900 | 180.300 | 20.600 | 0 | 180.000 |
| Créditos | | | | | | | | |
| Deudores por ventas | Credito en pesos | | | 400.000 | | 300.000 | | |
| | Credito en moneda extranjera | 15,00 | 50.000 | 750.000 | | | | |
| | Creditos en U\$S mayor a 6 meses(art 8 inc i) | | | | 375.000 | 375.000 | | |
| | Creditos en U\$S menor a 6 meses(art 8 inc i) | | | | 375.000 | | 375.000 | |
| Deudores en gestión | No cumplen con los indices de ganancias(art 4 inc d y e) | | | 8.000 | 0 | 8.000 | | |
| Previsión para incobrables | No cumplen con los indices de ganancias(art 4 inc d y e) | | | -70.000 | -70.000 | 0 | | |
| | Total creditos | | | 1.088.000 | 680.000 | 683.000 | 375.000 | 0 |

| RUBROS | ACLARACIONES | TIPO DE CAMBIO | U\$S | RUBROS DEL BALANCE | AJUSTES | ACTIVO COMPUTABLE | ACTIVOS DEL EXTERIOR | NO COMPUTABLES Y EXENTOS |
|--------------------------------|--|----------------|---------|--------------------|----------------|-------------------|----------------------|--------------------------|
| Otros créditos | | | | | | | | |
| Préstamos al personal | Se clasifica así para fines fiscales | | | | 5.000 | 5.000 | | |
| Retenciones Imp. a las gcias. | Se excluyen pq el impuesto es mayor a las retencione | | | 4.000 | 4.000 | 0 | | |
| Dividendos en especie | Son del ej.anterior.Son creditos(art 6) | | | 7.500 | | 7.500 | | |
| Dividendos en efectivo | Son del ej.actual.Son no computables(art 6) | | | 28.000 | 28.000 | 0 | | 28.000 |
| Saldo DDJJ IVA - Libre Disp. | No se ajusta | | | 22.222 | | 22.222 | | |
| Saldo DDJJ IVA - Saldo Técnico | Dictamen 59/2007 | | | 33.000 | 33.000 | 0 | | 33.000 |
| Saldo DDJJ IGMP | Dictamen DGI 74/2005 | | | 20.000 | 20.000 | 0 | | 20.000 |
| Crédito fiscal exportaciones | Se le agregan los intereses devengados(art 4 inc e) | | | 18.000 | 1.500 | 19.500 | | |
| Crédito por impuesto diferido | Credito contable,no impositivo | | | 70.000 | 70.000 | 0 | | 70.000 |
| | Total otros creditos | | | 202.722 | 161.500 | 54.222 | 0 | 151.000 |
| Bienes de cambio | Total valor contable \$300000 | | | 300.000 | 50.000 | 350.000 | | |
| | Total valor impositivo \$350000 | | | | | | | |
| | Ajuste art 4 inc c \$50000 | | | | | | | |
| | Total bienes de cambio | | | 300.000 | 50.000 | 350.000 | | |
| Inversiones | | | | | | | | |
| PATITOS SA soc. de Brasil | Son del exterior.Valuacion art 9 inc a | 15,00 | 100.000 | 420.000 | | | 420.000 | |
| | Total inversiones | | | 420.000 | | | 420.000 | |

| RUBROS | ACLARACIONES | TIPO DE CAMBIO | U\$S | RUBROS DEL BALANCE | AJUSTES | ACTIVO COMPUTABLE | ACTIVOS DEL EXTERIOR | NO COMPUTABLES Y EXENTOS |
|------------------------------------|--|----------------|------|--------------------|-----------------|-------------------|----------------------|--------------------------|
| Bienes de uso | | | | | | | | |
| Inmuebles | Computa el mayor entre valor residual y avaluo fiscal(art 4 in b) | | | 400.000 | -20.000 | 380.000 | | |
| Instalaciones | Art 12 considera altas del ej.y ej.anterior siendo no computables los bienes muebles de primer uso | | | 60.000 | -8.000 | 52.000 | | |
| Rodados-no automotores | Art 12 considera altas del ej.y ej.anterior,excepto automóviles | | | 200.000 | -200.000 | 0 | | |
| | Total bienes de uso | | | 660.000 | -228.000 | 432.000 | 0 | 0 |
| Activos intangibles | | | | | | | | |
| Gastos de organización | Impositivamente se amortizaron en el primer ej,por lo tanto se excluyen(art 4 inci) | | | 120.000 | -120.000 | 0 | | |
| | Total activos intangibles | | | 120.000 | -120.000 | 0 | 0 | 0 |
| | | | | 4.505.872 | 730.800 | 1.958.822 | 1.883.250 | 331.000 |
| Total activo computable en el país | | | | 1.958.822 | | | | |

