Comenzaremos por diferenciar lo que son las necesidades que tiene un grupo de personas, respecto de las individuales.

Las necesidades grupales, como por ejemplo, de una sociedad son aquellas que hacen a la vida del grupo y no de sus integrantes en forma individual, por esta razón son de ineludible satisfacción individual.

Existen **“necesidades absolutas”** para la subsistencia de la sociedad:

* como el proteger nuestras fronteras, tanto físicas como ideológicas
* que existan normas que rijan el funcionamiento del grupo
* y la aplicación de justicia para aquellos individuos que no cumplan las normas impuestas.

Estas necesidades se llaman públicas, por que deben ser satisfechas por el Estado, como representante de nuestra sociedad.

Hay otras necesidades que también puede, o “debe” cubrir el estado, pero que a elección de los individuos pueden satisfacerlas en forma particular, llamadas **“necesidades públicas relativas”,** como la educación, la salud, el transporte, etc. que hacen mas a una mejor calidad de vida de los integrantes de la sociedad, pero que debe satisfacer el Estado en los sectores de menores recursos.

Este tipo de bienes o servicios que provee el Estado se llaman Bienes Públicos o sociales, diferenciándose de los Bienes Privados, en que éstos últimos se rigen en el Mercado por la Ley de la Oferta y la Demanda, mientras que en aquellos su oferta está en función de las preferencias de la sociedad y su demanda en función del bienestar que les proporciona a los individuos.

Según el Dr. Villegas, las Finanzas Públicas, en su concepción actual, tienen por objeto examinar cómo el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos.

Para Dino Jarach, constituyen las actividades económicas del sector público, con su peculiar estructura que convive con la economía de mercado.

Las **Necesidades Públicas:**

¨*son aquellas que nacen de la vida colectiva y se satisfacen mediante la actuación del estado¨.*

Los **Servicios Públicos:**

¨son las actividades que el estado realiza en procura de la satisfación de las necesidades públicas¨.

Si la actuación del estado es satisfacer necesidades públicas absolutas, el servicio público es esencial o inherente a la soberanía.

Los servicios públicos esenciales son inherentes a la soberanía del estado, puesto que solo pueden ser prestados por él en forma exclusiva e indelegable, haciendo uso de todas las prerrogativas necesarias, derivadas de su poder de imperio.

Los servicios públicos no esenciales, tienden a satisfacer necesidades públicas vinculadas al progreso y bienestar social, no se consideran inherentes a la soberanía,

Los servicios públicos esenciales, son prestados directamente por el estado. Mientras que los servicios públicos no esenciales, pueden ser brindados en forma indirecta por el estado y por particulares intermediarios o concesionarios bajo control estatal.

**Clasificación:**

**- Divisibles:** aún siendo útiles a toda la colectividad, se conceden de tal forma que las actividades pueden ser determinadas y concretadas en relación a los particulares a quienes el servicio atañe. Ej.: Administración de justicia, servicios postales, emisión del Documento Nacional de Identidad.

**- Indivisibles:** su naturaleza es tal que favorecen a numerosos componentes de la comunidad, existe la imposibilidad práctica de efectuar su particularización con respecto a personas. Ejemplo: defensa exterior.

**Actividad Financiera del Estado.**

Se traduce en una serie de entradas y salidas de dinero, en la caja del estado.

Las entradas constituyen los ingresos públicos, siendo ellas necesarias para satisfacer las necesidades públicas.

*Característica Fundamental: la instrumentalidad.*

Según el Dr. Dino Jarach, el estado debe realizar funciones complejas para la realización de sus fines, en lo que se refiere a objetivos, erogaciones, obtención de medios para atenderlas, y a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera.

**Manifestaciones de Actividad Financiera son:**

Los ingresos, los gastos y la conservación de los bienes o gestión de los dineros públicos; y la materia desarrollada es económica. Siendo quien las administra, un sujeto político, el Estado.

El Estado para cubrir estas necesidades públicas debe financiarse con los llamados “**Recursos Públicos”**, es decir los fondos necesarios para que el presupuesto esté equilibrado.

El origen de estos fondos públicos, puede provenir de:

* De los bienes del Estado.
* Por la aplicación de sanciones (Multas)
* Gratuitos (donaciones)
* De la explotación de las Empresas del Estado (quedan pocas)
* De la Emisión Monetaria
* Del Crédito Publico
* De los Tributos

De estas siete fuentes de financiamiento que tiene el Estado para hacer frente a los gastos que demandan las necesidades públicas (mantener nuestras fuerzas armadas, pagar a los legisladores, brindar salud Pública, proveer administración de Justicia y el mantenimiento de los organismos judiciales, etc.) hay algunas más importantes y representativas en el Presupuesto Nacional.

Dice el Dr. Giuliani Fonrouge que, el Presupuesto del Estado (presupuesto financiero propiamente dicho), es parte integrante de un documento más amplio, que refleja toda la actividad económica de la Nación y es concebido como un acto de previsión integral de los Ingresos y Gastos probables de la misma durante determinado período.

El Dr. Dino Jarach, tiene dicho que, **¨*el conjunto de actividades financieras del estado se concreta en el Documento llamado Presupuesto¨*.**

Formalmente, **el presupuesto constituye una ley cuyo contenido se divide en dos partes:**

* **Autorización de Gastos y**
* **Previsión de Recursos.**

**De su** **Naturaleza Jurídica**.

Existen dos opiniones doctrinarias antagónicas y opuestas,

1) La que considera al presupuesto como una ley, como todas las demás, con su misma naturaleza y efecto jurídico, y

2) La doctrina que lo considera como una apariencia de ley (ley en sentido formal, carente de contenido material), por ser un acto administrativo.

Para el Dr. Fonrouge, tiene el carácter de Ley Formal, al que se lo concibe como un acto de previsión y autorización**.**

A diferencia del ***concepto tradicional (acto de previsión de los gastos e ingresos del Estado),*** la doctrina moderna considera al Presupuesto del Estado, como parte integrante de un documento más amplio, que refleja toda la actividad económica de la Nación y que, por ello, se denomina Presupuesto Nacional o presupuesto Económico o Presupuesto económico de la Nación, considerándolo un: **Acto de previsión integral de los ingresos y gastos probables de la Nación durante determinado período.**

**El presupuesto como ley formal.**

La Doctrina Alemana, dice que la ley de presupuesto no contiene normas jurídicas, reviste extrínsicamente la apariencia de ley, pero intrínsecamente es un acto administrativo.

El presupuesto es un plan contable, un programa financiero elaborado por el Poder Ejecutivo, y que el Poder Legislativo aprueba o autoriza, de aquí el rechazo del concepto unitario del presupuesto. La ley es de Autorización, concepto que la doctrina francesa considera como punto central básico.

Esta es una teoría germánica francesa de tipo administrativista.

Dicha doctrina tiene su principal expositor en Jeze, quien considera que el presupuesto nunca es una ley propiamente dicha, ni tiene carácter unitario.

**En su concepto no se trata de un acto jurídico simple, sino de una mezcla de actos jurídicos reunidos en un solo documento, que para el análisis, se divide en: *Recursos y Gastos***.-

**A) Recursos:**

**- de Naturaleza Tributaria:** si son anuales, el presupuesto contiene autorizaciones para recaudarlos, pero sin una regla de anualidad, el presupuesto no tiene significación jurídica.

**- Si no son de carácter tributario:** el presupuesto carece de significación, por no surgir autorizaciones creadoras o recaudadoras.

**B) Gastos:**

**- Preexistentes:** intereses, pensiones, deuda pública, el presupuesto está desprovisto de significado jurídico; el parlamento se halla ante un deber jurídico.

**- Futuros:** el presupuesto contiene autorizaciones para crear deudas, es decir, situaciones jurídicas individuales (contratos de suministros).

Se denota un criterio restrictivo de las facultades del Poder Legislativo, limitándose a las autorizaciones para la gestión financiera del estado; con lo que la sanción del presupuesto,solo confiere al documento la exterioridad formal de una ley que encubre actos administrativos.

***En Argentina, los Doctores Bielsa y Ahumada, le atribuyen el carácter de Ley formal.***

Todos los autores que se inclinan por la teoría tradicional se inspiran en el Derecho Administrativo Francés.

# Presupuesto Público.

***Definición: El Presupuesto público, o Presupuestos del Estado es el documento*** [*financiero*](http://es.wikipedia.org/wiki/Finanzas) ***del*** [*estado*](http://es.wikipedia.org/wiki/Estado) ***u otro poder de la*** [*administración pública*](http://es.wikipedia.org/wiki/Administraci%C3%B3n_p%C3%BAblica)***, que balancea*** [*ingresos públicos*](http://es.wikipedia.org/wiki/Ingresos_p%C3%BAblicos) ***y*** [*gasto público*](http://es.wikipedia.org/wiki/Gasto_p%C3%BAblico) ***en el año fiscal.***

El presupuesto constituye la expresión cifrada, conjunta y sistemática de las **obligaciones (gastos)** que, como máximo, pueden reconocer y los **derechos (ingresos)** que prevean liquidar durante el correspondiente ejercicio (anual).

La aprobación de los presupuestos constituye una de las atribuciones básicas del [congreso](http://es.wikipedia.org/wiki/Congreso) o [parlamento](http://es.wikipedia.org/wiki/Parlamento) de un país, mediante la correspondiente **Ley de presupuestos**; que es una [norma legal](http://es.wikipedia.org/wiki/Ley), contemplada en diversos [ordenamientos jurídicos](http://es.wikipedia.org/wiki/Ordenamientos_jur%C3%ADdicos) dictada por este órgano a finales de año (generalmente los últimos días de [diciembre](http://es.wikipedia.org/wiki/Diciembre)) que regula todo lo concerniente a los presupuestos para el año siguiente.

Esta ley incluye la relación de gastos que puede ejercer el [Estado](http://es.wikipedia.org/wiki/Estado) y los ingresos que éste debe alcanzar en el próximo año.

Asimismo, constituye una ley de naturaleza mixta, ya que su función es legislativa pero también de control. Por sus especiales características, la ley de presupuestos puede tener una tramitación especial o distinta de las otras leyes.

***Definiciones:***

***Se entienden por gastos al conjunto de erogaciones, generalmente dinerarias que realiza el Estado para cumplir con sus fines, es decir, satisfacer las necesidades de la*** [*sociedad*](http://es.wikipedia.org/wiki/Sociedad)***.***

***Los recursos son el grupo de ingresos que tiene el Estado, preferentemente dinero para la atención de las erogaciones determinadas por las exigencias administrativas o de índole económico-social.***

## Elementos fundamentales del presupuesto público

* Carácter jurídico: El presupuesto es una institución jurídica fundamental del [Derecho Público](http://es.wikipedia.org/wiki/Derecho_P%C3%BAblico), que sanciona la competencia del [poder legislativo](http://es.wikipedia.org/wiki/Poder_legislativo) para controlar la actividad financiera del Estado, como manifestación del carácter representativo de la soberanía popular que supone el parlamento.
* Carácter político
* Documento de elaboración periódica, este carácter se deriva de su naturaleza política y de instrumento de control, que ha de ser renovado periódicamente.
* El presupuesto adopta una forma contable. Desde este punto de vista el presupuesto aparece formalmente equilibrado, lo cual no implica que desde el punto de vista económico esté equilibrado.
* El presupuesto supone una autorización de gastos y una previsión de ingresos
* Representa la concreción del plan económico del la Hacienda Pública.

## Principios Presupuestarios

#### Principio de competencia popular

Corresponde al pueblo, titular de la soberanía nacional, la fijación de todo cobro y pago del Estado. Esto se desarrolla en base a que al Poder legislativo le corresponde la aprobación y promulga

#### Principio de universalidad

Los presupuestos deben recoger la totalidad de los ingresos y gastos derivados de la actividad financiera del Estado, para que de esta forma sea adecuadamente controlable por el Parlamento.

#### Principio de especialidad cualitativa, cuantitativa y temporal

Los recursos deben asignarse exactamente para los objetivos fijados en el documento presupuestario. Este principio queda atenuado mediante las transferencias presupuestarias que autorizan el traspaso entre distintos conceptos del presupuesto siguiendo los procedimientos establecidos. La autorización que supone el gasto público tiene como ámbito temporal el que fija el presupuesto.

#### Principio de publicidad

La publicidad surge como una consecuencia inevitable al ser el presupuesto una cuestión que afecta a todos los ciudadanos que han determinado su contenido a través del parlamento

**Presupuesto por Programa y Base Cero.**

En razón de la evaluación del concepto de presupuesto, vamos hablar ahora sobre que se entiende por presupuesto por programas y base cero.

La noción de **presupuesto por programa** nos dice que puede definírselo como la ***expresión de las asignaciones presupuestarias, practicadas en función de los plantes de gobierno, para un período determinado en los distintos ámbitos de su competencia, de modo de lograr el máximo cumplimiento de los mismos al mínimo costo.***

Lo central en este tipo de presupuesto, lo constituye **¨el programa**¨, que se lo puede definir como el conjunto de acciones complementarias evaluadas convenientemene que permiten dar satisfacción a una demanda de índole determinada.

Por lo general, la apertura programática se ordena de la siguiente manera:

* Finalidad,
* Función, y
* Programa

El núcleo del presupuesto por programas, consiste en mostrar que se realiza, además de exhibir el monto del gasto. Es decir que se relacionan los insumos con los fines por los cuales se adquieren y en consecuencia se fijan objetivos concretos, que se denominan metas y de aquí, cuáles serán los medios necesarios para concretarlos.

En cambio, el presupuesto base cero, requiere que cada unidad responsable de la erogación, justifique la asignación presupuestaria y que año tras año, revise su aptitud y eficacia en el cumplimiento de las metas programáticas fijadas.

El enfoque base cero es una herramienta de decisión gerencial, que intenta asignar más eficientemente los recursos limitados, partiendo de la premisa que ningún gasto tiene un derecho adquirido de subsistir por su mera existencia en períodos anteriores, es decir que, el responsable lo coloca en base cero, como si nada hubiera existido con anterioridad, dedicándose a reexaminar cada rubro, manteniendo sólo aquellos que hayan acreditado la necesidad de subsistencia.

## El proceso presupuestario

La vida de un presupuesto público se prolonga temporalmente por unos treinta y seis meses en circunstancias normales y dejando un amplio margen para las peculiaridades de los distintos países. En todo este tiempo se pueden diferenciar para un presupuesto cuatro fases que se solapan cronológicamente.

### Elaboración

Se desarrolla en el poder ejecutivo y supone un sistema de negociaciones múltiples entre los distintos responsables de la confección del presupuesto y los diversos departamentos ministeriales y órganos del Estado.

Es obligación del estado hacer el presupuesto, al ser éste un instrumento de preparación y control.

En el proceso de elaboración del presupuesto actúan:

El gobierno central, constituido por los operadores constitucionales;

Gobiernos Provinciales o locales,

Las Municipalidades;

Organismos descentralizados;

Instituciones públicas descentralizadas,

La sociedad de beneficencia pública;

Empresas públicas, privadas o mixtas.

Cabe destacar que, la institución encargada de elaborar el presupuesto busca el equilibrio financiero, o presupuestario, de ingresos y gastos.

### Aprobación

Una vez terminada la elaboración del presupuesto por el gobierno debe pasar al parlamento respectivo, donde se discute y, en su caso, podrá aprobarse.

### Ejecución

La ejecución presupuestaria no es más que la actividad de la Administración dirigida a la realización de los ingresos y gastos previstos en el presupuesto para un período determinado, por lo general anual.

### Control

El control se realiza durante el procedimiento mediante los interventores y después del procedimiento comprueba el correcto gasto del dinero.

## El Presupuesto Público en Argentina.

El envío del Proyecto de la Ley se realiza sobre la base de lo establecido por el artículo 75, inciso 8, de la [Constitución Nacional](http://es.wikipedia.org/wiki/Constituci%C3%B3n_de_la_Naci%C3%B3n_Argentina), referido a la atribución al [Poder Legislativo](http://es.wikipedia.org/wiki/Congreso_de_la_Naci%C3%B3n_Argentina) de fijar anualmente el Presupuesto General de Gastos y Cálculo de Recursos de la Administración Nacional y de acuerdo al artículo 100, inciso 6, de la citada Constitución que asigna al Jefe de Gabinete de Ministros la responsabilidad de enviar al Congreso el Proyecto de Presupuesto Nacional, previo tratamiento en acuerdo de gabinete y aprobación del [Poder Ejecutivo Nacional](http://es.wikipedia.org/wiki/Gobierno_de_Argentina).

En Argentina y mediante la **Ley 24.156/92**, de Administración Financiera, se instrumenta todo lo vinculado con la actividad financiera del Estado Nacional, cuyo ***sistema esta integrado por:***

— Sistema presupuestario;

— Sistema de crédito público;

— Sistema de tesorería;

* Sistema de contabilidad.

Cada uno de estos sistemas deben estar interrelacionados entre si y estará a cargo de un órgano rector, que dependerá directamente del órgano que ejerza la coordinación de todos ellos.

Los presupuestos comprenderán todos los recursos y gastos previstos para el ejercicio, los cuales figurarán por separado y por sus montos íntegros, sin compensaciones entre si. Mostrarán el resultado económico y financiero de las transacciones programadas para ese periodo, en sus cuentas corrientes y de capital, así como la producción de bienes y servicios que generarán las acciones previstas.

Los presupuestos de recursos contendrán la enumeración de los distintos rubros de ingresos y otras fuentes de financiamiento, incluyendo los montos estimados para cada uno de ellos en el ejercicio. Las denominaciones de los diferentes rubros de recursos deberán ser lo suficientemente específicas como para identificar las respectivas fuentes.

En los presupuestos de gastos se utilizarán las técnicas más adecuadas para demostrar el cumplimiento de las políticas, planes de acción y producción de bienes y servicios de los organismos del sector público nacional, así como la incidencia económica y financiera de la ejecución de los gastos y la vinculación de los mismos con sus fuentes de financiamiento. La reglamentación establecerá las técnicas de programación presupuestaria y los clasificadores de gastos y recursos que serán utilizados.

La Organización del sistema estará a cargo de La Oficina Nacional de Presupuesto será el órgano rector del sistema presupuestario del sector público nacional.

**De la formulación del presupuesto.**

Según el Art. 24, el Poder Ejecutivo Nacional fijará anualmente los lineamientos generales para la formulación del proyecto de ley de presupuesto general.

Se considerarán como elementos básicos para iniciar la formulación de los presupuestos, el programa monetario y el presupuesto de divisas formuladas para el ejercicio que será objeto de programación, así como la cuenta de inversiones del último ejercicio ejecutado y el presupuesto consolidado del sector público del ejercicio vigente.

El programa monetario y el presupuesto de divisas serán remitidos al Congreso Nacional, a titulo informativo, como soporte para el análisis del proyecto de ley de presupuesto general.

El proyecto de ley deberá contener, como mínimo, las siguientes informaciones:

a) Presupuesto de recursos de la administración central y de cada uno de los organismos descentralizados, clasificados por rubros;

b) Presupuestos de gastos de cada una de las jurisdicciones y de cada organismo descentralizado los que identificarán la producción y los créditos presupuestarios;

c) Créditos presupuestarios asignados a cada uno de los proyectos de inversión que se prevén ejecutar

d) Resultados de las cuentas corriente y de capital para la administración central, para cada organismo descentralizado y para el total de la administración nacional.

**De la Presentación.**

El Poder Ejecutivo Nacional presentará el proyecto de ley de presupuesto general a la Cámara de Diputados de la Nación, ***antes del 15 de setiembre del año anterior para el que regirá*** (artículo 26), acompañado de un mensaje que contenga una relación de los objetivos que se propone alcanzar y las explicaciones de la metodología utilizada para las estimaciones de recursos y para la determinación de las autorizaciones para gastar, de los documentos que señala el artículo 24, así como las demás informaciones y elementos de juicio que estime oportunos.

Ahora bien, si al inicio del ejercicio financiero no se encontrare aprobado el presupuesto general, regir el que estuvo en vigencia el año anterior, con los siguientes ajustes que deber introducir el Poder Ejecutivo nacional en los presupuestos de la administración central y de los organismos descentralizados:

1. En los presupuestos de recursos:

a) Eliminar los rubros de recursos que no puedan ser recaudados nuevamente;

b) Suprimir los ingresos provenientes de operaciones de crédito‚ público autorizadas, en la cuantía en que fueron utilizadas;

c) Excluirá los excedentes de ejercicios anteriores correspondientes al ejercicio financiero anterior, en el caso que el presupuesto que se está ejecutando hubiera previsto su utilización;

d) Estimará cada uno de los rubros de recursos para el nuevo ejercicio:

e) Incluirá los recursos provenientes de operaciones de crédito público en ejecución, cuya percepción se prevea ocurrirá en el ejercicio.

2. En los presupuestos de gastos:

a) Eliminará los créditos presupuestarios que no deban repetirse por haberse cumplido los fines para los cuales fueron previstos;

b) Incluir los créditos presupuestarios indispensables para el servicio de la deuda y las cuotas que se deban aportar en virtud de compromisos derivados de la ejecución de tratados internacionales;

c) Incluirá los créditos presupuestarios indispensables para asegurar la continuidad y eficiencia de los servicios;

d) Adaptará los objetivos y las cuantificaciones en unidades físicas de los bienes y servicios a producir por cada entidad, a los recursos y créditos presupuestarios que resulten de los ajustes anteriores.

*Mediante el artículo 56 de la* [*Ley N*](http://infoleg.mecon.gov.ar/scripts1/busquedas/cnsnorma.asp?tipo=Ley&nro=25725)*º 25.725 B.O. 10/01/2003 se dispuso que,* ***"en caso de operarse el supuesto previsto en el presente artículo, se faculta al JEFE DE GABINETE DE MINISTROS para adecuar el Presupuesto General de la Nación, a los efectos de incorporar las partidas presupuestarias ejecutadas durante el período en que haya regido la prórroga aquí prevista, sin exceder el total de créditos aprobado por la Ley de Presupuesto del año correspondiente".***

**Atención:** ***Los incrementos del total del presupuesto de gastos previstos en el proyecto presentado por el Poder Ejecutivo Nacional, deber contar con el financiamiento respectivo. (artículo 28).***

**De la Ejecución del Presupuesto.**

Los créditos del presupuesto de gastos, con los niveles de agregación que haya aprobado el Congreso Nacional, según las pautas establecidas en el art. 25 de esta ley, constituyen el límite máximo de las autorizaciones disponibles para gastar.

Una vez promulgada la ley de presupuesto general, el Poder Ejecutivo Nacional decretará la distribución administrativa del presupuesto de gastos.

La distribución administrativa del presupuesto de gastos consistirá en la presentación desagregada hasta el último nivel previsto en los clasificadores y categorías de programación utilizadas, de los créditos y realizaciones contenidas en la ley de presupuesto general.

El dictado de este instrumento normativo implicará el ejercicio de la atribución constitucional del Poder Ejecutivo para decretar el uso de las autorizaciones para gastar y el empleo de los recursos necesarios para su financiamiento.

**En resumen tenemos que:**

* *El Poder Ejecutivo, prepara el proyecto de Presupuesto Nacional.*
* *El Poder Legislativo, aprueba y sanciona con fuerza de Ley al Proyecto, con las modificaciones que crea convenientes, en cumplimiento a lo dispuesto por los artículos 75 a 85 de la Constitución Nacional.*
* *El Poder Ejecutivo Aprueba y Promulga la Ley sancionada, a través de un Decreto (artículo 78 Constitución Nacional).*
* *No obstante ello, el Poder Ejecutivo, se reserva la facultad de vetar la ley aprobada. (artículo 83 Constitución Nacional).*

*Continuando con el estudio del presupuesto, les explico:*

Un ***crédito se considera gastado y por lo tanto ejecutado*** el presupuesto de dicho concepto, cuando queda afectado definitivamente al ***devengarse un gasto.*** Corresponde al órgano rector del sistema la regulación de los demás aspectos conceptuales y operativos que garanticen su plena vigencia.

Todas las jurisdicciones y entidades comprendidas en la ley se encuentran obligadas a llevar los registros de ejecución presupuestaria en las condiciones que fije la reglamentación. Como mínimo deberán registrarse la liquidación o el momento en que se devenguen los recursos y su recaudación efectiva y, en materia de presupuesto de gastos, además del momento del devengado, las etapas de compromiso y del pago.

**Importante:** *El registro del compromiso se utilizara como mecanismo para afectar preventivamente la disponibilidad de los créditos presupuestarios y, el del pago para reflejar la cancelación de las obligaciones asumidas.*

Debe tenerse en cuenta que, no se podrán adquirir compromisos para los cuales no quedan saldos disponibles de créditos presupuestarios, ni disponer de los créditos para una finalidad distinta a la prevista.

El órgano coordinador de los sistemas de administración financiera, es el único que tiene competencia para afectar los créditos presupuestarios de las jurisdicciones y organismos descentralizados, destinados al pago de los servicios públicos y de otros conceptos que determine la reglamentación.

El Congreso Nacional, es el que toma las decisiones que afecten el monto total del presupuesto y el monto del endeudamiento previsto.

El Jefe de Gabinete de Ministros puede disponer las reestructuraciones presupuestarias que considere necesarias dentro del total aprobado por cada ley de presupuesto, quedando comprendidas las modificaciones que involucren a gastos corrientes, gastos de capital, aplicaciones financieras y distribución de las finalidades.

El incremento de las partidas que refieran gastos reservados y de inteligencia sólo podrá disponerse por el Congreso de la Nación.

**ATENCION:** Toda ley que autorice gastos no previstos en el presupuesto general deber especificar las fuentes de los recursos a utilizar para su financiamiento. (Artículo 38).

Por excepción, el Poder Ejecutivo nacional podrá disponer autorizaciones para gastar no incluidas en la ley de presupuesto general para atender el socorro inmediato por parte del gobierno en casos de epidemias, inundaciones, terremotos u otros de fuerza mayor.

Estas autorizaciones deberán ser comunicadas al Congreso Nacional en el mismo acto que las disponga, acompañando los elementos de juicio que permitan apreciar la imposibilidad de atender las situaciones que las motivaron dentro de las revisiones ordinarias o con saldos disponibles en rubros presupuestarios imputables.

Las autorizaciones así dispuestas se incorporaran al presupuesto general.

Bien, hasta acá la primera clase, espero haber sido clara, por favor les pido que cualquier sugerencia que les parezca oportuna hacer será bienvenida.

Saludos cordiales a todos y hasta el próximo jueves.

En la clase de hoy continuaremos desarrollando la Actividad Financiera del Estado realizando un análisis mas extensivo en cuanto a los gastos públicos , recursos del estado y dentro de los mismos los recursos tributarios.

### GASTO PÚBLICO

Así como lo hemos definido la clase anterior el Gasto Público es el empleo de riqueza realizado por la autoridad competente del Estado, en virtud de una autorización legal previa, destinada a la satisfacción de necesidades públicas. Es la erogación realizada por el Estado.

A partir de ésta definición podemos determinar tres características que diferencia al Gasto Público del Gasto Privado :

1) es realizado por el Estado,

2) con autorización legal previa

3) y siempre deberá satisfacer necesidades públicas.

El Gasto Público es un instrumento importante de la política económica de cualquier país pues por medio de éste, el gobierno influye en los niveles de consumo, inversión, empleo, etc. Así, el gasto público es considerado la devolución a la sociedad de algunos recursos económicos que el gobierno captó vía ingresos públicos, principalmente por medio de su sistema tributario.

La forma de estructurar el Gasto Público es de gran importancia para la economía en general, pues siendo un instrumento poderoso que afecta la economía, su manejo origina diversos fenómenos que algunas veces son positivos y otras veces son negativos para un país e incluso otros países que estén fuertemente correlacionados económicamente. Del análisis de la estructuración y aplicación del Gasto Público se pueden predecir ciertos comportamientos de la economía así como los fines que persigue el sector público.

Algunos autores se han preguntado si pueden existir algunos principios que guíen el motivo del Gasto Público

Eckstein tiene entendido que las decisiones específicas se adoptan en la elaboración del presupuesto, que es una exposición detallada de los gastos e ingresos previstos por el gobierno para un año , siendo que el proceso político en general es el que determina los gastos del estado.

Para establecer los principios del Gasto Público se debe tomar en cuenta los fines que se quieran alcanzar. Los mismos podrían estar basados en una tendencia liberalista o reguladora en donde se trataría de reducir el Gasto Público al mínimo posible para que interfiera lo menos posible con la iniciativa privada, no importando las consecuencias negativas que ello pudiera causar. O por el contrario procurar que el Gasto Público alcance el nivel más alto posible para tener el gobierno gran influencia en la economía, lo que conduce a un estado intervencionista, regulador e incluso estatista en la actividad económica del país.

De acuerdo a éstas dos posturas es como se tiende a establecer los principios del Gasto Público. Sin embargo, también existen ciertos principios de tipo general que pueden ser aplicados en ambas situaciones; estos principios no se excluyen mutuamente, pero en sí son diferentes.

En lo referente a los principios del Gasto Público, algunos autores proponen principios de tipo general y con una definición precisa y objetiva.

Harold Sommers determina que los principios que deben orientar el Gasto Público y con base a ello decidir acerca de la magnitud y naturaleza del mismo, son los siguientes:

* Principio del Gasto Mínimo.
* Principio de Mínima Interferencia con la Iniciativa Privada.
* Principio de la Máxima Ocupación.
* Principio del Máximo Beneficio.

El Principio del Gasto Mínimo afirma que el gobierno debe gastar lo menos posible, pero sin poner en peligro la seguridad de los ciudadanos, sólo debe intervenir en algunos servicios esenciales como la administración de justicia, construcción de caminos o servicios postales, y cualquier servicio que pueda ser proporcionado por la iniciativa privada debe ser excluido de los gastos del gobierno.

El principio de Mínima Interferencia con la Iniciativa Privada, determina que los bienes y servicios que proporcionen las entidades públicas no deben competir con los que ya proporcionan la iniciativa privada y establece que el gobierno no debe crear comercios al menudeo ni de bienes, ni servicios, que no sean básicos a la población.

El Principio de Máxima Ocupación se refiere a la función como instrumento que tiene el Gasto Público en ocasiones, con la finalidad de elevar el nivel de empleo ante un déficit de oferta laboral por parte de la iniciativa privada como en épocas de depresión o falta de inversión para creación de empleos. Al tratar de basarse en éste principio se debe tratar de respetar el principio de interferencia mínima con la iniciativa privada y cuando se rompe tal principio las consideraciones deben ser aplicables si la finalidad es lograr la máxima seguridad social, el mayor ingreso nacional o un mayor nivel de vida.

El Principio de Máximo Beneficio , se refiere al máximo beneficio colectivo, y determina que cada peso debe gastarse donde la utilidad marginal social sea mayor. La “desutilidad” marginal social de un peso obtenido por medio de impuestos debe ser igual a la utilidad marginal social de ese peso gastado en la mejor forma posible. Sin embargo puede traer el problema de definir cuál es el mejor bienestar público. Se podría considerar a este principio como un complemento útil de los otros tres.

Si continuamos analizando los cuatro principios, se puede inferir que el principio de máxima ocupación obedece a una política estatista mientras que el principio del gasto mínimo es la otra cara de la moneda, pues su fundamento es liberalista o de mínima intervención gubernamental. Sin embargo, ambos comparten los principios de mínima interferencia con la iniciativa privada y de máximo beneficio.

Eckstein considera que los principios del Gasto Público son los siguientes:

* Principio de los Beneficios y los Costos Marginales.
* Principio del Menor Costo.
* Principio de Apreciación Monetaria de los Servicios Públicos.
* Principio de Contratos con Incentivo para las Adquisiciones Gubernamentales.
* Principio de Mejoras en el Curso de la Toma de Decisión.

El Principio del Menor Costo considera que los gastos de todo objetivo público se deben llevar a cabo hasta el punto en que la utilidad del último peso gastado sea mayor o por lo menos igual al peso del costo. Este principio sólo es aplicable a algunos gastos públicos, pues las situaciones reales están siempre sujetas a error. Además, si lo anterior no fuera suficiente, la propia definición de beneficio no supone acerca de quién reporta los costos. Así mismo no basta analizar simplemente valores monetarios de los beneficios o costos, sino que se debe considerar los efectos de la redistribución de la riqueza en activos intangibles como el caso de la educación, la investigación, la administración de justicia, etc., en donde no es aplicable este principio, pues sus efectos directos no son medibles en el corto plazo o en términos económicos. Su aplicación puede llevarse a cabo en los casos de producción de energía, servicio de transporte y en su mayor parte en obras públicas en que los beneficios son ante todo económicos, tangibles y mensurables.

El Principio de Buscar Soluciones al Menor Costo es más simple y pragmático que el anterior y a pesar de ello no se ha aplicado efectivamente en grado creciente. Se basa en la idea de buscar la solución del problema a menor costo, pero no sólo económico sino también incluye el costo social.

El Principio de Apreciación Monetaria de los Servicios Públicos establece que el gobierno puede proporcionar dicho servicios gratuitamente, subsidiarlos o cobrarlos a precio de mercado. Para algunos economistas la ausencia del cobro asegura un uso máximo pero puede conducir al despilfarro, mientras la fijación de precios es en gran medida una cuestión de eficiencia económica. La regla de la fijación de precios es que éste sea igual al costo marginal. En la práctica los gobiernos suelen proporcionan sus servicios a menor precio debido a consideraciones filosóficas o la influencia de ciertos grupos sociales.

El Principio sobre Contratos con Incentivos para las Adquisiciones Gubernamentales busca que el proveedor del gobierno ofrezca los planes más ventajosos de crédito, calidad y disponibilidad para beneficio general de la comunidad, y que los contratos gubernamentales otorgados no sólo sean por compromisos particulares. Si se considera al gobierno como el mayor cliente en muchos casos, el no establecer este principio puede degenerar en una distorsión de la función real de las compras gubernamentales.

El Principio de Mejoras en el Curso de la Toma de Decisiones sugiere que la estructura del gobierno sea tal, que determinada secretaría, ministerio o institución gubernamental sea responsable en relación con un objetivo determinado, no existiendo competencia intergubernamental. Esto favorece a sus respectivas entidades o dependencias. Este principio nos indica que la información se debe de organizar de tal manera que los responsables de la política económica tengan a la vista las alternativas más importantes, incluyendo los costos estimados no sólo del año en curso, sino de sucesivos años. Hay que recordar que la acción gubernamental en materia de gasto público no se puede limitar a estimaciones de corto plazo.

**RECURSO PUBLICO**

La clase anterior también hemos definido el concepto de Recursos Públicos. Entendiendo como tal a toda riqueza a favor del Estado y acreditada así por su tesorería, necesaria para poder cubrir el Gasto Público a los fines de satisfacer las necesidades públicas. Son los ingresos ,generalmente en dinero, que tiene el estado para el cumplimiento de sus finalidades. Este ingreso , como detallamos, puede consistir en conceptos de muy variada

El estudio de los recursos en este orden, después de los [gastos](http://www.monografias.com/trabajos10/rega/rega.shtml#ga), no significa que en el [proceso](http://www.monografias.com/trabajos14/administ-procesos/administ-procesos.shtml#PROCE) de la actividad financiera la determinación de los gastos sea previa a la de los recursos ni que ésta dependa de aquélla. Por el contrario, las dos son interdependientes: el proceso de determinación de ambos es muy complejo y se desarrolla a través de cotejos múltiples de utilidades y sacrificios; o sea, utilidades y desutilidades según el [método](http://www.monografias.com/trabajos11/metods/metods.shtml) de comparaciones marginales de acuerdo con las escalas de prioridades de gastos y recursos.

Las utilidades positivas y negativas de los gastos y de los recursos, respectivamente, son apreciadas no en cantidades expresadas en sumas de [dinero](http://www.monografias.com/trabajos16/marx-y-dinero/marx-y-dinero.shtml) sino a través de avances y postergaciones, según los números ordinales, o a veces mediante el [empleo](http://www.monografias.com/trabajos36/teoria-empleo/teoria-empleo.shtml) de cuantificación relativa con los conceptos de mayor, igual o menor.

La creación del distingo entre recursos racionales e irracionales, según la conocida clasificación de Griziotti, depende —esencialmente— de una premisa no demostrada que condiciona el principio de que la capacidad contributiva es el fundamento del [impuesto](http://www.monografias.com/trabajos7/impu/impu.shtml), con el agregado que se la tenga como índice de la "participación del contribuyente en los beneficios generales y especiales que [el Estado](http://www.monografias.com/trabajos12/elorigest/elorigest.shtml) brinda a los habitantes del país con su actuación¨.

Caso contrario, no estaríamos en presencia de un impuesto sino de otro recurso racional o irracional, que podría llegar a ser una exacción según el autor citado.

Por otra parte, los recursos pueden distinguirse por connotaciones de diferente [naturaleza](http://www.monografias.com/trabajos36/naturaleza/naturaleza.shtml): económicas, [políticas](http://www.monografias.com/trabajos10/poli/poli.shtml), jurídicas y [técnicas](http://www.monografias.com/trabajos6/juti/juti.shtml), lo cual contribuye á la complejidad del problema de la clasificación de los recursos.

Remito a los alumnos a la clase anterior en cuanto al desarrollo de la clasificación de los recursos.

Recordemos que en cuanto a su naturaleza los recursos se pueden categorizar en :

a) Recursos patrimoniales.

b) Recursos tributarios.

c) Recursos del crédito.

d) Emisión monetaria.

e) Varios.

Recursos originarios o patrimoniales Estos recursos son obtenidos por el Estado del aprovechamiento económico de su patrimonio. Ejemplos : el [producto](http://www.monografias.com/trabajos12/elproduc/elproduc.shtml) de tierras de [propiedad](http://www.monografias.com/trabajos28/propiedad-intelectual-comentarios-tendencias-recientes/propiedad-intelectual-comentarios-tendencias-recientes.shtml) del Estado a través de su explotación directa o por [arrendamiento](http://www.monografias.com/trabajos54/arrendamiento-urbano/arrendamiento-urbano.shtml) o aparcería, el resultado de la [venta](http://www.monografias.com/trabajos12/curclin/curclin.shtml) de tierras públicas tanto rurales como urbanas o suburbanas; el producto de bosques o florestas tanto naturales como artificiales, por explotación directa o por concesión a particulares; el producto de empresas del Estado o de sus entidades autárquicas, en la [minería](http://www.monografias.com/trabajos12/acti/acti.shtml#mi), la [industria](http://www.monografias.com/trabajos16/industria-ingenieria/industria-ingenieria.shtml) y el [comercio](http://www.monografias.com/trabajos16/acto-de-comercio/acto-de-comercio.shtml), incluyendo empresas de [transporte](http://www.monografias.com/trabajos/transporte/transporte.shtml) marítimo, terrestre o aéreo, de carga y de pasajeros, de entidades bancarias o financieras; de las empresas de seguros y reaseguros, de capitalización y ahorro; las explotaciones de [juegos](http://www.monografias.com/trabajos15/metodos-creativos/metodos-creativos.shtml) de azar (casinos, loterías, quinielas, apuestas en hipódromos y similares);etc.

También constituyen recursos originarios o patrimoniales los frutos de la participación estatal en empresas mixtas de [capital](http://www.monografias.com/trabajos13/capintel/capintel.shtml) privado y estatal y en [sociedades](http://www.monografias.com/trabajos16/evolucion-sociedades/evolucion-sociedades.shtml) de capital con mayoría privada.

Económicamente, todos los recursos originarios o patrimoniales cuyas [fuentes](http://www.monografias.com/trabajos10/formulac/formulac.shtml#FUNC) hemos ejemplificado, son precios. En muchos casos se advierte también la connotación jurídica de pertenecer su régimen al ámbito del derecho privado. Pero ésto no ocurre siempre. En efecto, como ya dijimos, hay reparticiones estatales o entidades descentralizadas que prestan determinados servicios al público, por lo que perciben precios, aunque estén sometidas a un régimen netamente de derecho público.

Históricamente, los recursos originarios o patrimoniales tuvieron importancia primordial en el Estado absoluto anterior a la [revolución francesa](http://www.monografias.com/trabajos/revfran/revfran.shtml) y como prosecución de las [finanzas](http://www.monografias.com/trabajos16/finanzas-operativas/finanzas-operativas.shtml) de la época feudal. Hubo épocas en las que el señor feudal era titular de un [dominio](http://www.monografias.com/trabajos7/doin/doin.shtml) eminente sobre todas las tierras y los bienes de su jurisdicción y con derecho a los frutos de las actividades de sus súbditos. Era generosidad del señor, la parte que de esos frutos podían disponer para sí los particulares, aunque la arbitrariedad estaba atemperada por la necesidad de asegurar a los subditos, por lo menos a un nivel de subsistencia y por cierto temor religioso o, simplemente, por temor a la reacción de éstos.

Las monarquías absolutas heredaron el régimen feudal, transformando las [finanzas públicas](http://www.monografias.com/trabajos14/finanzas-publ/finanzas-publ.shtml) en un enjambre de [derechos](http://www.monografias.com/Derecho/index.shtml) sobre cada actividad, que conservaban la contraprestación simbólica de concesiones del soberano al subdito pero, en realidad, eran el preludio de los [tributos](http://www.monografias.com/trabajos14/contabilgest/contabilgest.shtml#TRIBUT) que caracterizaban el régimen de recursos de la época posterior a la [revolución](http://www.monografias.com/trabajos10/era/era.shtml) francesa.

La época de los estados constitucionales surgidos bajo la influencia del [pensamiento](http://www.monografias.com/trabajos14/genesispensamto/genesispensamto.shtml) político del siglo XVIII [marca](http://www.monografias.com/trabajos16/marca/marca.shtml) el eclipse de los recursos originarios o patrimoniales y el ascenso de los tributarios.

Sin embargo, los primeros han resurgido con nuevo vigor en nuestros días, a partir de la [primera guerra mundial](http://www.monografias.com/trabajos5/priguemu/priguemu.shtml) y, especialmente, después de la gran [depresión](http://www.monografias.com/trabajos13/depre/depre.shtml) de los años treinta. Por distintas razones, en dicha época se multiplicaron las empresas estatales, en parte por la absorción de empresas industriales y bancarias en estado de falencia, en parte por la creación de organismos de regulación económica y de empresas estatales para explotación de [industrias](http://www.monografias.com/trabajos5/induemp/induemp.shtml), comercios y servicios

En el mundo occidental se observa un proceso análogo con mayor o menor intensidad en los diferentes países, pero con las mismas características.

La [filosofía](http://www.monografias.com/trabajos910/en-torno-filosofia/en-torno-filosofia.shtml) común de esta evolución histórica consiste en la transformación de la función del Estado en el mundo capitalista, donde no se llega a la propiedad colectiva de todos los [medios](http://www.monografias.com/trabajos14/medios-comunicacion/medios-comunicacion.shtml) de [producción](http://www.monografias.com/trabajos16/estrategia-produccion/estrategia-produccion.shtml), pero tampoco se mantiene la limitación del Estado a sus [funciones](http://www.monografias.com/trabajos7/mafu/mafu.shtml) clásicas de la época liberal.

En la realidad de la vida económica de los países de Occidente, el Estado tiene reservada para el [sector público](http://www.monografias.com/trabajos14/concep-organizar/concep-organizar.shtml#SECTOR) una amplia gama de empresas algunas monopólicas, otras no, que pueden proporcionar ganancias destinadas a constituir recursos de las finanzas estatales.

Lo dicho atribuye a los recursos patrimoniales una nueva significación en las finanzas, aunque no se llega a quitar el predominio de los recursos tributarios. Dicha significación debe considerarse tanto cualitativa como cuantitativamente.

La significación cualitativa frente a los recursos tributarios consiste en no considerar los recursos coercitivos (principalmente tributos) como los característicos de la [economía](http://www.monografias.com/Economia/index.shtml) del sector público y rescatar la importancia de los recursos patrimoniales que no son coercitivos y permiten al Estado desarrollar una actividad económica propia, sin depender de la recaudación de los tributos a cargo del sector privado, que representa una invasión en la esfera del mismo y, por otra parte, alcanzar directamente ciertos fines de bien público.

La importancia cuantitativa de los recursos originarios o patrimoniales en el [presupuesto](http://www.monografias.com/trabajos13/clapre/clapre.shtml) estatal ha crecido, con respecto a la de la época liberal de las finanzas, pero, como ya dijimos, está lejos aún de destruir el papel principal de los recursos tributarios.

Debe observarse, por otra parte, que no siempre la coerción está ausente de los recursos patrimoniales. En efecto, en el caso de los monopolios fiscales hay coerción en cuanto el Estado asume el papel de monopolista garantizando este [carácter](http://www.monografias.com/trabajos34/el-caracter/el-caracter.shtml) con [leyes](http://www.monografias.com/trabajos4/leyes/leyes.shtml) prohibitivas de la [competencia](http://www.monografias.com/trabajos7/compro/compro.shtml) y represivas —a veces duramente— de toda infracción a las prohibiciones mencionadas.

También puede reconocerse el poder coercitivo del Estado aun allí donde su actividad económica se desarrolla en un régimen de libre concurrencia con las actividades del sector privado, puesto que su poder político y su vida perenne le permiten, por ejemplo, proseguir durante muchos años actividades económicas deficitarias, cubriendo las pérdidas con erogaciones a cargo de los contribuyentes o con otros recursos.

Esta posición de [fuerza](http://www.monografias.com/trabajos12/eleynewt/eleynewt.shtml) en el ejercicio de actividades empresariales tiene su posible consecuencia en el [mercado](http://www.monografias.com/trabajos13/mercado/mercado.shtml), aun cuando no se trate de monopolios fiscales institucionales, si el Estado hace uso de su capacidad de absorber pérdidas durante un largo plazo para desbaratar la competencia de empresas privadas y lograr así una situación de monopolio de facto o por el solo hecho de sus dimensiones posibles, que pueden significar una posición de [liderazgo](http://www.monografias.com/trabajos15/liderazgo/liderazgo.shtml) en un régimen de competencia monopólica o de competencia imperfecta.

La doctrina financiera ha escudriñado en la esencia de las actividades estatales que producen recursos patrimoniales y, en términos generales, ha puesto de [relieve](http://www.monografias.com/trabajos14/geomorfologia/geomorfologia.shtml) las diferencias existentes entre los precios que se forman libremente en el mercado y los que constituyen los recursos patrimoniales del Estado.

Los recursos originarios son precios en los que la finalidad del Estado de producir ciertos servicios es cada vez más importante que la necesidad individual que los servicios mismos satisfacen.

Dicha finalidad pública hace que el Estado provea en cantidad creciente o financie el servicio con recursos diferentes del precio, de modo que, a medida que crece la importancia relativa de la finalidad pública decrece el precio cargado al sujeto usuario del servicio.

Monopolio fiscal

Se ha invocado, a menudo, como fundamento de ciertos monopolios fiscales por ejemplo: el de las loterías, de los casinos, de las carreras de caballos o de las apuestas sobre los resultados de partidos de [fútbol](http://www.monografias.com/trabajos-pdf/aprendizaje-tactico-futbol/aprendizaje-tactico-futbol.shtml), la circunstancia de que, siendo el [juego](http://www.monografias.com/trabajos15/metodos-creativos/metodos-creativos.shtml) de azar un vicio arraigado en amplios sectores de la población, se justifica su monopolio estatal como un instrumento para volcar los recursos fiscales que se obtengan por su explotación, en beneficio de la [sociedad](http://www.monografias.com/trabajos35/sociedad/sociedad.shtml).

Empresas mixtas

Son también recursos patrimoniales del Estado los que obtenga de su participación en empresas mixtas o de participaciones accionarias en sociedades con mayoría privada en el capital.

Tales recursos son aleatorios, por cuanto las empresas mixtas y las sociedades con participación estatal pueden no arrojar ganancias sino pérdidas. Sin embargo, prescindiendo de esa eventualidad, el [objetivo](http://www.monografias.com/trabajos16/objetivos-educacion/objetivos-educacion.shtml) de la preservación del interés público desde adentro de la empresa, conjuntamente con la posibilidad de obtener recursos, no parece fácilmente asequible en teoría, puesto que puede resultar contradictorio el logro de ambos fines y es posible que se verifique una inconciliable divergencia de intereses entre el capital y el [empresario](http://www.monografias.com/trabajos34/empresario/empresario.shtml) privado y el capital y la representación estatal.

En la práctica, tampoco hay [pruebas](http://www.monografias.com/trabajos12/romandos/romandos.shtml#PRUEBAS) de [éxito](http://www.monografias.com/trabajos15/llave-exito/llave-exito.shtml) de las experiencias en diferentes países, incluyendo la Argentina,.donde, después de un corto período de florecimiento en distintos campos, las empresas mixtas se transformaron en empresas estatales, lo que ocurrió con bancos, compañías de transporte aéreo, marítimo o fluvial, empresas de teléfonos y otras.

Recursos tributarios nos referiremos a los mismos al final de la clase

El crédito público es para el estado, una fuente importante de financiamiento del déficit fiscal. El estado toma fondos de terceros. El endeudamiento puede ser interno o externo. Si toma créditos de los particulares lo realiza a través de la emisión de títulos de deuda, que cotizan en el mercado de valores y que los particulares adquirimos, pasando a ser acreedores de Estado. También puede tomar fondos de Bancos o Entes Internacionales, formado parte de la llamada deuda externa.

La emisión monetaria fue hace algunos años , una fuente importante de financiamiento por la fuerte inflación que existía en la economía de esa época.

Lamentablemente parece ser que hoy vuelve a tener protagonismo dentro la economía Argentina, como ustedes saben que actualmente se está emitiendo moneda sin respaldo y estamos comenzando a sufrir sus efectos, la inflación.

Recursos Tributarios. Los recursos tributarios son aquellos que el Estado obtiene mediante el ejercicio de su poder de imperio o sea por las leyes que crean [obligaciones](http://www.monografias.com/trabajos14/obligaciones/obligaciones.shtml) a cargo de los obligados tributarios - personas físicas y las entidades jurídicas del derecho y todo otro sujeto que posea condiciones de imposición, en la forma que lo establezcan las leyes fiscales de fondo.

Característica común de los recursos tributarios en su obligatoriedad por imperio de la [ley](http://www.monografias.com/trabajos4/leyes/leyes.shtml), siendo ésta fuente de las obligaciones tributarias dentro del marco de las facultades y de los límites que establezcan las constituciones modernas.

Es un hecho aparentemente paradójico, pero de profunda importancia filosófica que, mientras en las [estructuras](http://www.monografias.com/trabajos15/todorov/todorov.shtml#INTRO) políticas de las monarquías absolutas que se remontan al [sistema](http://www.monografias.com/trabajos11/teosis/teosis.shtml) feudal, predominan las finanzas patrimoniales y al lado de ellas toda suerte de recursos por actos de liberalidad en favor de la corana, en el Estado moderno constitucional y, especialmente, en la economía liberal fundada en los principios de la propiedad privada y de la iniciativa individual, prevalecen los recursos tributarios, frutos del poder de imperio del Estado.

Los Recursos Tributarios integran los recursos derivados. Su importancia radica en el aspecto cuantitativo y el cualitativo. Cuantitativo porque es el rubro que mayor ingreso genera al tesoro y cualitativo porque es una importante herramienta de política económica y social.

Esta doble cualidad permite una primera clasificación :

Tributos Financieros : tienden sólo a recaudar fondos , finalidad fiscal

Tributos de Ordenamiento : se aplican para cumplir con fines sociales y/o económicos, finalidad extra fiscal.

En la práctica todo tributo tiene algo de las dos características.

Podemos definir a los Recursos Tributarios como la detracción de parte de la riqueza de los particulares exigidos a favor del estado mediante leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario con la finalidad de promover el bienestar general.

La clasificación de los Recursos Tributarios contempla especialmente tres aspectos:

a) Tipo de necesidad satisfecha por el servicio publico

b) Clase de demanda con que se requiere dicho servicio

c) Posibilidad de medir el grado de ventaja o utilidad obtenida por los particulares con ese servicio.

En función de ello tenemos :

Impuesto : medio de financiación de servicios públicos indivisibles , prestados a toda la comunidad sin posibilidad de medición. Son de demanda presunta o coactiva , que satisface necesidades públicas. Se trata de una obligación establecida por el Estado sobre cada contribuyente sin que exista ninguna contrapartida directa por parte del estado respecto a los beneficios que reciba el contribuyente por los gastos públicos con dichos impuestos . Los gastos benefician a la comunidad en todo su conjunto, sin distinguir entre contribuyentes y no contribuyentes.

Tasa : medio de financiación de servicios públicos divisibles. se puede medir el beneficio prestado a cada individuo. Son de demanda presunta o coactiva que satisface necesidades públicas. Se diferencia del impuesto porque si bien potencialmente beneficia a toda la comunidad , beneficia en particular a quienes utilizan voluntaria o coactivamente el servicio. La tasa es la obligación tributaria nacida en ocasión de algún servicios que el contribuyente está recibiendo del estado.

Contribución Especial : medio de financiación de determinadas obras y servicios públicos divisibles que no obstante ser de demanda presunta o coactiva y satisfacer necesidades pública , derivan en ventajas patrimoniales para determinados particulares. Se establece una relación entre los que reciben ciertos beneficios y los que pagan el tributo. Entre las mismas se consideran a la contribución por mejoras, la contribución parafiscal y el peaje.

Es todo por hoy , el jueves próximo continuaremos con el desarrollo del Plan de Trabajo.

Cuando estuvimos desarrollando la actividad financiera del estado lo hemos definido dentro de las Finanzas Publicas y vimos que era esencialmente compleja y polifacética , pues comprendía aspectos políticos, económicos , jurídicos , entre otros.

En este aspecto jurídico es donde se desarrolla el Derecho Financiero siendo una de sus ramas el Derecho Tributario, dentro del Derecho Público.

**Concepto de Derecho Tributario**

El Derecho Tributario es un conjunto de normas jurídicas que regulan la tributación.

El Derecho Tributario es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos.

El Derecho Tributario regla la creación , recaudación y demás aspectos relacionados con los tributos , sean éstos impuestos, tasas o contribuciones.

**Las Sub-Divisiones del Derecho Tributario.**

Siendo el objeto del Derecho Tributario la creación, recaudación y demás aspectos

vinculados a los tributos , encontramos en estos aspectos múltiples situaciones a contemplar

jurídicamente .

Por lo tanto dentro del Derecho Tributario se determinan las siguientes subdivisiones:

1) El conjunto de normas jurídicas que disciplina la relación jurídica principal y las accesorias, constituye el Derecho Tributario Sustantivo o Material. Creada la ley la misma se ocupa de aclarar en que consiste , que grava , cual es el hecho imponible.

Es éste el Derecho Tributario propiamente dicho, estructural y dogmáticamente autónomo.

2) El conjunto de normas jurídicas que disciplina la actividad administrativa, que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y de las relaciones entre administración pública y particulares que sirven al desenvolvimiento de esta actividad, constituye el Derecho Tributario Administrativo o Formal. El tributo debe ser controlado , cobrado por el Estado según ciertas obligaciones y derechos que asisten al contribuyente.

3) En la definición del tributo, desde el punto de vista jurídico, el tributo constituye el objeto de una relación jurídica con fuente en la ley, por virtud de la cual el Estado impone a uno o más sujetos la obligación de dar sumas de dinero.

En el Estado moderno de derecho, éstas características del tributo, el derecho del estado a determinar los casos en que puede pretender el tributo y los criterios generales que determinan los límites de las pretensiones tributarias, están disciplinados por un conjunto de normas jurídicas, lógica y estructuralmente anterior al derecho tributario material y formal, que constituye el Derecho Tributario Constitucional.

Este es parte del Derecho Constitucional, que es tributaria por el objeto al que se refiere.

Se denomina, Derecho Tributario Constitucional al conjunto de normas que disciplinan las soberanías fiscales dentro del Estado y las delimitan entre ellas.

4) El conjunto de las normas que definen los ilícitos penales en relación a la materia tributaria y establecen las penas, se denomina Derecho Tributario Penal.

5) Las normas que disciplinan el proceso con que se resuelven las litis (conflictos de intereses) entre la administración pública y los sujetos en materia tributaria, es un conjunto de normas distinta al de las normas que disciplinan los procesos generales. A éste conjunto de normas procesales se los denomina Derecho Tributario Procesal.

6) El conjunto de normas particulares que disciplinan los procesos penales tributarios constituyen el Derecho Tributario Procesal Penal. Es el proceso destinado al reconocimiento de la existencia de un ilícito penal tributario y a la declaración de la pena correspondiente.

7) Los Acuerdos Internacionales que delimitan las soberanías fiscales de los diferentes miembros de la comunidad internacional, constituye el Derecho Tributario Internacional.

Como conclusión el Derecho Constitucional Tributario es una parte del Derecho Constitucional que sólo puede considerarse tributario por el objeto al cual se refiere.

Su tarea es la de las normas del Derecho Constitucional: regular el poder de imperio estatal; y en éste caso, una de sus manifestaciones más típicas, la potestad tributaria.

**Potestad Tributaria del Estado.**

El traspaso de riqueza de los particulares al Estado no es voluntario sino coactivo. Ese poder del estado no es omnipotente sino que tiene limitaciones.

Ese poder del Estado se denomina Poder Tributario o Potestad Tributaria.

La Potestad Tributaria es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. O sea que es la facultad tributaria que tiene el Estado para exigir tributos , dentro de los límites constitucionales y que sólo puede basarse en normas legales.

Considerada en un plano abstracto la potestad tributaria, significa por un lado supremacía, y por otro, sujeción.

La Potestad Tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención.

Tal Potestad no es omnímoda sino que se halla limitada en los modernos estados de derecho.

Los Estados constitucionales garantizan los derechos de las personas resolviendo que la potestad tributaria sólo pueda ejercerse mediante la ley.

La potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales, el principio de la legalidad o de reserva. Tal principio es sólo una garantía formal de competencia en cuanto al órgano productor de la norma, pero no constituye una garantía de justicia y razonabilidad en la imposición. Es por ello, que las constituciones incorporan también el principio de capacidad contributiva que constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria.

**Distribución Constitucional de las Potestades Tributarias.**

Según el artículo 4º de la Constitución Nacional, los Recursos del Estado, para proveer a los gastos, se encuentran producidos por:

…los derechos de Importación y Exportación…

…de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General.

…de los empréstitos y operaciones de crédito que decrete el mismo congreso…

En la mencionada Carta Magna el artículo 75 determina las facultades impositivas de la

Nación, Provincias y Municipios. Es éste artículo el que distribuye las potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno. Así deja establecido que le corresponde a :

A)Nación: Art. 75 inciso a) Establecer los Derechos de Exportación e Importación.

* + - Facultad Exclusiva y en forma Permanente.
    - No son Recursos Coparticipables

Art. 75 inciso b) Por tiempo Determinado.

Proporcionalmente iguales en toda la Nación, cuando la Defensa,

Seguridad Común y bien general del Estado lo exijan.

Con carácter transitorio y al configurarse las situaciones excepcionales previstas.

Como Facultad Concurrente con las Provincias, dictar Impuestos Indirectos.

B) Provincias: Impuestos Directos: Articulo 121 Exclusiva y Permanente.

Impuestos Indirectos: facultad concurrente con la Nación.

El artículo 121 de la Constitución Nacional establece que las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno Federal y el que expresamente se hayan reservado por sus pactos especiales.

El artículo 123 establece el principio de autonomía Municipal. Cada provincia dicta su constitución (art. 5 C.N.), y en el artículo 129 la Ciudad de Buenos Aires, posee un Régimen de Gobierno Autónomo y debe dictarse el Estatuto organizativo de sus Instituciones.

Por lo tanto este Poder Tributario es reglado por la Constitución Nacional de manera directa e indirecta , que los diferencia en originario y derivado.

Se denomina Poder Tributario originario a aquel que se refiere directamente la Constitución Nacional. Según la misma solo lo poseen la Nación y las Provincias. Mientras que Poder Tributario delegado o derivado es aquel que se transfiere; según la Constitución solo lo tienen las municipalidades.

Para Giuliani Fonrouge en los tres poderes del Estado (Nación , Provincia y Municipios ) el Poder Tributario es originario ya que la propia Constitución los enumera, el solo hecho que la Constitución nombra a los municipios los esta presuponiendo.

Sin embargo la mayoría de la doctrina no lo comparte, ya que al tener las municipalidades Poder Tributario delegado no tienen tanta fuerza. Consideran que si se corre el límite originario conduciría a la desestabilización del federalismo. Siendo que los derivados y delegados son irrenunciables e irrevocables pues de otra forma se podría destruir el sistema federal.

Por lo tanto la distribución del Poder Tributario es:

1) Exclusiva y permanente para el Estado Nación en cuanto a Derechos de Importación, Exportación y Tasas Postales

2) Concurrente y transitoria para el Estado Nacional en cuanto a Impuestos Directos

3) Concurrente y permanente para los Estados Nación y Provincia en cuanto a los impuesto indirectos

4) Exclusiva y permanente para el Estado Provincial en cuanto a los impuestos directos excepciones)

La Constitución Nacional establece como atribuciones al Poder Ejecutivo de la Nación : artículo 99 inciso 2) Dictar decretos que reglamentan las leyes ; artículo 99 inciso 3) Prohíbe dictar Decretos de Necesidad y Urgencia en materia tributaria, penal, electoral y de partidos políticos. Tener en cuenta que, puede dictar para otras materias, que no sean las taxativamente enumeradas. Ello significa que no puede dictar disposiciones legislativas, bajo pena de nulidad absoluta e insanable ; artículo 99 inciso 10) Supervisar el ejercicio del Poder del Jefe de Gabinetes, para recaudar la Renta Nacional.

Es importante que la leyes que crean tributos contemplen los elementos básicos constitutivos de los tributos, y esto de alguna manera protege a los contribuyentes, ya que no permite que a través de un decreto o resolución del poder ejecutivo, sin ser sometido a consideración de los legisladores (representantes del pueblo), se establezca por ejemplo quién es el sujeto pasivo o cuánto deberán pagar o quiénes no pagaran impuesto (exenciones) , debiendo estar estos elementos definidos por ley.

Al referirnos al principio de igualdad o equidad, entra en juego un concepto ya analizado que es la capacidad contributiva de las personas, debe basarse en la racionalidad económica, como el sacrificio que experimenta cada contribuyente al sufrir la tributación. El legislador debe prever un parámetro que mida la capacidad contributiva y que no trate en forma desigual a los sujetos pasivos del impuesto.

Las pretensiones realizadas por los Fiscos municipales están incrementándose día a día, sin que parecieran existir límites al ingenio y creatividad de los funcionarios de turno, a la hora de exigir el ingreso de contribuciones municipales. Si bien no ignoramos que todos los Fiscos fundamentan sus exigencias en las dificultades económico-financieras por las que atraviesan, no es menos cierto que estas exigencias violentan la Constitución Nacional, entre otras normas de inferior jerarquía.

Nos encontramos así con exigencias de tasas de abasto por la presunta verificación de las condiciones bromatológicas de alimentos, derecho de publicidad y propaganda por el hecho de contar con adhesivos publicitarios adentro de un local y demás, en donde varios municipios de la provincia gozan del dudoso crédito de haber sido pioneros en la materia.

El régimen tributario municipal encuentra basamento, con posterioridad a la reforma de la Constitución Nacional de 1994, especialmente en el artículo 123 de la citada Carta Fundamental, a través de cuya norma se incorpora una breve referencia a dicho régimen rentístico.

Dicho artículo expresa que "cada provincia dicta su propia Constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5 asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero".

Bajo dicha premisa, los municipios se organizan en función de las prerrogativas que les confieren las provincias a las cuales pertenecen, por lo que ostentan una autonomía "relativa", "de segundo grado", "semiplena" o simplemente "municipal", distinta a la provincial y de grado "inferior".

Sin perjuicio del carácter autonómico de los municipios -de segundo grado o relativa-, los mismos reconocen varias limitaciones a su poder de imposición, dado especialmente que la distribución de las competencias en el orden tributario que ha realizado nuestra Constitución Nacional subordina -como se dijo- las atinentes a los municipios a normas de orden superior emanadas de las provincias a las cuales ellos pertenecen.

En base a ello, los Municipios encuentran limitaciones a su potestad fiscal, dado que:

a) No pueden establecer tributos análogos a los coparticipados por la ley de coparticipación federal -L. 23548, art. 9, inc. b)-, Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, etc.

b) No pueden establecer tributos análogos al impuesto sobre los ingresos brutos y al impuesto sobre los sellos, reservados para nivel provincial y delimitado de forma expresa en la ley 23548, puntos 1 y 2.

c) Las tasas son retributivas de servicios efectivamente prestados y guardan razonable y discreta proporción con el costo global de la prestación de éstos -Pacto Federal, Acto Declarativo Primero, pto. 2-.

d) Que los tributos municipales no afecten los mismos hechos económicos incididos por los gravámenes provinciales.

**Autonomía del Derecho Tributario**.

Tanto el Derecho Financiero, conjunto de normas que se refieren a las finanzas del Estado, como el Derecho Tributario, conjunto de normas que se refieren al tributo, pueden aspirar a una autonomía objetiva; que sin embargo, no siempre corresponde a una autonomía jurídica.

Se entiende que una rama del derecho tiene autonomía jurídica cuando posee autonomía estructural y autonomía dogmática.

La autonomía estructural consiste en la configuración formal de los institutos de naturaleza tal que aparezca una unidad de estructura de los institutos de una determinada rama del derecho.

Si un conjunto de normas jurídicas que tengan un objeto unitario, forma institutos jurídicos que posean una estructura propia, uniforme, se puede decir que esa rama del derecho es estructuralmente autónoma.

Si, además, esta rama del derecho elabora conceptos propios, posee también una autonomía dogmática.

En el Moderno Estado de derecho, el principio fundamental propio de los tributos es el principio “nullum tributum sine lege”, en consecuencia, no surge una pretensión de la administración al tributo y una obligación para el particular, si una ley, en el sentido material y no solo formal, no prevé el hecho jurídico que le da nacimiento.

Nullum Tributum sine Lege significa la existencia de un cuerpo de normas jurídicas destinadas a prever los hechos que dan lugar al nacimiento de obligaciones tributarias, su monto y los sujetos correspondientes.

La Relación Tributaria es un concepto unitario y pertinente al derecho sustantivo, ella surge al verificarse el hecho imponible; el acto de determinación no es un elemento de la relación tributaria sustantiva, sino un acto de naturaleza jurisdiccional (objetivamente), en cuanto realiza una concreta voluntad de ley; es decir, la voluntad de que, en cuanto se verifique el hecho imponible, surja un crédito para el sujeto activo y una deuda para el sujeto pasivo.

Tanto sea, en tributos de aplicación directa como indirecta, nos parece que el acto de determinación en ambas categorías, aunque produzca efectos jurídicos propios, no posee eficacia constitutiva, sino solamente declarativa.

En la dogmática del Derecho Tributario debemos tener firme la distinción entre derecho sustantivo y formal, entre relación jurídica tributaria, que nace al verificarse el hecho imponible previsto en la ley, y procedimiento y acto de determinación, que es jurídicamente un momento diferente al de la relación tributaria sustantiva.

Hay, pues, una autonomía estructural del Derecho Tributario Sustantivo frente al Derecho Tributario Administrativo. Es decir, de las normas que definen los hechos imponibles y su consecuencia, la relación jurídica cuyo objeto es la prestación del tributo; frente a las normas que disciplinan el procedimiento y las relaciones jurídicas que le están vinculadas.

Esta autonomía, no significa separación absoluta y que tiene un origen histórico; no estando en contradicción con el principio de la unidad del derecho.

Al Derecho Tributario Sustantivo está vinculada una parte al Derecho Penal (Derecho Tributario Penal) y otra al Derecho Procesal (Derecho Tributario Procesal y Procesal Penal); admitiendo que éstas ramas de la materia tributaria poseen características propias.

Por lo tanto, se admite la autonomía estructural del Derecho Tributario Material y una autonomía objetiva, científica y didáctica de todo el Derecho Tributario.

Hasta aquí hemos llegado hoy, seguiremos el próximo jueves, saludos a todos

**Principios Constitucionales de la Tributación.**

Los Principios Constitucionales son también llamados garantías constitucionales. Son una serie de principios que emanan de la Constitución Nacional que determinan un límite al Poder Tributario.

Un estado garantista es aquel que hace una apreciación de la frontera de las garantías constitucionales particularmente o con mas énfasis. Las garantías constitucionales no son exclusivas del Derecho Tributario.

Aunque no esté expresamente mencionado en la Constitución Nacional , algunos autores , consideran que el principio de la capacidad contributiva está en ella, como un conjunto armónico de los principios que tutelan la propiedad , la igualdad y la garantía de la razonabilidad.

La tributación se sustenta en una triple y concurrente legitimación constitucional, a saber:

\* Legitimación de Origen: Principio de Legalidad.

\* Legitimación de Fines: Principio de Finalidad Pública. (del Derecho Administrativo).

\* Legitimación de Contenido: Principio de Justicia, que encierra en su contenidos a otros dos:

* + - * 1. Principio de Igualdad.
        2. Principio de Equidad.

**Principios o Garantias Constitucionales**

1. **Principio de Legalidad:**

Los tributos se establecen por ley. No puede haber tributo sin ley que lo establezca (nullum tributum sine lege).

Dicho principio significa que los tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.

Es la garantía mas importante de todas. En nuestra Constitución Nacional esta enunciada en dos artículos :

Articulo 19 .." Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe"

Artículo 17 : .." Solo el Congreso establece las contribuciones del artículo 4"

Todo poder ejercido por un funcionario u órgano de gobierno debe derivarse del orden jurídico, establecido por las normas legales y ajustarse a lo que ellas disponen.

Este principio halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho. Ya que se sustrae, en favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares.

Los Tributos en sí, constituyen invasiones del poder público en las riquezas particulares, y en los estados de derecho estas invasiones pueden hacerse únicamente por medio del instrumento legal, o sea, la Ley.

La finalidad del principio es afianzar la seguridad jurídica, mediante la predeterminación de las conductas debidas , de modo que tanto gobernados como gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano que es lo que tienen que hacer u omitir.

El principio de legalidad no se agota en una mera legitimidad formal, sino que debe nutrirse de los principios de certeza y de irretroactividad de las normas jurídicas , a fin de propender a la consecución de su finalidad.

La prescripción constitucional del artículo 19 no debe ser interpretado circunscribiendo el concepto de ley al acto legislativo emanado del Congreso , ya que también pueden imponerse obligaciones por medio de cualquier norma jurídica inferior a la ley, que legítimamente se base en esta y que cuente con habilitación constitucional o legal. Todo acto del estado que interfiera con la libertad individual debe fundarse en ley formal , sea inmediatamente , sea mediatamente por la aplicación valida de normas de jerarquía inferior , reglamentos u ordenanzas, que se apoyen en aquella.

El principio de legalidad se enlaza necesariamente con el de razonabilidad , ya que no toda regulación de los derechos individuales por una ley formal, cualquiera que sea su contenido , se adecuara a la Constitución . En ese sentido , el artículo 28 de la Constitución Nacional , que adopta el principio de razonabilidad de las leyes, dice que los principios , derechos y garantías no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio. La razonabilidad exige que exista una adecuada proporción y aptitud entre el medio escogido por la ley y la finalidad que persigue , que debe preservar el valor justicia, a cuyos efectos la norma juridica debe conformarse con los principios filosóficos , políticos, sociales y religiosos a los cuales se considera ligada la existencia de la sociedad.

**Alcances del principio de legalidad**

Interesa puntualizar el alcance del principio. La determinación de que aspectos de la relación tributaria deben quedar fijados por la ley y cuales por la reglamentación. En ese sentido Jarach expresa " Decir que no debe existir tributo sin ley , significa que solo la ley puede establecer la obligación tributaria y , por lo tanto , solo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. La ley debe definir los hechos imponibles en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea cuales son los sujetos pasivos de la obligación tributaria que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación , es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado y es también la ley la que debe definir ese monto".

El principio de legalidad rige para todos los tributos por igual, es decir, impuestos, tasas y contribuciones especiales. En todos los casos, los gravámenes constituyen detracciones de riqueza del Estado a los particulares y tal prestación coactiva sólo puede tener validez en cuanto la ley le dé sustento. Los decretos reglamentarios del Poder Ejecutivo no pueden crear tributos, ni alterar sus aspectos estructurantes, ya que ello sería ir más allá del espíritu de la ley, y violar el principio de legalidad expresamente establecido. Ni el Poder Ejecutivo mediante decretos, o la A.F.I.P. mediante sus resoluciones generales o interpretativas, pueden quedar a cargo de delinear aspectos estructurantes del tributo.

1. **Principio de Capacidad Contributiva:**

La capacidad contributiva constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando su justicia y razonabilidad.

Algunos países incluyen dicho principio en forma expresa, así por ejemplo: el art. 53 de la Constitución Italiana, en la de España, Grecia, Albania, Venezuela, Ecuador, Turquía, Santo Domingo, Jordania, etc.

En Argentina, la Constitución Nacional no consagra en forma expresa el principio de capacidad contributiva, sí lo hace implícitamente***.***

La Constitución al referirse a los tributos, lo hace con una terminología que no puede dejar dudas sobre la intención de los constituyentes. En el artículo 4 se habla de contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población, imponga el Congreso...;en el artículo 16 in fine, se dice que la igualdad es la base del impuesto y en el artículo 75 inciso 2) al otorgarse al Congreso la facultad excepcional de imponer contribuciones directas, se estipula que ellas deben ser proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación. Utiliza de forma combinada las nociones de igualdad, equidad y proporcionalidad.

Esta conexión de conceptos, llega a la siguiente conclusión: la igualdad como base del impuesto, es la contribución de todos los habitantes del suelo argentino según su aptitud patrimonial de prestación. Se lo complementa con el principio de proporcionalidad, que no se refiere al número de habitantes sino a la cantidad de riqueza gravada y se refuerza axiológicamente con el de equidad, principio que se opone a la arbitrariedad y que se entiende cumplido cuando la imposición es justa y razonable.

Ello es lo que se desprende del espíritu de la Constitución: que cada persona contribuya a la cobertura de las erogaciones estatales en equitativa proporción a su aptitud económica de pago público, es decir, a su capacidad contributiva.

La capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto.

Para Horacio García Belsunce, la capacidad contributiva consiste en la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma que resulta de adicionar, a las erogaciones indispensables para su consumo, un adecuado porcentaje por su ahorro y capitalización.

La capacidad contributiva tiene 4 implicancias fundamentales:

a) Todos los titulares de medios aptos para hacer frente al impuesto, deben contribuir en razón de un tributo o de otro, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo, quedan al margen de la imposición.

b) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las entradas tributarias del Estado.

c) No puede seleccionarse como hechos imponibles o bases imponibles, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas, para reflejar capacidad contributiva.

d) En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se está atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.

A su vez, la capacidad contributiva es la base fundamental de donde parten las garantías materiales que la Constitución otorga a los habitantes, tales como la generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad.

**3) Principio de Generalidad**

Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan la ley, la aparición del deber de contribuir, debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura.

Surge del artículo 16 de la Constitución Nacional, igual que el principio de igualdad, y ordena que tributen todos los que está incluidos en el ámbito de la capacidad contributiva.

No se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o costa.

La Corte Suprema ha dicho que la generalidad es una condición esencial de la tributación y que no es admisible que se grave una parte de la población en beneficio de otra.

El límite de la generalidad está constituido por las exenciones y beneficio tributarios, conforme a los mismos ciertas personas no tributan o tributan menos, pese a configurarse el hecho imponible. Estas exenciones y beneficios, tienen carácter excepcional y se fundan en razones económicas, sociales o políticas, pero nunca en razones e privilegios y la facultad de otorgamiento no es omnímoda.

**4) Principio de Igualdad:**

Es el artículo 16 de la Constitución, el que establece que todos los habitantes son iguales ante la ley, y el mismo articulo agrega " la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas".

No se refiere el principio a una igualdad numérica, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, con exclusión de todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.

Adam Smith decía: los súbditos debían contribuir al Estado en proporción a sus respectivas capacidades. Esto significa que imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación económica es tan injusto como que quienes tengan iguales medios sean gravados en distinta forma.

Por lo que, la igualdad de los contribuyentes frente a una ley no es una igualdad matemática que supondría una imposición aritmética igual en su quantum para cada habitante, sino la igualdad de tratamiento frente a igualdad de situaciones o circunstancias. Ello supone que a situaciones o circunstancias desiguales, corresponden tratamientos desiguales. La gran problemática que se desarrolla alrededor de esto, consiste en determinar cuando las situaciones previstas por el legislador como desiguales, son razonables e su fundamentación como para justificar un tratamiento desigual.

El principio de igualdad exige trato no dispar ante similitud de capacidad contributiva. No obstante, cuando el legislador disponga distingos, los mismos no deben ser arbitrarios, es decir, que no obedezcan a propósitos de injusta persecución.

* En el plano horizontal: Generalidad. (artículo 16).
* En el plano vertical: Proporcionalidad (artículos 4 y 75 inciso 2).La proporcionalidad a su vez, hace a la capacidad contributiva y al principio de solidaridad o redistribución.

**5) Principio de Proporcionalidad:**

Este principio exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la Nación sea “en proporción” a sus manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte desproporcionado en relación a ella.

No significa prohibir la progresividad del impuesto

En los estados modernos, se ha admitido la progresividad considerando que contribuye a la redistribución de la renta con sentido igualitario.

La Corte Suprema ha admitido la progresividad, con respecto a la proporcionalidad ha dicho que debe entenderse en su real significación, y lo que quiere establecer no es una proporcionalidad rígida, sino una proporcionalidad graduada. Dicha graduación se funda en el propósito de lograr la igualdad de sacrificios en los contribuyentes.

La proporcionalidad que establece la Constitución, no quiere decir proporcionalidad con respecto a la alícuota del impuesto, sino a la capacidad de tributar de los habitantes.

**6) Principio de No Confiscatoriedad:**

El artículo 17 de la Constitución Nacional reconoce enfáticamente el derecho de propiedad al establecer : " La propiedad es inviolable, y ningún habitante puede ser privado de ella sino en virtud de sentencia fundada en ley. la expropiación por causa de utilidad pública debe ser calificada por ley y previamente indemnizada"

Sin embargo , esa enfática protección , que constituye el mejor instrumento de una política tendiente al engrandecimiento de la Nación, se ve atenuada sensiblemente por la existencia de los tributos que impone el Estado, mediante los cuales se apropia de la riqueza privada.

El limite esta dado por el principio de no confiscatoriedad de los tributos, que de ser precisado conceptual y cuantitativamente a fin de preservar el derecho de propiedad , especialmente en un país federal donde el ejercicio del poder tributario es ejercido por distintos entes políticos con facultades de imposición.

La Corte Suprema de la Nación , al definir el alcance del derecho de propiedad , ha señalado que el termino propiedad cuando se emplea en los artículos 14 y 17 de la Constitución Nacional comprende todos los intereses apreciables que el hombre pueda poseer fuera de si mismo, fuera de su vida y de su libertad. Todo derecho que tenga un valor conocido como tal por la ley , sea que se origine en las relaciones del derecho privado, sea que nazca de actos administrativos a condición de que su titular disponga de una acción contra cualquiera que intente interrumpirlo en su goce, así sea el Estado mismo, integra el concepto constitucional de propiedad.

Por lo tanto los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta.

La razonabilidad de la imposición, se debe establecer en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y sobre los fines económicos-sociales de cada impuesto. La Corte fijó el 33% como tope de validez constitucional. Para determinar los límites admisibles fuera de los cuales el tributo es confiscatorio, debiendo el tribunal analizar cada caso concreto, sin considerar multas o recargos.

La confiscatoriedad originada en tributos puntuales se configura cuando la aplicación de ese tributo excede la capacidad contributiva del contribuyente, disminuyendo su patrimonio e impidiéndole ejercer su actividad.

La concurrencia de tributos cuya sumatoria se transforma en imposible de soportar para el contribuyente, puede ser confiscatoria. Si esa concurrencia va más allá de los límites tolerables aniquila el derecho de propiedad, ya sea en su sustancia al disminuir ese patrimonio, o en sus atributos, al impedirle generar frutos.

**Derecho Tributario Material y Formal.**

Como hemos desarrollado los tributos constituyen los recursos que pueden ser creados por el Estado en virtud de su poder tributario. El conjunto de normas jurídicas en sentido amplio, que de alguna manera y a cualquier nivel de la pirámide juridica , regulan la tributación constituyen el Derecho Tributario.

El derecho tributario material prevé los aspectos fundamentales del ligamento jurídico sustancial que nace cuando el Estado se considera acreedor de un tributo y lo pretende. Es decir, el derecho tributario material se ocupa de la vital cuestión de decidir cómo se origina la pretensión fiscal de cobrar un importe tributario a una persona.

Pero no basta con engendrar las previsiones generatrices abstractas. Estas previsiones son sólo normas actuales, cuya operatividad necesita de normas actuantes.

Es ahí donde, el derecho tributario formal suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo fiscalmente percibido.

Tenemos por un lado débitos instrumentales exigidos a los contribuyentes por la Administración, como son: las declaraciones juradas, concurrir a una citación, contestar un informe, presentar un comprobante, llevar registros especiales, permitir la inspección de los libros contables, etc.

Y tenemos por otro lado, el fin último de la actividad fiscal, que es la percepción en tiempo y forma de los tributos debidos. Esas tareas integran el procedimiento de determinación.

El derecho tributario material contiene los elementos de toda obligación tributaria.

Se define a la relación jurídico tributaria como el vinculo jurídico que se establece entre el fisco como sujeto activo y el sujeto pasivo, por el cual este último está obligado a pagar sumas de dinero por imperio legal y en cuanto a estos se los pueda hacer responsables del hecho previsto por la ley. Esa obligación se denomina obligación tributaria.

Todo obligación tributaria consta de

\*Sujeto Activo : es el ente con derecho a percibir el tributo, recae sobre el que ostenta el poder tributario. Este ente puede delegar la competencia tributaria ( ejemplo : caja de jubilaciones )

\* Sujeto Pasivo : es la persona designada por la ley para dar cumplimiento a la obligación tributaria. El sujeto pasivo de la obligación tributaria no tiene porque ser el mismo que el sujeto pasivo del tributo ( contribuyente). El primero debe satisfacer el crédito tributario le sea o no atribuible directamente su producción del hecho imponible. En cambio el sujeto pasivo del tributo o contribuyente es la persona en la cual se verifica el hecho imponible pero no necesariamente quien debe satisfacer el crédito tributario.

\* Hecho imponible : para que se produzca el nacimiento de la obligación tributaria es necesario que además del precepto legal haya acaecido el hecho de esa obligación. O sea el hecho imponible. Por lo tanto se define a hecho imponible como el hecho o conjunto de hechos , de naturaleza económica, descriptos en la norma legal y que sirven para dar origen a la obligación tributaria.

\* Base imponible : representa el quantum. Implica la base sobre la que se aplican las alícuotas a fin de determinar el impuesto.

\* Alícuota : es el porcentaje que aplicado sobre la base imponible nos determina el impuesto.

La creación normativa de un tributo implica la descripción objetiva (aspecto material del hecho imponible) de una circunstancia hipotética y condicionante que el legislador espera se produzca, y respecto de quien espera se produzca, de una persona, en un momento predeterminado y en un lugar legalmente preestablecido.

La circunstancia hipotética y condicionante no puede ser (la Constitución Nacional lo prohíbe) arbitrariamente elegida, sino que debe exteriorizar capacidad contributiva.

La determinación tributaria es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria; en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda.

La determinación tributaria puede estar integrada solamente por un acto singular que puede emanar del obligado o de la administración o por un conjunto de actos que es una operación compleja cuando el tributo es de importe variable ad-valorem y los pagadores son entes de una cierta envergadura económica con intrincada organización interna y productiva. En tales casos no bastará con un acto, sino un conjunto de actos mediante los cuales se identificarán los hechos imponibles, se llegará a determinar las bases imponibles y por fin mediante la aplicación de la alícuota, contar con el importe tributario determinado.

La norma tributaria tiene dos partes: la enunciación de un supuesto hipotético y un mandato de pago consecuente al acaecimiento fáctico del supuesto.

De allí que la determinación es insustituible y de ineludible cumplimiento.

Si existe una deuda tributaria: ante una hipótesis legislativamente plasmada y una circunstancia fácticamente sucedida, surge el interrogante del si se debe.

Se deberá conocer quien es el destinatario legal de incorporar el pago de la obligación tributaria a las arcas del fisco, y así mismo determinar cuál es el importe de la deuda a partir de algún proceso de determinación .

Existen tres formas diferentes para determinar la obligación tributaria:

a) Determinación por sujeto pasivo: la declaración por sujeto pasivo o declaración jurada tiene carácter de norma general en nuestro sistema legal tributario vigente (art. 20 de la ley 11.683).

Ello sucede porque la determinación de oficio tiene carácter subsidiario a la declaración jurada.

La declaración efectuada por el sujeto pasivo lo responsabiliza por sus constancias, sin perjuicio de su verificación y eventual rectificación por parte de la administración. Sin embargo, la ley 11.683 establece que el declarante puede corregir errores de cálculo cometidos en la declaración misma y reducir el importe tributario a pagar. La ley declara la responsabilidad del declarante por al exactitud de los datos contenidos y esa responsabilidad subsiste, aún ante una ulterior y voluntaria presentación rectificativa, art. 21 ley 11.683.

b) Determinación mixta: dicha determinación la efectúa la administración con la cooperación del sujeto pasivo. El sujeto pasivo aporta los datos que solicita el fisco, y es el fisco quien fija el importe a pagar.

Es aplicada en los impuestos aduaneros, en donde el sujeto pasivo debe presentar los datos que le solicita la autoridad aduanera y valiéndose de esos datos la Aduana establece el monto cuantitativo de la obligación.

En cuanto al Impuesto Inmobiliario, a pasado de ser una determinación mixta a una determinación de oficio por parte del fisco.

c) Determinación de oficio: es la determinación que practica el fisco.

Hasta aquí hemos llegado la próxima clase comenzaremos a estudiar el Impuesto a las Ganancias.

Hasta el próximo jueves. Saludos cordiales

A partir de hoy comenzaremos a estudiar el Impuesto a las Ganancias, uno de los impuestos vigentes en nuestro país que tiene en cuenta directamente la capacidad contributiva del sujeto , por lo que dentro de la clasificación de impuestos se lo considera como un impuesto directo.

Para que exista un tributo es necesario que confluyan distintos elementos, los cuales deben estar fundados por ley, supeditados a los principios de una ley superior que es la Constitución ( principios constitucionales que hemos desarrollado la clase anterior)

Estos elementos se los denomina :

Elemento objetivo

Elemento subjetivo

Elemento espacial

Elemento temporal

Elemento objetivo: son hipótesis de incidencia que deben estar definidas en la ley, y en esa ley esas hipótesis están en sentido abstracto. También denominado hecho imponible por Dino Jarach. Se trata de un presupuesto fáctico contenido en la ley que al relacionarse con los otros elementos, surge la relación jurídica tributaria. Las hipótesis pueden ser: a) enunciativas: sin definirlas precisamente podemos hacer una enunciación conceptual y b) taxativas: las define la ley precisamente.

Por lo tanto el objeto de un gravamen es el hecho/hipótesis mencionadas en la ley, es el conjunto de hechos imponibles establecidos por la ley en términos de Dino Jarach.

Elemento subjetivo: son las personas, físicas o jurídicas, establecidos por ley. Es el único elemento que no puede estar ausente en la norma, porque se trata de un elemento universal que al verificarse el hecho imponible debe haber una persona que lo verifique, si la ley no menciona al sujeto, son sujetos todas las personas. Este elemento debería estar en la norma para crear seguridad jurídica para saber cuándo voy a estar impedido de bienes, para precisar los alcances de imposición ; para cumplir con el principio de certeza propuesto por Adam Smith en el siglo XVIII: cada uno debería saber con certeza que es lo que debe , cuando y como lo debe.

Elemento espacial: involucra los aspectos por los cuales el sujeto activo se vincula con los aspectos jurisdiccionales. El sujeto activo está situado en un microcosmos determinado y una de las formas de relación es la ubicuidad del hecho imponible; donde está el hecho imponible ubicado. Si el hecho imponible esta dentro de la jurisdicción del sujeto activo hablaremos de criterio fuente o territorialidad.

Si hablamos de actividad, puede ser que la misma se preste fuera de la jurisdicción donde se sitúa el sujeto activo, hay una ganancia del valor de la cosa y del valor de la actividad; entonces al sujeto activo no le importa donde se verifican los hechos imponibles, sino donde reside el sujeto titular de ese hecho imponible: hablamos entonces de criterio de residencia o domicilio.

Puede ser que tampoco le interese donde reside el sujeto, si este reside en el microcosmos B, siendo nacional del microcosmos A y se verifica el hecho imponible en el microcosmos C: aparece el criterio de nacionalidad, pudiendo combinar el criterio de fuente o residencia o ambos.

Elemento temporal nos indica el preciso momento o instancia en que se encuentra perfeccionado el hecho imponible, en otras palabras, cuando se nos produce la obligación de ingresar el impuesto a las arcas fiscales.

Conjugándose todos estos elementos existe imposición.

**Objeto del Impuesto a las Ganancias ( Hecho Imponible )**

El OBJETO del impuesto a las ganancias está definido en el artículo 2:

*“A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:*

*...1 – Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación ..*

Este primer apartado considera que existe ganancia alcanzada cuando se den los siguientes requisitos :

* existencia de una fuente permanente , La fuente debe seguir perteneciendo al contribuyente. El rendimiento debe provenir de una fuente durable o permanente.

No se debe extinguir la fuente con la obtención del rédito.

**Ejemplos:**

a) Alquiler de inmuebles – el alquiler es el rédito o renta –, gravada en cabeza de una persona humana, encuadrando en renta de Primera Categoría (art. 44 inc. a de la ley).

b ) Renta de títulos públicos – el interés es la renta – los títulos la fuente siguen perteneciendo al contribuyente.

Los siguientes casos constituyen excepciones al requisito de permanencia de la fuente:

Ejemplos:

1) La utilidad por la venta de una marca efectuada por Persona Humana o Sucesión Indivisa: esta alcanzada.

No es un bien mueble amortizado, pero se encuentra descripto taxativamente en el inciso h) del Art. 48 (renta de segunda categoría).

Observación: la operación NO cumple con los requisitos del apartado 1) del Art. 2° y además NO es la enajenación de un bien mueble amortizable, pero por estar taxativamente descripto en 2° categoría entonces la renta queda gravada.

2) Edificación y venta bajo la Ley de Propiedad Horizontal:

Un abogado invierte edificando un edificio de seis (6) pisos, luego realiza subdivisión en propiedad horizontal y los vende.

Respuesta: El sujeto es persona humana.

NO se cumple con el requisito de permanencia de la fuente,

NO es un bien mueble amortizable, es un inmueble,

Pero está enunciado taxativamente en el Art. 53 inciso d) de la Ley, en consecuencia es una renta de 3° categoría. Quedando la utilidad alcanzado por el impuesto.

3) Loteo con fines de Urbanización.

Una bioquímica, compra una fracción de tierra, lotea con fines de urbanización, resultando setenta (70) lotes al momento de vender los lote, es renta gravada.

Análisis: Es persona humana, NO es bien mueble amortizable, es una fracción de tierras, un lote, es un inmueble, esta descripta en el Art. 53 inc. d) renta de 3° categoría entonces constituye renta alcanzada por el impuesto.

4) Transferencia de bienes recibidos en cancelación de créditos.

Según el Art. 8 D.R., ¨… las ganancias del apartado 1 Art. 2°, comprende así mismo,… las obtenidas como consecuencia indirecta del ejercicio de actividades que generen rentas que encuadren en la definición de dicho apartado…¨

Ej. El profesional que recibe en pago de sus honorarios, un inmueble, por $50.000, vende el departamento entonces el Art. 185 D.R., queda gravado la renta, dado que: Persona humana , NO cumple permanencia NO es bien mueble no mencionado taxativamente en una categoría, pero : es un contribuyente que obtiene rentas del inciso f y g del Art. 82 Ley , recibe el bien como consecuencia de la cancelación de un crédito producto de su actividad y lo vende dentro de los dos (2) años de haberlo recibido. Es renta gravada por el impuesto.