| CALCULO DEL MINIMO EXENTO INCREMENTADO POR ACTIVOS EN EL EXTERIOR | |
|---|---------|
| Minimo exento | 200.000 |
| Porcentaje que representa el activo del exterior respecto del total | 49,02% |
| Minimo exento incrementado | 298.033 |

Cálculo del % $\frac{1.883.250}{3.842.072} = 49,02\%$

Como el total del activo supera el mínimo exento incrementado, se aplica el 1% sobre el total del activo. Esto quiere decir, que el mínimo exento sólo influye cuando es mayor que el total de activos.

| LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO | |
|-------------------------------------|---------------|
| Total del activo en el país | 1.958.822 |
| Más total del activo en el exterior | 1.883.250 |
| Total del activo sujeto a impuesto | 3.842.072 |
| Impuesto (1%) | 38.421 |

| MINUTA DE PAGO | |
|--|---------------|
| Impuesto determinado | 38.421 |
| Impuesto determinado imp.ganancias ej 2015 | 60.000 |
| | <u>38.421</u> |
| | 0 |
| Anticipos ingresados a cuenta | 0 |
| Impuesto a pagar | 0 |

Alternativa 1: puede ser el caso de que el impuesto determinado del imp.ganancias por el ej.2015 fuera menor al impuesto a la ganancia minima presunta determinado

| MINUTA DE PAGO | |
|--|----------------|
| Impuesto determinado | 22.218 |
| Impuesto determinado imp.ganancias ej 2015 | 10.000 |
| | <u>-10.000</u> |
| | 12.218 |
| Anticipos ingresados a cuenta | 0 |
| Impuesto a pagar | 12.218 |

Alternativa 2: el impuesto a las ganancias determinado por el ej.2015 asciende a \$15000, las retenciones sufridas en el año por el mismo impuesto fueron de \$1000 y se ingresaron anticipos por \$4000.

Además el impuesto a la ganancia mínima presunta en 2011 y 2012 fue de \$400 y \$300 respectivamente; se pagó impuesto similar al impuesto a la ganancia mínima presunta que tiene como base imponible el activo en Brasil por \$450

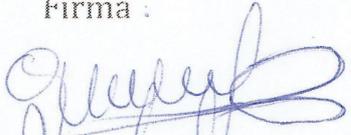
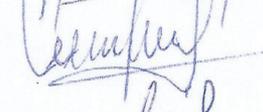
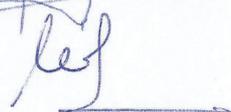
| DECLARACION JURADA IMPUESTO A LAS GANANCIAS | |
|--|--------------|
| Impuesto determinado por el ej.2015 | 15.000 |
| Retenciones sufridas | -1.000 |
| Anticipos ingresados | -4.000 |
| Impuesto a la ganancia mínima presunta ej 2012 | -400 |
| Impuesto a la ganancia mínima presunta ej 2012 | -300 |
| Impuesto a las ganancias a pagar | 9.300 |

Art 13 impuesto a la ganancia mínima presunta

| DECLARACION JURADA IMP.A LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA | |
|---|--------------|
| Impuesto determinado por el ej.2015 | 22.218 |
| Impuesto a las ganancias determinado por el ej.2015 | -15.000 |
| Impuesto similar pagado en el exterior | -450 |
| Impuesto a la ganancia mínima presunta a ingresar | 6.768 |

Declaración Jurada Resolución 212/99-CD

“El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias, que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgredí o afecta derecho de terceros”

| Apellido y Nombre : | Mendoza, 28/04/2016 N° Registro : | Firma : |
|-------------------------------------|--------------------------------------|---|
| Dominquez Bisagno, Gimina Florencia | 27099 |  |
| Lombardo, María Celeste | 27199 |  |
| Simo, Mariela Teresa | 27344 |  |