* periodicidad: puede presentarse de modo tanto real como potencial, esto es aun cuando en la efectiva manifestación del ingreso no se diera la periodicidad esta debería igualmente considerarse cumplida si potencialmente hubiere existido la posibilidad de que ello tuviera lugar. Como expresa García Belsunce : constituye rédito aquel beneficio que corresponda al fin a que se destina el bien que lo originó, o que deriva de la actividad habitual del contribuyente , sin que tenga significación alguna le frecuencia efectiva de ese ingreso.

Un caso jurisprudencial :” Valee Jorge c/ Fisco Nacional” definió como renta del trabajo personal el ingreso obtenido por un empleado aduanero , a raíz de la denuncia de una infracción llegada a su conocimiento en razón de sus funciones; el tribunal distinguió netamente entre la situación del empleado de aduana, para quien la fuente productora de la que derivo el premio recompensa es su actividad habitual, su trabajo personal, distinto seria la hipótesis en que la denuncia la hubiera realizado un particular para quien el ingreso a su patrimonio seria accidental y ajeno pues a toda fuente.

Lo expuesto en cuanto a la caracterización de la periodicidad no es aplicable para las sociedades de capital comprendidas en al Articulo 73 ( Sociedad Anónima , Sociedad en comandita x acciones, Sociedad de Responsabilidad Limitada , Sociedad en comandita simple, Asociaciones civiles y fundaciones cuando no corresponda otro tratamiento, sociedades de economía mixta , fideicomisos, fondos comunes de inversión ), ni para las demás sociedades o empresas o explotaciones unipersonales, pues para ellas la imposición a las ganancias procede conforme la teoría del balance y por el solo hecho de la naturaleza del sujeto.

Resulta más dificultoso determinar el objeto del impuesto en función de la periodicidad.

En estos casos se hace necesario analizar la frecuencia de las operaciones, su importancia dentro del giro de quienes la realizan y el propósito de lucro tenido en vista al materializarlas.

Al considerarse la frecuencia no debe sólo analizarse las operaciones de venta sino también las de compra.

# Ejemplos:

a) Un jugador de golf, gana un torneo y percibe un premio. El premio para el jugador de golf está gravado , dado que es consecuencia de su profesión, esta siempre latente la posibilidad de volver a tener el ingreso – (Potencial) .

b) Un contribuyente gana el Quini 6, el premio no está gravado (fuera del objeto), si bien puede volver a ganarlo, es un hecho aleatorio.

El mencionado premio queda comprendido en el objeto del Impuesto sobre los Premios, ley 20.630. La ganancia no es consecuencia de su actividad, encontrándose, excluido del objeto, no se cumple con el registro de periodicidad ni real ni potencial.

* habilitación o explotación de esa fuente.

La doctrina denomina a éste apartado como Teoría de la Fuente

*..2-Los rendimientos , rentas , beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior , obtenidos por los responsables incluidos en el Articulo 73( Sociedad Anónima , Sociedad en comandita x acciones, Sociedad de Responsabilidad Limitada , Sociedad en comandita simple, Asociaciones civiles y fundaciones cuando no corresponda otro tratamiento, sociedades de economía mixta , fideicomisos, fondos comunes de inversión ) , y todos los que deriven de las demás sociedades , empresas o explotaciones unipersonales, excepto que no tratándose de los contribuyentes incluidos en el Articulo 73 , se desarrollaran actividades indicadas en los Inc. f) y g) del Art. 82 y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.*

Este apartado , nos habla de las ganancias que obtienen las empresas, que para el caso particular, todas las rentas obtenidas por ellas, cumplan o no con los requisitos de periodicidad, permanencia y habilitación, se encuentran alcanzadas por el gravamen, salvo exención taxativamente legislada

A su vez, el último párrafo, nos aclara que si una persona ejerce su actividad profesional de las enumeradas en el articulo 82 inciso f) o g) de la Ley (El articulo 82 Inc. f) de la ley enumera como ganancias a las provenientes del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fideicomisario y en el Inc. g) a las derivados de las actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana) acompañada de una actividad comercial, todas sus ganancias serán consideradas como de una empresa, es decir de tercera categoría .

Aclaremos un poco este concepto, ya veremos más adelante que en este impuesto las rentas que obtienen las personas humanas o sucesiones indivisas se dividen en categorías de acuerdo al origen de las mismas.

Una persona humana que obtiene ganancias provenientes del ejercicio profesional (Médico. Ingeniero, etc.), son rentas de la **Cuarta Categoría** , así lo determina el articulo 82 de la ley. De acuerdo a lo enunciado en esta situacion planteada al ser una persona humana sus ganancias están dentro de lo dispuesto en el inciso 1) del art. 2ª, es decir debe cumplir con los requisitos de periodicidad, permanencia y habilitación de la fuente, para que se encuentre alcanzada por el impuesto. Ahora bien lo que aclara la última parte del inciso 2) del art. 2º, es que si estas actividades (médico ingeniero, etc.), se acompañan con una actividad comercial (Clínica, Construcción, etc.), pierden su categoría de ganancias de **Cuarta Categoría** , para adquirir el carácter de ganancias obtenidas por Sujetos Empresas, **Tercera Categoría** del impuesto, encontrándose dentro del inc. 2) del art. 2º.

Por lo tanto:

* Esta teoría considera como renta todo beneficio o ingreso que pone de manifiesto un incremento de capital o un aumento de riqueza disponible para gastos de consumo. Para esta teoría la diferencia existente entre el patrimonio al inicio y al cierre del ejercicio económico fiscal, mas los consumos del periodo, manifiestan la existencia de una renta, sin importar la naturaleza del beneficio que ha llevado a formarla.

Incremento patrimonial + consumos del periodo = ganancias

* Esta modalidad prescinde del concepto de habitualidad pues grava todo tipo de beneficios, aun los eventuales.
* Esta modalidad de alcanzarlos como beneficios de empresa y pues de 3º categoría tiene la excepción de las actividades indicadas en los incisos f ) y g) del Art. 82 y no complementándose con una actividad comercial, cumplan los requisitos del apartado anterior.

La doctrina denomina a éste apartado como Teoría del Balance

*...3- los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables cualquiera sea el sujeto que las obtenga.*

Se entiende como bienes muebles amortizables a todos aquellos bienes muebles ( quiere decir que se pueden trasladar ) que están destinados efectivamente a una utilización vinculada a la obtención, mantenimiento y conservación de rentas gravadas.

El carácter amortizable de un bien mueble cesa cuando deja de estar afectado a un uso vinculado con la producción de la renta que los justifique impositivamente; en consecuencia si la venta tiene lugar después de haber cambiado el destino del bien y hallándose desafectado, el resultado de su venta no quedará afectado al impuesto, excepto para los sujetos pasivos aludidos en el Art. 2 apartado 2 de la ley.

*...4- Los resultados derivados de la enajenación de* *acciones , valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales , incluidas cuotas partes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares , monedas digitales , títulos, bonos y demás valores cualquiera fuera el sujeto que las obtenga*

En este apartado la ley determina que todos los resultados provenientes de la venta de activos financieros están alcanzados por el impuesto independientemente de si es una persona humana o jurídica.

*...5 -* *los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles , cualquiera sea el sujeto que las obtenga.*

Este apartado, incorporado con la reforma de la Ley 27430 ( B.O. 29/12/2017) , incluye las ganancias obtenidas por la venta de un bien inmueble y por la venta de los derechos sobre el mismo pero en la medida que el inmueble se haya adquirido o recibido con posterioridad al 01/01/2018 .

En otras palabras, el hecho imponible está configurado por:

1. Aspecto Objetivo: el cual se manifiesta a través de la obtenciónde:

1.1. Rentas taxativamente indicadas (primera, segunda, tercera y cuarta categorías).

1.2. Rentas que requieren periodicidad, permanencia de la fuente productora y explotación de la misma.

1.3. Todo tipo de rentas que obtengan:

a) Los sujetos empresa, denominados fiscalmente como de sociedades de capital;

b) Las sociedades de personas y empresas o explotaciones unipersonales [art. 53, incisos b), c) y último párrafo]. Quedan comprendidas en éste tipo, determinadas empresas, explotaciones y sociedades (no del art. 73 de la ley), referidas a la aplicación de la teoría renta-producto. En estos casos, el resultado impositivo se atribuye a los sujetos que sean dueños o socios de los entes referidos, siendo estos últimos los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

1.4. Los resultados obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables.

1.5 Los resultados obtenidos por la enajenación de acciones , valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales , incluidas cuotas partes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares , monedas digitales , títulos, bonos y demás valores cualquiera que fuera el sujeto que los obtenga.

1.6 Los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles , cualquiera sea el sujeto que las obtenga.

2. Aspecto Espacial: está dado por el espacio en donde se obtienen las rentas. Las cuales se pueden obtener en:

2.1. La República Argentina

2.2. O en el exterior

3. Aspecto Subjetivo: la renta es obtenida por los siguientes sujetos:

3.1. Contribuyentes residentes en el exterior : son los denominados beneficiarios del exterior (personas de existencia física, ideal u otros sujetos que no acrediten residencia estable en nuestro país)

3.2. Contribuyentes residentes en el país que sean:

3.2.1. Personas humanas que residan en la República Argentina.

3.2.2. Sucesiones indivisas radicadas en la República Argentina.

3.2.3. Sociedades de capital y otros sujetos tipificados en el artículo 73 de la ley (SA, SCA, SCS, SRL, asociaciones civiles y fundaciones -salvo que estén exentas-, sociedades de economía mixta -en la parte no exenta-, entidades y organismos del Estado no exentos, determinados fideicomisos y fondos comunes de inversión y sucursales o establecimientos estables en la República Argentina, de empresas extranjeras o personas físicas domiciliadas en el exterior) constituidos en la República Argentina

3.2.4. Sociedades de personas y empresas o explotaciones unipersonales, las que atribuyen los resultados a sus dueños o socios (personas humanas o sucesiones indivisas), constituidas en la República Argentina.

4. Aspecto Temporal: nos indica el preciso momento o instancia en que se encuentra perfeccionado el hecho imponible, en otras palabras, cuando se nos produce la obligación de ingresar el impuesto a las arcas fiscales. En el Impuesto a las Ganancias, el ejercicio fiscal es el año calendario o ejercicio comercial (para el caso de sociedades que practiquen Balance Comercial).

Además, debemos hacer la siguiente distinción conceptual para que ustedes comprendan el hecho imponible del tributo bajo análisis:

Renta no alcanzada o no gravada por el Impuesto. En éste caso nos referimos a ganancias o beneficios que por definición de la Ley no quedan incluidas en el objeto del gravamen.

Rentas exentas . Son ganancias que están alcanzadas por su definición en la Ley, pero que expresamente otro artículo (Articulo 26 de la Ley) la exime de pagar impuesto. Para que una ganancia esté exenta debe estar previamente alcanzada ya que de lo contrario no tendría sentido que se la eximiera.

Nuestra ley de impuesto a las ganancias para los residentes argentinos grava tanto las ganancias obtenidas en el país como las ganancias obtenidas en el exterior , esto implica que nuestra legislación ha adoptado el criterio de "renta mundial" para los residentes en nuestro país. Mientras que para los no residentes o beneficiarios del exterior grava solo las rentas obtenidas en nuestro pais.

Las ganancias obtenidas en el país se las denomina ganancias de Fuente Argentina y las obtenidas en el exterior ganancias de Fuente Extranjera.

Es el artículo 5, el que se ocupa de definir el criterio general de ganancia de fuente argentina . Define a ganancias de fuente argentina como toda renta cuyo hecho generador se produjo dentro de las fronteras del territorio. En tal sentido, se establece que -sin perjuicio de las disposiciones especiales que se verán en los siguientes puntos-, son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

Ustedes deben tener en cuenta que, a partir del artículo 6 y hasta el artículo 15, se encuentran definidos supuestos especiales de fuente argentina, denominados criterios especiales de fuente.

La distinción entre rentas de fuente argentina y de fuente extranjera, como se ha desarrollado en los párrafos anteriores , reviste trascendental importancia tratándose de sujetos no residentes, ya que estos sólo tributan en el país por las mencionadas en primer término.

Respecto de los sujetos residentes, aun cuando los mismos tributen por la totalidad de ganancias obtenidas, sin interesar el lugar de origen de las mismas (criterio de renta mundial), también es importante dicha clasificación, por cuanto las normas de valuación, exenciones, deducciones, límites en el cómputo de créditos por impuesto extranjeros, por mencionar algunos ejemplos, podrían llegar a determinar una carga tributaria distinta, según la calificación -como de una u otra fuente- que se realice de las rentas obtenidas.

El articulo 1 de la Ley de Ganancias permite que los residentes puedan tomar como pago a cuenta del impuesto determinado en el país , los impuesto análogos abonados en el exterior pero con un límite. Ese límite esta dado por el incremento de la obligación fiscal de haber incorporado a sus ganancias de fuente argentinas las ganancias de fuente extranjera.

El artículo 10 del Decreto Reglamentario (en adelante D.R.), teniendo en cuenta las dificultades que puedan traer aparejadas las definiciones legales, se encarga de detallar, a través de una enumeración enunciativa de rentas de distintas categorías, distintos casos de fuente argentina.

Así, en el inciso a) se efectúa una enumeración de ganancias de primera categoría, conocidas como rentas del suelo, estableciendo expresamente que dichas rentas serán consideradas de fuente argentina, siempre que el inmueble que las origine se encuentre ubicado en el país, lo cual se encuentra en consonancia con la definición legal y no presenta inconvenientes en su interpretación.

En el inciso b), en cambio, se ocupa de precisar el tratamiento de las rentas definidas legalmente dentro de la segunda categoría, cuya consideración como de fuente argentina, en ciertos casos, no surge tan claramente como en el inciso anterior, existiendo situaciones que debieron ser resueltas por la jurisprudencia.

Por su parte, el inciso c) se refiere a rentas de la tercera y cuarta categoría, estableciendo que serán consideradas de fuente argentina las derivadas del desarrollo en el país de las actividades enumeradas en dicho inciso, y del desempeño de actividades personales o prestaciones de servicio, también realizados dentro del territorio.

Por último, el inciso d) se limita a agregar un enunciado general a fin de abarcar posibles situaciones que no se encuentren incluidas en los incisos precedentes.

Enumeración enunciativa de ganancias de fuente argentina:

En general podemos citar y sin perjuicio de las disposiciones especiales de la ley y del reglamento, que son ganancias de fuente argentina:

* Los alquileres y arrendamientos provenientes de inmuebles situados en el territorio de la República Argentina.
* Cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis, sobre inmuebles situados en el país.
* Los intereses provenientes de depósitos bancarios efectuados en el país.
* Los intereses de títulos públicos, cédulas, bonos, letras de Tesorería u otros títulos valores emitidos por la Nación, las Provincias, las Municipalidades o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
* Los dividendos distribuidos por sociedades constituidas en el país.
* El alquiler de cosas muebles situadas o utilizadas económicamente en el país.
* Las regalías producidas por cosas situadas o derechos utilizados económicamente e4n la República Argentina.
* Las rentas vitalicias abonadas por entidades constituidas en el país.
* Las demás ganancias que, revistiendo características similares, provengan de capitales, cosas o derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país.
* Los resultados originados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados, cuando el riesgo asumido se encuentre localizado en el territorio de la República Argentina, localización que debe considerarse configurada si la parte que obtiene dichos resultados es un residente en el país. Sin embargo, cuando los diferentes componentes de uno de los mencionados instrumentos o un conjunto de ellos que se encuentren vinculados indiquen que el instrumento o el conjunto de instrumentos no expresan la real intención económica de las partes, la determinación de la ubicación de la fuente se efectuará de acuerdo con los principios aplicables a la naturaleza de la fuente productora que corresponda considerar de acuerdo con el principio de la realidad económica, en cuyo caso se aplicarán los tratamientos previstos por la ley para los resultados originados por la misma. Asimismo, cuando un conjunto de transacciones con instrumentos y/o contratos derivados sea equivalente a otra transacción u operación financiera con un tratamiento establecido en la ley del tributo, a tal conjunto se le aplicarán las normas de las transacciones u operaciones de las que resulte equivalente. No obstante lo dispuesto precedentemente, a excepción de las operaciones de cobertura, las pérdidas generadas por los derechos a los que el mismo se refiere sólo podrán compensarse con ganancias netas originadas por este tipo de derechos en el año fiscal en el que se experimentaron las pérdidas o en los 5 cinco años fiscales inmediatos siguientes. A los fines de lo dispuesto en el párrafo precedente, una transacción o contrato de productos derivados se considerará como "operación de cobertura" si tiene por objeto reducir el efecto de las futuras fluctuaciones en precios o tasas de mercado, sobre los resultados de la o las actividades económicas principales.
* Las generadas por el desarrollo en el país de actividades civiles, agropecuarias, mineras, forestales, extractivas, comerciales e industriales.
* Los sueldos, salarios, honorarios y cualquier otra retribución que se perciba por el desempeño de actividades personales o por la prestación de servicios dentro del territorio de la República Argentina.
* Toda otra ganancia no contemplada en los apartados precedentes que haya sido generada por bienes materiales o inmateriales y por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país o que tenga su origen en hechos o actividades de cualquier índole, producidos o desarrollados en la República Argentina.
* Las generadas por créditos garantizados con derechos reales que afecten a bienes situados en el exterior, cuando los respectivos capitales deban considerarse colocados o utilizados económicamente en el país.
* Las ganancias relacionadas con la exploración y explotación de recursos naturales vivos y no vivos, cuya fuente, de acuerdo con dichas normas que resulten de aplicación a ese efecto, deba considerarse ubicada en la plataforma continental y en la Zona Económica Exclusiva de la República Argentina o en las islas artificiales, instalaciones y estructuras establecidas en dicha Zona.

##### Para una mejor comprensión desarrollaremos algunos casos prácticos de fuente argentina y fuente extranjera.

1) El "Sr. GG", residente en nuestro país, percibe alquileres por el arrendamiento de 3 departamentos ubicados en la zona norte del Gran Buenos Aires:

Rta.: Constituyen renta de fuente argentina, por cuanto los inmuebles están situados en la República Argentina.

2) El Sr. "José María", residente español y de profesión médico, obtiene rentas por el alquiler de un campo de 10.000 hectáreas ubicado en Balcarce, Provincia de Buenos Aires:

Rta.: Son rentas de fuente argentina, dado que el inmueble generador de las rentas se encuentra situado en el país, sin interesar el lugar de residencia del beneficiario.

3) "Ornella", residente en Nápoles, Italia, obtiene el importe equivalente a $ 45.000 al año por la constitución, a favor de "Jorgelina", del derecho real de usufructo sobre una casa-quinta ubicada en Parque Leloir, Provincia de Buenos Aires:

Rta.: El importe percibido es renta de fuente argentina, por recaer el derecho real sobre una propiedad situada en el país.

4) Una persona humana de actividad comerciante percibe $ 15.000 al año por intereses provenientes de depósitos en caja de ahorros del Banco de la Nación Argentina:

Rta.: la renta es de fuente argentina, porque el capital ha sido colocado en el país. ( esta renta se encuentra exenta de acuerdo lo establece el artículo 26 inc h) de la ley)

5) Una sociedad anónima percibe $ 70.000 de intereses generados en la tenencia de bonos emitidos por el Gobierno de la Provincia de Río Negro:

Rta.: La renta es de fuente argentina, dado que los títulos fueron emitidos por una provincia del país.

6) Al arquitecto "Marcelo", argentino residente en Brasil desde hace 4 años, le son asignados y puestos a disposición dentro del año 2017 $ 25.000 en concepto de dividendos por su participación accionaria en la firma constructora "El ladrillo SA", sociedad domiciliada en el país.

Rta.: Es renta de fuente argentina, porque se trata de dividendos distribuidos por una sociedad argentina.

7) Una sociedad constituida en el extranjero obtiene una renta mensual equivalente a $ 28.000 por el alquiler de 20 máquinas expendedoras de bebidas utilizadas en un importante complejo comercial situado en Recoleta:

Rta.: Es renta de fuente argentina, dado que los bienes muebles generadores de la renta se encuentran ubicados en el país.

8) Un destacado escritor inglés ha firmado un contrato con "La Editorial SA" para la publicación y distribución en todo el territorio de la República Argentina de su última novela de ciencia ficción:

Rta.: Las regalías que el escritor perciba por tal publicación resultan renta de fuente argentina, habida cuenta de que los derechos resultan explotados en nuestro país.

9) Una empresa del extranjero con filial en la República Argentina, ubicada en la ciudad de Baradero, posee como actividad principal el cultivo de soja en un inmueble rural de dicha localidad y como actividad secundaria la intermediación en operaciones de compraventa de inmuebles rurales en la Provincia de Buenos Aires:

Rta.: Las rentas obtenidas por ambas actividades resultan de fuente argentina, por cuanto los bienes están situados en el país.

10) Un contador uruguayo residente en Montevideo posee oficinas en esa ciudad y también en Rosario, República Argentina, para la atención de los clientes de nuestro país.

Rta.: Los honorarios facturados por el estudio profesional de la ciudad de Rosario constituyen renta de fuente argentina, dado que la actividad se desarrolla en el país.

11) Una sucursal argentina perteneciente a una firma de capitales franceses, dedicada al rubro gastronómico, otorga, con el rendimiento de su actividad en el país, un crédito a favor de un tercero residente en la ciudad de Buenos Aires, quien lo afectará al desarrollo de un micro-emprendimiento en la Ciudad de La Plata. Este último garantiza el cumplimiento del crédito con un inmueble ubicado en Santiago de Chile.

Rta.: Las ganancias generadas por el crédito son de fuente argentina, dado que el capital afectado al crédito ha sido utilizado económicamente en el país, independientemente de que el inmueble, objeto de la garantía hipotecaria, se encuentre situado en el exterior.

12) La filial argentina de una firma multinacional se dedica a la perforación de pozos petroleros en el sur de nuestro país y al procesamiento del petróleo, contando para ello con dos plantas ubicadas en la ciudad de La Plata.

Rta.: Las ganancias obtenidas por la firma constituyen renta de fuente argentina.

13) Una sociedad del país realiza operaciones de cobertura a través de instrumentos financieros derivados.

Rta.: La ley presume que, cuando se trate de residentes en el país o establecimientos estables comprendidos en el inciso b) del artículo 73, el riesgo asumido se encuentra localizado en el territorio de la República Argentina, por lo que en todos los casos los resultados obtenidos se considerarán de fuente argentina.

**Sujetos del Impuesto a las Ganancias**

La ley realiza algunas precisiones respecto del alcance que tienen frente al impuesto los sujetos del mismos, es decir “los sujetos pasivos” (quienes debe ingresar el impuesto al fisco).

Cuando hablamos de sujeto pasivo nos estamos refiriendo a quien la ley designa como obligado al pago del impuesto, por otro lado mencionamos la palabra contribuyente, refiriéndonos al sujeto sobre el que impacta el impuesto. En este impuesto sujeto pasivo y contribuyente, son una misma persona, pero veremos otras situaciones donde ambos se diferencian.

Así especifica:

1. Personas Humanas y Sucesiones Indivisas residentes en el país (art. 1 L.)
2. Personas Humanas y Sucesiones Indivisas no residentes en el país ( art. 1 L)
3. Sociedad Conyugal, cómo deben tributar las ganancias obtenidas por los cónyuges (art.35 L.)
4. Cómo y por qué período, tributan las Sucesiones Indivisas (art. 36 y 37 L)
5. Cuáles son la Sociedades de Capital, contribuyentes del impuesto (art. 73º L)
6. Cuáles son las sociedades de personas, que no son contribuyentes del impuesto, sino que por las ganancias que obtienen, deben tributar sus dueños en la proporción a su tenencia.

Como hemos mencionado anteriormente:

\*Las personas humanas y sucesiones indivisas, residentes en la República Argentina.

\*Las Sociedades de Capital, constituidas en Argentina, encontrándose comprendidas en ellas: la Sociedad Anónima, la Sociedad en Comandita por Acciones, La Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad en Comandita Simple, Asociaciones Civiles y Fundaciones, Sociedades de Economía Mixta, Entidades y Organismos del Estado, los Fideicomisos, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad del beneficiario, los Fondos Comunes de Inversión.

\*Las Sociedades de Persona, constituidas en el país. Denominadas así fiscalmente, porque resultan las obligadas a determinar la materia imponible, pero no son los contribuyentes del gravamen, dado que la tributación recae en cabeza de cada uno de sus socios componentes, en función de su participación en aquella, es el caso de las Sociedades Colectivas, Sociedades Simples.

\*Las Explotaciones Unipersonales, quienes perfeccionan el hecho imponible y en cabeza de ellas debe determinarse la materia imponible, quien en definitiva debe adicionar a sus otras rentas personales, la obtenida en dicha explotación, es la persona física que resulta titular de aquella.

Todos estos sujetos tributan por el criterio de Renta Mundial, es decir por sus rentas obtenidas en el país y sus rentas obtenidas en el exterior.

\*Los Beneficiarios del Exterior, o sea los residentes del exterior, tributan exclusivamente sobre las rentas de fuente argentina, mediante un mecanismo de retención en la fuente, que tiene el carácter de pago único y definitivo, la que es practicada por quien les pague el correspondiente ingreso, denominado éste último como Agente de Retención. (arts. 102 a 104 de la Ley).

**La Sociedad Conyugal**

La sociedad conyugal es sujeto del impuesto por todas las ganancias provenientes de bienes gananciales que son generadas a partir del matrimonio o unión civil.

.

Es así que, el artículo 35 de la ley establece que corresponde atribuir a cada cónyuge , cualquiera sea el régimen patrimonial al que se someta la sociedad conyugal las ganancias provenientes de :

1) Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio o industria).

2) Bienes propios.

3) Otros bienes por la parte o proporción que hubiese contribuido a su adquisición o por el cincuenta por ciento (50%) cuando hubiere imposibilidad de determinarla.

**La Sucesion Indivisa**

Desde lo jurídico no es un ente susceptible de adquirir derechos y obligaciones. Es un sujeto desde lo impositivo.

Nace cuando muere el causante y desaparece cuando se dicta declaratoria de herederos o aprobación del testamento

El Artículo 36 establece que las sucesiones indivisas son contribuyentes por las ganancias que obtengan hasta la fecha en que se dicte la declaratoria de herederos o se haya declarado valido el testamento que cumpla la misma finalidad, estando sujetas al pago del impuesto, previa deducción del mínimo no imponible y cargas de familia a que hubiera tenido derecho el causante. Hasta la muerte del causante es necesario presentar una declaración jurada.

Desde la declaratoria de herederos y hasta la aprobación de la cuenta particionaria, hay una suerte de indivisión que comúnmente se conoce como condominio indiviso y a partir de la aprobación de la cuenta particionaria tendremos los bienes distribuidos a cada uno de los derechohabientes y en consecuencia la obligación por parte de ellos de ingresar el impuesto por las rentas de esos bienes.

Desde la fecha de muerte hasta la declaratoria de herederos la sucesión indivisa va a ser el sujeto del tributo. El sujeto pasivo de la obligación tributaria va a ser la sucesión indivisa, pero va a ser necesario un responsable por deuda ajena, que se va a hacer cargo de cumplir las formalidades y pagar.

A partir de la declaratoria de herederos y hasta la cuenta particionaria el sujeto pasivo del tributo son los herederos , legatarios y cónyuge supérstite en proporción al haber hereditario, al no estar definida la asignación individual de los bienes , cada uno de los herederos deberá declarar como propias en función de la participación que surge de la declaratoria de herederos. Y finalmente cuando los bienes están asignados a cada uno de los herederos, cada uno va a incorporar la renta por los bienes que les hayan correspondido.

Que deducciones van a ser aplicables?

La declaración jurada que va desde el 01 de enero hasta la muerte del causante, va a tener derecho a todas las deducciones normales que tenía en vida en proporción al mes en que falleció completo. Ahora, la sucesión indivisa, va a tener derecho a las deducciones en proporción desde el mes del fallecimiento completo hasta el mes de la declaratoria de herederos o hasta el 31 de diciembre de ese año , el que fuere anterior. Hay un beneficio de computar una deducción por un mes más, adicionalmente de lo que obviamente significa la progresividad del impuesto entre partir la carga fiscal entre dos sujetos distintos.

La declaración jurada tiene que presentarla el cónyuge supérstite o alguien que tenga la representación del causante.

La distinta personalidad fiscal de cambio de sujeto del tributo, no significa que con la muerte del causante se altere la forma de contabilizar los beneficios ni su naturaleza económica. Las normas para la valuación de inventarios, deducción de incobrables, etc. , que venía utilizando el causante deben regir en la liquidación de la sucesión y de los herederos, existe pues pese al cambio del sujeto una relativa continuidad en la personalidad física.

Desde el momento que exista partición se está en condiciones de asignar a cada uno de los sucesores los ingresos que derivan de los bienes que le han sido adjudicados en esa partición, de modo que sobre la base de las rentas particulares producidas por los bienes adjudicados y no sobre los que derivan de los demás bienes que, formando parte del haber sucesorio han sido adjudicados a otros herederos o legatarios, cada sucesor deberá formular su declaración jurada.

Podemos distinguir cuatro periodos:

1. El contribuyente desde comienzo de año hasta la fecha de fallecimiento.
2. La Sucesión Indivisa desde la fecha de fallecimiento hasta la declaratoria de herederos o aprobación del testamento,
3. Condominio indiviso. desde la declaratoria de herederos hasta la indivisión hereditaria. Los sujetos son los sucesores, pero dado el estado de indivisión o condominio, las ganancias se adjudican en la proporción que corresponda a cada uno conforme al derecho sucesorio que le ha reconocido el juez en la declaratoria de herederos o en la aprobación del testamento.
4. Cada sucesor: a partir de la aprobación de la cuenta particionaria. Cada sucesor liquida las ganancias originadas en los bienes que le han sido adjudicados.

Ejemplo :

Supóngase que el contribuyente Juan Pérez fallece el 31/03/2019, el 30/06/2019 se declara valido el testamento y el 30/09/2019 se aprueba la cuenta particionaria. El Sr Juan Pérez estaba casado y tenía 2 hijos

01/01 31/03 30/06 30/09 31/12

1 2 3 4

Entonces vamos a tener

1. DJ Causante del 01/01 al 31/03
2. DJ Suc Indivisa del 01/04 al 30/06
3. Condominio según declaratoria de herederos del 01/07 al 30/09
4. DJ de cada uno con lo que le correspondió del 01/10 al 31/12.

Si consideramos que el Sr Juan Pérez solo obtenía ganancias producto de alquileres provenientes de bienes gananciales :

Inmueble 1 se alquilaba en $ 100 por mes

Inmueble 2 se alquilaba en $ 200 por mes

Inmueble 3 se alquilaba en $ 300 por mes

1) En el momento 1 en la declaración jurada del causante se va a imputar $ 1800 correspondiente a las ganancias de alquileres del periodo 01/01 al 30/03

2) En el momento 2 en la declaración jurada de la Sucesión Indivisa se va a imputar $ 1800 correspondientes a las ganancias de alquileres del periodo 01/04 al 30/06

3) El Condominio se aprobó 50% para la mujer y 25 % para cada uno de los hijos. Por lo tanto en el momento 3 en la declaración jurada de la mujer se van a imputar $ 900 y en la declaración jurada de cada hijo $ 450, correspondiente a las ganancias provenientes de los alquileres.

4) Se aprobó cuenta particionaria :

El inmueble 3 le corresponde a la mujer Rentas 300 x 3 = 900

El inmueble 2 le corresponde a un hijo Rentas 200 x 3 = 600

El inmueble 1 le corresponde al otro hijo Rentas 100 x 3 = 300

En el momento 4 en la declaración jurada de la mujer se van a imputar $ 900 , en la declaración jurada de un hijo $ 600 y en la declaración jurada del otro hijo $ 300, correspondiente a las ganancias provenientes de los alquileres.

Rentas devengadas no cobradas y quebrantos a la fecha del fallecimiento

El articulo 39 de la Ley otorga una alternativa cuando el contribuyente hubiera seguido el sistema de lo percibido en cuanto a las ganancias producidas o devengadas en su favor, pero no cobradas a la fecha de su fallecimiento: establece que tales rentas serán considerada, a opción de los interesados, en alguna de las siguientes formas:

1. Incluyéndose en la última declaración jurada del causante.
2. Agregándolas a la declaración jurada de la sucesión, del cónyuge supérstite, herederos y/o legatarios en el año que se perciban.

El reglamento en el articulo 105 aclara en el sentido de que si la declaración relativa al ejercicio fiscal del año del fallecimiento se hubiera presentado sin la inclusión de esos ingresos, se considerara que se ha optado por incluirlos en las declaraciones de los sucesores correspondientes al año en que fuesen percibidos, es decir que se presume tal opción por el solo hecho de no haberlos incluidos en la última declaración jurada del causante.

El articulo 38 de la ley permite la compensación del quebranto que aquel hubiere sufrido. El termino para esta compensación está fijado en un lapso de cinco ejercicios fiscales: primero por parte de la sucesión y luego por los sucesores, en sus liquidaciones individuales y se cuentan a partir del momento en que se generaron con independencia de las distintas etapas o estadio vaya pasando. Los quebrantos atribuibles a cada una de los beneficiarios de la sucesión se van a hacer en función proporcional de los beneficios.

**Trabajo Practico**

A continuación les adjunto un Trabajo Practico para que lo resuelvan y me lo envíen, que les servirá también como material de estudio para resolver el Trabajo Practico Obligatorio.

**TRABAJO PRACTICO**

**IMPUESTO A LAS GANANCIAS**

# OBJETO- FUENTE-

**I- PARA CADA UNO DE LOS PUNTOS QUE SE INDICAN A CONTINUACION SEÑALAR:**

1. **SI EL CONCEPTO ESTA ALCANZADO, NO ALCANZADO O EXENTO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS**
2. **EN EL CASO QUE DICHOS CONCEPTOS ESTEN ALCANZADOS INDICAR :**
3. **SI LA GANANCIA OBTENIDA ES DE FUENTE ARGENTINA O EXTRANJERA**
4. **EN EL CASO DE PERSONAS FISICAS O SUCESIONES INDIVISAS SEÑALAR A QUE CATEGORIA CORRESPONDEN.**

1. Renta proveniente del alquiler de un inmueble (cochera) ubicado en el país obtenida por
2. Una persona física residente en el país
3. Una Sociedad Anónima constituida en el país
4. Una sociedad constituida en el exterior
5. Resultado de la venta de títulos públicos realizada por

a) Una Sociedad de Responsabilidad Limitada constituida en el país

b) Una persona física residente en el país que ocasionalmente hizo esa operación

c) Una persona física habitualista en este tipo de operaciones

3-Premio obtenido por una persona física residente en el país por haber ganado el Quini 6

4-Sueldo obtenido por una persona física residente en el país como empleado de la Municipalidad de La Plata

5-Intereses por un préstamo de dinero efectuado a un residente del país cobrados por:

1. Una persona física residente en el país
2. Una sociedad constituida en el país
3. Una persona física residente en el exterior

6-Honorarios de un médico residente en el país como profesional independiente:

1. Obtenidos por su actividad en el consultorio de la ciudad de Buenos Aires

b) Obtenidos por una operación realizada en Chile

7-Herencia recibida por una persona física por el fallecimiento de su abuelo (residente argentino), obtenida por:

1. Residente en el país
2. Residente en el exterior

8-Rentas por el alquiler de una máquina ubicada en el país obtenidas por:

1. Una persona física residente en el país. La renta se percibió en especies
2. Una sociedad constituida en el país. La renta se percibió en dólares.

9-Persona física residente en el país percibe interés accionario por su participación en una Cooperativa de Crédito.

10-Utilidad obtenida por la venta de una obra de arte (siendo la única operación de ese tipo), realizada por (en todos los casos el sujeto vendedor es residente del país).

1. Una S.A.
2. Una persona física
3. Una sociedad de hecho de profesionales

11- El Colegio de Médicos de la Provincia de Buenos Aires invitó a cuatro graduados a participar en un torneo de golf a realizarse en Estados Unidos. Los participantes obtuvieron el primer premio que fue de $ 5.000 para cada uno de ellos. Uno de ellos además de participar en el torneo aprovechó el viaje y realizó tareas relacionadas con su profesión por las que percibió honorarios

12- Utilidad por la venta de una computadora obtenida por:

1. Una persona física residente, la utilizaban sus hijos para navegar en Internet
2. Una S.R.L.
3. El titular de una librería que utilizaba la computadora en el negocio ya que la misma tenía un programa de control de stock.

13- Utilidad por la venta de un automóvil realizada por una S.A. El auto estaba destinado al traslado de los directores de la sociedad.

14- Intereses percibidos por un depósito en Caja de Ahorro en un Banco del país, obtenidos por:

a) Una S.A

b) Persona física

15- Intereses percibidos por un depósito a Plazo Fijo en un Banco del Uruguay obtenidos por:

a) Una S.A

b) Persona física

16- Ingreso proveniente de una pensión percibida por persona física residente en el país como consecuencia del fallecimiento de su cónyuge también residente argentino.

**SUJETO**

II -Determinar el sujeto pasivo del impuesto y el sujeto pasivo de la obligación tributaria

**1-** Empresa unipersonal

Sujeto pasivo del impuesto: …………………

Sujeto pasivo de la obligación tributaria: ……………

**2-** Sociedad Anónima

Sujeto pasivo del impuesto: …………………

Sujeto pasivo de la obligación tributaria: ……………

**3-** Sociedad Colectiva

Sujeto pasivo del impuesto: …………………

Sujeto pasivo de la obligación tributaria: ……………

4- S.R.L.

Sujeto pasivo del impuesto: …………………

Sujeto pasivo de la obligación tributaria: ……………

**SUCESION INDIVISA**

III- Atribuir a cada sujeto las ganancias que corresponda.

\*En el mes de junio de 2019 se produce el fallecimiento del Dr. Justo, de profesión abogado.

\*Hasta esa fecha había percibido honorarios por la suma de $ 50.000, habiendo facturado por $ 70.000. Los $ 20.000 facturados y no cobrados a la fecha de fallecimiento se cobraron:

$ 10.000 el 1º de septiembre

$ 10.000 el 1º de octubre

\*La declaratoria de herederos se produce el 30 de septiembre de 2019. Los herederos universales son la esposa y un único hijo de 28 años.

Hasta aquí hemos llegado por hoy , les recomiendo que comiencen a leer la clase conjuntamente con la Ley del Impuesto a las Ganancias para una mejor comprensión del tema.

## PRIMERA CATEGORÍA

Las Rentas de ésta categoría generalmente devienen del goce económico de la propiedad inmobiliaria, y no interesa si quien las obtiene es el titular del dominio de tales bienes, ya que por ejemplo quien compró un inmueble y aún no realizó la escritura traslativa de dominio, en caso de obtener una renta igualmente es sujeto del Impuesto; también podríamos ejemplificar el tema con los sub-locadores, que sin ser titulares del dominio, igualmente resultan sujetos del impuesto.

Es decir, existe una participación proporcionalmente mayor de capital que de actividad personal, donde el capital, fuente, afectado, es el inmueble, siendo la actividad personal realmente ínfima; esta relación se invierte en la categorías siguientes, llegando a la cuarta categoría donde es inversa la relación, ya que en ellas existe poco capital afectado y una proporción realmente alta de actividad personal.

Esta categoría de ganancias se imputan por el criterio de lo devengado , considerando que independientemente de haber sido cobradas , las ganancias se declaran en el ejercicio en que se devengan.

Generalmente la renta que se obtiene resulta fácilmente medible, ya que es un monto establecido, en un contrato de locación, aunque algunas circunstancias no resultan así, como ser el caso del valor locativo o presunto del arrendamiento en caso de la cesión del usufructo, uso u habilitación a un precio no determinado.

Nos encontramos en ésta Categoría con dos conceptos importantes:

* Ganancia Bruta
* Ganancias Presuntas

El estudio de la categoría comienza con una lectura de los Artículos 44, 45 y 46. (es dable destacar que estos artículos de la Ley establecen los conceptos que integran la Ganancia Bruta de la categoría bajo estudio).

Cuando decimos Ganancia bruta nos estamos refiriendo a la Ganancia antes de detraerle los gastos y demás deducciones permitidas por Ley. La ganancia que surge después de deducidos los gastos de la categoría se denomina Ganancia Neta de la Primera Categoría.

En las denominadas ganancias presuntas, encontramos el valor locativo de los inmuebles cedidos gratuitamente y los destinados a recreo o veraneo. El valor locativo es el que obtendría el propietario si lo alquilase o parte del mismo que se ocupe o ceda gratuitamente

Estas ganancias se denominan presuntas, porque el Fisco presume que tenemos a las mismas, y en este caso no admiten prueba en contra, es decir no podemos decir que por el departamento o la casa que le prestamos a un amigo no recibimos ninguna renta. El Fisco entiende, en base a una presunción, que obtenemos una ganancia y en consecuencia tributar sobre ella.

Sin embargo debemos tener en cuenta que el Articulo 23 último párrafo determina que cuando el Resultado Neto de inversiones de lujo, recreo personal y similares….. acuse pérdida, no se computará a los efectos del Impuesto.

Qué significa esto:

* Que el quebranto obtenido por un inmueble ocupado para recreo o veraneo, NO es computable en DD.JJ.
* Contrario sensu, si arroja una ganancia, entonces ella es computable y por lo tanto, terminamos pagando sobre ella.

Debemos declarar como ganancia el valor que tenga en plaza el alquiler del inmueble que cedamos gratuitamente o el que destinamos para veraneo.

En el caso de inmuebles de recreo o veraneo, normalmente surge la duda sobre qué meses del año se calcula la renta presunta . Hay distintas posturas sobre el tema, pero el fisco considera que debemos declarar los meses de temporada alta al valor que tenga en ese período, y el resto del año al valor de plaza para temporada baja. Hay algunos autores que consideran que sólo se debe declarar **por los meses** que el contribuyente ocupa el inmueble, que representaría la ganancia no erogada, es decir, el alquiler del inmueble que dejamos de pagar por ser nuestro.

**Mejoras e impuesto a cargo del inquilino.** (Incisos c y d del Art. 44 Ley)

Un tema importante a considerar dentro de la primera categoría es el tema de las mejoras, que incorpora el inquilino al inmueble; los impuestos, tasas y contribuciones, que paga el mismo y que el propietario no le debe reintegrar. En estos casos la Ley considera que los tributos que recaen sobre el inmueble representan un mayor valor del alquiler que se cobra por los mismos. Los impuestos, tasas y contribuciones que recaen sobre el inmueble, deben pagarlos los propietarios, ya que son los sujetos pasivos de éstos tributos que fueron creados en función de una capacidad contributiva que éstos detentan y no los inquilinos, entonces cuando se traslada por contrato éstos gastos al inquilino no son más que un mayor valor del alquiler, y por lo tanto ganancia de Primera Categoría para el propietario.

No se debe confundir los tributos con los servicios que. puede utilizar el inquilino, como sería el caso de la energía eléctrica, gas, agua, teléfono, etc. que sí son un gasto de quien realmente usa el servicio, y por lo tanto son los que los deben pagar.

El tema bajo análisis tiene dos aspectos importantes:

a) Que se considera Renta Bruta? Es la parte de la mejora abonada por el inquilino que no indemniza el propietario. Ese valor es ganancia para el propietario y se imputa al ejercicio de acuerdo a los meses del contrato de locación. Al total de la mejora se lo divide por la cantidad de meses desde su habilitación hasta finalizar el contrato de alquiler. A ése valor se lo multiplicará por la cantidad de meses que transcurrieron en el ejercicio fiscal.

b) La deducción de la amortización. la ley permite deducirse la amortización del ejercicio. Para el caso de la mejora la amortización se calcula sobre el valor total de la mejora, tomando en consideración, la vida útil restante del inmueble. Ustedes saben que la vida útil total de un inmueble es 50 años, medida en trimestres son 200, si transcurrieron hasta la habilitación de la mejora, 37 trimestres, entonces el valor de la mejora se la amortiza en 163 trimestres, que son justamente los restantes hasta que expire la vida útil del bien.

Por ejemplo : se trata de un contrato por tres años desde el 01/01/2014 al 31/12/2016, y la mejora se introduce en el mes de junio de 2014 por un valor de $ 15.000 (le construyó una habitación y un baño). ¿Cómo declaramos éste valor?:

$15000/ 31 meses que restan para finalizar el contrato x 7 meses del año 2014 = $3.387,10 declaramos en el ejercicio 2014

¿Cuánto debemos declarar por este concepto en el ejercicio 2015 y 2016?

Ejercicio 2015 15.000/31 x12 = 5.806,45

Ejercicio 2016 15.000//31 x 12= 5.806,45

3387,10 + 5806,45 + 5806,45 = 15.000

El artículo 230 del reglamento define como mejoras activables a aquellas erogaciones que no constituyan reparaciones ordinarias que hagan al mero mantenimiento del bien. Se presume que revisten el carácter de mejoras cuando su importe en el ejercicio de la habilitación, supere el 20% del valor residual del bien.

No obstante el porcentaje indicado, deberá considerarse además la índole de la inversión, constituyendo un gasto en tanto no prolonguen la vida útil del bien, aumenten su valor o productividad, o cambien sus características originarias.

**Bienes Muebles (**Incisos e del Art. 44 Ley)

Otra aclaración respecto de este artículo es cuando el inmueble se alquila con bienes muebles incluidos, (inciso e), por los que se cobra un monto de alquiler diferenciado, sólo en este caso ese alquiler (por bienes muebles) es de primera categoría, ya que genéricamente esta renta pertenece a la segunda categoría.

**Pago en especie** (Art. 46 Ley)

Ejemplificamos el caso de pago en especie, circunstancia que ocurre frecuentemente en el sector agropecuario con el alquiler de los campos, que normalmente se pactan a cosecha:

El titular de un campo arrienda el mismo a 1000qq de soja, por un período de seis meses a un productor agropecuario, que va desde 01/03/2018 al 30/08/2018, el productor le entrega la cosecha comprometida al vencimiento del contrato. El dueño del campo decide no vender la soja, porque prefiere esperar que su precio suba en el mercado. Al 31/12/2018, tiene los 1000 qq de soja. ¿A qué valor declara está ganancia por alquiler? En su DDJJ del período fiscal 2018 declarará los 1000 qq de soja al valor que tengan en el mercado de cereales el día 31/12, supongamos $ 18 el qq.

1. Vende la soja el 30/03/2019 a $ 20 el qq
2. Vende la soja el 30/03/2019 a $ 16 el qq

En el caso 1 declara en el año 2019 $ 2000 por diferencia de precio de venta y en el caso 2 restará de sus ganancias $ -2000, por el mismo concepto. Es decir ajusta en el ejercicio que procede a la venta.

###### Incobrables (Art. 110 inciso a) D.R.)

De la ganancia bruta de primera categoría se podrá restar los alquileres incobrables, únicamente cuando se haya terminado el juicio de desalojo.

Dado que el criterio de imputación para esta categoría es el de devengado; ello ocasiona problema de incobrabilidad, ya que un arrendamiento puede haberse considerado ganancia y pagado impuesto por el mismo, pero resultar que nunca nos abonaron el alquiler, entonces resulta un incobrable.

El D.R establece que no será aceptada la incobrabilidad hasta tanto se haya llegado a la finalización de los juicios de desalojo y cobro de pesos, aunque la AFIP posibilita aceptar otros índices demostrativos de la incobrabilidad, como ser la cesación de pagos, la quiebra, la desaparición del deudor, etc.

Para ejemplificar lo dicho, supongamos que un locador celebró un contrato por 24 meses, que supongamos incluye los años 2018 y 2019, ahora bien no percibe losalquileres correspondientes a octubre, noviembre y diciembre del último año; cuando presenta la DDJJ del periodo incluirá como renta los tres meses señalados; y recién cuando aparezca alguno de los índices demostrativos de incobrabilidad podrá computar la misma.

Puede resultar que los importes que se consideren como incobrables, y que con posterioridad se cobren, debemos sumarlos en la declaración jurada del período fiscal de su percepción.

**Deducciones de la Primera Categoría.**

### Amortizaciones ( Art 87 de la Ley)

Veamos ahora los gastos relacionados con estas rentas que podemos deducir de la ganancia bruta para llegar a la ganancia neta de primera categoría. Dentro de las deducciones específicas de la primera categoría las encontramos determinadas en el Articulo 86º inc. a) b) y f) (que si bien son deducibles de todas las categorías, por los conceptos a que se refiere, se pueden relacionar perfectamente con la primera categoría) y en el Articulo 89º de la Ley. El Articulo 111 del D.R. nos ordena estos conceptos deducibles.

Vamos a aclarar el concepto de amortización . El Artículo 87 establece la manera que se calcula éste concepto. La amortización representa el desgaste que sufren los bienes destinados a obtener ganancia por el transcurso del tiempo, debiendo amortizar un inmueble sólo la parte correspondiente de la construcción, ya que el terreno no pierde su valor con el transcurso del tiempo. ¿Cómo hacemos para saber qué proporción del inmueble es terreno y cuál es construcción a fin de amortizarla? Pueden ocurrir tres situaciones:

1. Que hayamos construido el inmueble y conocemos (contando con la documentación respaldatoria) con exactitud el valor de la construcción, en este caso no habría problemas para el cálculo de la proporción.-
2. Que hayamos comprado el inmueble ya construido. Para saber qué proporción del precio que pagamos es terreno y cuál es edificación deberemos recurrir al Impuesto Inmobiliario Provincial, donde está establecida dicha proporción, mas allá del valor que le asigne la Provincia a nuestro inmueble para cobrarnos el impuesto inmobiliario, lo que nos interesa es la relación existente entre el terreno y lo edificado. Esa proporción la aplicaremos sobre el valor de compra del inmueble. ¿Cuándo queramos determinar esa proporción a qué impuesto inmobiliario recurriremos? Al impuesto del año de la compra del inmueble

Si al inmueble le hemos hecho ampliaciones, en donde la proporción original de compra ha variado, resulta que todas las mejoras que se realizan al inmueble se amortizan por separado del valor original del inmueble.

1. Que habiendo comprado el inmueble ya construido, no tengamos el dato (carecemos de la liquidación del impuesto inmobiliario) del año de compra. En este caso se aplica lo que llamamos el justiprecio, que está establecido para viviendas que no sean en propiedad horizontal el 67% valor de construcción y 33% el terreno y para departamentos (propiedad horizontal) un 80 % y 20 % respectivamente.

Como manifesté anteriormente la amortización del inmueble se debe efectuar en 200 trimestres (200/4 trimestres por año = 50 años = 2 % anual), computándose el trimestre completo en que el bien se haya afectado a obtener renta.

No confundir, lo que deducimos del período fiscal que estamos liquidando es el valor de la cuota anual de amortización, no la amortización acumulada del inmueble, que nos sirve para sacar el Valor Residual del mismo***.***

# Gastos de Mantenimiento (Art. 89 de la Ley)

La ley permite como otro gasto deducible los correspondientes al mantenimiento del inmueble. El contribuyente puede optar por tomar el monto total de gastos reales de mantenimiento o por gastos presuntos. Si opta por gastos reales deducirá el monto de acuerdo a los comprobantes respaldatorios , si opta por gastos presuntos la ley establece que los mismos se calcularan aplicando el 5% a la ganancia bruta de primera categoría.

Sólo a los contribuyentes que tengan inmuebles urbanos y que no tengan administradores, que les rindan cuentas la Ley permite deducir los gastos de mantenimiento presuntos.

Una vez ejercida la opción por el contribuyente , no podrá optar por la otra hasta que no hayan transcurrido 5 ejercicios fiscales

Si obtuve rentas de primera categoría por $ 15.000, y no tuve ningún gasto de mantenimiento del inmueble, pero opté deducir por gastos presuntos. Debo declarar como ganancia del período $ 15.000 menos el 5 % $ 750 = $ 14.250.

**Otros Gastos**

Son deducibles, adicionalmente, todos aquellos otros gastos que sean necesarios para mantener, generar y conservar la ganancia gravada de la presente categoría.

Entre ellos, son de destacar los intereses hipotecarios e intereses contenidos en las cuotas de compra de inmuebles a plazo, de pavimentación o de contribución de mejoras, y las pérdidas generadas por siniestros, en cuanto no fuesen cubiertas por seguros o indemnizaciones.

Asimismo, en el caso en que el titular de las rentas en cuestión también se encuentre obligado a tributar el Impuesto sobre los Bienes Personales, será deducible del presente gravamen el impuesto devengado en el ejercicio que sea imputable al inmueble generador de las rentas de primera categoría.

**Esquemáticamente:**

(+) Alquileres (-) Incobrables

**(+)** Valor locativo de inmuebles de recreo y/o cedidos gratuitamente

**(+)** Impuestos, Tasas y Expensas a cargo del locador

**(+)** Mejoras —no indemnizables—

De la referida renta bruta, podrán deducirse los gastos necesarios para su obtención, de acuerdo al criterio de lo devengado. Cabe destacar entre ellos:

**Renta bruta**

**(-)** Impuestos y Tasas a cargo del locador o del locatario

**(-)** Amortización inmueble

**(-)** Amortización mejoras —indemnizables o no—

**(-)** Gastos de conservación y mantenimiento —reales o [**presuntos**](http://www.laleyonline.com.ar/app/laley/laley/documentBody?num2re=20&collection=LLAR-DOC-FISCAL&busqueda=fldDoctrinaSearch&docpos=2&tab=economicas&srguid=ia744800e0000011287601ed2952510ca&screenID=DOCUMENT_TEMPLATE&start=1&docguid=iB62DACA854BF4FCCA1DB24C0D2F20531&#238#238)—

**(-)** Gastos causídicos

**(-)** Otros (siniestros, intereses hipotecarios, Impuesto sobre los bienes personales, etc.)

**SEGUNDA CATEGORÍA**

Estas rentas se las denomina Rentas de Capital, ya que son las que se obtienen con sólo tener un capital puesto a rendimiento, son las que menos deducciones tienen derecho a computar .

Se encuentran enumeradas en el Articulo 48 de la Ley, y reflejan toda colocación de capital a obtener un rendimiento y, el artículo comienza con la misma expresión que el 44 “en tanto no corresponda a la tercera categoría” son de segunda entonces, las obtenidas por Personas Humanas y Sucesiones Indivisas.

Estas rentas se imputan según el criterio de lo percibido.

También en ésta categoría la Ley presume ganancias en el caso de intereses no pactados de manera expresa, pero con una salvedad: cuando se trata de préstamos sí admite prueba en contra, y cuando se trata de intereses por la financiación en la venta de un inmueble no admite prueba en contrario. (Articulo 52).

Mediante la sustitución del inciso k) del Artículo 48 de la ley, se incorporan como beneficios de la segunda categoría “*Los resultados provenientes de la compraventa, cambio, permuta o disposición de acciones, cuotas y participaciones sociales, títulos, bonos y demás valores*”.

A su respecto resulta aplicable una Exención, prevista en el inciso w) del Artículo 26 de la ley, se establece la exención en el gravamen de *los resultados provenientes de operaciones de compraventa, cambio, permuta o disposición de acciones, cuotas y participaciones sociales, títulos, bonos y demás valores, obtenidos por personas humanas residentes y sucesiones indivisas radicadas en el país, en tanto no resulten comprendidas en las previsiones del inciso c), del artículo 49, excluidos los originados en la citadas operaciones, que tengan por objeto acciones, cuotas y participaciones sociales, títulos, bonos y demás valores, que no coticen en bolsas o mercados de valores y/o que no tengan autorización de oferta pública*.

Del párrafo anterior se pueden destacar las siguientes conclusiones:

a) La exención, con sus limitaciones, *solo corresponde*en los casos en que el beneficio sea obtenido por *personas humanas residentes y sucesiones indivisas radicadas en el país*, por lo tanto el beneficio no le alcanza a los sujetos empresas del país ni a los no residentes en general. Expresamente, se indica asimismo, que el beneficio no corresponde a los sujetos comprendidos en el inciso c) del artículo 53 de la ley (comisiones, etc.).

b) se *excluyen del beneficio* los resultados obtenidos sobre *valores que no coticen* en bolsas o mercados de valores y/o que no tengan autorización de oferta pública.

Respecto de la exención aplicable a las personas humanas residentes, el decreto 2334/2013 establece que quedan comprendidos en esta los resultados provenientes de la enajenación de acciones, cuotas o participaciones sociales -incluidas cuotas partes de fondos comunes de inversión-, títulos, bonos y demás valores, que se realicen a través de bolsas o mercados de valores *autorizados por la Comisión Nacional de Valores*(CNV).

Con la actual redacción del decreto reglamentario resulta claro que no se encuentran alcanzados por la exención los resultados que obtengan las personas humanas residentes por la enajenación de este tipo de bienes, que coticen en bolsas o mercados del exterior.

Las reforma del impuesto de ley 26893( BO 23/09/2013) ,vigente hasta el 31/12/2017, sustituye los párrafos segundo y tercer del Artículo 90 agregando cinco nuevos.

Analizaremos en este punto los cuatro que se relacionan con los resultados por la enajenación de valores.

De este modo, el segundo párrafo incorporado al mencionado artículo expresa que cuando la determinación de la ganancia neta de las personas humanas y sucesiones indivisas incluya resultados provenientes de operaciones de compraventa, cambio, permuta o disposición de acciones, cuotas y participaciones sociales, títulos, bonos y demás valores, los mismos quedarán alcanzados por el impuesto a la alícuota del 15%.

De acuerdo con el texto sustituido, la alícuota de 15% debe aplicarse sobre “los resultados provenientes” de dichas operaciones, recordando que conforme a lo prescripto por el Artículo 17 de la ley, para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción es admitida.

Entendemos que a través de la nueva redacción del Artículo 90, el legislador ha pretendido crear en cierta forma una imposición cedular para alcanzar los resultados obtenidos por la venta de valores, por tratarse de resultados o beneficios de capital, máxime si consideramos que los quebrantos originados por éstas operaciones solo podrán ser compensados beneficios obtenidos en operaciones del mismo tipo.

Sin embargo la reforma a la ley de ganancias ley 27430 ( BO 27/12/2017) , vigente a partir del 01/01/2018, modifica el artículo 94 e introduce el Capitulo II denominado Impuesto Cedular en donde se contempla diferentes alícuotas a considerar en cuanto a los rendimientos de capitales. Dentro del Capitulo II los artículos 95º,96º,97º,98ºy 99º establecen alícuotas diferentes para la imposición cedular. Debemos tener en cuenta que la Ley 27541 ( BO 23/12/2019) deroga los artículos 95º y 96º a partir del periodo fiscal 2020.

**Gravabilidad de la Distribución de Dividendos**

El decreto 2334/2013 introdujo la gravabilidad de los dividendos a través de un régimen de retención a una alícuota del 10%. Dicha gravabilidad fue derogada por el Art 75 de la Ley nº 27260 (B.O. 22/07/2016). Y la ley 27430 ( B.O. 27/12/2017 ) los vuelve a gravar a partir del periodo 2018

***Determinación del resultado neto por ganancias fruto de la gravabilidad de acciones y/o participaciones sociales. Cómputo de las deducciones generales y personales***

Adicionalmente, el decreto 2334/2013 en análisis, estableció que las deducciones generales y las personales (correspondientes a mínimo no imponible y cargas de familia) se imputan en primer término contra este tipo de rentas, y, en caso de existir un remanente de las citadas deducciones, este se computará contra las restantes ganancias netas de las categorías segunda, primera, tercera y cuarta, sucesivamente.

Destacamos que el orden que se ha establecido para el cómputo de las citadas deducciones agota, en primer lugar, las ganancias alcanzadas a la alícuota proporcional del 15%, descontándose, el remanente, de las restantes ganancias, las cuales tributan de acuerdo con la escala progresiva (cuya alícuota máxima es del 35%).

En relación con el cómputo de las deducciones personales, recordamos que las mismas no generan (ni aumentan) los quebrantos del contribuyente.

**Aportes no deducibles y Rescate de Planes de Seguro de Retiro Privado**

El Articulo 48 inciso d y e de la Ley determina como ganancia de segunda categoría los beneficios netos de aportes No deducibles y el Rescate de Planes de Seguro de Retiro Privado.

Son renta de segunda categoría, cuando el beneficio neto de aportes No deducibles no tiene origen en el trabajo personal, quedando incluidos los rescates netos de dichos planes.

Si el origen fuera el trabajo personal (Articulo 82 inciso d), entonces constituyen renta de cuarta categoría.

Según el Articulo 112 de la Ley, no estarán sujetos al Impuesto, el rescate cuyo importe sea aplicado a la contratación de un nuevo plan con entidades que actúan en el sistema de retiro privado, dentro de los 15 días siguientes a la fecha de percepción del mismo.

**Obligaciones de No hacer**

El Articulo 48 inciso f trata sobre las Obligaciones de No hacer:

El legislador alcanzó con el Impuesto a las Ganancias, una utilidad que la persona humana pueda percibir por obligarse a no hacer o no realizar una determinada actividad.

Puede ser que:

- No realizar una actividad, es renta de segunda categoría.

- No ejercer una actividad comercial, es renta de tercera categoría.

- No ejercer una profesión, es renta de cuarta categoría.

**Transferencia definitiva de Bienes Intangibles**

El Articulo 48 inciso h trata sobre la Transferencia de Intangibles. A pesar de no estar comprendidas en el objeto del Impuesto, por no cumplir el requisito de la permanencia de la fuente, pero al estar mencionado taxativamente en la segunda categoría, es renta gravada.

### Regalías

Nos debe quedar claro lo que significa regalía para éste impuesto. Toda vez que recibamos un pago por la transferencia de dominio, uso, goce de una cosa o cesión de un derecho que esté medido en función de una unidad, se considera una regalía para el impuesto a las ganancias.

Tengan en cuenta que este tipo de contratos en la actualidad son muy usados cuando se franquicia una marca, en donde normalmente se pacta el pago en función de unidades vendidas o porcentaje sobre los montos de facturación. Otro ejemplo muy común de regalía son los derechos de autor o compositor que cobran los artistas por las ventas de sus libros o discos.

O cuando se cede por ejemplo una máquina para la fabricación de tornillos, que puede ser una transferencia temporaria o definitiva, y se cobra en función de los tornillos producidos en el mes o en el año.

**Deducciones de la Segunda categoría**

Este tema queda para que lo lean de la carpeta de trabajo, creo que está bastante detallado, ante cualquier duda me consultan.

**Ejercitación Rentas de Primera y Segunda Categoría.**

# INFORMACIÓN DE RENTAS PERCIBIDAS DURANTE EL AÑO 2019 POR UNA PERSONA HUMANA

# Ingresos de primera categoría.

**\* Inmueble ubicado en Rivadavia y Rincón, Buenos Aires:** cedido en locación sin contrato a un amigo. El alquiler pactado por mes es de $1.600, más IVA; este inmueble fue destinado a locación desde la fecha de su adquisición enero 2019. La valuación fiscal del edificio al momento de la adquisición es del 80%. Al 31/12/2019 el locatario adeuda los meses de noviembre y diciembre. Por su parte, el locatario el 03/2019 realizó una mejora por $ 50.000 indemnizable en un 30%, y de común acuerdo establecieron como fecha de finalización del contrato el 31/12/2022.

Gastos a cargo del propietario:

Tasas y contribuciones $ 650

Gastos de mantenimiento y reparaciones $ 1.580

Nota: el contribuyente optó por deducir gastos reales desde el año 2018.

**\* Inmueble ubicado en el Country Carmel**, **Buenos Aires :** lo usó durante todo el año 2019 en forma ocasional. Según inmobiliarias de la zona, el valor locativo del inmueble oscila los $ 750 por mes.

Gastos devengados y pagados:

Reparación de techos $ 4.200

Pintura $ 2.000

Impuestos $ 1.800

**\* Campo ubicado en San Rafael, Mendoza**: posee 100 hectáreas en General Alvear, Pcia. de Mendoza, adquiridas en diciembre de 2016 en $ 300.000. Edificio 20%, terreno 80% y bienes muebles amortizables $ 50.000. Desde marzo de 2018 arrienda el campo en $ 10.000 por año, que incluye $ 2.000 por alquiler de bienes muebles. En junio de 2019 renegoció el contrato de locación en $ 18.000 con retroactividad a enero/2019 ($ 14.400 por el inmueble y $ 3.600 por los bienes muebles). El monto de la renegociación lo percibió en el año 2020. Durante el año 2019 el propietario pagó en concepto de impuesto inmobiliario la suma de $ 2.300.

**\* Campo ubicado en Victoria,** **Entre Ríos**: posee 2000 hectáreas que las arrendó en 200 toneladas de soja semestrales -abril a septiembre y octubre a marzo-. Vendió 110 Tns. en $ 140 cada una, siendo el precio de plaza $ 138,50 al momento de la venta y al cierre del ejercicio de $ 160,00.

Gastos devengados y pagados por el propietario:

Impuesto inmobiliario: $ 4.860

# Rentas de segunda Categoría.

\* Intereses por operaciones bancarias

- Banco Caja Hispana SA Casa Central:

Intereses de plazo fijo acreditados en cuenta corriente Nº 12.003-0: $ 196.00

- Citibank NA Casa Central:

Intereses por plazo fijo devengado al 31/12/2019 y acreditado a esa fecha: $ 11.200.

- Bco. Ávila (España):

Cuenta de inversión Nº 4444

Intereses percibidos durante el período:

1/6/2019: U$S 510 (equivalente a $ 1.785)

20/8/2019: U$S 420 (equivalente a $ 1.470)

## Solución Propuesta.

## GANANCIA BRUTA DE PRIMERA CATEGORÍA

| INMUEBLE | $ |
| --- | --- |
| Alquiler inmueble Rivadavia y Rincón  Enero a diciembre 2019, devengado 1.600 x 12 **$ 19.200,00**  Mejora no indemnizable (50.000 x 70%)/46 meses que restan para finalizar el contrato x 10 meses del periodo fiscal 2019 **$ 7609**. Según el inc. c) del art. 44 (ley gcias.), se considera ganancia "el valor de las mejoras introducidas en los inmuebles por los arrendatarios o inquilinos que constituyan un beneficio para el propietario y en la medida en que éste no esté obligado a indemnizar".  Deduccion | $ 26809,00  - $ 2.230 |
| Valor locativo inmueble country CARMEL  Enero a diciembre de 2019  (12 x 750) = $ 9000  Según el inc. f) del art. 44, se considera ganancia "el valor locativo computable por los inmuebles que sus propietarios ocupen para recreo, veraneo u otros fines semejantes".  Deduccion | $ 9.000,00  -$ 8000 |
| Alquiler campo Victoria, Entre Ríos, en especies. Según el art. 46 de la ley de ganancias: "Los que perciban arrendamientos en especie declararán como ganancia el valor de los productos recibidos, entendiéndose por tal el de su realización en el año fiscal o, en su defecto, el precio de plaza al final del mismo. En este último caso, la diferencia entre el precio de venta y el precio de plaza citado se computará como ganancia o quebranto del año en que se realizó la venta".  Venta 110 Tns $ 140 c/tn $ 15.400,00  Ex. final 290 Tns $ 160 c/tn $ 46.400,00  Deduccion | $ 61.800,00  - $ 4.860 |
| Alquiler campo San Rafael - Mendoza  Alquiler del campo $ 14.400,00  Alquiler de bienes muebles 20% s/$ 18.000 $ 3.600,00  Deduccion | $ 18.000,00  - $ 2.300 |
| TOTAL GANANCIA BRUTA 1º CATEGORIA | $ 98.219 |

## GANANCIA BRUTA SEGUNDA CATEGORÍA

| OPERACIÓN | $ |
| --- | --- |
| Exento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26 inciso h). |  |
| Intereses Bco. Ávila SA U$S 510 (equiv. a $ 1.785) $ 1.785,00  U$S 420 (equiv. a $ 1.470) $ 1.470,00  ***Intereses en bancos del exterior gravados*** | 3.255 |
| TOTAL GANANCIA BRUTA 2º CATEGORIA | 3.255 |

# TERCERA CATEGORÍA

Las ganancias de tercera categoría están enumeradas en la Ley en el Articulo 53.

El criterio de imputación de éstas rentas es por lo devengado, pudiendo en ciertos casos establecidos en la Ley utilizar el criterio devengado-exigible.

Cuando nos ponemos a analizar el Artículo 53 de la ley vemos que cuando define las rentas, a diferencia de las otras categorías no enumera tipos de ganancias sino que:

* Determina un primer grupo en función del sujeto que las obtiene

1. Las rentas obtenidas por las sociedades de capital
2. Las rentas obtenidas por las sociedades de personas
3. Las rentas obtenidas por los auxiliares de comercio no incluidas en la cuarta
4. Las obtenidas por los fideicomisos, excepto los financieros y del exterior

* Un segundo grupo en función de la actividad desarrollada por el sujeto

1. Derivadas de loteos con fines de urbanización y la provenientes de la edificación y venta de propiedades bajo el régimen de propiedad horizontal.
2. Las compensaciones que se reciban en dinero o especie por concepto de reembolsos de gastos, cuando excedan las sumas que la DGI, estime razonables.
3. Las derivadas de la actividad profesional, cuando se complemente con una actividad comercial.

* Un tercer grupo, para no dejar afuera ninguna ganancia del impuesto.

1. Las demás no incluidas en otra categoría

Resulta importante analizar la interrelación entre tipo de renta (categoría) y tipo de sujeto.

Nos encontramos en ésta Categoría; con una relación muy estrecha entre ambos elementos preponderantes: “capital invertido y trabajo”.

La categoría comprende básicamente:

- Rentas de naturaleza “societaria” (generadas por Sociedades)

- Y “empresarias” (comprende a las empresas unipersonales y otras formas empresarias).

Es importante resaltar la existencia de figuras o elementos presentes en la construcción del gravamen:

- El sujeto que practica la “determinación” de la renta, es el sujeto verificador del Hecho Imponible.

- El sujeto a cargo de la determinación e ingreso del Impuesto, en cabeza de él se verifica la obligación tributaria, no siempre coincidente con el sujeto de determinación de la venta, ejemplo: socio de una sociedad de personas.

Si tomamos al Artículo 53 de la Ley, podemos efectuar una clasificación de los sujetos, de la siguiente forma:

1- Los enumerados específicamente en los incisos a), b), y c); y

2- Todos aquellos que, cualquiera fuera la forma jurídica, obtengan rentas enunciadas en los incisos d), e), y f).

- Adquiriendo la calidad de “Contribuyente” solamente los sujetos enunciados en el Articulo 73, las denominadas sociedades de capital.

- Las Sociedades de Personas:

Analicemos el Articulo 53 inc. b), se puede efectuar en función de 2 tipos de condiciones (de verificación simultánea):

- Sociedades constituidas en el País.

- Que no se trate de Sociedades mencionadas en el Articulo 73.

Breve enumeración: Sociedad Colectiva

Sociedad de Capital e Individual

Sociedad Simple

- La Sociedad en comandita Simple, fue incluida por el legislador en las denominadas “Sociedades de Capital” (Articulo 73 inc. a) Punto 2).

- Idéntica situación con el “socio” de las sociedades en comandita por acciones.

**Definición de Renta para Sociedades de Personas**

El Articulo 2 al definir el concepto de ganancia aplicable a los responsables incluidos en el Articulo 73 y “demás sociedades o empresas o explotaciones unipersonales” (incluidas las de Persona), se refiere a rendimientos, rentas o enriquecimientos que resulten o no susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.

Adopta la denominada por la Doctrina como, ***“Teoría del Balance”,*** donde todas las ganancias obtenidas por tales entes están sujetas al gravamen.

Como excepción a dicha regla***,*** encontramos las sociedades personas (Articulo 126 D.R), cuando las mismas ejerzan:

Profesiones liberales u oficios,

Funciones de albacea,

Síndico,

Mandatario,

Gestor de Negocios,

Director de S.A. y Fideicomisario, o actividades de: corredor, viajante de comercio y despachante de aduana, Articulo 82 inc. f.

- Condición: Siempre que no se complemente con una actividad o explotación comercial.

Resulta de aplicación, para delimitar el objeto del impuesto, la denominada***: “La Teoría de la Fuente”,*** enunciada en el Articulo 2 apartado 1: cuyas condiciones que caracterizan la renta son: periodicidad y permanencia de la fuente y su habilitación).

**Atribución del Resultado a los Socios.**

Las “Sociedades de Persona” constituyen la “Unidad de Determinación del Beneficio Alcanzado”.

Tal beneficio impositivo, según el Artículo 54 de la Ley, deberá asignarse íntegramente entre los socios o asociados, aún cuando no se hubiera acreditado en sus cuentas particulares.

Los sujetos del impuesto resultan ser los “socios”, quienes incluyen su parte del beneficio atribuible a ellos en su DDJJ individual y pagan el gravamen al Fisco.

De ésta manera, los sujetos del impuesto son los socios, en reemplazo de la sociedad dando lugar a un impuesto progresivo, a diferencia del que alcanza a las sociedades que resultan sujetos del impuesto que es el tipo proporcional.

Se exceptúa del tratamiento descripto anteriormente, a los quebrantos producto de la venta de acciones o cuotas y participaciones sociales, los que serán compensadas por la sociedad contra utilidades que la misma genere por la enajenación de dichos bienes.

A su vez, las ganancias atribuidas a los socios, (de sociedad de persona) se imputarán al Ejercicio Fiscal en que termine el ejercicio anual que se han devengado.

**Retenciones sufridas por la sociedad**

Es el Articulo 134 del Decreto Reglamentario, el que establece que las retenciones del gravamen, le sean efectuadas a la sociedad durante el período fiscal, deberán ser computadas por los socios, en la proporción que les corresponda según (los resultados) el contrato social.

**Algunos otros aspectos a tener en cuenta que resultan aplicable a las Sociedades de Persona.**

a) No deducibilidad de las ganancias obtenidas por la sociedad, de ciertos conceptos mencionados en el Articulo 92 inciso b:

Interés de los capitales invertidos por los socios.

Las sumas retiradas a cuenta de las ganancias.

Sueldos de los socios.

b) Cómputo de Donaciones

Es el Artículo 202 del Decreto Reglamentario, el que establece que las donaciones efectuadas, por estas sociedades, no deben computarse para determinar el resultado.

El cómputo deberá ser realizado por los socios en sus DDJJ individuales, en proporción a la participación que les corresponda en los resultados sociales.

c) Disposición de fondos – Articulo 76 de la Ley

No resultan aplicables las normas sobre disposición de fondos a éste tipo de sociedades.

No obstante, para el caso de deudas a favor de la sociedad, debe considerarse lo dispuesto por el Articulo 52, en el cual se presume la existencia de ganancia gravada en intereses reconocidos por los respectivas operaciones, cuando son inferiores a las pautas del citado artículo.

Para éstas ganancias rige la Teoría del Balance, es decir que todas las ganancias que están dentro de la tercera categoría están alcanzadas por el impuesto independientemente de cuál sea su fuente u origen, por esta razón la liquidación del impuesto se hace en función del resultado económico que arroje al balance comercial. Los Artículos 126, 127 y 128 del Decreto Reglamentario establecen la manera de determinar la ganancia sujeta a impuesto, diferenciando si se llevan registraciones que permitan confeccionar balance comercial, o no.

Si se parte del resultado contable se realizaran los ajustes impositivos correspondientes y llegaremos a la ganancia sujeta a impuesto. Si no se llevan libros o registraciones se deberá armar un balance fiscal que tendrá una estructura como la indicada en la página. 63 de la Carpeta, que no es mas que una estructura contable del cuadro de resultados, con tratamiento previsto en la Ley de ganancias tanto para la imputación de la ganancia y gastos (criterio de lo devengado), y teniendo en cuenta los límites para la deducción de algunos gastos.

Para el caso de los Fideicomiso y los Fondos comunes de Inversión el tratamiento impositivo es el siguiente:

**Fideicomiso**

* Financiero: sujeto del impuesto
* No Financiero:
  + Si el fiduciante no es beneficiario, entonces el fideicomiso es el sujeto del impuesto.
  + Si el fiduciante es el beneficiario, entonces debemos analizar si es residente en argentina o en el exterior. Si resultara ser residente Argentino, entonces el fiduciante – beneficiario declara la renta del fideicomiso en su declaración jurada. Pero si es un sujeto del exterior, entonces el fideicomiso es sujeto del impuesto.

**Fondos Comunes de Inversión:** es el Artículo 73 inciso a) apartado f, asimila como ¨sociedades de capital¨ a los Fondos Comunes de Inversión, constituidos en el País, no comprendidos en el primer párrafo del Artículo 1º de la ley 24.083 y sus modificaciones.

Los fondos comunes de inversión no comprendidos en dicho párrafo son: ¨aquellos cuyos objetos especiales de inversión e integrar su patrimonio con conjuntos homogéneos o análogos de bienes reales o personales, o derechos crediticios con garantía real o sin ella…¨. Estos son los fondos comunes denominados abiertos.

Los fondos comunes de inversión del segundo párrafo del artículo 1º de la ley 24.083, revisten la calidad de contribuyentes de tercera categoría y en consecuencia, tributan por todas las rentas que obtenga, revistiendo la condición de sujeto pasivo del impuesto y de la obligación tributaria. En tal carácter, debemos resaltar que las sociedades gerentes de dichos fondos, deberán ingresar cada año fiscal el impuesto que se devengue sobre las ganancias netas imponibles de éstos.

**Fondos Comunes de Inversión:**

* Abiertos: no son sujetos del impuesto.
* Cerrados:
  + Son sujetos del impuesto
  + Determinan el resultado según las reglas de la tercera categoría.

## Valuación de Existencia Final

La primera aclaración que les quiero hacer es que veremos como se valúa la existencia de mercadería de reventa; de productos elaborados y en curso de elaboración, no analizaremos en este curso los inc. d), e) y f), del Articulo 56 que son específicos de la actividad agropecuaria

Es muy importante que comprendan por qué la ley nos fija normas para valuar el inventario de bienes de cambio, para ello debemos tener en claro conceptos de contabilidad, es decir cuál es la estructura del cuadro de resultados de una empresa.

Recordemos la fórmula del costo de mercadería vendida : Existencia Inicial de Mercadería más las compras que realizamos en el ejercicio, menos la existencia final de mercadería.

Si subvaluamos esa existencia final de mercaderías (el término que resta en la formula), el costo será mas alto y por lo tanto la ganancia se reducirá, por esta razón la ley determina que debemos valuarla al precio de compra de los dos últimos meses anteriores al cierre del ejercicio.

También contempla excepciones a estas normas del Articulo. 56º de la ley, en caso que se pueda demostrar que el valor de plaza de los productos es inferior, al costo de las últimas compras.

Un ejemplo para ver más clara ésta situación es la de los paraguas chinos:

Si vendo paraguas industria nacional y el costo de esos paraguas es de $ 7 cada uno y en el mes de diciembre se abre la importación de paraguas chinos, y entran al país a un costo de $ 2 cada uno, si bien no voy a vender mis paraguas a ese valor pero mi inventario de paraguas ya no vale lo mismo, entonces deberé demostrarle al fisco por medio fehaciente (Lista de precios de proveedores, por ejemplo) que mis paraguas valen menos que el precio de las compras efectuadas en los dos últimos meses anteriores al cierre del ejercicio.

Lo que realmente ocurrió es que tuve una pérdida por desvalorización de mi existencia, que se verá reflejada en la valuación de la existencia final dentro de la formula de costo de venta.

El Articulo 55 de la Ley de impuesto a las ganancias establece cómo se debe calcular la ganancia que provenga de la enajenación de bienes de cambio. Disponiendo que será aquella que surja del total de ventas netas menos el costo que se determine por aplicación de los Articulos 56 a 63 de la Ley.

Debiendo entenderse por ventas netas al valor que resulte de deducir a las ventas brutas las devoluciones, bonificaciones, descuentos y otros conceptos similares, de acuerdo con las costumbres de plaza.

Teniendo en cuenta los variados tipos de bienes de cambio y los distintos métodos de valuación que existen para la determinación del impuesto a las ganancias es que en este primer trabajo sobre el tema se analizarán y desarrollarán casos prácticos para determinados bienes de cambio.

El Articulo 56 de la Ley establece que para practicar el balance impositivo, la existencia de bienes de cambio, exceptuando los inmuebles, deberá computarse utilizando algunos de los métodos que él dispone.

a) La valuación de las mercaderías de reventa, materias primas y materiales deberá determinarse de la siguiente manera:

\* Al costo de la última compra efectuada en los 2 meses anteriores a la fecha de cierre del ejercicio.

\* Si no existieran compras en ese período, se tomará el costo de la última compra efectuada en el ejercicio, actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de cierre del ejercicio.

\* Si no existieran compras durante el ejercicio, entonces se tomará el valor impositivo de los bienes en el inventario inicial, actualizado desde la fecha de inicio a la fecha de cierre del ejercicio.

\* Si en razón de la gran diversidad de artículos, se tienen dificultades para aplicar algunos de los puntos anteriores, podrán aplicar a tal efecto el costo en plaza.

\* Si se tratare de bienes fuera de moda, deteriorados, mal elaborados, que hayan sufrido mermas o perdido valor por otras causas similares, podrán valuarse al probable valor de realización, menos los gastos de venta.

\* Si puede probarse en forma fehaciente que el costo en plaza de los bienes, a la fecha de cierre del ejercicio, es inferior al importe determinado por los puntos que anteceden, podrá asignarse a tales bienes el costo en plaza, debiendo comunicar el uso de esta opción a la Dirección General Impositiva.

b) La valuación de los productos elaborados deberá obtenerse de las siguientes formas, según sea el caso:

ª Cuando no se lleven sistemas que permitan la determinación del costo de producción de cada partida de productos elaborados

\* El valor se calculará en base al precio de la última venta realizada en los 2 meses anteriores al cierre del ejercicio, reducido en el importe de los gastos de venta y el margen de utilidad neta contenida en el precio.

\* Si no existieran ventas en ese período, se considerará para el cálculo el precio de la última venta realizada menos los gastos de venta y el margen de utilidad neta contenidos en el precio, actualizándose el importe resultante entre la fecha de venta y la de cierre del ejercicio.

\* Cuando no se hubieran efectuado ventas deberá considerarse el precio de venta para el contribuyente a la fecha de cierre del ejercicio menos los gastos de venta y el margen de utilidad neta contenido en dicho precio.

\* Si se tratare de bienes fuera de moda, deteriorados, mal elaborados, que hayan sufrido mermas o perdido valor por otras causas similares, podrán valuarse al probable valor de realización, menos los gastos de venta.

\* Si puede probarse en forma fehaciente que el costo en plaza de los bienes, a la fecha de cierre del ejercicio, es inferior al importe determinado por los puntos que anteceden, podrá asignarse a tales bienes el costo en plaza, debiendo comunicar el uso de esta opción a la Dirección General Impositiva.

ª Cuando se lleven sistemas que permitan determinar el costo de producción de cada partida de productos elaborados

\* El valor se calculará con igual método que para la valuación de existencias de mercaderías de reventa, considerando como fecha de compra el momento de finalización de la elaboración de los bienes. Teniendo presente que la asignación de las materias primas y materiales a proceso se realizará por el método fijado para la valuación de las existencias de esos bienes.

\* Si se tratare de bienes fuera de moda, deteriorados, mal elaborados, que hayan sufrido mermas o perdido valor por otras causas similares, podrán valuarse al probable valor de realización, menos los gastos de venta.

\* Si puede probarse en forma fehaciente que el costo en plaza de los bienes, a la fecha de cierre del ejercicio, es inferior al importe determinado por los puntos que anteceden, podrá asignarse a tales bienes el costo en plaza, debiendo comunicar el uso de esta opción a la Dirección General Impositiva.

c) La valuación de productos en curso de elaboración, deberá determinarse de la siguiente manera:

\* Al valor de los productos elaborados, según se determinará en el apartado anterior, se le aplicará el porcentaje de acabado a la fecha de cierre del ejercicio.

\* Si se tratare de bienes fuera de moda, deteriorados, mal elaborados, que hayan sufrido mermas o perdido valor por otras causas similares, podrán valuarse al probable valor de realización, menos los gastos de venta.

\* Si puede probarse en forma fehaciente que el costo en plaza de los bienes, a la fecha de cierre del ejercicio, es inferior al importe determinado por los puntos que anteceden, podrá asignarse a tales bienes el costo en plaza, debiendo comunicar el uso de esta opción a la Dirección General Impositiva.

**Consideraciones generales en la valuación de inventarios:**

El Articulo 56 de la Ley dispone que los inventarios deben consignarse en forma detallada la existencia de cada artículo con su respectivo precio unitario. Y que en la valuación de los mismos no se permitirán deducciones en forma global, por reservas generales constituidas para hacer frente a fluctuaciones de precios o contingencias de otro orden.

**Condiciones y requisitos dispuestos por el decreto reglamentario, aplicables a la Valuación de mercaderías de reventa, materias primas y materiales.**

1. Que el costo de la última compra efectuada en los 2 últimos meses anteriores a la fecha de cierre del ejercicio, será aquel que resulte de considerar la operación realizada en condiciones de contado, incrementado de corresponder, en los importes facturados en concepto de gastos hasta poner en condiciones de venta a los artículos que conforman la compra. Por ejemplo: acarreos, fletes, acondicionamiento u otros.

2. Que el costo de la última compra se refiera a operaciones que involucren volúmenes normales de compras realizadas durante el ejercicio, teniendo en cuenta la envergadura y modalidad operativa del negocio del contribuyente.

3. Que el costo de la última compra se encuentre respaldado por las correspondientes facturas o documentos equivalentes.

**Condiciones y requisitos dispuestos por el decreto reglamentario, aplicable a la Valuación de productos elaborados cuando no se lleven sistemas que permitan la determinación del costo de producción de cada partida.**

1. Que el precio de la última venta realizada en los 2 meses anteriores al cierre del ejercicio es el que surja de considerar la operación realizada en condiciones de contado.

2. Que los gastos de venta por los cuales hay que reducir el precio de la última venta realizada en los 2 meses anteriores al cierre del ejercicio, serán aquéllos incurridos directamente con motivo de la comercialización de los bienes de cambio.

3. Que el margen de utilidad neta contenido en el precio de la última venta realizada en los 2 meses anteriores al cierre del ejercicio será el que surja de:

- aplicar el coeficiente de rentabilidad neta asignado por el contribuyente a cada línea de productos. La determinación de ese coeficiente deberá ajustarse a las normas y métodos generalmente aceptados en la materia debiendo demostrar su razonabilidad; o

- aplicar el coeficiente que surja de relacionar el resultado neto del ejercicio que se liquida con las ventas del mismo período, y tal coeficiente será de aplicación a todos los productos. Se deberá considerar como resultado neto del ejercicio al que corresponda a las operaciones ordinarias de la empresa, determinado conforme a normas de contabilidad generalmente aceptadas y que guarden uniformidad respecto del ejercicio anterior.

En ninguno de los dos casos, para la obtención del coeficiente, se incluirán ingresos provenientes de la reventa de bienes de cambio, de prestación de servicios y otros originados en operaciones extraordinarias de la empresa. Esta exclusión conlleva la eliminación de los gastos que le sean atribuibles.

Elegido uno de los métodos indicados, el mismo no podrá ser variado durante 5 ejercicios fiscales.

**Condiciones y requisitos dispuestos por el decreto reglamentario, aplicables a la Valuación de productos elaborados cuando se lleven sistemas que permitan la determinación del costo de producción de cada partida.**

1. Que existan sistemas que permitan determinar el costo de producción cuando se exterioricen en forma analítica en los registros contables, las distintas etapas del proceso productivo y permitan evaluar la eficiencia del mismo.

2. Que el costo de producción será aquél que se integra con los materiales, la mano de obra y los gastos de fabricación, no siendo computables los intereses del capital invertido por el o los dueños de la explotación.

3. Que se considerará partida de productos elaborados al lote cuya fecha o período de fabricación pueda ser establecida mediante órdenes específicas de fabricación u otros comprobantes o constancias que resulten aptos a ese fin.

**Condiciones y requisitos dispuestos por el decreto reglamentario, aplicable a la Valuación de productos en curso de elaboración.**

1. Que el porcentaje de acabado a la fecha de cierre del ejercicio que se debe aplicar a la valuación de los productos terminados deberá determinarse en función del grado de terminación que tuviere el bien respecto del proceso total de producción.

**Opción de venta y reemplazo.**

Para el caso de reemplazar y venta de un bien mueble amortizable la Ley (Artículo 71) complementado con del Decreto Reglamentario (Articulo 159) da la opción de imputar la ganancia de la venta (del bien que reemplazamos) al balance impositivo o bien afectarla al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización futura de éste deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada.

Esta opción también se hace extensible a los bienes inmuebles afectados a la explotación como bien de uso, en tanto tenga una antigüedad mínima de dos años al momento de la venta y en la medida que el importe obtenido se destine a la adquisición de otro/s bienes destinados a la actividad.

Esta opción debe realizarse en el ejercicio en el cual se produce la ganancia por la venta del bien que se reemplaza y debe manifestarse antes del vencimiento de la DDJJ.

El otro requisito es que ambas operaciones, venta y reemplazo, se efectúen en el término de un año, plazo a contar a partir de la venta.

Esta opción de venta y reemplazo es aplicable en la determinación de la ganancia de tercera y cuarta categoría del impuesto.

Procedimiento, con el resultado de la venta de un bien mueble amortizable o inmueble, el contribuyente tiene la opción de:

1- Imputar la ganancia de la venta al balance impositivo, o

2- Afectar la ganancia al costo del nuevo bien de reemplazo.

La opción de venta y reemplazo consiste en imputar la ganancia obtenida por la enajenación de los bienes a través del cómputo de una menor amortización deducible, es decir, que en los años de vida útil del nuevo bien se verá reflejada la mencionada utilidad.

Por ejemplo:

Período Fiscal: 2019.

Precio de venta del bien 1.000

Costo computable (600)

-------------

Utilidad gravada 400

**1ra. Opción:** gravar el 100% de la utilidad por la venta de ($400) en el período fiscal 2019. En otros términos siguiendo el criterio general de imputación de la renta de tercera categoría, que es devengado.

Pero podría optarse por imputar la renta de otra forma, si dentro de los plazos establecidos por ley (1 año) compro un bien que reemplazó al anterior que vendí, entonces:

**2da. Opción:** precio de compra del bien de reemplazo = 750

Utilidad del Bien Vendido (400)

--------

Nuevo Costo del Bien Adquirido 350

Supongamos que es un bien cuya vida útil es de 5 años.

Si no se ejerce la opción de venta y reemplazo, el costo a amortizar del bien comprado es de $ 700 (costo de adquisición) y la amortización es de $ 150 por Período Fiscal.

Si se ejerce la opción de venta y reemplazo, el costo a amortizar del nuevo bien es de $ 350, la amortización deducible será de $ 70.

**Atención:** la diferencia que se deja de amortizar (150 - 70= 80), por los 5 años de vida útil, da $ 400 que forman la utilidad obtenida por la venta del bien que fuera reemplazado.

Esto posibilita el diferimiento de la utilidad obtenida por la venta de un bien amortizable, sea mueble o inmueble.

**Requisitos para ejercer la opción**

- Bienes Muebles: ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de 1 año o se pueden dar 2 situaciones que son las siguientes:

\* Venta y compra o Compra y venta en un mismo período Fiscal.

\* Venta y compra o Compra y venta en distintos períodos.

- Bienes Inmuebles:

\* Que el inmueble está afectado a la explotación como Bien de Uso, como mínimo, con una antigüedad de 2 años al momento de la enajenación.

\* Que el importe obtenido en la enajenación del inmueble se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación.

\* O que ambas operaciones (Venta y Reemplazo) se efectúen dentro del término de 1 año.

Al haber ejercido la opción de venta y reemplazo, la utilidad obtenida por la enajenación de un bien inmueble se podrá afectar a:

- La compra de otro inmueble.

- La adquisición de un terreno y construcción de un edificio.

- Construcción sobre el terreno comprado con anterioridad.

**Atención:** la construcción de la propiedad que habrá de constituir el bien de reemplazo, puede ser:

Anterior o posterior a la fecha de venta del bien reemplazado.

Condición:

Que en la fecha de venta del inmueble y la fecha de inicio de la construcción no haya transcurrido un plazo superior a 1 año y que las obras se concluyen en un período máximo de 4 años a contar desde el inicio de la misma.

**Ejemplo:**

El 28/01/2019 se vende un torno afectado al proceso productivo de la empresa en $ 3.000. Dicho bien había sido adquirido el 14/4/2012 en $ 1.000. Vida Util 10 años

El 05/03/2019 se adquiere un torno mas moderno en $ 4.000.

1. ***Declaro la ganancia por la venta del torno usado en el ejercicio 2019.***

Precio de venta $ 3.000

Costo de venta $ 1000 – amortización (1000/10\*7) $ 700= $ 300

Utilidad por la venta $ 2.700

Se tributa el gravamen por esta ganancia.

Se compra el nuevo bien $ 4000 y se amortiza en 10 años a razón de $ 400 por año.

Se deduce en los 10 años de vida útil $ 400 por año

1. ***Opción de venta y reemplazo***

Utilidad por la venta $ 2700, no la declaro como ganancia del ejercicio 2019, la resto al valor del bien nuevo.

Precio de compra del nuevo bien $ 4000

Utilidad por la venta - $ 2700

Utilidad del bien reemplazado $ 1300

Total valor a amortizar del nuevo bien $ 1.300

Amortización anual a deducir en los 10 años de vida útil $ 130

Conclusión: En la opción 1) al declarar el total de la ganancia en el año de la venta se puede deducir en concepto de amortización $ 400 por cada año.

Mientras que en la opción 2) se disminuye el valor de la amortización anual del nuevo bien a $ 130 por año, por no declarar la utilidad en el año de la venta

De otro modo se difiere la ganancia por la venta en los años de vida útil del nuevo bien.

### Deducciones de la Tercera Categoría.

### Malos Créditos

En el Articulo 91 del Impuesto a las Ganancias inc. b) indica que podemos deducir los créditos incobrables, también en este tema es importante refrescar algunos conceptos contables. Si bien hay dos métodos para deducir los incobrables, a) deducir las incobrables del ejercicio, reuniendo todas las condiciones que impone la ley y el decreto reglamentario, o b) formar el fondo de previsión. Este método para formar un fondo razonable relaciona las incobrabilidades de los tres últimos ejercicios, respecto del saldo crédito por ventas ( que es el total del crédito acordado por nuestra empresa) de los tres últimos ejercicios anteriores al de cierre. Las incobrabilidades de un año se producen respecto de los créditos acordados en el ejericicio anterior, por ésta razón la relación se establece desplazada entre los ejercicios. Esta proporción se multiplica por el saldo del rubro créditos del ejercicio que liquidamos, proporcionándonos un fondo razonablemente calculado, para absorver los incobrables del ejercicio siguiente.

Los índices de incobrabilidad de acuerdo al Artículo 217 del Decreto Reglamentario son:

1. Verificación del crédito en el concurso preventivo.

2. Declaración de la quiebra del deudor.

3. Desaparición fehaciente del deudor.

4. Iniciación de acciones judiciales tendientes al cobro.

5. Paralización manifiesta de las operaciones del deudor.

6. Prescripción.

El aspecto más novedoso se encuentra en la incorporación de requisitos para considerar incobrables los créditos de escasa significación . Con la intención de limitar la deducibilidad de este tipo de créditos, el decreto reglamentario establece cuatro requisitos que deben verificarse en forma concurrente:

i) El monto del crédito no deberá superar el importe que fije la AFIP, teniendo en cuenta la actividad, que actualmente es $ 45.000

ii) El crédito en cuestión deberá tener una morosidad mayor a 180 días desde la fecha de su vencimiento. Si no se estableció una fecha de vencimiento, se considerará a la operación como de contado.

iii) Debe haberse notificado fehacientemente al deudor su condición de moroso y reclamado el pago del crédito vencido.

iv) Deben haberse cortado los servicios o dejado de operar con el deudor moroso.

**Amortización de Intangibles**

En el inc. c) del mismo Articulo 91 permite la deducción de los gastos de organización, en un plazo no mayor de 5 años. Esta deducción me da píe para hacer una aclaración respecto la amortización de los intangibles.

La instrucción 263 de la Dirección General Impositiva aclara respecto lo establecido en el Articulo 92 inc. h) de la ley, que establece que no está permitido deducir como gasto la amortización de llave, marcas y activos similares y el Articulo 85 inc. f) establece como concepto deducible las amortizaciones de los bienes inmateriales, que por sus carácteristicas tengan un plazo de duración limitado, como patentes, concesiones y activos similares. La mencionada instrucción expresa *“ los bienes inmateriales susceptibles de generar cargos al balance impositivo del impuesto a las ganancias en concepto de deducciones por depreciación o amortización, son aquellos que tengan para su titular una vida útil determinada por un plazo de existencia limitado por ley o contrato”.*

### Las Retribuciones extraordinarias al personal.

Otra deduccion admitida por el Articulo 91 es la retribucion extraordinaria al personal. Aquí es bueno aclarar que las gratificaciones que el contribuyente destine para sus empleados deben pagarse antes del vencimiento de la presentación de la DDJJ del contribuyente para que pueda deducir estos conceptos extraordinarios.

Recordemos que la tercera categoría declara por lo devengado. Si la empresa devenga estos pagos extraordinarios como un gasto del ejercicio, y no los distribuyó entre sus empleados antes del mencionado vencimiento, no podrá deducir este gasto del ejercicio que está liquidando, por mas que se encuentre devengado. ( Articulo 219 del D.R.)

#### Gastos de Representación

El inc. h) del Articulo 91, permite computar como deducción los gastos de representación de la actividad gravada pero establece un límite, que es el 1.5 % del monto total de la remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia, excluídas las gratificaciones y retribuciones extraordinarias, aguinaldos,subsidios, etc.. Este porcentaje actúa como límite, no significa que vamos a poder deducir el 1,5 % total, debiendo estar respaldados los gastos por los comprobantes respaldatorios Se entiende que si en nuestra actividad de tercera categoría no tenemos empleados, no se podrá deducir este concepto. El primer párrafo del Articulo 221 del D.R. nos brinda el concepto de gastos de representación y en el segundo aclara que conceptos no quedan incluídos en esta definición

###### Ejercitación Tercera Categoría

El contribuyente participa en un 50% en una sociedad simple que no confecciona balance y que se dedica a la reventa de artículos de librería.

1. Datos relativos al resultado de la sociedad por el ejercicio 2019

a) Ventas

| | Concepto | Importe | | --- | --- | | Ingresos por ventas | 350.000 | |
| --- | --- | --- | --- | --- |

b) Mercaderías

Existencias al 31/12/2018

Producto A: 10.000 u a $ 3 c/u.

Producto B: 5.000 u a $ 5 c/u.

Compras del ejercicio: producto A $ 30.000 y producto B $ 50.000.

Existencias al 31/12/2019, precios según última compra del ejercicio:

Producto A: 6.000 u a $ 4 c/u.

Producto B: 8.000 u a $ 5 c/u.

c) Gastos

| | Concepto | Importe | | --- | --- | | Sueldos y cargas sociales | (1)15.000 | | Papelería | 3.500 | | Honorarios | 20.000 | | Comisiones y gastos bancarias | 500 | | Alquileres | 15.000 | | Ingresos brutos | 10.500 | | Servicios | 3.000 | | Fletes | 8.500 | | Gastos varios documentados | 4.000 | | Intereses resarcitorios | 200 | | Multa formal por presentación fuera de término | 170 | | Total | 80.370 | |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |

(1) Incluye 2.000 en concepto de gratificación abonada el 31/1/2019 a un empleado por su desempeño durante el 2013. Este monto no está incluido en las deudas laborales al cierre de 2019

d) Deudores incobrables

La sociedad consideró incobrable al cliente XX, cuya deuda ascendía a $ 3.000. Dicho cliente se encontraba en estado de cesación de pagos y se contrató un estudio de abogados con el fin de que realice gestiones extrajudiciales para el cobro de la deuda.

También se consideró incobrable la deuda del cliente NN, que ascendía a $ 1.200 desde enero 2019. Si bien se reclamó el importe en varias ocasiones y se realizaron gestiones extrajudiciales, sin obtener resultados satisfactorios, no se desean iniciar acciones judiciales debido a que la cifra adeudada no lo justifica. Se dejó de operar con el cliente.En una situación similar se encuentra el cliente ZZ, cuya deuda asciende a $ 48.800.

e) Venta y reemplazo

En 5/2019 se vende un mostrador en $ 20.000. El mismo había sido adquirido en 12/2013 en $ 25.000. En la misma fecha, con el importe obtenido en la venta, más $ 8.000, se adquiere un nuevo mostrador para utilizar en su lugar.

f) Venta de bienes de uso

En 7/2019 se vende en $ 15.000 una vitrina afectada como bien de uso desde su adquisición en 5/2011. El valor de origen es de $ 10.000.

2. Datos relativos a los saldos de la sociedad

a) Detalle de bienes y deudas al 31/12/2018 y al 31/12/2019

| | Bienes/deudas | Inicio | Cierre | | --- | --- | --- | | Caja y bancos | 5.000 | 7.000 | | Deudores por ventas | 80.000 | 50.000 | | Mercaderías | 55.000 | A determinar | | Bienes de uso (valor de origen) | 58.000 | A determinar | | Proveedores | (30.000) | (15.000) | | Deudas fiscales  IVA  Ingresos brutos | (1.500)  (500) | (2.000)  (900) | | Deudas laborales | (2.000) | (3.000) | | Total | 164.000 | A determinar | |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |

b) Planilla de bienes de uso de la sociedad

| | Detalle | Alta | Baja | Valor de origen | % de afectación | | --- | --- | --- | --- | --- | | Mostrador A | 10/12/2013 | 15/5/2019 | 25.000 | 100 | | Mostrador B | 15/5/2019 |  | 28.000 | 100 | | Vitrina A | 2/5/2011 | 12/7/2019 | 10.000 | 100 | | Vitrina B | 10/8/2011 |  | 8.000 | 100 | | Estanterías | 8/4/2014 |  | 10.000 | 100 | | Muebles y útiles | 12/3/2012 |  | 5.000 | 100 | |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |

**SOLUCIÓN PROPUESTA.**

El resultado que obtienen las personas humanas por su participación en sociedades de personas y explotaciones unipersonales constituye ganancia de tercera categoría.

Estas sociedades y explotaciones no son sujetos del impuesto, sino que el resultado se declara en cabeza de los socios o del dueño, según corresponda.

I - Determinación del resultado bruto de la sociedad de hecho

| | Concepto | Importe | | --- | --- | | Ventas [1 a)] | 350.000 | | CMV [1 b)]  EI + C - EF = [(10.000 x 3) + (5.000 x 5)] + (30.000 + 50.000) - [(6.000 x 4) + (8.000 x 5)] = 30.000 + 25.000 + 80.000 - 24.000 - 40.000 = | 71.000 | | Resultado bruto | 279.000 | |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |

**Aclaraciones**

Para determinar el resultado impositivo bruto de la sociedad debemos determinar el costo de venta. Con dicho fin, utilizamos la fórmula EI + C - EF.

Las existencias finales deben estar valuadas según el Artículo 56 de la ley del impuesto a las ganancias.

En nuestro caso, se trata de mercadería de reventa. Las mercaderías de reventa se valúan al costo de la última compra realizada en los dos últimos meses del ejercicio, o en su defecto, la última compra del ejercicio. Si no se efectuaron compras en el ejercicio, se computa el valor impositivo del bien en el inventario inicial. Debe tomarse el valor de contado, en situaciones normales, más los gastos facturados hasta poner los bienes en condiciones de venta.

**II - Determinación del resultado neto de la Sociedad**

| | Gastos deducibles [1 c)] | Importe | | --- | --- | | Sueldos y cargas sociales | 15.000 | | Papelería | 3.500 | | Honorarios | 20.000 | | Comisiones y gastos bancarios | 500 | | Alquileres | 15.000 | | Ingresos brutos | 10.500 | | Servicios | 3.000 | | Fletes | 8.500 | | Gastos varios documentados | 4.000 | | Intereses resarcitorios | 200 | | Total | 80.200 | |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |

| Deudores incobrables [1 d)] | Importe |
| --- | --- |
| Cliente XX | 3.000 |
| Cliente NN | 1.200 |
| Total | 4.200 |

| | Venta y reemplazo [1 e)] | Importe | | --- | --- | | Rdo. por la venta del mostrador = Precio de venta - Valor residual = 20.000 - [25.000 - (25.000 x 0,10 x 5)] = 20.000 - [25.000 - 12.500] = 7.500 | - | | Amortización del nuevo mostrador  Valor amortizable = Costo de adquisición - Afectación de la ganancia = 28.000 - 7.500 = 20.500  Amortización = 20.500 x 0,10 = 2.050 | 2.050 | | Total | 2.050 | |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |

| | Venta de bienes de uso [1 f)] | Importe | | --- | --- | | Rdo. por la venta de la vitrina = Precio de venta - Valor residual = 15.000 - [10.000 - (10.000 x 0,10 x 7)] = 15.000 - [10.000 - 7.000] = 12.000 | 12.000 | | Total | 12.000 | |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |

| | Amortizaciones [2 b)] | Importe | | --- | --- | | Vitrina B: 8.000 x 0,10 | 800 | | Estanterías: 10.000 x 0,10 | 1.000 | | Muebles y útiles: 5.000 x 0,10 | 500 | | Total | 2.300 | |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |

| | Resultado bruto | 279.000 | | --- | --- | | Gastos deducibles | (80.200) | | Deudores incobrables | (4.200) | | Amortización mostrador (venta y reemplazo) | (2.050) | | Venta de la vitrina | 12.000 | | Amortizaciones bienes de uso | (2.300) | | Resultado neto | 202.250 | |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |

**Aclaraciones**

Gastos deducibles [1 c)]

Los gastos efectuados por la sociedad de hecho son deducibles en el impuesto, ya que son inherentes al giro del negocio [según los Artículos 83 y 91, inc. a) de la ley]. La deducción de la multa se encuentra prohibida por el Artículo 227 del Decreto Reglamentario del impuesto a las ganancias. El mismo artículo autoriza a deducir los intereses resarcitorios.

Son deducibles las gratificaciones en favor del personal que se paguen con anterioridad al vencimiento de la declaración jurada del ejercicio al cual corresponden, según el Artículo 91, inciso f) de la ley.

Deudores incobrables ( 1 d))

En tercera categoría, son deducibles los deudores incobrables [Articulo 91, inc. b) de la ley], en cuanto se verifiquen los índices de incobrabilidad que fija el Artículo 217 del decreto reglamentario y que son:

- la verificación del crédito en concurso preventivo;

- la declaración de la quiebra del deudor;

- la desaparición fehaciente del deudor;

- la prescripción;

- la iniciación de acciones judiciales tendientes al cobro;

- la paralización manifiesta de las actividades del deudor.

A su vez, como excepción, se admite la deducción de los créditos para los cuales se verifique la cesación de pagos como índice de incobrabilidad, para los ejercicios cerrados entre el 31/12/2018 y el 31/12/2019, siempre que el contribuyente haya iniciado, al menos, gestiones extrajudiciales de cobro [según el D. 348/2003]. Este es el caso del cliente XX.

En cuanto a los créditos de poca significación, se permite la deducción de aquellos cuyo monto sea de hasta $ 45.000 sin que sea necesario el inicio de acciones judiciales [RG (AFIP) 1457]. Para ello, deben haber transcurrido más de 180 días desde la fecha de vencimiento y se debe haber notificado al deudor en forma fehaciente acerca de su morosidad y efectuado el correspondiente reclamo. Además, debe haberse dejado de operar con el deudor. En nuestro ejemplo, estos requisitos se cumplen para el cliente NN, pero no para el cliente ZZ.

Recordamos que la ley establece como alternativa la posibilidad de calcular la previsión impositiva para deudores incobrables.

Venta y reemplazo [1 e)]

En la tercera categoría de ganancias, los contribuyentes pueden ejercer la opción de venta y reemplazo, según el Artículo 71 de la ley. Esto implica que en lugar de declarar el resultado positivo por la venta de bienes muebles amortizables y por los inmuebles que revisten el carácter de bienes de uso, el contribuyente puede afectar la utilidad por la venta de dichos bienes de uso al costo de los nuevos bienes, resultando un menor valor amortizable.

Para poder ejercer la opción deben cumplirse una serie de requisitos:

- En caso de bienes muebles: no debe transcurrir más de un año entre la fecha de venta y la de compra del bien de reemplazo o viceversa. Ésta es la situación planteada en nuestro ejemplo.

- Debe aclararse que en caso de que la utilidad por la venta del bien mueble a reemplazar supere el costo del bien de reemplazo, el excedente se imputa al ejercicio de vencimiento de los plazos.

- Si la venta se produce en un ejercicio posterior a la compra, en el ejercicio de venta deberá ajustarse la amortización computada por el bien de reemplazo en el ejercicio anterior.

Venta de bienes de uso [1 f)]

Se trata de una ganancia gravada en tercera categoría, pues, al tributar según la teoría del balance, el hecho de que se pierda la fuente generadora de ganancias no tiene implicancias en la gravabilidad de estas operaciones.

Amortizaciones [2 b)]

Se trata de conceptos deducibles en todas las categorías de ganancias.

**III - Atribución del resultado impositivo de la sociedad al socio**

202.250 x 50% = 101.125

Hemos dicho que las sociedades de personas no son sujetos del impuesto a las ganancias. Por ello, una vez determinado su resultado impositivo, éste se atribuye a los socios.

El Artículo 54 de la ley establece que el resultado del balance impositivo de las empresas o explotaciones unipersonales y de las sociedades de personas se considera, en su caso, íntegramente asignado al dueño o distribuido entre los socios, aun cuando no se hubiera acreditado en sus cuentas particulares.

El resultado de las explotaciones unipersonales y de las sociedades de personas se incluye en la declaración jurada del dueño o de los socios, correspondiente al año en el que se produzca el cierre de ejercicio de las citadas sociedades y explotaciones.

En caso de que no se confeccione balance, como en nuestro ejemplo, el cierre de ejercicio tiene lugar el 31/12 de cada año.

El socio que tenga la mayor participación en la sociedad, o en su defecto, el que tenga el CUIT menor, es el obligado a efectuar la declaración de la sociedad.

**IV - Detalle de bienes y deudas de la sociedad [2 a)]**

| | Bienes/deudas | Inicio | Cierre | | --- | --- | --- | | Caja y bancos | 5.000 | 7.000 | | Deudores por ventas | 80.000 | 50.000 | | Mercaderías | 55.000 | 64.000 | | Bienes de uso (valor de origen) | 58.000 | 51.000 | | Proveedores | (30.000) | (15.000) | | Deudas fiscales  IVA  Ingresos brutos | (1.500)  (500) | (2.000)  (900) | | Deudas laborales | (2.000) | (3.000) | | Total | 164.000 | 151.100 | |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |

**Aclaraciones**

Se valúan de acuerdo con la resolución general (DGI) 2527.

**V - Porcentaje atribuible al socio**

| | Bienes/deudas | Inicio | Cierre | | --- | --- | --- | | 50% | 82.000 | 75.550 | |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |

**Aclaraciones**

Se obtiene multiplicando el porcentaje de participación del socio en la sociedad por el total de los bienes de la sociedad.

### CUARTA CATEGORIA

### CUARTA CATEGORIA

La Cuarta categoría de ganancias se compone de las rentas obtenidas por el trabajo personal.

El Articulo 82 de la ley hace una enumeración de las mismas. La primera gran clasificación que podemos realizar es respecto si las mismas se obtienen por la relación de dependencia, o de manera independiente. El inc. a) b) y c) del artículo enumera las obtenidas por el trabajo en relación de dependencia y los inc. d) e) f) y g) las obtenidas por el trabajo personal independiente. Esta distinción es de suma importacia debido a la deuduccion especial contemplada en el Articulo 30.

* Respecto la deducción especial del inc. c) Articulo. 30º, recuerden que esta deducción se eleva al 3,8 veces, cuando se trata de rentas del inc. a) b) y c) del Articulo. 82.

Por lo cual esta categoría comprende los ingresos cuya obtención interviene exclusiva y preponderantemente , el trabajo personal.

Como mencionamos anteriormente el Artículo 82 de la ley enumera las siguientes ganancias como rentas de Cuarta categoría :

1. Rentas del desempeño de cargos públicos

Son los ingresos generados en funciones desempeñadas por quienes están al servicio de un ente público, ya sea la Nación , Provincia o Municipios.

En el caso de los Magistrados , Funcionarios y Empleados del Poder Judicial de la Nación y de las provincias y del Ministerio Publico de la Nación cuando su nombramiento hubiera ocurrido a partir del año 2017 inclusive.

1. Rentas del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia

Estas rentas corresponden a la masa de asalariados que prestan servicios en entidades privadas o públicas.

La forma de remuneración no tiene importancia .

En estas remuneraciones quedan comprendidas las que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad, las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido.

El inc. i) del Artículo 26 dice que estarán exentos los intereses reconocidos en sede judicial o administrativa como accesorios de créditos laborales. Las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despidos y las que se reciban en forma de capital o renta por causas de muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen en virtud de lo que determinan las leyes civiles y especiales de previsión social o como consecuencia de un contrato de seguro.

1. Rentas provenientes de jubilaciones , pensiones, retiros y subsidios

El Inc. c) Articulo 82 dice que serán rentas de Cuarta categoría las provenientes de las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y en la medida que hayan estado sujeto al pago del impuesto y de los consejeros de las sociedades cooperativas.

De esta manera alcanza tanto a las remuneraciones percibidas como consecuencia y durante la prestación de servicios personales, como las que se perciban ulteriormente, en el retiro. Siempre que lo que se cobre sea consecuencia del trabajo personal es ganancias de cuarta categoría.

1. Rentas provenientes de seguros de retiro del trabajo personal

El Inc. d) del Artículo 82 establece como ganancias de Cuarta categoría los beneficios netos de aportes no deducibles, derivados del cumplimiento de los requisitos de los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación , en cuanto tengan su origen en el trabajo personal.

Igual criterio que el adoptado en el inciso anterior , siempre que tengan su origen en el trabajo personal.

El Articulo 157 de la ley establece : Se encuentran comprendidos en el Artículo 82, los beneficios netos de los aportes efectuados por el asegurado, que deriven de planes de seguro de retiro privados administrados por entidades constituidas en el exterior o por establecimientos permanentes instalados en el extranjero de entidades residentes en el país sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, en cuanto tengan su origen en el trabajo personal, debiendo determinarse la ganancia en la forma dispuesta en el Artículo 140.

1. Rentas provenientes de servicios personales prestados por socios de sociedades cooperativas.

El Inc. e) del Artículo 82 establece como renta de Cuarta categoría los servicios personales prestados por los socios de las sociedades cooperativas mencionadas en la última parte del inciso g) del Artículo 48, que trabajen personalmente en la explotación, inclusive el retorno percibido por aquéllos.

Serian los socios de las cooperativas de trabajo. El carácter de renta de esta categoría alcanza tanto a las remuneraciones que se abonen a los referidos socios por servicios prestados , como también a lo que perciban en concepto de retorno , denominación que se da a la distribución de excedentes propia de las sociedades cooperativas y que en las de trabajo tiene un carácter de pago adicional en función del trabajo realizado.

1. Ingreso derivado del ejercicio de profesiones liberales

El Inc. f) del Artículo 82 establece que es renta de Cuarta categoría las provenientes del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fiduciario. También se consideran ganancias de esta categoría las sumas asignadas, conforme lo previsto en el inciso i) del Artículo 91, a los socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones.

Si bien estas pueden requerir para su realización la utilización de un pequeño capital en forma de instrumental o equipo de ofician, dicho capital es siempre accesorio y no llega a desvirtuar la naturaleza de éstas rentas , como derivadas del trabajo personal.

El Articulo 53 en su último párrafo establece que cuando las actividad profesional u oficio a que se refiere el Articulo 82 se complemente con una actividad comercial , el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considerara como ganancia de la tercera categoría .

Recordemos que la enumeración de funciones que hace este inciso es meramente enunciativa.

g) Rentas derivadas de las actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana

Esa rentas están claramente definidas e incorporadas como de cuarta categoría .

Cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas

El segundo párrafo del Artículo 82 establece que quedan incluidas como renta de Cuarta categoría las sumas que se generan con motivo de desvinculación laboral que perciban aquellas personas que se desempeñen en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas, por las sumas que excedan los montos indemnizatorios mínimos previstos en la normativa laboral aplicable. Cuando estas sumas tengan su origen en un acuerdo consensuado ( procesos de mutuo acuerdo o retiro voluntario, entre otros) estarán alcanzadas en cuanto superen los montos indemnizatorios mínimos previstos en la normativa laboral aplicable para el supuesto de despido sin causa.

Compensaciones , viáticos, que excedan el reembolso de gastos

El tercer párrafo del Art. 82 extiende el concepto de ganancia de Cuarta categoría a las compensaciones en dinero y en especie y a los viáticos que se abonen como adelanto o reintegro de gastos , por comisiones de servicio realizadas fuera de la sede donde se prestan las tareas, que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en el Articulo 82.

Para mayor precisión de estos conceptos el Artículo 177 del DR establece que debe entenderse a los efectos de lo establecido en el tercer párrafo del Artículo 82 de la ley, debe entenderse por compensaciones en especie, todas aquellas prestaciones a las que hace referencia el primer párrafo del Artículo 111 de la ley y las que bajo cualquier denominación, como ser, alimentos, etc., fueren susceptibles de ser estimadas en dinero.

Tratándose de compensaciones consistentes en opciones de compra de acciones de la sociedad o de otra perteneciente al grupo, la diferencia entre el costo de adquisición y el valor de cotización o, en su defecto, del valor patrimonial proporcional al momento del ejercicio de la opción, se considerará ganancia de la Cuarta categoría.

No obstante será de aplicación la deducción de gastos de movilidad , viáticos y otras compensaciones análogas, sobre la base de , entre otros parámetros, la actividad desarrollada, la zona geográfica y las modalidades de la prestación de los servicios , el que no podrá superar el 40% de la ganancia no imponible establecida en el inc. a) del Articulo 30 de la ley. Para las actividades de transporte de larga distancia esta deducción no podrá superar el importe de la ganancia no imponible establecida en el inc a) del Articulo 30.

Material didáctico personal docente

El sexto párrafo del Articulo 82 considera también como ganancia de Cuarta categoría a las sumas abonadas al personal docente en concepto de adicional de material didáctico que excedan al 40% de la ganancia no imponible del inc a) del Articulo 30 de la ley.

**Liquidaciones**

## Rentas bajo relación de dependencia

Cuándo el contribuyente trabaja sólo en relación de dependencia ( empleado), nos dice el inc a) del tercer párrafo del Articulo 1 del Decreto Reglamentario, que están exentos de presentar DDJJ, mientras no medie requerimiento, los contribuyentes que sólo obtengan ganancias que provengan del trabajo en relación de dependencia, siempre que al pagárseles esas ganancias se hubiese retenido el impuesto correspondiente.

Por otro lado existe la Resolución General (AFIP) 4003-E que establece la obligación del empleador de retener ganancias a sus empleados sobre los sueldos que abone.

En los casos que un contribuyente tenga más de un empleo deberá retenerle el impuesto el que abone el mayor sueldo, situación esta que deberá comunicar el empleado a su empleador.

La liquidación que debe realizar el empleador por cada uno de sus empleados es igual al esquema de liquidación que hemos visto para personas humanas y sucesiones indivisas.

Deberá incluir como ganancia bruta de la cuarta categoría entre otros conceptos, sueldo bruto, horas extras, adicionales por zona , título, vacaciones gratificaciones de cualquier naturaleza, etc, Lo que no formará parte de esta ganancia bruta son las asignaciones familiares, indemnizaciones por causa de muerte, o por antigüedad ( ver exenciones).

De la ganancia bruta se le restará las deducciones generales, jubilación, obra social, primas de seguro en caso de muerte, gastos de sepelio, donaciones, aportes a seguros de retiro privados, etc. (art. 85º ley) . Estos datos debe comunicárselo el empleado a su empleador.

Por esta diferencia se obtiene la ganancia neta del empleado, y se procede de la siguiente manera :

Ganancias netas del mes

+

Ganancias netas de meses anteriores (del ejercicio)

-

Deducciones Personales ( Art. 30º de la ley) ( Proporcionales a los meses transcurridos en el ejercicio)

Total que debe ubicarse en la tabla del Articulo 94 de la ley y determinar el impuesto.

Total impuesto por el período que va desde Enero al mes que se esté liquidando

Menos:

Retenciones practicadas con anterioridad en el respectivo período fiscal.

Igual

Retención sobre el sueldo del mes.

El procedimiento de cálculo es igual al esquema de liquidacion de ganancias para personas humanas, sólo que se va acumulando la ganancia mes a mes, incrementando de esta forma la base imponible que debemos llevar a la tabla del Articulo 94 de la Ley. Tiene la lógica por ser este un impuesto anual.

### Rentas de trabajo personal Independiente

Por estas rentas el contribuyente tiene obligación de presentar DDJJ y pagar el impuesto. También tienen la misma obligación aquellas personas que además de percibir sueldos, obtengan otras ganancias, quienes se computarán como pago a cuenta del impuesto resultante de la DDJJ, las retenciones sufridas.

**Ejercitacion Cuarta Categoria**

# Ingresos.

\* Sueldos netos en relación de dependencia en la Facultad de Ciencias Económicas: $ 3.261,16.

\* Sueldos netos por su actividad como director de una S.A.: $ 15.000.

\* Honorarios profesionales $ 130.000

\* Retenciones de impuesto a las ganancias $ 4.000

\* Conferencias en el exterior $ 30.000 (incluye retención ganancias por $ 4.200,00)

**\* Gastos de la actividad profesional:**

1. Aportes jubilatorios autónomos (pagados en el año) $ 2.942

2. Cuotas abonadas a organismos profesionales y suscripciones $ 2.000

3. Inscripciones a revistas y publicaciones $ 1.000

4. Alquileres y expensas $ 6.000

5. Luz, gas y teléfono $ 2.000

6. Gastos de librería $ 1.000

7. Impuestos, tasas y contribuciones $ 4.000

8. Mantenimiento computadora, acceso a internet, etc. $ 1.000

9. Sueldos y cargas sociales de la secretaria $ 47.500

# De los honorarios facturados tiene pendiente de cobro al 31/12/2019 $ 10.000

Como director de El Regreso SA, la asamblea de accionistas celebrada el 20/8/2019 le asignó honorarios por $ 25.000, la compañía ha informado que el monto deducible ascendió a $ 15.000, no habiendo determinado impuesto por ese período. Impuesto a las ganancias retenido: $ 3.800.

**Solución Propuesta:**

## GANANCIA BRUTA DE CUARTA CATEGORÍA

| CONCEPTO | $ |
| --- | --- |
| Sueldos netos Facultad de Cs. Económicas  Gravado artículo 82, inciso b). | $ 3.261,16 |
| Sueldos netos la S.A. | $ 15.000,00 |
| Honorarios profesionales: Percibidos  Gravado artículo 82, inciso f). | $ 120.000,00 |
| Honorarios director El Regreso SA  Están gravados en cabeza del director los honorarios que la sociedad pudo deducir. Los $ 10.000 que la sociedad no dedujo de su balance no están gravado en cabeza del director | $15.000 |
| Honorarios por conferencias en el exterior | $ 30.000,00 |
|  |  |
| TOTAL GANANCIA BRUTA 4º CATEGORIA | 183.261,16 |

## DEDUCCIONES DE LA CUARTA CATEGORÍA

| CONCEPTO DEL GASTO | $ |
| --- | --- |
| Cuotas abonadas a organismos profesionales, suscripciones y revistas técnicas | $ 2.000,00 |
| Inscripciones en cursos profesionales | $ 1.000,00 |
| Alquileres y expensas | $ 6.000,00 |
| Luz, teléfono y gas | $ 2.000,00 |
| Gastos de librería | $ 1.000,00 |
| Impuestos, tasas y contribuciones | $ 4.000,00 |
| Mantenimiento PC, acceso a internet | $ 1.000,00 |
| Sueldos y cargas sociales personal | $ 47.500,00 |
|  |  |
|  |  |
| TOTAL DEDUCCIONES DE 4º CATEGORIA | $64.500 |

El monto abonado a la caja jubilatoria es una deducción general .

Acá finalizamos por hoy, saludos cordiales,

**Que se entiende por Percibido?** Según el diccionario percibir es recibir algo, pero el criterio de la ley no es exactamente ese. Dice el antepenúltimo párrafo del Art. 24, que cuando corresponda imputar las ganancias de acuerdo a su percepción , se consideraran percibidas y los gastos se consideraran pagados , cuando se cobren o abonen en efectivo o en especie y además , en los casos en que , estando disponibles , se han acreditado en cuenta del titular o con la autorización o conformidad expresa o tacita del mismo, se han reinvertido, acumulado , capitalizado , puesto en reserva, o en un fondo de amortización o de seguro, cualquiera sea su denominación, o dispuesto de ellos en otra forma..

Por tanto en el criterio de lo percibido, lo que interesa es la disponibilidad de la ganancia por su titular, es decir, se considera que el beneficiario la ha percibido en tanto ha podido disponer de ella, aun cuando su disposición no allá sido real sino solo una posibilidad. Se dan entonces tres formas de percepción (según Reig):

1. Real: que puedes ser en efectivo o en especie, y ocurre cuando el ingreso es cobrado por su titular.
2. Presunta: cuando el ingreso es acreditado en cuanta, y en razón de la disponibilidad financiera existente, se supone el acceso a su goce.
3. Indirecta: cuando el ingreso es reinvertido o puesto en reserva, o un tercero dispone de el por cuenta del beneficiario, en que en razón de identidad con al persona del titular, se supone también su goce.

En síntesis, percibir, tal como se ha definido en un viejo dictamen administrativo (DGIR Oficina de asuntos legales 18/11/1941) significa cualquier acto que jurídicamente o de acuerdo con la aceptación común del comercio produce efectos de pago.

**Que se entiende por devengado ?**

El concepto de devengado no lo define la ley. Según el diccionario devengar es adquirir derecho a alguna percepción o retribución por razón del trabajo, servicio u otro titulo. Ingreso devengado es, entonces, todo aquel sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho al cobro de la prestación que los origina.

En consecuencia el concepto tiene estas características:

1. Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto
2. Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no este sujeto a condición que pueda hacerlo existente al momento de cumplirse lo comprometido.
3. No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación d termino preciso para el pago; puede ser obligación a plazo y de monto no determinado.

**IMPUTACION DE LA GANANCIA**

El artículo 24 de la Ley establece que las ganancias obtenidas como dueño de empresas civiles, comerciales, industriales, agropecuarias o mineras o como socio de ellas, se imputaran al año fiscal en que termine el ejercicio anual correspondiente. Asimismo, las rentas indicadas en el artículo 49 se consideraran al año fiscal en que termine el ejercicio anual en el que se hayan devengado. En otras palabras , las utilidades impositivas de los sujetos mencionados en este ultimo articulo son siempre de la tercera categoría, aun cuando en cabeza de otros sujetos sean de la primera, segunda o cuarta categoría.

Por su parte , y en relación con las personas humanas y sucesiones indivisas no comprendidas en el párrafo anterior, las demás ganancias se imputaran al año fiscal en que hubiesen sido percibidas, excepto las correspondientes a la primera categoría que se imputaran por el método de lo devengado.

Como se observa la ley prevé dos métodos principales de apropiación de las ganancias : el devengado y el percibido, pero también contempla ciertas excepciones.

Este articulo define el aspecto temporal del impuesto, es decir, en qué momento se perfecciona la obligación tributaria, en otras palabras, a partir de cuándo debo ingresar el impuesto que resulte de mi declaración.

El impuesto a las ganancias es un impuesto que se declara por año calendario (1/01 al 31/12), técnicamente hablando se dice que es un impuesto de ejercicio anual.Es un gravamen de ejercicio porque su Hecho Imponible es de formación sucesiva, que consiste en la acumulación de los actos, hechos o actividades que se verifican desde el primer día del ejercicio hasta el cierre.

Por lo tanto se define que el ejercicio fiscal para las Personas Humanas y Sucesiones Indivisas es el año calendario, desde el 1º de enero al 31 de diciembre, a esa fecha se perfecciona el hecho imponible para ellas, debiendo confeccionar la Declaración Jurada (en adelante DD.JJ.), cuyo vencimiento se producirá en abril y/o mayo según corresponda.

Respecto a las Personas Jurídicas, el ejercicio fiscal, coincide con el comercial (Fecha de cierre del balance), para aquellos que confeccionan balance. Y la DD.JJ. debemos presentarla e ingresar su saldo al Fisco, a los cinco (5) meses de cerrado el Ejercicio.

**Criterios de Imputación: (Art. 24 y D.R. 65).**

Como definimos anteriormente el artículo 24 de la ley determina dos métodos de imputación devengado y percibido , con algunas excepciones.

El término "devengan" deriva del verbo "devengar" que el diccionario de la R.A.E. lo define como: *"Adquirir derecho a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título.* *Devengar salarios, costas, intereses."*

Por su parte, la Resolución Técnica 17 (t.o. por resolución C.D. 087/2003 CPCECABA) establece en su punto 2.2. referido a la voz "Devengamiento": *"Los efectos patrimoniales de las transacciones y otros hechos deben reconocerse en los períodos en que ocurren, con independencia del momento en el cual se produjeron los ingresos y egresos de fondos relacionados ".*

Visto desde el punto del gasto, tampoco se pagan gastos no incurridos, o sea no devengados. Por ejemplo, un contribuyente que pague por adelantado la prima de seguro de un quinquenio, o los alquileres de uno o dos ejercicios futuros, no está pagando gastos, porque el gasto aún no existe, sino obteniendo un crédito, o efectuando una inversión, las más de las veces recuperable por rescisión (aunque esto último es secundario).

Por lo que podemos definir es que :

1. Es condición esencial para que haya "ganancia" ésta se haya "devengado".

2. El "devengamiento", la "exigibilidad" y la "percepción" pueden darse en un mismo momento, es decir superponerse. Esto ocurre con la venta al contado contra entrega inmediata de la cosa o servicio vendido, oportunidad en que se superponen los tres criterios.

3. La "percepción" puede anteponerse a la "exigibilidad", en caso de que la operación generadora de la ganancia se cobre antes del vencimiento del plazo en que se haga exigible.

4. Lo que no puede ocurrir es que la "exigibilidad" y la "percepción" de una "ganancia" se produzcan con anterioridad al "devengamiento", porque en ese caso sólo se puede "exigir" o "percibir" una suma de dinero que no tiene el carácter de "ganancia", porque para ser tal es condición obligada que se hubiese "devengado".

5. Cuando corresponda la imputación por lo percibido -ganancias de la segunda y cuarta categorías- su imputación será procedente en el año del cobro, a condición de que previamente se haya devengado, requisito "sine qua non" para adquirir el carácter de ganancia.

Desde el punto de vista impositivo exclusivamente:

Devengado es sinónimo de Ganado.

Percibido es sinónimo de Cobrado o Puesto a Disposición, por ejemplo en una cuenta bancaria.

Devengado – Exigible. Es una renta Ganada y a su vez Exigible al momento del perfeccionamiento del hecho imponible.

Criterio General de Imputación de la Renta:

Las ganancias y los gastos de Primera y Tercera Categoría se imputarán por lo devengado, independientemente de que se hayan cobrado o erogado respectivamente.

Mientras que las ganancias y los gastos de la Segunda y Cuarta Categoría se imputarán por lo percibido.

Ejemplificamos:

Se trata de un profesional que ejerce su actividad independiente y no la complementa con ninguna actividad comercial, sus rentas serán de Cuarta Categoría. Sí facturó durante el año 2019 $ 70.000, pero al 31 de diciembre le quedan por cobrar $ 20.000, de algunos clientes que se han demorado, deberá declarar como ganancias del ejercicio fiscal 2019: $ 50.000.

Si cambiamos el sujeto y se trata de una empresa que vende libros, Renta de Tercera Categoría, deberá declarar como ganancia del período fiscal 2019: $ 70.000,

Idéntica situación, si se trata de una Persona Humana que obtiene ingresos producto del alquiler de inmuebles, que constituye una Renta Primera Categoría, con independencia si al 31 de diciembre los haya cobrado o no.

Otra situación se da, para el caso de un profesional que lo contratan para realizar un trabajo de investigación, por ejemplo, el 31 de diciembre 2019 y le anticipan el 50 % de los honorarios, $ 30.000, debiendo hacer entrega del trabajo el 28 de febrero del año siguiente. ¿Deberá declarar esa ganancia en el ejercicio 2019 o 2020?

A pesar que percibió los $ 30.000, no se consideran ganancias del año 2019, por que la ganancia no se encuentra devengada todavía, es decir que el criterio de lo percibido para la imputación de la ganancia, requiere que previamente exista el derecho al cobro de la misma.

En el caso del ejemplo al cierre del ejercicio 2019, el profesional deberá declarar esos $ 30.000 dentro de su situación patrimonial, como una deuda, que tiene con la empresa que lo contrató, hasta tanto le realice el trabajo que le da derecho al cobro de los honorarios, con los que cancelará su deuda.

Imagínense que sucedería, si el profesional, por algún motivo no puede realizar el trabajo, durante los meses de enero y febrero. Entonces deberá devolver el anticipo recibido.

**Criterios Especiales de Imputación de la Renta.**

a) La renta producto de “Dividendos de Acciones, Intereses de Bonos, Títulos, Valores, se imputa al ejercicio en que hayan sido puestos a disposición o pagados lo que ocurra primero, o capitalizados siempre que los valores prevean pago de intereses o rendimientos en plazos de hasta un año.

b) Los honorarios de un directores, síndico o miembros de consejos de vigilancia y las retribuciones a los socios administradores serán imputados por dichos sujetos al año fiscal en que la asamblea o reunión de socios , según corresponda , apruebe su designación. En ambas situaciones deben fijarse en la asignación individual y no la global. (Art. 24 inciso b 2º párrafo y Art. 69 D.R)

c) El cobro de jubilaciones, pensiones y sueldos percibidos bajo relación de dependencia que como consecuencia de modificaciones retroactivas de convenios colectivos de trabajo o estatutos o escalafones, por reconocimiento judicial o administrativo de ajustes en dichos salarios, se percibieren en un ejercicio fiscal pero fueron devengadas en ejercicios anteriores, se puede imputar, a opción del interesado ,al ejercicio en que se perciben o al año en que se hubiesen devengado.

***Por ejemplo***; un Ingeniero Naval que se jubilo como marino y en realidad le correspondía jubilarse como Capitán de Navio, producto de ello inició un reclamo judicial para el reconocimiento de la categoría que le correspondía, desde que inició el juicio en el año 1992 hasta el año 2008, en el que obtuvo sentencia, han transcurrido 16 años, por ello recibo una indemnización por ajuste de sus haberes provisionales de $ 100.000. Ahora bien, el Ingeniero puede optar por imputar toda la renta (los $ 100.000) en el 100% al ejercicio fiscal 2008 o imputarlo a cada uno de los ejercicios de su devengamiento, o sea desde el año 1992 hasta el 2008, cuando le corresponde de diferencia salarial que no fuera declarada en su momento.

Tenemos que tener en cuenta que, si optamos, no debemos ingresar las diferencia de impuestos con intereses resarcitorios, dado que es un opción legal, nos podemos beneficiar con el tratamiento de alguna renta exenta, como por ejemplo la actualización de los créditos laborales y hay que tener cuidado porque renunciamos al término de la prescripción corrida, por lo tanto, el fisco podría verificarnos los períodos que habían prescripto, como es el ejercicio 1992 e inclusive reclamarnos más impuesto, si correspondiere.

d) Las diferencias de tributos provenientes de ajustes y sus respectivos intereses, se computaran en el balance impositivo del ejercicio en que los mismos resulten exigibles por parte del Fisco o en el que se paguen, según fuese el método que corresponda utilizar para la imputación de los gastos.

Respecto a este último punto, les comento un fallo del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A del 30/04/07 en la causa “Playas Subterráneas S.A c/el Fisco Nacional” donde se dijo:

. Una determinación de oficios practicada por AFIP y apelada por el contribuyente, no resulta un gasto deducible.

. Una determinación de oficio aceptada y puesta en un plan de facilidades de pago, deja de ser un gasto incierto, se devengó, entonces el reconocimiento del gasto deducible.

**QUEBRANTOS IMPOSITIVOS (Art. 25º).**

De una actividad periódica puede surgir que después de deducidos los gastos permitidos en un período fiscal, un contribuyente tenga una pérdida. Para este caso la ley contempla que éste quebranto o pérdida operada en el contribuyente se pueda deducir en ejercicios posteriores que tengan ganancia, pero nos limita a los cinco ejercicios siguientes del que se haya producido el quebranto.

Existen muchas actividades que por la naturaleza económica de las mismas, la rentabilidad se manifiesta después de uno o varios años, al comienzo requiere una serie de inversiones y desarrollos para comenzar a facturar en un futuro, donde recién se pondrán de manifiesto los resultados, es justamente para estos casos que la ley contempla globalmente la ganancia de un período de cinco años. También se da el caso que una actividad pueda tener un año malo, estos vaivenes de la economía forman parte de la rentabilidad global de un negocio.

Si en un período fiscal existe una pérdida, Quebranto Impositivo, las ganancias obtenidas en los próximos cinco años lo pueden absorber, si transcurrido ese lapso, quedara un remanente del quebranto, se pierde, es decir no se compensa mas con ganancias futuras.

Es importante dejar en claro que el Resultado Neto que puede arrojar quebranto –para el caso de personas humanas y sucesiones indivisas- es antes de restar las Deducciones Personales (ver esquema de liquidación), la ley aclara que estas deducciones no pueden producir quebrantos, estos conceptos no son gastos constituyen deducciones que admite la ley y que le dan al I.G la característica de ser un tributo de tipo personal, sino que constituyen importes fijos que admite la Ley deducir, y que representan los gastos de mantenimiento del contribuyente, no estando relacionados con la actividad que los mismos desarrollan. Estas deducciones que es el próximo tema, son un límite a deducir hasta la concurrencia de la ganancia¨.

Al momento de leer el artículo nos encontramos con :

**Quebrantos Generales**, los que provienen de la actividad ordinaria desarrollada por la empresa,

**Quebrantos Específicos**, aquellos que provienen de:

Enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósitos de acciones y demás valores , cuotas y participaciones sociales, incluidas cuotas partes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares , monedas digitales , títulos , bonos y demás valores.

Operaciones con Instrumentos y/o Contratos Derivados, a excepción de las operaciones de cobertura.

Quebrantos de fuente extranjera .

Enajenación de bienes muebles amortizables.

Enajenación de bienes inmuebles y y la transferencia de derechos reales de los mismos

Estos últimos conceptos de quebrantos específicos, pueden computarse contra Ganancias que tenga como origen el mismo tipo de Operación, obtenida dentro del plazo de los siguientes cinco (5) ejercicios fiscales.

Quedan incluidos como específicos, los Quebrantos de Fuente Extranjera, que son únicamente compensables con Rentas que provengan de la misma Fuente. El legislador ha previsto esto, con el fin de evitar que el contribuyente licue la base imponible, por aquellas rentas positivas obtenidas en la República Argentina.

Pero hay que tener en cuenta, que si pueden compensarse Quebrantos de Fuente Argentina con resultados positivos de obtenidos en la Fuente Extranjera.

**Análisis del Segundo Párrafo del Art. 25:**

El Segundo Párrafo del articulo 25 prevé: *¨Cuando en el primer año se sufriera una pérdida, ésta podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes.*

*Transcurridos 5 años después de aquel, en que se produjo la pérdida no podrá hacerse deducción alguna del quebranto que aún reste en ejercicios sucesivos¨.*

**Cuestiones semánticas:**

- Quebranto es igual que pérdida.

- Deducirse es igual que compensación, imputación o absorción.

El quebranto no prescribe, caduca porque pierde el derecho a compensarlo Dict. ADL 9/95.

**ANALISIS DE LAS DEDUCCIONES Y GASTOS NECESARIOS.**

En el análisis conjunto entre el artículo 23 y 83 de la ley, se desprende el principio general de deducibilidad, el cual preve: ¨todo gastos será deducible en la medida que guarde una relación de causalidad con la renta gravada¨

¿Cuando guarda dicha relación de causalidad? Cuando es un gasto necesario para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada y se deduce de la fuente que lo origina.

Debe tenerse presente que, cuando una erogación sea atribuible parcialmente a la obtención de ganancia gravada, la misma será deducible en la proporción atribuible a la ganancia gravada. Por ejemplo: un médico que tiene su consultorio en su casa, pago los impuestos, tasas y servicios de la misma, donde el consultorio ocupa un 20%, si pagara por ellos $ 1.000, entonces podría deducir en la determinación de su Impuesto a las ganancias, un 20% sobre ellos, o sea $ 200.

Gastos necesario, su significado debe conectarse con su utilidad real o potencial para obtener un fin, es decir la renta gravada. Ello no significa que: sea imprescindible hacer el gasto, que sea obligatorio; sino que debe guardar relación con el propósito que se persigue.

Por lo tanto : son deducibles los gastos incurridos para obtener la ganancia gravada y mantener y conservar la fuente que los genera pero no son deducibles los gastos necesarios para adquirir la fuente, porque ellos integran el costo de ellas. Un ejemplo de estos últimos serian los gastos originados (escrituración, sellados, etc.) vinculados con la compra de un inmueble (capital fuente), para afectar a la obtención de renta (alquiler).

Los gastos vinculados con la renta de cada categoría, se deducen de ella respetando el criterio de imputación de la categoría.

Los gastos no vinculados a una determinada categoría, pero plenamente deducibles, se restan de la sumatoria del resultado neto de las cuatro categorías, aplicando el criterio percibido (son las comprendidas en el artículo 29 y 85 de la ley).

**Deducciones Generales (Art. 85).**

En el art. 85º de la ley encontramos las deducciones de tipo general.

De acuerdo a este articulo se prevé las siguientes deducciones:

***A) Intereses:***

Dentro de esta deducción se encuentran incluidos los intereses propiamente dichos, sus respectivas actualizaciones y los gastos originados por la constitución, la renovación y la cancelación de las deudas que le dan origen, siempre que los mismos tengan relación con la actividad por la cual el contribuyente genera rentas gravadas en el impuesto.

Para la correcta deducción de los intereses de deudas, la ley establece que para el caso de las personas humanas y sucesiones indivisas, "...sólo resultarán deducibles los conceptos a que se refiere el párrafo anterior, cuando pueda demostrarse que los mismos se originen en deudas contraídas por la adquisición de bienes o servicios que se afecten a la obtención, al mantenimiento o a la conservación de ganancias gravadas. No procederá deducción alguna cuando se trate de ganancias gravadas que, conforme con las disposiciones de esta ley, tributen el impuesto por vía de retención con carácter de pago único y definitivo...".

Tal como lo establece la normativa, debe existir una relación directa, o como la misma lo denomina, una "afectación patrimonial" entre el préstamo y la adquisición de bienes o servicios que tenga como objetivo la obtención de rentas gravadas por el impuesto, o el mantenimiento o la conservación de la fuente generadora de las mismas.

Para el caso de los intereses por préstamos hipotecarios para la compra o construcción de inmuebles destinados a casa-habitación del contribuyente, se podrá deducir hasta la suma anual de $ 20.000**,** sin establecer la relación del mismo con actividades que generen rentas gravadas en el impuesto.

En el caso de los sujetos comprendidos en el artículo 53, los intereses de deudas de carácter financiero —excluyéndose, en consecuencia, las deudas generadas por adquisiciones de bienes, locaciones y prestaciones de servicios relacionados con el giro del negocio— contraídos con sujetos, residentes o no en la República Argentina, vinculados en los términos del artículo incorporado a continuación del artículo 15 de esta ley, serán deducibles del balance impositivo al que corresponda su imputación, no pudiendo superar tal deducción el monto anual que al respecto establezca el Poder Ejecutivo nacional o el equivalente al treinta por ciento (30%) de la ganancia neta del ejercicio que resulte antes de deducir tanto los intereses a los que alude este párrafo como las amortizaciones previstas en esta ley, el que resulte mayor.

Al límite aplicable a que se refiere el párrafo anterior se le podrá adicionar el excedente que se haya acumulado en los tres (3) ejercicios fiscales inmediatos anteriores, por resultar inferior —en cualquiera de dichos períodos— el monto de los intereses efectivamente deducidos respecto del límite aplicable, en la medida que dicho excedente no hubiera sido aplicado con anterioridad conforme el procedimiento dispuesto en este párrafo.

Los intereses que, de acuerdo con lo dispuesto en los párrafos precedentes, no hubieran podido deducirse, podrán adicionarse a aquellos correspondientes a los cinco (5) ejercicios fiscales inmediatos siguientes, quedando sujetos al mecanismo de limitación allí previsto. Lo dispuesto en el cuarto párrafo del presente inciso no será de aplicación en los siguientes supuestos:  
  
1.Para las entidades regidas por la ley 21.526 y sus modificaciones.  
  
2. Para los fideicomisos financieros constituidos conforme a las disposiciones de los artículos 1.690 a 1.692 del Código Civil y Comercial de la Nación.  
  
3. Para las empresas que tengan por objeto principal la celebración de contratos de leasing en los términos, condiciones y requisitos establecidos por los artículos 1.227 y siguientes del Código Civil y Comercial de la Nación y en forma secundaria realicen exclusivamente actividades financieras.  
  
4. Por el monto de los intereses que no exceda el importe de los intereses activos.  
  
5. Cuando se demuestre fehacientemente que, para un ejercicio fiscal, la relación entre los intereses sujetos a la limitación del cuarto párrafo de este inciso y la ganancia neta a la que allí se alude, resulta inferior o igual al ratio que, en ese ejercicio fiscal, el grupo económico al cual el sujeto en cuestión pertenece posee por pasivos contraídos con acreedores independientes y su ganancia neta, determinada de manera análoga a lo allí dispuesto, según los requisitos que establezca la reglamentación; o  
  
6. Cuando se demuestre fehacientemente, conforme lo disponga la reglamentación, que el beneficiario de los intereses a los que alude dicho cuarto párrafo hubiera tributado efectivamente el impuesto respecto de tales rentas, con arreglo a lo dispuesto en esta ley.

Los intereses quedarán sujetos, en el momento del pago, a las normas de retención vigentes dictadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, con independencia de que resulten o no deducibles.   
  
 A los fines previstos en los párrafos cuarto a séptimo de este inciso, el término “intereses” comprende, asimismo, las diferencias de cambio y, en su caso, actualizaciones, generadas por los pasivos que los originan, en la medida en que no resulte de aplicación el procedimiento previsto en el artículo 106 de esta ley, conforme lo dispuesto en su segundo párrafo. La reglamentación podrá determinar la inaplicabilidad de la limitación prevista en el cuarto párrafo cuando el tipo de actividad que desarrolle el sujeto así lo justifique.

**Aclaración:** A los fines de este curso, solo es necesario que quede claro este concepto, ya que el tratamiento de esta deducción en el impuesto es sumamente compleja, abarca desde diferenciar los intereses en relación a las actividades exentas, que no son deducibles, hasta aplicar una formula de relación entre pasivo y el patrimonio de las empresas para limitar los intereses a deducir en cada ejercicio.-

***B) Seguros para el caso de muerte***

Las sumas que los contribuyentes paguen por seguros para casos de muerte , seguros mixtos, excepto los casos de seguros de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de seguros de la Nación, en los cuales serán deducibles tanto las primas que cubran el riesgo de muerte como las primas de ahorro.

Asimismo, serán deducibles las sumas que se destinen a la adquisición de cuotapartes de fondos comunes de inversión que se constituyan con fines de retiro .

Se podrán deducir con hasta un máximo anual. Este límite es de $ 996,23para el año 2018

de $ 12000 para el año 2019

de $ 18000 para el año 2020

de $ 24000 para el año 2021

En caso de que en el período fiscal se abone una suma que supere dicho límite, ese excedente se podrá deducir en los períodos fiscales siguientes hasta el límite de lo pagado y siempre que el contrato de seguro se encuentre vigente.

En el caso de que se anule el seguro, y ante la devolución de las primas correspondientes, las que hayan sido deducidas en los períodos fiscales anteriores se imputarán como ganancia en el período fiscal en el que se produzca la rescisión del contrato de seguro.

***C) Donaciones***

Las mismas comprenden a las efectuadas a los Fiscos Nacional, Provinciales y Municipales, al Fondo Partidario Permanente, a los partidos políticos reconocidos incluso para el caso de campañas electorales y a las instituciones comprendidas en el inciso e) del artículo 26 de la ley de impuesto a las ganancias, realizadas en las condiciones que determine la reglamentación y hasta el límite del 5% de la ganancia neta del ejercicio.

La ganancia neta a la que se le aplica el límite del 5% es aquella obtenida antes de deducir las propias donaciones, los quebrantos impositivos y las deducciones personales del artículo 30 de la ley de impuesto a las ganancias.

También podrán ser deducidas aquellas efectuadas a las instituciones sin fines de lucro y de beneficio público cuyo objetivo principal sea:

1. la realización de obra médica asistencial de beneficencia sin fines de lucro, incluidas las actividades de cuidado y protección de la infancia, vejez, minusvalía y discapacidad;

2. la investigación científica y tecnológica, aun cuando la misma esté destinada a la actividad académica o docente, y cuente con una certificación de calificación, respecto de los programas de investigación, de los investigadores y del personal de apoyo que participen en los correspondientes programas, extendida por la Secretaría de Ciencia y Tecnología dependiente del Ministerio de Cultura y Educación;

3. La investigación científica sobre cuestiones económicas, políticas y sociales orientadas al desarrollo de los planes de partidos políticos;

4. La actividad educativa sistemática y de grado para el otorgamiento de títulos reconocidos oficialmente por el Ministerio de Cultura y Educación, como asimismo la promoción de valores culturales mediante el auspicio, la subvención, el dictado o el mantenimiento de cursos gratuitos prestados en establecimientos educacionales públicos o privados reconocidos por los Ministerios de Educación, o similares, de las respectivas jurisdicciones.

Para que la deducción sea válida, estas entidades que reciben las donaciones deben estar exentas en el impuesto a las ganancias a través del reconocimiento expreso por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

La resolución general (AFIP) 1815 establece los requisitos aplicables para el cómputo de las donaciones como deducción en el impuesto a las ganancias. Entre otras, que las donaciones en dinero deben ser efectuadas en las cuentas bancarias de los beneficiarios de las mismas.

***D) Aportes y contribuciones jubilatorias***

Son deducibles las contribuciones o los descuentos para Fondos de Jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios, siempre que se destinen a cajas nacionales, provinciales o municipales.

Estos aportes incluyen tanto si el trabajador autónomo se encuentra aportando al régimen previsional público o a cajas profesionales.

Para el caso de que existan aportes a cajas jubilatorias profesionales, pero con el carácter de complementarias, en el marco de instituciones de profesionales, las mismas no serán deducibles, por no cumplir con el requisito de tener el carácter de nacionales, provinciales o municipales.

Otro aspecto a analizar es si ese aporte a cajas jubilatorias profesionales, con el carácter de complementarias, es obligatorio.

En ese caso, la deducción sí operaría por tratarse de un gasto necesario para el desarrollo de la profesión, tendiente a obtener rentas gravadas en el impuesto, bajo el imperativo del principio general de deducción de los gastos necesarios para su obtención.

***E) Amortizaciones de los bienes inmateriales.***

Se podrán deducir del impuesto a las ganancias las amortizaciones de los bienes intangibles que, por sus características, tengan un plazo de duración limitado, como patentes, concesiones y activos similares.

El artículo 209 del decreto reglamentario del impuesto a las ganancias le agrega, como requisito a la amortización por bienes intangibles, que los mismos sean adquiridos y la titularidad comporte un derecho que se extingue por el transcurso del tiempo.

Para el cálculo de la amortización al costo de adquisición del bien intangible, se lo dividirá por la cantidad de años que legalmente resulten amparados por ese derecho sobre el bien intangible.

El claro ejemplo de ello es la adquisición de la concesión de uso de un espacio gastronómico dentro de un predio por un lapso determinado de tiempo.

Llegado este punto, no debemos dejar de destacar que el artículo 92, inciso h), de la ley de impuesto a las ganancias establece la prohibición de deducir las amortizaciones provenientes de:

- llave;

- marcas, y

- activos similares.

***F) Aportes a obras sociales e instituciones que presten cobertura médico-asistencial***

Una de las deducciones típicas de los trabajadores autónomos la constituyen los aportes efectuados a obras sociales, o los comúnmente efectuados a las denominadas entidades de medicina "prepaga".

La deducción comentada tiene como límite máximo el 5% de la ganancia neta del ejercicio.

La ganancia neta, a la que se le aplica el límite del 5%, es aquella obtenida antes de deducir las donaciones, los quebrantos impositivos y las deducciones personales del artículo 30 de la ley de impuesto a las ganancias.

***G) Honorario Servicios de Asistencia Sanitaria, Médica y Paramedica.***

Esta deducción contempla a los honorarios correspondientes a los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica.

La deducción se admitirá siempre que se encuentre efectivamente facturada y hasta un máximo del 40% del total de la facturación del período fiscal de que se trate y en la medida en que el importe a deducir por estos conceptos no supere el 5% de la ganancia neta del ejercicio.

A diferencia de la deducción de las donaciones y de los aportes a obras sociales y entidades de medicina "prepaga", el límite del 5% se aplica sobre la ganancia neta, pero nunca se aclara en la normativa que es aquella antes de deducir las donaciones, los quebrantos impositivos y las deducciones personales del artículo 30 de la ley de impuesto a las ganancias.

Esos honorarios médicos no deben estar sujetos a un régimen de reintegro de los mismos, y en el caso de que los estuvieran, esos valores reintegrados deberán ser descontados del total de los honorarios médicos a los efectos del cálculo de la deducción admitida.

La deducción corresponde tanto por honorarios médicos del contribuyente como por el de sus cargas de familia, determinadas según la ley de impuesto a las ganancias.

***H) Alquiler casa habitación***

El cuarenta por ciento (40%) de las sumas pagadas por el contribuyente, o del causante en el caso de sucesiones indivisas, en concepto de alquileres de inmuebles destinados a su casa habitación, y hasta el límite de la suma prevista en el inciso a) del artículo 30 de esta ley, siempre y cuando el contribuyente o el causante no resulte titular de ningún inmueble, cualquiera sea la proporción.

***I) Planes de seguro de Retiro Privado***

Los aportes correspondientes a los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación. Siendo los montos maximos deducibles :

Periodo fiscal 2018 $ 996,23

Periodo fiscal 2019 $ 12000

Periodo fiscal 2020 $ 18000

Periodo fiscal 2021 $ 24000

**Deducciones especiales ( Art 86 )**

Otras deducciones admitidas por ley, son las comprendidas en el artículo 86,

A los efectos del análisis del presente artículo, les comento que les voy analizar el inciso f), y les dejo a ustedes la lectura de los demás incisos.

***1) Amortización de automóviles***.

Para el caso de las deducciones por amortización de los automóviles, el legislador ha intentado darle un marco a las mismas. Así, el artículo 92 de la ley de impuesto a las ganancias, en su inciso l), establece lo siguiente:

"...No serán deducibles, sin distinción de categorías: "l) las amortizaciones y pérdidas por desuso..., correspondientes a automóviles y el alquiler de los mismos (incluidos los derivados de contratos de leasing), ... cuyo costo de adquisición, importación o valor de plaza, si son de propia producción, o alquilados con opción de compra, sea superior a la suma de $ 20.000 (veinte mil pesos) -neto del IVA-, al momento de su compra, despacho a plaza, habilitación o suscripción del respectivo contrato, según corresponda..."

Antes de continuar con nuestro análisis, debemos aclarar qué se entiende por automóvil.

Para eso, el artículo 232 del decreto reglamentario del impuesto a las ganancias nos remite a la definición de la ley nacional de tránsito: *"Automóvil: el automotor para el transporte de personas de hasta ocho plazas (excluido conductor) con cuatro o más ruedas, y los de tres ruedas que exceda los mil kilogramos de peso*."

En consecuencia, esta limitación sólo se aplicaría a los automóviles, y quedarían fuera de ella, por ejemplo, las bicicletas, los camiones, las camionetas, los ciclomotores, las motocicletas, los carretones y los ómnibus, entre otros.

Respecto del valor de la amortización máxima total a deducir de $ 20.000 por toda la vida útil del bien, podemos concluir que la amortización máxima anual deducible será de $ 4.000. Esto es considerando una vida útil de 5 años, establecida por usos y costumbres, y por la técnica tanto contable como, en ocasiones, impositiva.

**2) Gastos deducibles.**

El antes citado artículo 92, inciso l), de la ley de impuesto a las ganancias establece lo siguiente:

*"...Tampoco serán deducibles los gastos en combustibles, lubricantes, patentes, seguros, reparaciones ordinarias y, en general, todos los gastos de mantenimiento y funcionamiento de automóviles que no sean bienes de cambio, en cuanto excedan la suma global que, para cada unidad, fije anualmente la Dirección General Impositiva."*

La AFIP, a través de la resolución general (AFIP) 94, ha establecido ese valor anual en $ 7.200. Ese valor es aplicable desde el período fiscal 1998.

Un gasto habitual, no incluido taxativamente por la normativa dentro de la limitación, es el alquiler de cocheras. La AFIP, a través del dictamen (DAT) 12/2001, ha concluido que el mismo se encuentra incluido dentro de la limitación general de $ 7.200, por considerarse gastos de mantenimiento tendientes a que el bien de uso esté en condiciones apropiadas de utilización.

Para el caso de un profesional independiente, en numerosas ocasiones el automóvil se transforma en una herramienta de trabajo fundamental. Este ha sido un tema que siempre ha estado en el tapete de discusiones técnicas y doctrinarias, ya que, para su análisis, no se puede establecer una teoría "lineal", porque depende mucho de las particularidades de cada profesión. Entonces, en cada caso particular, se deberá analizar cuánto del uso del automóvil está afectado a la generación de rentas gravadas en el impuesto y cuánto es de su índole personal, y por lo tanto, no deducible del impuesto. En la causa "Guidalevich, Jacobo" (TFN - Sala "D" - 29/7/1971), el Tribunal Fiscal de la Nación estableció que, ante la falta de elementos de juicio para determinar el porcentaje afectado a obtener rentas gravadas, el mismo se debe afectar en un 50%.

**Servicio Doméstico.**

Desde el período fiscal 2005 se ha incorporado, como deducción en el impuesto a las ganancias, la deducción de personal doméstico.

La deducción es de carácter general y su monto máximo total por año es el equivalente a la deducción estipulada en el artículo 30, inciso a), de la ley de impuesto a las ganancias, denominada "ganancia no imponible".

La única condición para la utilización de la misma es realizar los aportes obligatorios para el Régimen Especial de Seguridad Social para Empleados del Servicio Doméstico, instituido por la ley 26063. El mismo consiste en un pago mensual fijo, de acuerdo con las horas trabajadas por el personal del servicio doméstico.

**Deducciones Personales**

La existencia de este tipo de deducciones en el impuesto es lo que le da el carácter de personal, ya que dentro de su liquidación permite deducir gastos que hacen al sustento del contribuyente, incorporándolos como un elemento más para cuantificar su capacidad contributiva.

En el art. 29º la Ley indica la posibilidad de disminuir de la ganancia del período fiscal, los gastos de sepelio, por fallecimiento del contribuyente o de sus familiares a cargo, con algunos requisitos establecidos en el art. 97 del Decreto Reglamentario. Si fallece el contribuyente, los gastos de sepelio se podrán deducir de la última DDJJ a nombre del contribuyente o de la DDJJ de la sucesión indivisa.

En el articulo 30 la ley prevé las deducciones personales de : Mínimo no Imponible, Cargas de familia y Deducción especial aplicable sólo para determinadas categorías de ganancias.

El Artículo 30 establece :

Las personas de existencia visible tendrán derecho a deducir de sus ganancias netas:

a) En concepto de ganancias no imponibles, la suma de pesos ciento veintitrés mil ochocientos sesenta y uno con diecisiete centavos ($ 123861,17), siempre que las personas que se indican sean residentes en el país.

b) En concepto de cargas de familia, siempre que las personas que se indican sean residentes en el país, estén a cargo del contribuyente y no tengan en el año ingresos netos superiores a pesos ciento veintitrés mil ochocientos sesenta y uno con diecisiete centavos ($ 123861,17), cualquiera sea su origen y estén o no sujetas al impuesto:

1. Pesos ciento quince mil cuatrocientos setenta y uno con treinta y ocho centavos ( $ 115472,38) por el cónyuge.

2. Pesos cincuenta y ocho mil doscientos treinta y dos con sesenta y cinco centavos ( 58232,65) por cada hijo, hija, hijastro o hijastra menor de dieciocho (18) años o incapacitado para el trabajo.

La deducción de este inciso sólo podrá efectuarla el pariente más cercano que tenga ganancias imponibles.

Para la deducción por hijo se deberá considerar 50 % para cada uno de los padres o 100 % en el caso de que se la deduzca uno solo.

c) En concepto de deducción especial, hasta la suma de pesos ciento veintitrés mil ochocientos sesenta y uno con diecisiete centavos ($ 123861,17), cuando se trate de ganancias netas comprendidas en el artículo 53, siempre que trabajen personalmente en la actividad o empresa y de ganancias netas incluidas en el artículo 82. Cuando se trate de nuevos profesionales o nuevos emprendedores , en los términos que establezca la reglamentación, el monto a deducir será de pesos ciento ochenta y cinco mil setecientos noventa y uno con setenta y cinco centavos ( $ 185791,75)

Es condición indispensable para el cómputo de la deducción a que se refiere el párrafo anterior, en relación a las rentas y actividad respectiva, el pago de los aportes que como trabajadores autónomos les corresponda realizar, obligatoriamente, al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) o a las cajas de jubilaciones sustitutivas que corresponda.

El importe previsto en este inciso se elevará tres coma ocho (3,8) veces cuando se trate de las ganancias a que se refieren los incisos a), b) y c) del artículo 82 citado. La reglamentación establecerá el procedimiento a seguir cuando se obtengan, además, ganancias no comprendidas en este párrafo.

No obstante lo indicado en el párrafo anterior, el incremento previsto en el mismo no será de aplicación cuando se trate de remuneraciones comprendidas en el inciso c) del citado artículo 82, originadas en regímenes previsionales especiales que, en función del cargo desempeñado por el beneficiario, concedan un tratamiento diferencial del haber previsional, de la movilidad de las prestaciones, así como de la edad y cantidad de años de servicio para obtener el beneficio jubilatorio. Exclúyese de esta definición a los regímenes diferenciales dispuestos en virtud de actividades penosas o insalubres, determinantes de vejez o agotamiento prematuros y a los regímenes correspondientes a las actividades docentes, científicas y tecnológicas y de retiro de las fuerzas armadas y de seguridad.

La Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas, determinará el modo del cálculo de las deducciones previstas en el presente artículo respecto de los ingresos establecidos en los incisos a), b) y c) del artículo 82, a los fines de que los agentes de retención dividan el Sueldo Anual Complementario por doce (12) y añadan la doceava parte de dicho emolumento a la remuneración de cada mes del año.

Cuando se trate de empleados en relación de dependencia que trabajen y jubilados que vivan en las provincias y, en su caso, partido, a que hace mención el artículo 1° de la ley 23.272 y sus modificaciones, las deducciones personales computables se incrementarán en un veintidós por ciento (22%).

Respecto de las rentas mencionadas en el inciso c) del artículo 82 de la presente, las deducciones previstas en los incisos a) y c) de este artículo, serán reemplazadas por una deducción especifica equivalente a seis (6) veces la suma de los haberes mínimos garantizados, definidos en el artículo 125 de la ley 24.241 y sus modificatorias y complementarias, siempre que esta última suma resulte superior a la suma de las deducciones antedichas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación respecto de aquellos sujetos que perciban y/u obtengan ingresos de distinta naturaleza a los allí previstos. Tampoco corresponderá esa deducción para quienes se encuentren obligados a tributar el impuesto sobre los bienes personales, siempre y cuando esta obligación no surja exclusivamente de la tenencia de un inmueble para vivienda única.

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

**Exenciones:**

El articulo 26º enumera todas aquellas ganancias que se encuentran exentas del impuesto. Recordemos que cuando hablamos de exenciones , primero la ganancia debe ser objeto del impuesto y luego por una decisión del legislador , en la ley se enumera de forma taxativa la exención. Dentro del artículo 26 se determinan exenciones subjetivas , en cuanto al sujeto , y objetivas , en cuanto al objeto.

El articulo 26 determina : Están exentos del gravamen**:**

a) Las ganancias de los fiscos Nacional, provinciales y municipales y las de las instituciones pertenecientes a los mismos, excluidas las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1º de la Ley Nº 22.016.

b) Las ganancias de entidades exentas de impuestos por leyes nacionales, en cuanto la exención que éstas acuerdan comprenda el gravamen de esta ley y siempre que las ganancias deriven directamente de la explotación o actividad principal que motivó la exención a dichas entidades.

c) Las remuneraciones percibidas en el desempeño de sus funciones por los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros en la República; las ganancias derivadas de edificios de propiedad de países extranjeros destinados para oficina o casa habitación de su representante y los intereses provenientes de depósitos fiscales de los mismos, todo a condición de reciprocidad.

d) Las utilidades de las sociedades cooperativas de cualquier naturaleza y las que bajo cualquier denominación (retorno, interés accionario, etc.), distribuyen las cooperativas de consumo entre sus socios.

e) Las ganancias de las instituciones religiosas.

f) Las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios. Se excluyen de esta exención aquellas entidades que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares.

La exención a que se refiere el primer párrafo no será de aplicación en el caso de fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales y/o comerciales.

g) Las ganancias de las entidades mutualistas que cumplan las exigencias de las normas legales y reglamentarias pertinentes y los beneficios que éstas proporcionen a sus asociados.

h) Los intereses originados por los siguientes depósitos efectuados en instituciones sujetas al régimen legal de entidades financieras:

1. Caja de ahorro.

2. Cuentas especiales de ahorro.

3.Plazo fijo en moneda nacional

4. Los depósitos de terceros u otras formas de captación de fondos del público conforme lo determine el Banco Central de la República Argentina en virtud de lo que establece la legislación respectiva.

Exclúyense del párrafo anterior los intereses provenientes de depósitos con cláusula de ajuste.

Lo dispuesto precedentemente no obsta la plena vigencia de las leyes especiales que establecen exenciones de igual o mayor alcance.

i) Los intereses reconocidos en sede judicial o administrativa como accesorios de créditos laborales.

Las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despidos y las que se reciban en forma de capital o renta por causas de muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen en virtud de lo que determinan las leyes civiles y especiales de previsión social o como consecuencia de un contrato de seguro.

No están exentas las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios, ni las remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad, las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido y los beneficios o rescates, netos de aportes no deducibles, derivados de planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros, excepto los originados en la muerte o incapacidad del asegurado.

j) Hasta la suma de $ 10.000 ( diez mil pesos ) por período fiscal, las ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor y las restantes ganancias derivadas de derechos amparados por la Ley Nº 11.723, siempre que el impuesto recaiga directamente sobre los autores o sus derechohabientes, que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la Dirección Nacional de Derecho de Autor, que el beneficio proceda de la publicación, ejecución, representación, exposición, enajenación, traducción u otra forma de reproducción y no derive de obras realizadas por encargo o que reconozcan su origen en una locación de obra o de servicios formalizada o no contractualmente. Esta exención no será de aplicación para beneficiarios del exterior.

k) Las sumas percibidas por exportadores que encuadren en la categoria de micro, pequeñas y medianas empresas.

l) Las ganancias de las asociaciones deportivas y de cultura física, siempre que las mismas no persigan fines de lucro, exploten o autoricen juegos de azar y/o cuyas actividades de mero carácter social priven sobre las deportivas, conforme a la reglamentación que dicte el Poder Ejecutivo.

La exención establecida precedentemente se extenderá a las asociaciones del exterior, mediante reciprocidad.

m) La diferencia entre las primas o cuotas pagadas y el capital recibido al vencimiento, en los títulos o bonos de capitalización y en los seguros de vida y mixtos, excepto en los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros.

n) El valor locativo y el resultado derivado de la enajenación de la casa habitación.

o) Las primas de emisión de acciones y las sumas obtenidas por las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones, en la parte correspondiente al capital comanditado, con motivo de la suscripción y/o integración de cuotas y/o participaciones sociales por importes superiores al valor nominal de las mismas.

p) Las ganancias de las instituciones internacionales sin fines de lucro, con personería jurídica, con sede central establecida en la República Argentina.

Asimismo se consideran comprendidas en este inciso las ganancias de las instituciones sin fines de lucro a que se refiere el párrafo anterior, que hayan sido declaradas de interés nacional, aun cuando no acrediten personería jurídica otorgada en el país ni sede central en la República Argentina.

q) Los intereses de los préstamos de fomento otorgados por organismos internacionales o instituciones oficiales extranjeras, con las limitaciones que determine la reglamentación.

r) Los intereses originados por créditos obtenidos en el exterior por los fiscos nacional, provinciales, municipales o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y por el Banco Central de la República Argentina.

s) Las donaciones, herencias, legados y los beneficios alcanzados por la ley de impuesto a los premios de determinados juegos y concursos deportivos.

t) Los montos provenientes de actualizaciones de créditos de cualquier origen o naturaleza. En el caso de actualizaciones correspondientes a créditos configurados por ganancias que deban ser imputadas por el sistema de lo percibido, sólo procederá la exención por las actualizaciones posteriores a la fecha en que corresponda su imputación. A los fines precedentes, las diferencias de cambio se considerarán incluidas en este inciso.

Las actualizaciones a que se refiere este inciso -con exclusión de las diferencias de cambio y las actualizaciones fijadas por ley o judicialmente- deberán provenir de un acuerdo expreso entre las partes.

Las disposiciones de este inciso no serán de aplicación por los pagos que se efectúen en el supuesto previsto en el cuarto párrafo del artículo 14, ni alcanzarán a las actualizaciones cuya exención de este impuesto se hubiera dispuesto por leyes especiales o que constituyen ganancias de fuente extranjera.

u) Los resultados provenientes de operaciones de compraventa, cambio, permuta o disposición de acciones, cuotas y participaciones sociales, títulos, bonos y demás valores, obtenidos por personas humanas residentes y sucesiones indivisas radicadas en el país, en tanto no resulten comprendidas en las previsiones del inciso c), del artículo 53, excluidos los originados en la citadas operaciones, que tengan por objeto acciones, cuotas y participaciones sociales, títulos, bonos y demás valores, que no coticen en bolsas o mercados de valores y/o que no tengan autorización de oferta pública.

La exención a la que se refiere este inciso procederá también para las sociedades de inversión, fiduciarios y otros entes que posean el carácter de sujetos del gravamen y/o de la obligación tributaria, constituidos como producto de procesos de privatización , de conformidad con las previsiones del Capítulo II de la ley 23696 y normas concordantes , en tanto se trate de operaciones con acciones originadas en programas de propiedad participada, implementadas en el marco del Capítulo III de la misma ley.

La exención prevista en este inciso también será de aplicación para los beneficiarios del exterior en la medida en que tales beneficiarios no residan en jurisdicciones no cooperantes o los fondos invertidos no provengan de jurisdicciones no cooperantes. Asimismo, estarán exentos del impuesto los intereses o rendimientos y los resultados provenientes de la compraventa , cambio , permuta o disposición de los siguientes valores obtenidos por los beneficiarios del exterior mencionados : títulos publico, títulos, bonos , letras y demás obligaciones emitidos por los Estados Nacional , Provinciales , Municipales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ; obligaciones negociables a que se refiere el artículo 36 de la Ley 23576 y sus modificaciones, títulos de deuda de fideicomisos financieros constituidos en el país comprendidos en el artículo 1 de la Ley 24083 y sus modificaciones , colocados por oferta pública; y valores representativos o certificados de depósitos de acciones emitidos en el exterior, cuando tales acciones fueran emitidas por entidades domiciliadas , establecidas o radicadas en la República Argentina y cuenten con autorización de oferta pública por la Comisión Nacional de Valores.

Lo dispuesto en el párrafo precedente no resultara de aplicación cuando se trate de Letras del Banco Central de la República Argentina ( LEBAC).

v) Las ganancias provenientes de la aplicación del factor de convergencia contemplado por el decreto 803 del 18 de junio de 2001 y sus modificaciones . La proporción de gastos a los que se refiere el primer párrafo del artículo 780 de esta ley , no será de aplicación respecto de las sumas alcanzadas por la exención prevista en este inciso.

w) Las ganancias derivadas de la disposición de residuos, y en general todo tipo de actividades vinculadas al saneamiento y preservación del medio ambiente, -incluido el asesoramiento- obtenidas por las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1º de la ley 22.016 a condición de su reinversión en dichas finalidades.

x) La diferencia entre el valor de las horas extras y el de las horas ordinarias , que perciban los trabajadores en relación de dependencia por los servicios prestados en días feriados, inhábiles y durante los fines de semana , calculadas conforme la legislación laboral correspondiente.

Cuando coexistan intereses activos contemplados en el inciso h) o actualizaciones activas a que se refiere el inciso t), con los intereses o actualizaciones mencionados en el artículo 85, inciso a), la exención estará limitada al saldo positivo que surja de la compensación de los mismos.

La exención prevista en los incisos f), g) y l) no será de aplicación para aquellas instituciones comprendidas en los mismos que durante el período fiscal abonen a cualquiera de las personas que formen parte de los elencos directivos, ejecutivos y de contralor de las mismas (directores, consejeros, síndicos, revisores de cuentas, etc.), cualquiera fuere su denominación, un importe por todo concepto, incluido los gastos de representación y similares, superior en un 50 % (cincuenta por ciento) al promedio anual de las 3 ( tres ) mejores remuneraciones del personal administrativo. Tampoco serán de aplicación las citadas exenciones, cualquiera sea el monto de la retribución, para aquellas entidades que tengan vedado el pago de las mismas por las normas que rijan su constitución y funcionamiento.

**Clasificación de las Exenciones en Subjetivas y Objetivas en el Impuesto a las Ganancias:**

**Subjetivas.**

a) Las ganancias de los fiscos Nacional, provinciales y municipales y las de las instituciones pertenecientes a los mismos, excluidas las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1º de la Ley Nº 22.016.

b) Las ganancias de entidades exentas de impuestos por leyes nacionales, en cuanto la exención que éstas acuerdan comprenda el gravamen de esta ley y siempre que las ganancias deriven directamente de la explotación o actividad principal que motivó la exención a dichas entidades.

c) Las remuneraciones percibidas en el desempeño de sus funciones por los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros en la República; las ganancias derivadas de edificios de propiedad de países extranjeros destinados para oficina o casa habitación de su representante y los intereses provenientes de depósitos fiscales de los mismos, todo a condición de reciprocidad.

d) Las utilidades de las sociedades cooperativas de cualquier naturaleza y las que bajo cualquier denominación (retorno, interés accionario, etc.), distribuyen las cooperativas de consumo entre sus socios.

e) Las ganancias de las instituciones religiosas.

f) Las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, …

g) Las ganancias de las entidades mutualistas que cumplan las exigencias de las normas legales y reglamentarias pertinentes y los beneficios que éstas proporcionen a sus asociados.

l) Las ganancias de las asociaciones deportivas y de cultura física

p) Las ganancias de las instituciones internacionales sin fines de lucro, con personería jurídica, con sede central establecida en la República Argentina.

**Objetivas.**

Las que a su vez, pueden dividirse en dos:

**Exenciones Objetivas de tipo Financiero:**

h) Los intereses originados por los siguientes depósitos efectuados en instituciones sujetas al régimen legal de entidades financieras:

1. Caja de ahorro.

2. Cuentas especiales de ahorro.

3. Plazo fijo en moneda nacional.

4. Los depósitos de terceros u otras formas de captación de fondos del público conforme lo determine el Banco Central de la Republica Argentina en virtud de lo que establece la legislación respectiva.

t) Los montos provenientes de actualizaciones de créditos de cualquier origen o naturaleza. En el caso de actualizaciones correspondientes a créditos configurados por ganancias que deban ser imputadas por el sistema de lo percibido, sólo procederá la exención por las actualizaciones posteriores a la fecha en que corresponda su imputación. A los fines precedentes, las diferencias de cambio se considerarán incluidas en este inciso.

q) Los intereses de los préstamos de fomento otorgados por organismos internacionales o instituciones oficiales extranjeras, con las limitaciones que determine la reglamentación.

r) Los intereses originados por créditos obtenidos en el exterior por los fiscos nacional, provinciales, municipales o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y por el Banco Central de la República Argentina.

**Exenciones Objetivas No Financieras u Otras:**

i) Los intereses reconocidos en sede judicial o administrativa como accesorios de créditos laborales.

Las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despidos y las que se reciban en forma de capital o renta por causas de muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen en virtud de lo que determinan las leyes civiles y especiales de previsión social o como consecuencia de un contrato de seguro.

No están exentas las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios, ni las remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad, las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido y los beneficios o rescates, netos de aportes no deducibles, derivados de planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros, excepto los originados en la muerte o incapacidad del asegurado.

j) Hasta la suma de $ 10.000 ( pesos diez mil) por período fiscal, las ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor y las restantes ganancias derivadas de derechos amparados por la Ley Nº 11.723, siempre que el impuesto recaiga directamente sobre los autores o sus derechohabientes, que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la Dirección Nacional de Derechos de Autos, que el beneficio proceda de la publicación, ejecución, representación, exposición, enajenación, traducción u otra forma de reproducción y no derive de obras realizadas por encargo o que reconozcan su origen en una locación de obra o de servicios formalizada o no contractualmente. Esta exención no será de aplicación para beneficiarios del exterior.

m) La diferencia entre las primas o cuotas pagadas y el capital recibido al vencimiento, en los títulos o bonos de capitalización y en los seguros de vida y mixtos, excepto en los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros.

n) El valor locativo y el resultado derivado de la enajenación de la casa habitación.

o) Las primas de emisión de acciones y las sumas obtenidas por las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones, en la parte correspondiente al capital comanditado, con motivo de la suscripción y/o integración de cuotas y/o participaciones sociales por importes superiores al valor nominal de las mismas.

s) Las donaciones, herencias, legados y los beneficios alcanzados por la Ley de Impuesto a los Premios de Determinados Juegos y Concursos Deportivos.

u) Los resultados provenientes de operaciones de compraventa, cambio, permuta o disposición de acciones, cuotas y participaciones sociales, títulos, bonos y demás valores, obtenidos por personas humanas residentes y sucesiones indivisas radicadas en el país, en tanto no resulten comprendidas en las previsiones del inciso c), del artículo 53, excluidos los originados en la citadas operaciones, que tengan por objeto acciones, cuotas y participaciones sociales, títulos, bonos y demás valores, que no coticen en bolsas o mercados de valores y/o que no tengan autorización de oferta pública.

La exención a la que se refiere este inciso procederá también para las sociedades de inversión, fiduciarios y otros entes que posean el carácter de sujetos del gravamen y/o de la obligación tributaria, constituidos como producto de procesos de privatización , de conformidad con las previsiones del Capítulo II de la ley 23696 y normas concordantes , en tanto se trate de operaciones con acciones originadas en programas de propiedad participada, implementadas en el marco del Capítulo III de la misma ley.

w) Las ganancias derivadas de la disposición de residuos, y en general todo tipo de actividades vinculadas al saneamiento y preservación del medio ambiente, -incluido el asesoramiento- obtenidas por las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1º de la ley 22.016 a condición de su reinversión en dichas finalidades

En conclusión, en las ***exenciones subjetivas***, se exime al sujeto, siendo que a la vez este tipo de exenciones pueden ser ***absolutas*** cuando abarcan todas las ganancias que obtenga ese sujeto, como por ejemplo:

* La descripta en el inc. d) referido a las utilidades de las sociedades cooperativas,
* O en el inc. e) que se refiere a las ganancias de las instituciones religiosas,

Pero también pueden ser ***exenciones subjetivas relativas*** eximiendo al sujeto pero no por todas sus ganancias, como por ejemplo:

* En el inc. a) del art. 26º cuando se refiere a las ganancias del Estado Nacional, Provincial o Municipal, excepto las que provengan de las Sociedades del Estado.

Por otro lado están las exenciones que liberan del pago del impuesto a determinadas ganancias, es decir al objeto, diremos en este caso que son ***exenciones objetivas***, ejemplos de este tipo de exenciones los encontramos en el inc. c), h), i), j).

**Atención:** Dado lo extenso del art. 26º, sugiero que después de una detenida lectura de todos sus incisos, se detengan en los siguientes: d), h), i), k) y u), y que además aquellos interesados en ampliar el estudio sobre las mismas, pueden consultar bibliografía específica, como son el de Impuesto a las Ganancias, del Dr. Gustavo Diez, Editorial La Ley o la colección de Impuestos Comentados, en especial Impuesto a las Ganancias, dirigido académicamente por el Dr. Celdeiro Ernesto, de Editorial Errepar.

A continuación y para ir terminando con el tema de exenciones, analicemos el antepenúltimo párrafo del artículo 26 de la ley.

El mismo establece que, cuando en un mismo período coexisten Intereses y Actualizaciones Activas y Pasivas, sólo está exento el excedente de Intereses y Actualizaciones Activos sobre los Pasivos.

¿Que significa ello? que la diferencia positiva que surge de la compensación entre Intereses y Actualizaciones Activos (del articulo 26 inciso h de la ley) y los Intereses y Actualizaciones Pasivas (del articulo 85 inciso a) de la ley), es lo que resulta Exento.

***Nota****:* No quedan comprendidos los Intereses abonados por Préstamos Hipotecarios otorgados para la compra o construcción de inmuebles destinados a casa-habitación (articulo 94 D.R.), sólo se computan los Intereses Pasivos que guarden la relación de causalidad establecida en el artículo 83 de la ley.

**Ejemplos:**

1. Importe de Intereses Activos: 2.000 (Art. 26 Inciso h)

Importe de Intereses Pasivos: 1.700 (Art. 85 inciso a)

**Diferencia 300 Renta Exenta.**

1. Importe de Intereses Activos: 2.000

Importe de Intereses Pasivos: 2.800

**Diferencia 800 negativa.**

En este segundo ejemplo, observen que el monto de los intereses deducibles es mayor a los intereses que quedan exentos, surgiendo una diferencia negativa, entonces los $ 2.000 de los Intereses Activo quedan gravados al ciento por ciento, los $ 2.800 de los Intereses Pasivos son plenamente deducibles, por lo tanto, deben prestar atención que lo único que resulta en definitiva deducibles son los $ 800.

**Régimen de Anticipos.**

En el impuesto a las ganancias existe un régimen de anticipos a cuenta del mismo, los que se encuentran reglamentados en la RG 327 de AFIP.

Esto quiere decir, que al vencimiento de la Declaración Jurada, se deberá ingresar el impuesto resultante de la misma, menos los anticipos ingresados durante el año.

A partir del vencimiento de la DDJJ se irán ingresando los anticipos de la DDJJ que vence el año próximo, esto no es mas que pagar el impuesto de manera anticipada en cuotas.

**¿Cómo se calcula este anticipo?**

Para Sociedades: Sobre el monto del impuesto determinado por el periodo fiscal anterior – menos las retenciones o percepciones sufridas – se aplicará para el primer anticipo el 25 % y para los nueve restantes el 8.33% (8.33 x 9 = 75%).

Es decir que anticipamos durante el año el 100 % del impuesto en base a lo que se pagó en el ejercicio anterior, si quedara un saldo se ingresa en el vencimiento de la DDJJ, y de resultar el impuesto menor a la sumatoria de los anticipos ingresados, nos quedará un saldo a favor del contribuyente que será de libre disponibilidad, es decir lo podemos utilizar para pagar cualquier otro impuesto que administre la AFIP.

Para Personas Humanas: los anticipos son cinco al año, equivalentes al 20 % del impuesto determinado sobre la DDJJ del año anterior.

***Veamos un ejemplo de ambos casos para cerrar el tema de cómo se paga el impuesto:***

Una sociedad cierra su ejercicio comercial el 31/12/2018, su DDJJ vence el 20/05/19, esta DDJJ arroja un impuesto de $ 10.000.

Deberá ingresar a cuenta del impuesto que le surja de su próxima DDJJ correspondiente al período fiscal 2018 los siguientes anticipos:

En Junio 2018 $ 2.500

De Julio 2018 a Marzo 2020 $ 833,33 por mes

Al vencimiento de su DDJJ por el período fiscal cerrado el 31.12.2018, es decir el 20/05/2019 , la DDJJ arroja un impuesto a pagar de $ 13.000. A ese monto se le deberá restar los anticipos ingresados $ 10.000, por lo tanto el impuesto a pagar al fisco será de $ 3.000, y comienza a pagar los anticipos del período fiscal 2019.-

Si fuera una Persona Humana, y utilizando los mismos datos, deberá comenzar a ingresar sus anticipos en:

Agosto 2019 $ 2000.

Octubre 2019 $ 2000.

Diciembre 2019 $ 2000.

Febrero 2020 $ 2000.

Abril 2020 $ 2000.

**Liquidación del Gravamen.**

**IMPUESTO DETERMINADO**

MENOS (los siguientes Conceptos):

IMPUESTO ANÀLOGO PAGADO EN EL EXTERIOR

IMPUESTO A LOS INTERESES PAGADOS Y COSTO FINANCIERO

COMBUSTIBLES LÌQUIDOS

RETENCIONES Y PERCEPCIONES

ANTICIPOS

REGIMEN DE PROMOCIÒN

LIBERACION

DEFERIMIENTO

OTROS

SALDO A FAVOR DE LA D.J. DEL / / .

CÒMPUTO DEL IMPUESTO S/LOS CRÈDITOS PARA CANCELAR LA DD.JJ.

**SALDO A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE O SALDO A INGRESAR A LA AFIP.**

Los dejo hasta la clase siguiente, recuerden que la clase próxima pondré a disposición el Trabajo Practico Obligatorio Nº 1 el cual deberá ser resuelto como fecha límite hasta el 13 de Septiembre.

Saludos cordiales para todos.

**Impuesto Sobre los Bienes Personales.**

Normativa: Ley 23.966 Título VI. B.O.: 20/8/91, Vigencia: 31/12/91. Modif Ley Nº 27260

Modificada por la Ley 24.468 B.O.: 23/03/95, mediante ella sufre el cambio de denominación, como actualmente se conoce por el nombre de Impuesto sobre los Bienes Personales. Con anterioridad a la reforma, se denominaba Impuesto sobre los bienes No Incorporados al Proceso Económico.

La Ley 25.585 B.O.: 15/05/02, introduce cambios en relación con la tenencia accionaria que posean determinados sujetos al 31/12/02, produce una importante modificación legal.

En el año 2007, con la sanción de la Ley 26.317 B.O.: 28/11/07, se modifica nuevamente este impuesto, introduciendo las siguientes reformas :

\*Se exime del impuesto a los sujetos que posean bienes gravados por hasta $ 305.000.

\*Las personas humanas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo que posean bienes valuados en un importe mayor a $ 305.000 deberán tributar el impuesto sobre todos sus bienes con las alícuotas que se detallan:

| Bienes gravados | Alícuota aplicable |
| --- | --- |
| más de $ 305.000 hasta $ 750.000 | 0,50% |
| más de $ 750.000 hasta $ 2.000.000 | 0,75% |
| más de $ 2.000.000 hasta $ 5.000.000 | 1,00% |
| más de $ 5.000.000 | 1,25% |

\*También se incorpora en el 3º párrafo del punto 4 del inciso a) artículo 22: Para valuar los Inmuebles el valor residual no podrá ser inferior al de la base imponible – vigente al 31/12 del año por el que se liquida – fijado a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares o al valor fiscal determinado a la fecha citada.

\* Se deroga el artículo 24 del Mínimo No Imponible.

\*Se quita una expresión en el artículo. 25.1 (responsable sustituto por tenencia accionaria): no siendo de aplicación en este caso el mínimo exento dispuesto por el artículo 24.

En diciembre de 2008, y a través de la Ley 26.452 (B.O: 16/12/2008) se introdujeron nuevamente algunas modificaciones, que resultaron aplicables para el período fiscal 2008 y siguientes.

En julio de 2016 a través de la Ley 27.260 ( B.O. 22/07/2016 ) es modificado el impuesto. Las modificaciones introducidas fueron las siguientes :

\* Se deroga el mínimo exento establecido en el inciso i) del articulo 21 de $ 305.000, incorporandose el articulo 24 el cual establece un mínimo no imponible " *No estarán alcanzados por el impuesto los bienes gravados -excepto los comprendidos en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 25 de esta ley- pertenecientes a los sujetos indicados en el inciso a) del artículo 17, cuando su valor en conjunto determinado de acuerdo con las normas de esta ley, resulten: a) Para el período fiscal 2016, iguales o inferiores a pesos ochocientos mil ($ 800.000); b) Para el período fiscal 2017, iguales o inferiores a pesos novecientos cincuenta mil ($ 950.000); c) A partir del período fiscal 2018 y siguientes, iguales o inferiores a pesos un millón cincuenta mil ($ 1.050.000)"*

\*Se sustituye el primer párrafo del inciso g) del articulo 22 por el siguiente texto : *"g) Objetos personales y del hogar, con exclusión de los enunciados en el inciso e): por su valor de costo. El monto a consignar por los bienes comprendidos en este inciso no podrá ser inferior al que resulte de aplicar el cinco por ciento (5%) sobre la suma del valor total de los bienes gravados situados en el país y el valor de los inmuebles situados en el exterior sin deducir de la base de cálculo el monto previsto en el artículo 24 de la presente ley"*

\* Sustitúyese el artículo 25 por el siguiente: *" El gravamen a ingresar por los contribuyentes indicados en el inciso a) del artículo 17 surgirá de la aplicación, sobre el valor total de los bienes sujetos al impuesto -excepto los comprendidos en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 25 de esta ley-, sobre el monto que exceda del establecido en el artículo 24, las sumas que para cada caso se fija a continuación: a) Para el período fiscal 2016, setenta y cinco centésimos por ciento (0,75%); b) Para el período fiscal 2017, cincuenta centésimos por ciento (0,50%); c) A partir del período fiscal 2018 y siguientes, veinticinco centésimos por ciento (0,25%). Los sujetos de este impuesto podrán computar como pago a cuenta las sumas efectivamente pagadas en el exterior por gravámenes similares al presente que consideren como base imponible el patrimonio o los bienes en forma global. Este crédito sólo podrá computarse hasta el incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de los bienes situados con carácter permanente en el exterior".*

\* Sustitúyese, en el primer párrafo del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 25 "de cincuenta centésimos por ciento (0,50%)" por la expresión *"de veinticinco centésimos por ciento (0,25%)"*

\* Sustitúyese el primer párrafo del artículo 26 por el siguiente: *Los contribuyentes del impuesto a la ganancia mínima presunta, las sucesiones indivisas radicadas en el país y toda otra persona de existencia visible o ideal domiciliada en el país que tenga el condominio, posesión, uso, goce, disposición, depósito, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes sujetos al impuesto que pertenezcan a los sujetos mencionados en el inciso b) del artículo 17, deberán ingresar con carácter de pago único y definitivo calculado sobre el valor de dichos bienes -determinado con arreglo a las normas de la presente ley- al 31 de diciembre de cada año: - Para el año 2016, el setenta y cinco centésimos por ciento (0,75%). - Para el año 2017, el cincuenta centésimos por ciento (0,50%). - A partir del año 2018 y siguientes, el veinticinco centésimos por ciento (0,25%).*

**Naturaleza Jurídico-Tributaria:**

**Es un impuesto:**

* **Global:** No alcanza a cada uno de los Bienes del sujeto, sino a la Universalidad de éstos, al conjunto Patrimonial de un sujeto, sin desvirtuar dicha condición, el hecho de no permitirse el cómputo de las deudas.
* **Personal:**
  + Por la denominación del gravamen: ¨a los Bienes Personales¨.
  + Sujetos Pasivos: las Personas Humanas y las Sucesiones Indivisas.
  + Situaciones particulares de índole subjetiva (créditos tomados por compra o construcción de inmuebles destinados a casa-habitación).
  + Elección del nexo del ¨Domicilio¨ del contribuyente, rasgo netamente subjetivo.
* **Progresivo:** Características típica de los gravámenes personales, porque posee: alícuotas progresivas, un mínimo exento y la posibilidad de computar créditos de impuestos análogos pagados en el extranjero.
* **Periódico:** de Ejercicio Anual, su obligación se renueva anualmente y debe ingresarse el impuesto una vez por ejercicio.
* **Hecho Imponible:** De tipo Instantáneo.

Ratificando el concepto encontramos al Dictámen 30/06 DI ALIR. Que trata sobre la cancelación de la inscripción al 31/12 del ejercicio. Efectos: el contribuyente que solicita la inscripción en Bs. Personales al 31/12 debe presentar la DD.JJ Determinativa, atento que entre las 0,00 hs. Y las 24,00 hs., se produce la verificación instantánea del hecho imponible, por el cual el contribuyente se encontraba inscripto.

**Hecho Imponible,**

El aspecto objetivo del hecho imponible está dado por la **Posesión o Titularidad de bienes** situados en el País o en el Exterior, al 31/12 de cada año, para sujetos personas humanas.

Bienes Personales grava los bienes objeto de imposición que existen entre las 0,00 hs. y las 24,00 hs del 31 de diciembre de cada año, toda vez que la vinculación temporal del hecho imponible con el nacimiento de la obligación tributaria se origina en ese momento estático determinado (de los dichos del Dict. 30/06 DI ALIR).

**Contribuyentes:**

* Art. 17 inciso a) Personas Humanas y Sucesiones Indivisas, domiciliadas o radicadas en el País tributaran:

Por los bienes situados en el país + los bienes situados en el exterior.

Según **el Art. 25 2º Párrafo**: tienen derecho a computar como pago a cuenta el importe del impuesto ingresado en el exterior, por gravámenes similares que consideren como base imponible el patrimonio o los bienes en forma global.

* Art. 17 inciso b) Personas Humanas y Sucesiones Indivisas, domiciliadas o radicadas en el exterior tributaran :

Por los bienes situados en el país.

Según el artículo 1º último párrafo del D.R.: los extranjeros domiciliados en el país por razones laborales, por un lapso menor de 5 años, se los considera domiciliados en el exterior, pero tributa sobre los bienes situados en el país, y debe tenerse en presente que presentan declaración jurada como los domiciliados en el país y les resulta aplicable el mínimo exento.

**Casos Especiales de Sujetos:**

* Sucesiones Indivisas: Art. 17 2º párrafo y Art. 3º D.R**.**

Declaran los Bienes Propios del causante más el 50% de los Gananciales.

Siempre que no haya declaratoria de herederos al 31/12.

Domicilio de la Sucesión, lugar donde se abrió el juicio sucesorio. Si no hay juicio, entonces el último domicilio del causante, salvo que exista un solo heredero, entonces se toma el domicilio de él hasta que se abra el juicio sucesorio.

* Sociedad Conyugal: Art. 18 y 2 D.R. Dict. 68/96 DAT.

Segun la ley el marido declara: los bienes propios más los Gananciales, excepto que:

- Sean adquiridos por la mujer con el producto de su profesión, comercio, oficio, industria, etc.

- Que exista separación judicial de bienes.

- Que la administración de los bienes la tenga la mujer por Resolución Judicial.

Pero recuerden el fisco aclaró el tratamiento de la sociedad conyugal a la luz de las modificaciones realizadas en el Código Civil, dada por la celebración del matrimonio de personas del mismo sexo, a través de la Circular Nº 8 del año 2011.

.

CIRCULAR (Adm. Fed. Ingresos Públicos) 8/2011. Boletín Oficial: 28/04/2011 ( Transcribo la parte pertinente en cuanto al Impuesto sobre los Bienes Persoanles)

Impuesto a las Ganancias. Impuesto sobre los bienes personales. Aclaraciones respecto del tratamiento impositivo de la sociedad conyugal

| b) Impuesto sobre los bienes personales: corresponde atribuir a cada cónyuge:  1. La totalidad de los bienes propios.  2. Los bienes gananciales adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria.  3. Los bienes gananciales adquiridos con beneficios provenientes de los bienes indicados en los puntos anteriores, en la proporción en que hubiere contribuido a su adquisición. |
| --- |
|  |

* Condominios: Art. 5 D.R.

Cada condómino declara su participación en la titularidad del inmueble**.**

**Detalle de Bienes Situados en el País: (art. 19): (encontrará su Valuación en el Art. 22).**

1. **Inmuebles**: ubicados en el territorio Argentino.
2. **Derechos Reales:** sobre bienes situados en Argentina. Art. 2503 Cº Civil: son derechos reales el dominio y condominio. El usufructo, el uso y habitación, las servidumbres activas. El derecho de hipoteca. La prenda. La anticresis.
3. **Naves y Aeronaves:** de Matrícula Nacional.
4. **Automotores:** Patentados o registrados en Argentina.
5. **Bienes Muebles:** Registrados en Argentina. Según el art. 2318 Cº Civil, son cosas muebles las que pueden transportarse de un lugar a otro, por sí solas o que se muevan por fuerza externa, con excepción de los accesorios o los inmuebles.
6. **Bienes Muebles del Hogar:** el hogar o residencia estuviera situada en su territorio.
7. **Bienes Personales del Contribuyente:** con domicilio en Argentina.
8. **Demás Bienes muebles y semovientes** que se encuentren en su territorio al 31/12.
9. **Dinero y depósitos**: al 31/12 en el territorio argentino.
10. T**ítulos, acciones, cuotas o participaciones, otros títulos valores, emitidos por entes públicos o privados, domiciliados en el país.**
11. **Patrimonio de Empresas o Explotaciones Unipersonales:** ubicadas en Argentina. Entendiéndose por patrimonio, la diferencia entre el Activo y el Pasivo de la explotación. (Su valuación no la encontramos en el artículo 22, sino que en el 22 del D.R.)
12. **Derechos de propiedad Científica, literaria o artística, marcas de fábrica o de comercio, patentes, dibujos, diseños reservados y restantes de la propiedad industrial o inmaterial.:** El titular del derecho o licencia debe tener domicilio en el país al 31/12.
13. **Créditos, incluidos las obligaciones negociables de la ley 23.576 y los debentures:** El domicilio real del Deudor debe estar ubicado en Argentina.

Se encuentran incluidos, además, y según el artículo 6 del decreto reglamentario:

* + - Créditos Fiscales originados en el conversión de Quebrantos del Impuesto a las ganancias Ley 24.073.
    - Importes pendientes de cobro por rentas del capital o trabajo personal.
    - Créditos cuyos deudores se domicilien en el extranjero, garantizados con derechos reales constituidos sobre bienes situados en el país.
    - Art. 20 inciso i) los créditos cuyos deudores domiciliados en el extranjero, por saldo de precios por la transferencia a título oneroso de Bienes situados en el país al momento de su venta o consecuencia de actividades desarrolladas en el país. Su permanencia debe ser 6 o menos meses en el país, computados desde la fecha de su exigibilidad hasta el 31 de diciembre.

No se consideran créditos**:** (Art. 6 D.R.) Las Cuentas individuales pertenecientes a los Planes de Seguro de Retiro privado Administrados por Entidades sujetas al Control de la Superintendencia de Seguros de la Nación. (Deben tener en cuenta que el Gobierno, derogó el régimen de jubilaciones privadas, y en consecuencia estas cuentas individuales desaparecieron).

1. **Anticipos, Retenciones, percepciones y pagos a cuenta de gravámenes; incluso los de Bienes Personales,** se computan en la medida que excedan el monto del tributo determinado por el ejercicio fiscal que se liquida. (art. 7 D.R.).

**Ejemplo:**

Impuesto Determinado $ 100.

Reten y/o Percep. y/o Anticipos: $ 150.

Excedente: $ 50 representa el monto de crédito que queda comprendido en el objeto del gravamen, conformando la base imponible.

15. **Forma de valuar y de liquidar los bienes integrantes de fideicomisos no financieros**

El inciso i) del artículo 22 de la ley establece la forma de valuar los certificados de participación y los títulos representativos de deuda, en el caso de fideicomisos financieros. Sin embargo, en la ley nada se establecía respecto del tratamiento ni la forma de valuar los bienes integrantes de los fideicomisos no financieros.

La reforma introducida por la ley 26.452 se ocupa de establecer la forma de valuar los bienes integrantes de los fideicomisos no financieros incorporando el inciso k) al artículo 22 de la ley.

Al respecto, el inciso k) del artículo 22 de la ley establece que los bienes integrantes de fideicomisos no comprendidos en el inciso i) se valuarán de acuerdo a las disposiciones de la ley y su reglamentación. Los bienes entregados a estos fideicomisos no financieros [que no se encuentran comprendidos en el inciso i)] no integrarán la base que los fiduciantes, personas humanas o sucesiones indivisas, deben considerar a efectos de la determinación del impuesto. Si el fiduciante no fuese una persona humana o sucesión indivisa, dichos bienes no integrarán su capital a fines de determinar la valuación que deben computar a los mismos efectos.

Lo dispuesto precedentemente sólo será aplicable si se hubiera ingresado, a su vencimiento, el impuesto a que se refiere el cuarto párrafo del artículo s/n incorporado a continuación del artículo 25 de la ley.

El cuarto párrafo del artículo s/n incorporado a continuación del artículo 25 de la ley – incorporado por la ley 26.452- dispone que tratándose de fideicomisos no financieros excepto cuando el fiduciante sea el Estado Nacional, provincial, municipal o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o aquéllos se encuentren destinados al desarrollo de obras de infraestructura que constituyan un objetivo prioritario y de interés del Estado Nacional, el gravamen será liquidado e ingresado por quienes asuman la calidad de fiduciarios, aplicando la alícuota del 0,50% sobre el valor de los bienes que integren el fideicomiso al 31 de diciembre de cada año, determinado de acuerdo con lo establecido en el inciso k) del artículo 22 de la ley. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo. En caso que el Estado Nacional, provincial, municipal o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires comparta la calidad de fiduciante con otros sujetos, el gravamen se determinará sobre la participación de estos últimos, excepto en los fideicomisos que desarrollen las obras de infraestructura mencionados precedentemente.

En los casos mencionados en el párrafo anterior, se presume sin admitir prueba en contrario, que los bienes que integran el fideicomiso pertenecen de manera directa o indirecta a sujetos pasivos del gravamen.

Por su parte, el Ministerio de Economía y Producción dictará las normas aclaratorias e interpretativas referidas a las excepciones previstas en el cuarto párrafo del presente artículo.

En consecuencia, respecto de los fideicomisos no financieros se pueden extraer las siguientes conclusiones:

1) Se establece la forma de valuar los bienes que integran el fideicomiso

2) Se establece su incorporación al régimen de responsabilidad sustituta del artículo s/n agregado a continuación del artículo 25 de la ley

3) Como consecuencia de lo establecido en el punto anterior, se dispone la exclusión de la base imponible de los fiduciantes, de los bienes entregados al fideicomiso.

Es decir, el gravamen será liquidado e ingresado por los fiduciarios, aplicando la alícuota del 0,25% sobre el valor de los bienes que integren el fideicomiso no financiero, determinado de acuerdo con lo establecido en el inciso k) del artículo 22 de la ley. En caso de que los fiduciarios no ingresen el tributo a su vencimiento, los fiduciantes deberán incluir en su propia base imponible los bienes entregados al fideicomiso.

# Valuación de Bienes Situados en el País. Art. 22 y 23 de la Ley DR: 12, 14,15,17 y 18

| Bienes | Valuación | Valor Mínimo | Deducción |
| --- | --- | --- | --- |
| Inmuebles Construidos  Obras en construcción  Mejoras  Inmuebles adquiridos | Costo de adquisición a la fecha de ingreso al patrimonio  Menos  Amortización Acumulada del edificio.  Proporción según avalúo fiscal o justiprecio | Base imponible al 31.12. para el impuesto inmobiliario. Se comparan superficies iguales.  o  Valor Fiscal  Excepción : valor de Plaza | Casa Habitación.  El saldo impago de capital por créditos tomados para su compra. |
| Automotores, naves, aeronaves y yates o similares | Valor de compra a la fecha de ingreso al patrimonio  Menos  Amortización Acumulada | Tabla AFIP | Solo se computan por cinco años a partir de la fecha de Ingreso |
| Depósitos, Créditos, y tenencia de Moneda extranjera | Tipo comprador BNA, más los intereses devengados al 31.12 |  |  |
| Depósito, Créditos y tenencia de Moneda Argentina | Su valor al 31.12. más los intereses devengados |  |  |
| Créditos por conversión Pública | 50% de su valor |  |  |
| Objetos de Arte  Otros | Valor de Compra |  |  |
| Bienes del Hogar | Valor de Compra | El 5% del resto de los bienes en el país más los inmuebles en el exterior |  |
| Titulo, certificados de participación en fideicomisos, cuotas FCI:  Si cotizan:  Si no cotizan | Al valor de cotización al 31.12  Por su costo mas intereses o utilidades devengadas. |  |  |
| Cuotas de cooperativas | Su valor nominal |  |  |
| Bienes de uso afectados a actividades gravadas de personas humanas | Por su valor de costo menos amortizaciones acumuladas |  |  |

**Atención:** Por medio de la ley 26.317 y a partir del ejercicio 2007 al momento de valuar los inmuebles debemos tener en cuenta (artículo 22 inciso a punto 4 3º párrafo):

1. Valor Residual (valor de adquisición menos Amortizaciones Acumuladas)
2. Base Imponible vigente al 31 de diciembre fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares o valor fiscal a esa fecha

Entre ambos a) y b) el Mayor, pero cuidado que la norma no aclara cual se debe tomar entre Base Imponible Inmobiliario y Valor Fiscal, entiende la doctrina que siendo un gravamen patrimonial, debemos tomar el mayor y luego comparar con el valor residual y nuevamente computar el mayor que surja.

**Jurisprudencia Vinculada:**

Fallo del T.F.N. Sala B Petrucci Anselmo del 25/3/03. Sobre Valuación de Inmuebles Urbanos (art. 22 inc. A) de Bs. Personales):

\* El fisco se vio obligado a requerir las escrituras a las escribanías actuantes, dado la falta de colaboración del contribuyente. El contribuyente se agravia de ésta forma de actuar del fisco.

\* La Sala B confirma la Resolución del Fisco, dado que:

\* La DD.JJ. debe ir acompañado de documentos respaldatorios con comprobantes.

\* No es acertada la interpretación del contribuyente, de utilizar, en forma obligatoria la valuación fiscal de los inmuebles como Base Imponible.

\* Debe considerarse el valor real entre: el valor fiscal o costo de adquisición o de ingreso al patrimonio, el Mayor.

**ARTICULO 23. VALUACIÓN BIENES EN EL EXTERIOR.**

| BIENES | VALUACIÓN | OBSERVACIONES |
| --- | --- | --- |
| Todos los bienes excepto los siguientes | Valor de plaza al 31.12.  Valuación tipo comprador BNA | Certificado extendido por autoridad en el país extranjero |
| Créditos y Depósitos | Su valor al 31.12.  Valuación tipo comprador BNA |  |
| Títulos Valores, certificados de Fideicomisos y cuotas de FCI | Idem valuación en el país | Si se trata de entes que estén radicados en paraísos fiscales se deberá acreditar con el Balance respectivo.  FCI y Certif. de particp. Si el valor de plaza fuera mayor se tomará este último. |

**Modificaciones introducidas al Impuesto sobre los Bienes Personales por la ley 27260**

Las modificaciones incorporadas por la Ley 27260 (B.O. 22/07/2016), son las siguientes

**Bienes gravados exentos - Mínimo no imponible**

Régimen anterior

El i) del artículo 21 de la ley establecía la exención del impuesto para los bienes gravados – excepto los comprendidos en el artículo s/n incorporado a continuación del artículo 25 de la ley- pertenecientes a las personas humanas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, cuando su valor en conjunto, determinado de acuerdo con las normas de esta ley, sea igual o inferior a $ 305.000.

Cuando el valor de dichos bienes supere la mencionada suma, quedará sujeta al gravamen la totalidad de los bienes gravados del sujeto pasivo del tributo.

De lo expuesto precedentemente, se pueden extraer dos conclusiones:

a) El importe de $ 305.000 operaba como un mínimo exento, porque si el valor total de los bienes sujetos al impuesto superaba dicho importe, el gravamen a ingresar surgía de computar la totalidad de los bienes alcanzados por el gravamen, donde se incluye obviamente el monto de $ 305.000.

b) Las exenciones del artículo 21 de la ley resultaban de aplicación sólo para las personas humanas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país y en el exterior. En consecuencia, no resultaban de aplicación para las personas humanas domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país.

Régimen actual (con la modificación introducida por la ley 27260)

Con la modificación introducida por la ley 27260 se elimina la figura del mínimo exento , restableciendo la figura del mínimo no imponible vigente con anterioridad en nuestro país hasta el año 2008. Incorporando el articulo 24 el cual determina :

*"No estarán alcanzados por el impuesto los bienes gravados -excepto los comprendidos en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 25 de esta ley- pertenecientes a los sujetos indicados en el inciso a) del artículo 17, cuando su valor en conjunto determinado de acuerdo con las normas de esta ley, resulten:*

*a) Para el período fiscal 2016, iguales o inferiores a pesos ochocientos mil ($ 800.000);*

*b) Para el período fiscal 2017, iguales o inferiores a pesos novecientos cincuenta mil ($ 950.000);*

*c) A partir del período fiscal 2018 y siguientes, iguales o inferiores a pesos un millón cincuenta mil ($ 1.050.000)"*

**Valuación de los objetos personales y del hogar. Monto mínimo a consignar**

Régimen anterior

El anterior inciso g) del artículo 22 de la ley establecía que los objetos personales y del hogar se valúan por su valor de costo. El monto a consignar por los bienes comprendidos en este inciso no podrá ser inferior al que resulte de aplicar el 5% sobre la suma del valor total de los bienes gravados situados en el país y el valor de los inmuebles situados en el exterior sin computar, en caso de corresponder, el monto de la exención de $ 305.000.

A los fines de la determinación de la base para el cálculo del monto mínimo previsto precedentemente, no deberá considerarse el valor, real o presunto, de los bienes que deban incluirse en este inciso (objetos personales y del hogar).

A tal efecto, tampoco deberá considerase el monto de los bienes alcanzados por el pago único y definitivo establecido en el artículo incorporado s/n a continuación del artículo 25.

Régimen actual (con la modificación introducida por la ley 27260)

El actual inciso g) del artículo 22 de la ley establece que *g) Objetos personales y del hogar, con exclusión de los enunciados en el inciso e): por su valor de costo. El monto a consignar por los bienes comprendidos en este inciso no podrá ser inferior al que resulte de aplicar el cinco por ciento (5%) sobre la suma del valor total de los bienes gravados situados en el país y el valor de los inmuebles situados en el exterior sin deducir de la base de cálculo el monto previsto en el artículo 24 de la presente ley"*

**RESPONSABLES SUSTITUTOS DE SUJETOS DEL EXTERIOR**

En primer lugar, vamos analizar el artículo 26 de la ley, que trata de aquellos sujetos que deben liquidar el gravamen por los bienes pertenecientes a residentes del extranjero ( ya que no se los puede fiscalizar en el exterior), ubicados en el país.

Ahora bien, este primer párrafo se refiere a los bienes de personas humanas o sucesiones indivisas que estén radicadas en el exterior y quedan excluidos los títulos valores, acciones bonos etc. (tercer párrafo del artículo). En este caso deben pagar un porcentaje sobre del valor de los bienes. Si una persona o empresa es responsable sustituto, no significa que debe sumar a sus propios bienes los bienes de quien sustituye, sino que debe hacer una declaración jurada aparte como responsable sustituto de Juan Pérez declarando sólo los bienes del mismo.

A partir del segundo párrafo del articulo 26 se trata de presunciones que realiza la ley, en este caso y sin admitir prueba en contrario la ley presume dos situaciones**,** esto quiere decir que no debemos aclararle al fisco si somos o no personas humanas titulares de los bienes, el fisco lo presume y no admite que probemos nada, deberemos arbitrar los medios al momento de cerrar algún contrato donde no quede plasmada la situación que el fisco presume sino queremos actuar como responsables sustitutos de empresas radicadas en el exterior.

La primera situación se trata por ejemplo cuando alquilemos inmuebles de empresas del exterior, el locatario (inquilino) deberá actuar como responsable sustituto de la empresa pagando un impuesto equivalente al doble de la alicuota vigente sobre valor del inmueble (valor determinado en función del art. 22), de acuerdo a lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 26.

La segunda situación se refiere a los tenedores de títulos, acciones, bonos, etc. cuya titularidad corresponda a empresas del exterior ( concretamente se refiere a empresas off shore), debiendo ingresar el doble de alicuota vigente sobre el valor de estos bienes sin deducir el mínimo no imponible.

La ley 27260 modifica el primer párrafo del articulo 26 por el siguiente : "*Los contribuyentes del impuesto a la ganancia mínima presunta, las sucesiones indivisas radicadas en el país y toda otra persona de existencia visible o ideal domiciliada en el país que tenga el condominio, posesión, uso, goce, disposición, depósito, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes sujetos al impuesto que pertenezcan a los sujetos mencionados en el inciso b) del artículo 17, deberán ingresar con carácter de pago único y definitivo calculado sobre el valor de dichos bienes -determinado con arreglo a las normas de la presente ley- al 31 de diciembre de cada año: - Para el año 2016, el setenta y cinco centésimos por ciento (0,75%). - Para el año 2017, el cincuenta centésimos por ciento (0,50%). - A partir del año 2018 y siguientes, el veinticinco centésimos por ciento ( 0.25%)"*

**CUADRO RESUMEN:**

| OBJETO | SUJETO | RESPONSABLE SUSTITUTO | IMPUESTO | Impuesto Mínimo |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Bienes alcanzados por el impuesto.  Excepciones :  Títulos  Acciones  Cuotas de FCI  Cuotas de Cooperativas | Personas humanas titulares de dicho bienes.  Sociedades en paraísos fiscales.  Presunción, excepto que pertenezcan a Cia. De Seguros FCI o Bancos con los estándares de basilea | Sujetos empresas, personas humanas, sucesiones indivisas o toda persona humana o ideal que:  Tenga Condominio, posesión uso goce disposición deposito tenencia custodia o guarda. | 0.75 % sobre el valor total de los bienes.  ( 2016)  0.50 % sobre el valor total de los bienes.  ( 2017)  0.25 % sobre el valor total de los bienes.  ( 2018)  Doble de alicuota vigente |  |
| Inmuebles ubicados en el país inexplotados o destinados al recreo o veraneo | Sociedad del exterior. Presunción: que pertenecen a una persona humana. |  | Doble de alicuota vigente | Impuesto Mínimo a Ingresar  $ 255,75 |

**Sujetos:** Quienes deben actuar como Responsables Sustitutos**:**

* Los contribuyentes de Ganancia Mínima Presunta.
* Las Sucesiones Indivisas.
* Cualquier Persona Jurídica o humana.

Comentario Adicional:

* Dichos sujetos tiene que iinscribirse en los términos de la R.G. (AFIP) 10/97 Art. 3 inciso F), presentando un F 460/F o F 460/J según corresponda y una Nota (usando el Aplicativo Multinota RG 1128) aclarando por quien actuarán como sustitutos.
* Tengan presente que los mismos, pueden llegar a presentar dos Declaraciones Juradas:
  + Una como Contribuyentes Directos de Bienes Personales, por superar su patrimonio personal el mínimo exento,
  + Y otra como Responsables Sustitutos, del sujeto domiciliado en el exterior.

Deben usar el aplicativo vigente para todos los contribuyentes normales.

**Objeto:** Que tengan**:**

* Uso, Disposición, Tenencia, Custodia, Administración, etc.
* De Bienes Sujetos al Impuesto
* Correspondientes a Sujetos domiciliados en el Exterior.

No Corresponde el ingreso del impuesto, si el importe es menor o igual a $ 250. (6º párrafo del art. 26). Actualmente el importe es $ 255,75 según Nota 1 al art. 11 de la R.G. 2151.

**Características de la liquidación*:***

* Lo ingresan con carácter de pago único y definitivo.
* No deben aplicar el Mínimo no imponible.
* No deben aplicar la presunción del 5% de bienes de hogar, salvo que resulte aplicable las presunciones del 2º y 4º párrafo, donde deben incrementar el valor de los bienes en este 5% en concepto de bienes del hogar, según lo dispuesto por el Dictamen AFIP 58/01.

**3º Párrafo del articulo 26**:

La responsabilidad sustituta, no es aplicable para los siguientes bienes específicos: Activos Financieros. Esta disposición resulta aplicable únicamente a Personas Humanas.

Los activos financieros a los que se refiere la ley son los Títulos Públicos emitidos por el Estado, las Obligaciones Negociables, las Cuotas Parte de Fondo Cerrados de Inversión, Cuotas Sociales de Cooperativas, Acciones y Participaciones Sociales, incluidas las Empresa Unipersonales.

**4º Párrafo del articulo 26**

En Países que no Apliquen Régimen de Nominatividad de Acciones, la alícuota aplicable de la presunción fue hasta el 2006: 1,5% y a partir del 2007: 2,5%

***Objetivo:*** evitar el no pago del impuesto para aquellos casos en los que se interpone una sociedad u otro ente domiciliado en el exterior con el fin de ocultar el verdadero poseedor de los bienes, que pueden ser personas humanas Argentinas.

**2º Párrafo del articulo 26**:

Los inmuebles inexplotados, destinados a locación, recreo, pertenecientes a sociedades del exterior, se presume que pertenecen a personas humanas y/o sucesiones indivisas del país. La alícuota aplicable fue de 1,5% y a partir del 2007 2.5%

Un tema a clarificar considero que es el análisis conjunto entre el Artículo 26 último Párrafo de la ley de Bienes Personales y el Artículo 2 inciso h) 6º párrafo de Ganancia Mínima Presunta.

No rigen las disposiciones del Articulo 26 cuando resultan aplicables las normas de Ganancia Mínima Presunta.

Para clarificar que significa, les muestro un ejemplo**:**

* Una Persona Humana, Italiano,
* Alquila un Inmueble en Capital Federal como oficina,

**Solución:** El Inmueble es un establecimiento estable situado en Argentina.

La Ley de Ganancia Mínima Presunta define en su artículo 2º como sujetos del impuesto a los ¨Establecimientos Estables¨, quedando comprendidos en ese conceptos los inmuebles urbanos afectados a la obtención de una renta.

En este caso, el Inquilino debe actuar como Responsable Sustituto de Ganancia Mínima Presunta

Base Imponible en Ganancia Mínima Presunta $ 274.000 (Valor Fiscal o Valor Residual, el Mayor).

Alícuota 1%

Impuesto 2.740

**Otro tema importante es la reforma del Impuesto por Ley 25.585 B.O.: 15/05/02. Vigencia: tenencia al 31/12/02.**

Se introdujo una reforma sobre cómo se valúan las participaciones sociales y quién debe pagar este impuesto por las tenencias de estas participaciones.

# Entes sociales responsables sustitutos del ingreso del impuesto de sus titulares

En el caso de acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19.550, (incluye a sociedades simples) el gravamen correspondiente a las mismas será liquidado o ingresado por tales sociedades con carácter de pago único y definitivo a partir de la reforma.

Debe destacarse que, en tales supuestos, las sociedades sustituyen el ingreso que correspondería hacer a sus titulares, personas humanas o sucesiones indivisas, del país o del exterior o personas ideales del exterior.

No corresponderá el pago del impuesto cuando su titular residente en el país fuera otra S.A. o alguna de las sociedades regidas por la ley 19.550, a los efectos de evitar indeseables superposiciones impositivas.

En tales supuestos, el impuesto será ingresado por la sociedad "holding", en lugar de sus accionistas.

La medida obedece a razones de política y administración fiscal, con una significativa simplificación en cuanto a su forma de recaudación, pues el impuesto no ha de ser ingresado por cada accionista o titular, sino por un único sujeto (la sociedad).

# Cuando una persona humana o sucesión indivisa, confecciona su DDJJ de bienes personales, no deberá adicionar en ella, su participación en empresas regidas por la Ley 19550.

# El impuesto por estos bienes lo ingresa la sociedad, actuando como sustituto de esa persona.

Son Responsables Sustitutos del Gravamen, al estar regidas por la Ley de Sociedades Comerciales:

* Soc. Colectiva
* Soc. Comandita Simple
* S. De Cap. E Industria
* S.R.L.
* S.A.
* S.A. con Participación Est. Mayoritaria
* S.C.A.
* Soc. Economía Mixta

Las Sociedades Anónimas con participación Estatal Mayoritaria y las Sociedades de Economía Mixta, será responsables sustitutos en la medida que las participaciones estén en poder de contribuyentes del gravamen, o sea de personas humanas domiciliadas en el país o en el exterior o en poder de sociedades del exterior.

**Forma de Determinación del Tributo:**

Se calcula sobre el V.P.P., que surja del último Balance cerrado al 31/12:

La Base de Imposición debe calcularse sobre la diferencia entre el Activo y Pasivo.

***Aplicación sobre EE.CC. históricos o Ajustados*:** Una interpretación integrativa, totalizadora, razonable y discreta nos lleva a la convicción que el V.P.P. se debe determinar sobre la base de los importes fiscales (históricos) y no sobre los Estados Contables Ajustados.

Si no fuera así, se produciría una injusticia, dado que el Impuesto a las Ganancias se determina sobre valores históricos, como así también el I.G.M.P.

Pero según el ***Dictámen 64/05, AFIP*** no tomando partido en el tipo de balance que debe servir como base para la valuación del patrimonio, sino que se limita lisa y llanamente a favor de la aplicación del **Memorando del 26/6/03 de la Dirección Nacional de Impuestos,** en el que manifestó que: respecto de Sociedades y empresas que lleven libros y confeccionen balance comercial, cabe señalar que, a los fines de la determinación y del ingreso, con carácter de pago único y definitivo, de Bienes Personales correspondiente a las acciones y participaciones sociales pertenecientes a personas humanas o sucesiones indivisas del país o del exterior, y personas de existencia ideal del exterior, deben considerar el Balance Contable sometido a la Asamblea de Accionistas u órgano equivalente.

Asimismo, la D.A.T. agrega que mantiene el criterio expuesto en los **dictámenes DAT 67/03 y 72/03** de valuar tales participaciones, según el balance elevado a la Asamblea u órgano similar.

30/6/02 Cierre Ejer. 31/12

/--------------------------------/-------------------------------------------/

**V.P.P. Activo – Pasivo igual Patrimonio Neto.**

Si el cierre del ejercicio contable no coincide con el cierre fiscal , al balance contable se le deberán realizar los siguientes ajustes : sumar los Aumentos de Capital por integración de acciones o aportes de capital, incluídos los irrevocables para la futura integración de acciones y restar Disminuciones de Capital como dividendos en efectivo o en especie (excluídos las acciones liberadas), siempre que se haya efectuado la distribución y puestos a disposición en el transcurso del período que se liquida Los dividendos aprobados pero no puestos a disposición, no se detraen del capital.

Si no se llevan anotaciones que permitan confeccionar un estado contable, entonces el año fiscal coincide con el ejercicio comercial, o sea al 31/12.

El Activo debe estar valuados según las normas de valuación del impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, con excepción de los Inmuebles Rurales que no debe ser disminuidos su valor de adquisición en $ 200.000 o 25% del V.T.L. de Mejoras, el mayor, como sucede en G.M.P. (art. 4º inc., b) 4º párrafo).

El Pasivo queda comprendido por las deudas y aquellos beneficios percibidos por adelantado y a realizar en ejercicios futuros.

**Análisis del art. 20.2 D.R. por párrafo:**

**Determinación del Gravamen por el Responsable Sustituto.**

**1º párrafo: Liquidado por:**

* Sociedades comprendidas en la ley 19.550.
* Incluídos: los Establecimientos Estables de Sociedades del Exterior y las Sociedades simples.

**2º párrafo**:

Las acciones o participaciones deben pertenecer a Personas Humanas o Sucesiones Indivisas Domiciliadas en el país o Extranjero.

Sociedades o Personas Jurídicas radicadas o ubicadas en el exterior.

**3º párrafo**:

Se considera para liquidar el gravamen, en empresas que no practiquen balance comercial:

**A - P = Patrimonio Neto**

Menos los Aportes Irrevocables pertenecientes a Titulares que no resultan comprendidos en la liquidación del gravamen sustituto. Si el cierre del Ejercicio no coincide con el 31 de Diciembre, entonces: Al P.N.:

* Deben Sumarse los Aumentos de Capital,
* o Restarse las Disminuciones de mismo.

A la resultante se le aplica una Alícuota del 0,25%.

**5º y 6º párrafo**: Se consideran Aumentos del Capital: la integración de acciones o aportes del mismo, incluidos los Irrevocables.

**7º párrafo:** Disminuciones de Capital se producen a raíz de:

* Dividendos en Efectivo o especie. (excluidas Acciones Liberadas) y puestos a disposición en el transcurso del período entre el cierre del Ejercicio y el 31/12.
* Utilidades Distribuidas: con posterioridad al último ejercicio cerrado, durante el período por el que se liquida el impuesto.

**El Legislador hizo lo siguiente con las Participaciones en Empresas, excluidas las explotaciones Unipersonales:**

**Persona Humanas: Sociedades**

Dinero

Inmuebles

Autos

Objeto de Arte

**Acciones y/o Participaciones Empresarias. Excluidas del patrimonio**

**Del Sujeto, ya que la Soc.**

**Actúa como Resp. Susti..**

**Sub-Total de Bienes.**

+ 5% Bienes del Hogar **No resulta aplicable** **el 5%**

**Total bienes Gravados**.

**M.E. No se considera el M.E.**

**Bienes Computables o B.I.**

Alícuota según tabla vigente. **Alícuota Aplicable: 0,25%**

**Pago a Cuenta para personas visibles radicadas en el país.**

Según el articulo 28.1 del D.R. las personas de existencia visible que sean accionistas de sociedades off shore del exterior, la cual es a su vez accionista de una sociedad constituída en el país, pueden computar como pago a cuenta de su liquidación una parte del impuesto ingresado por la sociedad radicada en Argentina.

**Ejemplo:**

Una Persona de Existencia Visible.

Es Accionista de:

Una sociedad Off shore del exterior.

Esta última es accionista de una Sociedad del país.

**Resulta que:**

* La S.A. del país es Responsable Sustituto por la participación de la off-shore en su capital.
* Y la persona humana que participa en la off-shore, podrá computar como pago a cuenta en su liquidación personal de Bienes Personales la proporción en el impuesto pagado por la sociedad del exterior a cargo de la radicada en el país.

# Valuación

A tales efectos, se adecuan las normas de valuación de bienes situados en el país [L. 22, inc. h)] de manera que, en el caso de acciones (S.A. y S.C.A.), se imputarán al valor patrimonial proporcional (V.P.P.), ya sea que coticen o no en bolsas y mercados.

De esta manera, se modifica el criterio anterior que discriminaba entre aquellas que cotizaran (al último valor de cotización), de las que no lo hicieran (V.P.P.).

En muchos casos, es posible observar que tal modificación ha de provocar un incremento de la base de determinación, pues el V.P.P. resulta superior al valor de cotización

**Veamos un ejemplo: (liquidación correspondiente al período fiscal 2006).**

## Datos.

Acciones (Al V.P.P.) 120.000

Otros bienes 70.000

Objetos personales y del hogar 9.500

Total bienes 199.500

**Liquidación con la reforma a partir del periodo fiscal 2002**

Otros bienes 70.000

Objetos personales y del hogar 3.500

Total bienes 73.500

NO ES SUJETO OBLIGADO AL INGRESO, PUES EL VALOR DE LOS BIENES ES INFERIOR AL MINIMO NO IMPONIBLE.

#### Liquidación sociedad

0,25% s/$ 120.000 = $ 300

Resulta claro que las sociedades obligadas al ingreso del tributo, no actúan como agentes de retención del mismo, sino como responsables sustitutos, al reemplazar al verdadero contribuyente (accionista o titular de la participación empresaria) en la relación jurídico-tributaria, por expresa disposición legal.

**Artículo 25 Cont. Ley. Responsables Sustitutos. Arts. 19, 20 cont., 21 cont. DR**

| Objeto | Cuya titularidad Sujetos | Responsable Sustituto | Base Imponible |
| --- | --- | --- | --- |
| Acciones o participaciones sociales de las sociedades regidas por la Ley 19550.  Incluidas las sociedades de hecho, irregulares y sucursales de Soc. extranjeras | * Personas humanas del país o del exterior * Suc. Indivisas del País o del exterior * Sociedades del exterior   **Excluidos:** Sociedades del País | Sociedades regidas por la ley 19550 | Alícuota 0.25%  No se aplica el Mínimo no imponible  Sociedades que confeccionan balance VPP Diferencia entre activo y pasivo del último balance cerrado al 31.12 de cada año.  **Menos** :  Aportes de Capital de personas Jurídicas del País  **Mas – Menos:**  Aumentos – Disminuciones [[1]](#footnote-0)del capital entre el cierre y 31.12.  Sociedades que no confeccionan balance  **VPP**  Activo s/ GMP Menos Pasivo: Deudas Provisiones y beneficio percibidos por adelantado |
| Unipersonales  Se declaran en la DDJJ del responsable junto al resto de los bienes |  |  | Si confeccionan Balances:  Diferencia entre activo y pasivo cerrado al 31.12  **Menos:**  Participación en Sociedades del 25 cont.  Mas – Menos:  Saldo acreedor o deudor del titular[[2]](#footnote-1)  Si no confeccionan balances:  Idem Sociedades |

**Compensación Bienes Personales – Participación En Sociedades con Saldos de Libre Disponibilidad I.V.A.**

La compensación es uno de los medios de extinción de las obligaciones, y se encuentra previsto tanto en el Código Civil y Comercial como en la propia ley de procedimiento tributario (art. 28, L. 11683).

El articulo 28 último párrafo facultad de A.F.I.P. de compensar los saldos a favor de los responsables de deuda ajena. (posibilidad facultativa del fisco ley 26.044 B.O.: 8/6/05).

El tema de la posibilidad de compensar la suma determinada y a ingresar, con saldo de libre disponibilidad que posea la sociedad involucrada, ha sido resuelto en forma positiva en el caso "Cubecorp Argentina SA s/apelación-Impuesto sobre los bienes personales" (TFN - Sala B - 9/2/2007).

En cambio, en fecha posterior y en una instancia superior, dicha posibilidad de compensar le fue denegada a la firma Agrobos SA mediante fallo de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II, de fecha 5 de junio de 2007.

**ANÁLISIS**

**El caso "Agrobos SA"**

La empresa presentó en primera instancia una acción de amparo para que se le permitiera compensar la obligación derivada de su carácter de responsable sustituto en el impuesto de marras, respecto de las acciones o participaciones sociales de sus accionistas, con parte del saldo a favor (de libre disponibilidad) del impuesto al valor agregado (IVA) que la firma presentaba en su momento.

El Juez rechazó dicha acción y, al apelarse ante la Cámara, el fallo del a quo fue confirmado.

Para así resolver, el Juez de Primera Instancia sostuvo que en el caso no se daba la identidad de persona acreedora y deudora exigida por el artículo 818 del Código Civil, y expresó "que la empresa sea la obligada a la liquidación y el pago del gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las empresas, según el texto de la ley 25585, no modifica el hecho de que el sujeto pasivo del impuesto sobre los bienes personales es la persona (humana o jurídica) titular de los mismos (art. 17, L. 23966 y modif.)".

La Cámara efectuó las siguientes consideraciones:

En primer término, señala que la compensación de impuestos como forma de extinción de la obligación tributaria se encuentra contemplada en el artículo 28 de la ley 11683, el cual reza lo siguiente: "La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá compensar de oficio los saldos acreedores del contribuyente, cualquiera que sea la forma o el procedimiento en el que se establezcan, con las deudas o los saldos deudores de impuestos declarados por aquél, o determinados por la Administración Federal, y concernientes a períodos no prescriptos, comenzando por los más antiguos y aunque provengan de distintos gravámenes. Igual facultad tendrá para compensar multas firmes con impuestos y accesorios, y viceversa".

Nosotros agregamos que dicho artículo finaliza con el siguiente párrafo: "La facultad consignada en el párrafo anterior podrá hacerse extensible a los responsables enumerados en el artículo 6 de esta ley, conforme los requisitos y condiciones que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos". Vale la pena destacar que hasta el momento el Ente Recaudador no ha establecido dichos requisitos y condiciones.

Recordemos que los responsables sustitutos fueron incluidos en el artículo 6 ("Responsables del cumplimiento de la deuda ajena") mediante la modificación a la ley de procedimiento tributario establecida por la ley 25795 (BO: 17/11/2003), la cual incorporó un último párrafo que expresa lo siguiente: "Asimismo, están obligados a pagar el tributo al Fisco los responsables sustitutos en la forma y oportunidad en la que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación".

Continúan los considerandos haciendo alusión a una resolución [hoy sustituida por la RG (AFIP) 1658 y cuyo art. 1 mantiene el mismo texto] y expresando lo siguiente: "Que, por su parte, la resolución general (DGI) 2542, de específica aplicación al caso pues reglamenta el artículo 28 de la ley 11683, dispone en su primer artículo que los contribuyentes o responsables podrán solicitar la compensación de las obligaciones fiscales -determinadas y exigibles- con saldos a su favor, aun cuando éstos correspondan a distintos tributos, de conformidad con el régimen que se establece en la presente resolución general".

Y sigue especificando que "dicha compensación procederá en tanto los saldos deudores y acreedores pertenezcan a un mismo sujeto y siempre que la autoricen las normas que rigen los gravámenes de que se trate".

Agrega además que, en materia tributaria, para que proceda la compensación se adopta el mismo criterio del artículo 818 del Código Civil, el cual "exige que dos personas por derecho propio reúnan recíprocamente la calidad de deudor y acreedor" (el destacado me pertenece).

Destaca además que estos principios contenidos en el derecho común, y mantenidos en el orden tributario, no se ven alterados con el sistema específico de liquidación y percepción del impuesto sobre los bienes personales traído por la ley 25585.

Seguidamente, argumenta precediendo al sentido final de la sentencia, haciendo las siguientes consideraciones:

"Así, contrariamente a lo sostenido por el recurrente, para la procedencia de la compensación resulta necesaria la identidad subjetiva, en el sentido de que el titular del crédito fiscal sea el mismo sujeto que verifica el hecho imponible, y por lo tanto, resulta sujeto pasivo del impuesto que se pretende cancelar mediante aquel instituto, sin que pueda entenderse que la empresa obligada a la liquidación y el pago del gravamen correspondiente a acciones o participaciones en el capital de las empresas reúna la calidad de sujeto pasivo del impuesto sobre los bienes personales (art. 17, L. 23966)."

**El caso "Cubecorp SA" CUBECORP ARGENTINA SA – TFN – SALA B – 9/2/2007**

El Tribunal Fiscal de la Nación hace un interesantísimo, extenso y bien argumentado análisis, tanto de la figura del responsable sustituto como de las normas en juego en este tema.

A continuación, pondremos de relieve las consideraciones más importantes volcadas en su fallo.

Expresa que es sabido que el legislador, al crear un tributo, elige, entre las diversas manifestaciones de la capacidad de contribuir, a aquella que considera más relevante al fin de la imposición y que vincula estos elementos que son puramente subjetivos con determinados sujetos. Así, quienes son titulares de ese fenómeno económico se constituyen en sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Pero en muchas ocasiones, y por diversos motivos, son obligados al cumplimiento de dichas obligaciones personas que no son dichos titulares, a los cuales se los conoce con el nombre de responsables, los que generalmente son solidarios con el sujeto pasivo.

En estos casos, el sujeto pasivo y el responsable están obligados "in solidum" por el pago total de la deuda, y por lo tanto, el sujeto activo de la relación tributaria (Estado) puede dirigirse contra cualquiera de ellos.

Señala que, además de estos dos tipos de sujetos (contribuyente y responsable), existe un tercero, que sin ser titular del hecho imponible, participa del mismo. Está relacionado de una forma directa y, por lo tanto, debe cumplir con la obligación tributaria. Pero pone de relieve que no lo hace "junto al contribuyente" titular del hecho imponible, como es en el caso del responsable, sino que actúa "en su lugar", pero con un derecho a recuperar del contribuyente el importe de la obligación cancelada. Es así que el sustituto ocupa el lugar del sujeto pasivo, y tiene que dar cumplimiento tanto a las obligaciones formales como a las materiales que le hubieran correspondido al contribuyente.

Más adelante, destaca que el responsable sustituto no es, por lo tanto, responsable solidario, ya que reemplaza al verdadero contribuyente, de tal modo que el Fisco solamente puede actuar contra él.

Señala que es el decreto 988/2003 -que reglamentó las modificaciones de la ley, con vigencia a partir del ejercicio fiscal 2002- quien especifica algunos conceptos sobre el responsable sustituto. Recordemos que en la ley procedimental no existía una definición de este tipo de sujetos. Pero es en el referido decreto en el que se dice que -en este caso- son responsables sustitutos las sociedades comprendidas en la ley 19550 de sociedades comerciales.

Pone de relieve que el concepto de "pago único y definitivo", a que se refiere la norma que estamos tratando, tampoco es definitorio de por sí respecto de la naturaleza de este instituto, aunque es preciso reconocer que el sustituto se encuentra más alejado de un agente de recaudación que de un responsable directo de la obligación fiscal. Recordemos que en el artículo 6 de la ley 11683 se encuentran enumerados en su inciso f) los agentes de retención y de percepción de impuestos (como responsables del cumplimiento de la deuda ajena).

"Que, por lo tanto, el carácter de pago único y definitivo" no se refiere específicamente a un agente de retención, ni tampoco a un posible sujeto que deba actuar como responsable sustituto, aunque parece acercarse más a este último tipo de responsables.

La Resolución General (AFIP) 1497 estableció reglas complementarias a ser contempladas por los responsables sustitutos, las que están referidas a aspectos formales, como el uso del Aplicativo y las fechas de vencimiento. Se destaca entonces que es el mismo Fisco Nacional, a través de la mencionada norma, el que le otorga el estatus de "responsable sustituto" a la sociedad pagadora del tributo. Ello hace indudable que la sociedad emisora del capital debe actuar como responsable sustituto en esta particular relación jurídico-tributaria.

Citando a Fernando Sáinz de Bujanda se afirma lo siguiente: "El sustituto es un sujeto pasivo que se coloca en el lugar del sujeto pasivo realizador del hecho imponible". Por ello, se llega a encontrar dos significados a esta cita:

"a) Que es sujeto pasivo porque ha realizado no el hecho imponible, sino el presupuesto generador de la sustitución.

"b) Que se coloca en lugar del sujeto pasivo generador del hecho imponible.

"De este modo, se distingue del responsable, que se coloca junto a aquél. El sustituto está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, es decir, sustituye al sujeto pasivo no sólo en la obligación tributaria en sentido estricto -en cuanto al pago del tributo-, sino también en la relación jurídico-tributaria en sentido amplio."

La responsabilidad sustitutiva hace que el Fisco mantenga esta relación jurídico-tributaria sólo con el sustituto.

El siguiente párrafo concluye con una contundencia magistral la posibilidad de que estos sujetos tienen para compensar el importe determinado del tributo en cuestión con saldos de libre disponibilidad que posean:

"Que, en estas condiciones, el apelante ya no es sólo un responsable por deuda ajena, sino que ha pasado a convertirse en contribuyente del impuesto en examen por haberse operado, con relación a él, el proceso de sustitución tributaria. Ha dicho Achille Donato Giannini que, al extender las obligaciones impositivas a personas diversas del sujeto, la ley tributaria puede dar todavía un paso más, sustituyendo completamente al contribuyente por otra persona, la cual ocupa el puesto de aquél y queda, por consiguiente, obligada, no junto al sujeto pasivo, sino en lugar del mismo, al cumplimiento de todas las obligaciones tanto materiales como formales que derivan de la relación jurídico-impositiva, y por tanto, puede perfectamente cumplir dicha obligación en la forma que su situación tributaria lo permita, esto es, compensando si posee saldos favorables compensables entre todos los impuestos que está llamado a satisfacer" (el destacado me pertenece).

**Posición de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP): dictamen (DAL) 44/2004**

Citaremos este dictamen, a efectos de ver que la posición de la AFIP, respecto del tema que nos ocupa, va más allá de la consideración del carácter que asumen las sociedades que tienen a su cargo la determinación y el ingreso del gravamen, a que se refiere el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la ley del impuesto sobre los bienes personales.

Se trata de una consulta que llega a la Dirección de Asuntos Legales proveniente de una Dirección Regional, en la que se le solicita a dicho servicio jurídico que determine si resulta procedente la pretensión de una sociedad de compensar los intereses resarcitorios devengados por su ingreso fuera de término -del impuesto citado en el párrafo anterior- con saldo de libre disponibilidad que la misma poseía proveniente del IVA.

Debemos resaltar que no se trata ya aquí de la intención de compensar el impuesto determinado por la sociedad con su saldo a favor en el IVA, sino de cancelar, a través del instituto de la compensación, los intereses emergentes del ingreso fuera de término de la obligación impuesta.

Pero la Dirección interpreta que los intereses adeudados son del tipo resarcitorios, y citando doctrina (Héctor B. Villegas), señala que los mismos implican una "sanción, que es una forma específica de indemnización por el atraso del deudor en el pago de una obligación pecuniaria". Y continúa con la cita: "El interés es un accesorio del tributo, y por lo tanto, la suerte de esta obligación legal accesoria queda subordinada a la de la obligación tributaria principal".

Por tal motivo, concluye afirmando que dichos intereses "guardan la misma naturaleza en relación con la obligación principal, y en consecuencia, al responder frente al Fisco en ambas situaciones, en su carácter de responsable por deuda ajena, no resulta admisible, en virtud de la inexistencia de identidad subjetiva en la titularidad del crédito y de la deuda, la compensación pretendida por el referido responsable con saldos acreedores propios provenientes del impuesto al valor agregado..." (el destacado me pertenece).

**Jurisprudencia Administrativa Vinculada al Gravamen.**

1. **Por Nota 1.542/03 de fecha 20/5/03, el Fisco Nacional concluyó que la compensación no es Admisible**, con sustento en la falta de identidad subjetiva en la titularidad del crédito y de la deuda.

Compensación del impuesto ingresado por participaciones societarias con saldos de libre disponibilidad del contribuyente.

1. **Dictamen 20/05 D.A.L. del 1/3/06**: No se considera procedente la compensación peticionada a los efectos de cancelar retenciones efectuadas por la ANSES en concepto de Impuesto a las Ganancias sobre los haberes jubilatorios que regularmente percibe el contribuyente, con un saldo a su favor que proviene del Impuesto sobre los Bienes Personales.
2. **Dictamen 19/06 D.A.T. del 16/3/06:** Contrato de Mutuo garantizado con derechos reales de hipoteca –préstamo- constituyen para su titular créditos, los mismos deben ser incluidos en la liquidación del Impuesto sobre los Bienes Personales, según artículo 22 Ley.
3. **Dictamen 44/04 DAL del 28/10/02:** No se pueden compensar; los intereses resarcitorios por pago fuera de término de bienes personales por la participación accionaria con saldo a favor en I.V.A.
4. ***R.G. 2281 B.O. 2/8/07 Vigencia: 1/10/07. Régimen de Percepción en Importaciones de Bienes con carácter definitivo.***

Según dicha R.G. la importación definitiva de bienes que tengan como destino el uso o consumo particular del importador (alic. 11%) según el art. 3º párrafo del art. 5º de la R.G.

El art. 12 establece que las percepciones sufridas por los inscriptos, tienen el carácter de impuesto ingresado y se podrán computar por estos en la DD.JJ. anual del período fiscal anual correspondiente.

En los casos previstos en el 3º párrafo del art. 5º, de resultar un remanente a favor del responsable, el mismo podrá ser computado por ése como pago a cuenta del impuesto creados por ley 23.966 Título VI de Impuesto sobre los Bs. Personales.

**CUESTIONARIO DE REPASO.**

**1. P.: Las sumas pagadas en el exterior por gravámenes similares, ¿pueden computarse como crédito del impuesto sobre los bienes personales?**

R.: Siempre que dichos gravámenes consideren como base imponible el patrimonio o los bienes en forma global, podrán computarse hasta el incremento de la obligación fiscal, originado por la incorporación de los bienes situados con carácter permanente en el exterior (art. 25, L. 23966).

**2. P.: ¿Cuáles son los bienes que se declaran en cabeza de una sucesión indivisa?**

R.: Para la determinación del impuesto, serán considerados los bienes propios del causante y la mitad de los bienes gananciales de la sociedad conyugal de la que aquél hubiese formado parte al momento de su fallecimiento (art. 3, DR). Recordamos que las sucesiones indivisas serán contribuyentes de este impuesto por los bienes que posean al 31 de diciembre, cuando a esa fecha no se haya producido la declaratoria de herederos, o se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad (art. 17, L. 23966).

3. **P.: Si un propietario de un inmueble se lo alquila a una sociedad simple de la cual es socio, ¿debe tributar sobre el valor de dicho inmueble?**

R.: Los inmuebles gravados por el tributo resultan alcanzados en cabeza de su titular, debiendo valuarse conforme con el artículo 22, inciso a), de la ley.

**4. P.: ¿Quién debe computar el valor del inmueble en el supuesto de que opere la cesión gratuita de la nuda propiedad, con reserva de usufructo del mismo? ¿Y si la cesión fuera a título oneroso?**

R.: De acuerdo con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 22 de la ley, si la cesión fuera a título gratuito, el usufructuario deberá computar el valor total del inmueble. En los casos de cesión de la nuda propiedad de un inmueble por contrato oneroso con reserva de usufructo, se considerarán titulares por mitades a los nudos propietarios y a los usufructuarios (art. 16, DR).

**5. P.: ¿Quiénes son los responsables del ingreso del impuesto correspondiente a las participaciones en el capital de la sociedades regidas por la ley 19550?**

R.: Según lo establecido por el artículo 25.1 de la ley del gravamen, las sociedades comprendidas en la ley 19550 y sus modificaciones, excluidas las explotaciones unipersonales, serán responsables sustitutos por el ingreso del impuesto sobre los bienes personales, correspondiente a la participación societaria al 31 de diciembre, cuyos titulares sean personas humanas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país, y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal domiciliada en el exterior.

No obstante, los contribuyentes del impuesto sobre los bienes personales deberán informar obligatoriamente, en el Programa Aplicativo, que se aprueba la tenencia de acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19550 y sus modificaciones. A tales fines, dichos sujetos cubrirán la totalidad de los datos identificatorios relativos a los mencionados bienes en las respectivas pantallas, consignando la marca correspondiente en el campo "Bien exento/No alcanzado" [RG (AFIP) 1467].

**6. P.: ¿Cuáles son los bienes por los que debe tributar una persona humana de nacionalidad extranjera que, al 31 de diciembre, se encuentra domiciliada en el país por motivos laborales?**

R.: El artículo 1 del decreto reglamentario dispone que, cuando por razones de índole laboral, una persona humana de nacionalidad extranjera se encuentre domiciliada en el país y requiera una residencia en el mismo que no supere los cinco (5) años, se considerará comprendida en el artículo 17, inciso b), de la ley; es decir que tributará exclusivamente por los bienes situados en el país.

**Otro Tema Interesante:**

**Deducibilidad de Bienes Personales, en el Impuesto a las Ganancias.**

**2.a) En cabeza de la Sociedad:** el Impuesto sobre los Bienes Personales ingresado por la Sociedad radicada en Argentina comprendida en la ley 19.550, por ejemplo una S.A., que debe actuar como Responsable Sustituto, NO es deducible de la liquidación del Impuesto a las Ganancias de la misma, por no ser un gasto necesario para mantener, conservar y obtener la renta gravada, sino que se trata de una erogación por cuenta de un tercero en concepto de impuesto, la que tiene derecho a resarcirse del monto ingresado.

**Observación:** si la sociedad no puede obtener, de parte del accionista, el reintegro del monto abonado por él, entonces corresponde considerarlo como un gasto deducible, situación que debe ser demostrada en forma fehaciente ante una verificación del ente recaudador nacional.

**2.b) En cabeza de la persona humana:** el Impuesto sobre los Bienes Personales ingresado por la sociedad y reintegrado por parte del contribuyente, es deducible en la liquidación del Impuesto a las Ganancias, por tratarse de un gasto necesario, dado que alcanza a bienes afectados al desarrollo de una actividad gravada por el impuesto a la renta.

Hasta aquí la clase sobre Impuestos Patrimoniales, no duden en consultar sus dudas al respecto, la semana que viene empezamos con el Impuesto al Valor Agregado.

Recuerden que a partir de hoy está disponible el Trabajo Practico Nº 1 . La fecha de entrega del mismo es el 13 de Septiembre.

Saludos muy cordiales a todos.

**Encuadre Teórico**.

La imposición al consumo grava una manifestación de capacidad contributiva exteriorizada a través de la renta gastada o dispuesta.

Este tipo de imposición puede considerarse desde dos formas diferentes :

- Directa: un ejemplo sería el Impuesto al Gasto.

- Indirecta: Plurifásica

Monofásica

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto plurifasico.

**Definición y Características**

El Impuesto al Valor Agregado es un Impuesto Indirecto al consumo, ya que se aplica a todas las transacciones del proceso de producción y comercialización de bienes y servicios, pudiendo cada etapa considerar lo abonado hasta ese momento como crédito de Impuesto, es decir, lo sujeto a imposición no es el valor total, sino el valor añadido por cada empresa.

**Naturaleza Jurídica**.

- Es un Impuesto Real: el no tener en cuenta las condiciones personales del sujeto incidido por el tributo. En doctrina, se dice que es de carácter “objetivo”.

- Es un Impuesto Indirecto: dado que incide sobre el consumidor, denominado sujeto de hecho, es decir, quien corre con la carga financiera de pagarlo, en la medida que el contribuyente de derecho lo traslade.

En definitiva, grava manifestaciones mediatas de capacidad contributiva.

**Principales Características del Tipo de gravamen al Valor Agregado**

Evita el efecto piramidación

Se presenta cuando el aumento del precio final del producto o servicio por la aplicación del tributo es superior al impuesto que en definitiva recauda el fisco

Mitiga o evita la acumulación

Esto se produce por la multiplicación del gravamen sobre el precio final de los bienes o servicios, incluyendo en el valor de los factores productivos, el propio impuesto, como un costo.

Facilita la verificación

Por su técnica de liquidación, es la modalidad de imposición al consumo indirecto que mejor posibilita un adecuado control cruzado de la cadena productiva y comercial del bien o servicio, ya que el proveedor o prestador tendrá interés que exteriorice su crédito de impuesto, esto es así, siempre que se utilice el método de sustracción.

Alienta la inversión de bienes de capital

No produce distorsión económica

El Impuesto al Valor Agregado propende a una óptima neutralidad mientras todas las etapas del proceso productivo-distributivo, se encuentran alcanzadas a una misma alícuota y no exista ahuecamiento de la base imponible en ninguna etapa del ciclo económico.

Favorece la integración económica internacional

El Impuesto al Valor Agregado es un instrumento ideal para favorecer la integración, siempre que empleemos en su estructuración el criterio “País de destino”, que prevé lo siguiente:

La exportación de bienes y servicios se encuentra exenta de tributar, concediendo al exportador un crédito a su favor, que es el impuesto que abona el exportador al adquirir bienes y servicios en el mercado interno necesarios durante todo el ciclo productivo.

De esta forma, el producto sede del país sin incluir impuesto alguno.

En doctrina, se denomina a esta mecánica de no tributación en la exportación y devolución del impuesto gravado en el mercado interno como: Gravado a Tasa “0” (cero) ¿Quiénes? Las Exportaciones.

La importación de bienes y servicios se encuentra alcanzado a la misma alícuota que la venta de productos o servicios fabricados en el país. Esto provoca el efecto de equiparación y no discriminación entre los productos del país y del exterior.

Si se utilizara, el criterio, “País de Origen”, entonces quien estaría gravando el producto o el servicio es el país de producción o fabricación del bien, por lo que lo expuesto anteriormente, sería a la inversa, es decir,:

Exportaciones = gravadas

Importaciones = exentas.

Es de Carácter Regresivo

Es regresivo cuando la carga de la imposición alcanza en mayor proporción a los sectores de más bajos ingresos y de menor riqueza acumulada.

Un Impuesto al Valor Agregado proporcional y general, se comporta como un gravamen regresivo, dado que la parte del ingreso destinado al consumo, postergando el ahorro, disminuye al incrementar el nivel del ingreso, debido a que el consumo encuentra como límite al satisfacción individual.

Para aliviar la regresividad, se podrían establecer exenciones sobre los bienes de la canasta familiar, los medicinales y a los de indumentaria básica, por ejemplo.

Modalidad de Determinación

Se podría utilizar el método de determinar la base imponible, a partir de una base efectiva o real.Ello consiste en determinar la diferencia que surja entre la producción obtenida en un período, sin importar si se vendió o no, y los materiales y materias primas insumidas, teniendo en cuenta los niveles de inventario de los bienes de cambio inicial y final del ejercicio, de esta forma se obtiene la producción anual, es decir, el valor agregado real de un período determinado.

También se puede emplear una imposición sobre base financiera, empleándose dos modalidades a saber:

\* Por Adicción

\* Por Sustracción

La primera es más teórica que práctica o de aplicación real.

Mientras que la segunda (sustracción), admite dos formas:

- Deducción de la “Base contra Base”

Que son las ventas menos compras = Base Imponible, a la que se le aplica la Alícuota de Imposición.

- Deducción o sustracción del “Impuesto” contra “Impuesto”

Acá el Impuesto surge de la diferencia entre el Débito Fiscal (Impuesto por la venta) y el Crédito Fiscal (Impuesto por la compra).

Nuestro Impuesto al Valor Agregado, utiliza base financiera, por sustracción del Impuesto contra Impuesto.

**Objeto del Impuesto al Valor Agregado**

El articulo 1 de la Ley del impuesto al Valor Agregado enumera los hechos imponibles del mencionado impuesto , así a través de los diferentes incisos establece :

1ª) Venta de Cosa Mueble (articulo 1º inc. a).

2ª) Obras, locaciones y prestaciones de servicios. (artículo 1º inciso b), compuesto por:

- Trabajos sobre Inmueble Ajeno,(articulo 3º inciso a)

- Obra Sobre Inmueble Propio (articulo 3º inciso b)

- Elaboración de cosa mueble por encargo (articulo 3º inciso c).

- Obtención de bienes de la naturaleza por encargo (articulo3º inciso d).

- Locaciones y prestaciones de cosas muebles (articulo 3º inciso e)

3ª) Importación definitiva de cosas muebles. (articulo 1º inciso c).

4ª) Importaciones de Servicios. (articulo1º inciso d).

5º) Los servicios digitales prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país ( articulo 1 inciso e).

Se consideran servicios digitales, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga , visualización o utilización, aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que , por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima.

Este gravamen contiene diferentes tipos de hechos imponibles, a saber:

Hechos Imponibles Simples: Participan un acto o un hecho. La venta de la cosa mueble. Trabajos sobre inmueble ajeno o importación definitiva de cosa mueble. Prestación de un servicio gravado.

Hechos Imponible Complejos: Participan más de una manifestación o acto, Por ejemplo, la venta de cosa mueble junto con una locación o prestación de servicios, o viceversa. Locación o prestación de servicio incorpora una cosa mueble. O varios servicios manifestados en forma interrelacionada. Ejemplo: prestar un servicio conjuntamente con la venta de una cosa mueble.

Hecho Imponible Compuesto: Obra efectuada sobre inmueble propio.

Analizaremos cada uno de los hechos imponibles previstos en la norma.

A) Venta cosas muebles:

Deben cumplirse tres condiciones o requisitos indispensables (de verificación conjunta, ante la inexistencia de uno de ellos, el acto queda fuera del objeto), para que se configure el hecho imponible en cuestión, a saber:

Elemento Objetivo: Que se trate de una venta de cosa mueble.

Elemento Subjetivo: Realizada por los sujetos indicados en los incisos a, b, d, e y f del artículo 4º Ley.

Elemento Territorial: Que la cosa mueble, esté situada o colocada en el territorio de nuestro país al momento de la operación.

De verificarse los tres elementos que configuran el objeto, la situación no se verá alterada por la condición que presente el adquiriente frente al impuesto.

Es decir, no importa quien efectúa la compra, ya sea un consumidor final, otros responsable del impuesto, un sujeto exento de tributar impuesto al valor agregado, otros.

Tal situación fue confirmada por la Cámara Federal Contencioso Administrativo, Sala IV del 6/4/99 en la causa ARHASC. Y por el Dictamen 37/01 (AFIP) DAT del 11/6/01.

Elemento Objetivo

El Impuesto al Valor Agregado, grava la venta de cosa mueble, pero no grava los bienes inmuebles.

Por ejemplo la venta de una parcela de terreno, no está alcanzada por IVA.

El Dr. Humberto Diez nos aclara que: ¨la ley no hizo distinción entre las cosas nuevas o usadas, y se reafirma esto cuando en el artículo 18 dispone un régimen especial para aquellos sujetos habitualistas en la compra-venta de bienes usados a consumidor final¨.

La ley no distingue el carácter o el destino, previo a la venta de la cosa mueble, ésta puede ser bien de cambio o de uso (según el artículo 4º 3º párrafo).

Asimismo, debe tenerse en cuenta que, para los sujetos designados como contribuyentes en el articulo 4 de la ley, comprende todas las ventas relacionadas con la actividad, con prescindencia de su carácter, bienes de cambio, bienes de uso, inversiones, instalaciones con individualidad devenidas en inmuebles por accesión. Con independencia de su afectación `proporcional a las actividades gravadas, no gravadas y exentas, que se encuentren situadas o colocadas en el territorio del país.

Otro concepto que se debe definir es “ venta “ . Según la ley del Impuesto al Valor Agregado define el concepto de venta en el articulo 2.

**Según el mencionado articulo**  se considera venta a :

…...a) Toda transferencia a título oneroso, entre personas de existencia visible o ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole, que importe la transmisión del dominio de cosas muebles (venta, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, ventas y subastas judiciales y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin, excepto la expropiación), incluidas la incorporación de dichos bienes, de propia producción, en los casos de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas y la enajenación de aquellos, que siendo susceptibles de tener individualidad propia, se encuentren adheridos al suelo al momento de su transferencia, en tanto tengan para el responsable el carácter de bienes de cambio.

No se considerarán ventas las transferencias que se realicen como consecuencia de reorganizaciones de sociedades a fondos de comercio y en general empresas y explotaciones de cualquier naturaleza comprendidas en el Artículo 77 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones. En estos supuestos, los saldos de impuestos existentes en las empresas reorganizadas, serán computables en la o

las entidades continuadoras.

Igual tratamiento que el dispuesto en el párrafo anterior será aplicable a los casos de transferencias en favor de descendientes (hijos, nietos, etc. y/o cónyuges) cuando tanto el o los cedentes como el o los cesionarios sean sujetos responsables inscriptos en el impuesto.

Tratándose de transferencias reguladas, a través de medidores, las cuotas fijas exigibles con independencia de las efectivas entregas tendrán el tratamiento previsto para las ventas.

La venta por incorporación de bienes de propia producción, a que se refiere el primer párrafo de este inciso en su parte final, se considerará configurada siempre que se incorporen a las prestaciones o locaciones, exentas o no gravadas, cosas muebles obtenidas por quien realiza la prestación o locación mediante un proceso de elaboración, fabricación o transformación, aún cuando esos procesos se efectúen en el lugar donde se realiza la prestación o locación y éstas se lleven a cabo en forma simultánea.

b) La desafectación de cosas muebles de la actividad gravada con destino a uso o consumo particular del o los titulares de la misma.

c) Las operaciones de los comisionistas, consignatarios u otros que vendan o compren en nombre propio pero por cuenta de terceros ….

El inciso a) menciona bajo el concepto de “venta “ a :

a) La venta.

b) La permuta.

c) La dación en pago.

d) La adjudicación por disolución de sociedades.

e) Los aportes sociales.

f) Las ventas y subastas judiciales.

g) Cualquier acto que conduzca al mismo fin, es decir:

\* Transferencia de dominio;

\* A título oneroso;

\* Entre todo tipo de personas;

\* De cosas muebles o bienes de cambio, con individualidad propia, adheridos al suelo.

h) Incorporación de bienes muebles de propia producción:

- elaboradas;

- fabricadas;

- transformadas,en locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas.

i) Cuotas fijas exigibles con independencia de las efectivas entregas, en las transferencias reguladas a través de medidores.

j) Desafectación: Articulo 2 inciso b).

\* De cosas muebles;

\* De la actividad gravada;

\* Para uso o consumo particular;

\* Del titular de la actividad.

En este inciso quedan comprendidas las personas humanas y aquellas que resulten titulares de explotaciones unipersonales, ya que de tratarse de personas jurídicas, el hecho de retirar de la actividad gravada alguna cosa muebles, se entiende que existe siempre un acto oneroso y por lo tanto alcanzado.

La desafectación de cosas muebles de la actividad gravada con destino a uso o consumo particular del o los titulares de la misma se considera "venta", a tenor de lo dispuesto por el inciso b) del artículo 2º de la ley.

En torno de la aplicación de la mencionada figura se pueden presentar los siguientes casos:

a) Retiros efectuados por el titular (único dueño) de empresas o explotaciones unipersonales, para uso o consumo particular: el enunciado constituye el más claro y típico caso de aplicación de la norma comentada, encontrándose la desafectación alcanzada por el tributo.

b) Retiros efectuados por accionistas de sociedades: no resultará de aplicación la norma que examinamos, debiéndose analizar, tomando en consideración las características de la operación, si resulta o no de aplicación el concepto general de venta contenido en el inciso a) del artículo que comentamos, a fin de determinar la gravabilidad de la operación.

c) Entregas efectuadas por sociedades de personas: cabe distinguir dos situaciones, a saber:

- que el retiro implique un "débito" en la cuenta particular del socio, por constituir un retiro a cuenta de utilidades; en estos casos, el retiro de los bienes resulta una "dación en pago", concepto asimilado al de "venta" y alcanzado por el gravamen, a tenor de lo establecido por el inciso a) del artículo 2º [y no del inc. b)];

- que tal retiro no genere un débito en la referida cuenta, debiendo interpretarse que la transferencia no resulta onerosa. En tales casos, y aun reconociendo lo controvertido del tema (dado que las sociedades de que se trata -incluso las irregulares o de hecho- poseen personalidad jurídica que las distingue de sus socios), en nuestra opinión resulta aplicable el concepto de "titulares" que revisten los socios y, por ende, será de aplicación el inciso b) del artículo 2º.

k) Operaciones de: Articulo 2 inciso c).

\* Comisionistas;

\* Consignatarios;

\* Otros que vendan o compren en nombre propio o por cuenta de terceros.

Continuando el análisis, el inciso c) del articulo 2º asimila al concepto de venta las operaciones de comisionistas, consignatarios, o quienes vendan o compren a nombre propio pero por cuenta de terceros. Esta aclaración posiblemente tenía más sentido cuando no se había generalizado el IVA en la prestación de servicios, donde el intermediario quedaba fuera de la operación ya que la transferencia de dominio se establecía entre el vendedor y el comprador, quedando sin IVA el agregado de valor que hacía el intermediario. A partir que se generalizan los servicios en el IVA las operaciones de los intermediarios quedan alcanzadas por el impuesto, por ser un servicio a título oneroso y efectuado sin relación de dependencia.

Ahora bien, si las operaciones son realizadas en nombre propio, por cuenta de un tercero, estamos frente a comisionista o consignatario, mientras que si son ejecutadas por cuenta y en nombre de terceros quienes las lleven a cabo son mandatarios.

No se consideran venta a los fines del gravamen:

a) Las expropiaciones.

b) Transferencias realizadas como consecuencia de reorganizaciones de sociedades o fondos de comercio, empresas y explotaciones de cualquier naturaleza, comprendidas en el artículo 77 de la ley de impuesto a las ganancias.

Corresponde señalar que las empresas continuadoras podrán tomar los saldos emergentes de las sociedades reorganizadas, pudiendo computar a cuenta los saldos a favor no absorbidos, por sus predecesoras. En este caso se contempla que a pesar que existe un cambio del ropaje jurídico de las empresas, no existe circulación económica, de esta manera se trata de no perjudicar fiscal y financieramente a las empresas continuadoras.

c) Transferencias en favor de descendientes (hijos, nietos, etc.) y/o cónyuges, cuando los cesionarios sean sujetos responsables inscriptos en el impuesto.

Deben tener bien presente que la norma se refiere a la transferencia onerosa (hijos, nietos y/o cónyuge), ya que en el caso de ser gratuita, no se estaría cumpliendo el requisito de onerosidad para que exista venta y por lo tanto no haría falta su exclusión. Esta exclusión busca la neutralidad del impuesto en las cesiones familiares.

d) Incorporación de bienes muebles de reventa, en locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas.

Elemento subjetivo:

La venta debe ser efectuada por alguno de los sujetos designados en el articulo 4º, a saber:

\* Habitualistas. (Inciso a) Art. 4º)

\* Actos de comercio accidentales. (Inciso a) Art. 4º).

\* Herederos o legatarios de responsables inscriptos (respecto de bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del tributo) (inciso b) Art. 4º)

\* Quienes compren o vendan, en nombre propio, por cuenta de terceros. (Inciso d Art. 4º).

\* Empresas constructoras. (Inciso e) Art. 4º).

\* Prestadores de servicios gravados. (Inciso f) Art. 4º).

\* Sean locadores, en el caso de locaciones gravadas. (Inciso f) Art. 4º).

Si bien dentro del articulo 4º de la Ley, se establece en el inciso a) ¨habitualista de actos de comercio”, la pregunta que viene es por qué decimos que la venta de cosa mueble debe estar realizada por todos los sujetos del articulo 4º , como por ejemplo los prestadores de servicios, si no se dedican a vender cosas muebles?, éstos sujetos al poseer la condición subjetiva en relación a su actividad (prestadores de servicios), y venden una cosa mueble existe hecho alcanzado aún cuando el responsable no sea habitualistas en la venta de cosas muebles, no se trate de un acto accidental de comercio o legatario de responsable del gravamen (situaciones previstas en el articulo 4º inc. a). Antepenúltimo párrafo del articulo. 4° “Adquirido el carácter de..........”

Un ejemplo de esto sería el caso que un sujeto del articulo 4° inciso d) Empresas Constructoras, venda un bien de uso (hormigonera, escritorio, una computadora), esta venta está gravada por el IVA, por más que la empresa constructora no sea habitualista en la venta de cosas muebles.

Respecto de los inmuebles nos aclara que de tratarse de inmuebles por accesión, que siendo susceptibles de tener individualidad propia y tengan el carácter de bienes de cambio para el responsable (última parte del inciso. a) del articulo 2º) los considera bienes muebles incluidos en el inciso a) del articulo 1º. Entonces, cuándo hay venta para el IVA en el caso de un inmueble por accesión? Cuando estén adheridos al piso, sean susceptibles de tener individualidad propia y tengan el carácter de bienes de cambio para el titular de los mismos, el ejemplo mas claro es una plantación de soja a punto de cosecharse.

Respecto de las operaciones consideradas como venta (permuta, dación en pago, aporte social, ventas en subastas, etc.), deben observar que la ley no es taxativa en su enunciación, ya que termina diciendo “cualquier acto que conduzca al mismo fin”, siempre que exista transmisión de dominio y a título oneroso.

En el mismo artículo 2º hace salvedades respecto lo que se considera venta, es decir situaciones donde no existen los elementos que configuran la venta. Una de ellas no especificada en la carpeta de trabajo son las cuotas fijas exigibles en las transferencias reguladas a través de medidores de servicios eléctricos, de gas, de provisión de agua corriente, donde no existe transferencia de dominio, sino la disposición potencial del servicio.

Elemento territorial

Para que se cumpla el hecho imponible la cosa mueble debe estar situada o colocada en el territorio de nuestro país al momento de la operación.

Veamos situaciones prácticas en donde no se dan estos tres elementos, y por lo tanto no se configura el hecho imponible del Impuesto al Valor Agregado:

Aspecto Objetivo: Venta de un inmueble o un bien inmaterial

Aspecto Territorial: Un comerciante argentino tiene una sucursal en Uruguay por las ventas que realiza en ese país

Aspecto Subjetivo: Una señora vende su cocina usada

Teoría de la divisibilidad y teoría de la unicidad

Existe en la ley el dogma implícito de que lo accesorio sigue a lo principal. Si conjunta y complementariamente con la operación principal -prestación o locación- se incorporasen cosas muebles que sean secundarias, inescindibles o inherentes de aquélla, ellas recibirán el mismo tratamiento asignables a la prestación o la locación principal.

La ley de IVA, en general se encuentra en línea con la Teoría de Unicidad, salvo cuando expresamente se ha mencionado en la norma.

Veamos algunos casos posibles:

- Incorporación de cosas muebles gravadas a servicios gravados: Unicidad. Ambas están gravadas por el impuesto.

- Incorporación de cosas muebles gravadas a servicios no gravados o exentos. En este caso se aplica la teoría de la divisibilidad, como el ejemplo de la carpeta, en tanto los bienes incorporados sean de propia producción. Excepto en el caso del articulo 3° inciso e) punto 1, donde en los restaurants que están dentro de los lugares de trabajo para uso exclusivo del personal, o sea no alcanzado por el impuesto, las ventas de bienes que complementan el servicio no se encuentran alcanzados por el impuesto.

- Incorporación de cosas muebles exentas a servicios gravados. Unicidad

- Incorporación de cosas muebles exentas a servicios exentos. Unicidad

Resulta aplicable la teoría de la unicidad (o de la Indivisibilidad o de la Atracción) cuando los actos o manifestaciones son inseparables y, a excepción que la ley disponga algún tratamiento especial, debe estarse por el previsto en la ley para la operación principal.

A titulo de resumen, les voy a listar los artículos de la ley, donde se halla implícita ésta teoría:

Articulo 10 5º párrafo: venta de cosa mueble (lo principal) que tienen por accesorio locaciones o prestaciones exentas (punto 1 del párrafo) formará parte del precio neto gravado.

Incorporación de cosas muebles exentas en locaciones o prestaciones gravadas (punto 3).

Transferencias, cesiones o concesiones de uso de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial (no alcanzadas por el impuesto), que sean accesorias de prestaciones o locaciones gravadas comprendidas en el apartado 21 inciso e del artículo 3º, corren la suerte de lo principal.

Artículo 7º último párrafo: una cosa mueble que en forma independiente es exenta, resulte accesoria de locación o prestación de servicios gravadas.

Si lo principal fueran las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial y lo accesorio, las locaciones o prestaciones de servicios gravados, éstos estarían no alcanzados.

Pero el legislador lo indicó expresamente, de lo contrario todo seguiría la suerte de lo principal (cesiones del uso o goce de derechos, no gravados por el IVA).

Artículo 2º inciso a) al referirse al concepto de venta, agrega que: ¨...la incorporación de dichos bienes, de propia producción, en los casos de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas...¨

Acá el legislador tuvo que aclararlo, porque sino hubieran seguido la suerte de lo principal, es decir serían prestaciones o servicios exentos o no gravados.

Según el Dr. Rubén Marchevsky: ¨...el hecho de extender taxativamente el alcance del tributo a los bienes muebles de propia producción incorporados en prestaciones o servicios exentos no gravados, reconoce como fundamento, el principio teórico de neutralidad del impuesto...de considerarse que no se incorporen como gravadas, dichos bienes hubieran quedado injustamente fuera de la imposición, ahuecando la base imponible, propiciando una discriminación, en contra de quienes, enajenan los mismos bienes a los locadores o prestadores de locaciones o prestaciones exentas o no gravadas¨.

Ahora ustedes deben realizar una lectura conjunta entre el articulo 1º inciso b) y el articulo 3º de la Ley.

B) Obras, locaciones y prestaciones de servicio:

Quedan alcanzadas las incluidas en el artículo 3º, que se pueden resumir de la siguiente forma:

B.1) Trabajos sobre inmueble ajeno.

Efectuados:

- directamente por el prestador;

- o, a través de terceros.

Concepto de "trabajos":

- construcciones (incluye instalación de viviendas prefabricadas);

- instalaciones: civiles, comerciales e industriales;

- reparaciones;

- trabajos de mantenimiento;

- trabajos de conservación.

B.2) Obras sobre inmueble propio:

- directamente por la empresa constructora;

- o, a través de terceros.

B.3) La elaboración, construcción, o fabricación de:

- cosa mueble (aunque devenga en inmueble por accesión), ya sea que se trate de: obtención del producto final o etapa en la elaboración, construcción, fabricación o puesta en condiciones de utilización;

- por encargo de un tercero;

- con o sin aporte de materias primas.

Se excluyen las prestaciones de servicios no gravados que se concretan a través de la entrega de un simple soporte material.

B.4) Obtención de bienes de la naturaleza por encargo de un tercero.

B.5) Locaciones y prestaciones de servicios no encuadradas en los puntos anteriores:

- enumeradas taxativamente (puntos 1 a 20 del inciso e) del articulo 3º de la ley;

- restantes locaciones y prestaciones: a título oneroso o cualquiera sea su encuadre jurídico, con exclusión de las realizadas en relación de dependencia (Punto 21 del articulo 3º inciso e);

- servicios conexos o relacionados con locaciones y/o prestaciones gravadas.

Se excluyen:

- La cesión temporal de uso o goce de acciones u otros títulos valores;

- Transferencias o cesiones del uso o goce de derechos de propiedad: intelectual, industrial y comercial, salvo que se relacionen con locaciones o prestaciones gravadas;

Todas las prestaciones requieren de un denominador común para quedar comprendidas en el objeto del impuesto, que sean realizadas en el territorio del País.

Pero a diferencia de la venta de cosa mueble, no se requiere, en todos los casos, de un elemento subjetivo, con excepción de una: “las obras sobre inmueble propio”, que deben necesariamente ser efectuadas por un sujeto del articulo 4º inciso d) de la ley, es decir, un sujeto que revista la calidad de empresa constructora.

\*Obras sobre inmueble propio

Es un hecho imponible compuesto, donde deben concurrir tres condiciones fundamentales para que se configure el mismo:

Que se ejecute una obra sobre un inmueble propio,

Que esté efectuada en el país, y

Que la realice un sujeto EMPRESA CONSTRUCTORA.

Cuando la ley se refiere a este sujeto, no se refiere a lo que vulgarmente entendemos por empresa constructora, sino que realiza su propia definición en el inciso. d) del articulo 4º donde deja comprendidos a todos los sujetos independientemente de la forma jurídica que adopten incluidas las empresas unipersonales, con la condición que se persiga fin de lucro con su ejecución y posterior venta.

Es importante aclarar en este punto que lo que lleva IVA, no es el inmueble sino el valor de la obra. Por eso decimos que los inmuebles están gravados, sobre la parte proporcional de la construcción, en la primera venta, ya que es el momento donde existe obra sobre el inmueble propio.

En el caso que una empresa construya por si o por terceros un inmueble que destine a bien de uso, podrá computar el crédito fiscal por su adquisición, como en el caso de cualquier compra destinada a la actividad gravada, pero en el caso que lo venda, al tratarse de un inmueble no llevará IVA en ese momento. Para esta situación la Ley establece, que al no tener retorno del impuesto (computado al momento de la compra), en el momento que se procede a su venta o desafectación de la actividad gravada (ya que no genera débito), debe devolver el credito fiscal computado , articulo 11 de la ley , a menos que permanezca 10 años afectado a la actividad gravada.

Elemento Territorial

En principio, el único elemento que pareciera prever la ley estaría referido a la territorialidad de los mismos ya que el articulo 1º inciso b) establece que para que las locaciones y prestaciones de servicios estén gravadas deberán ser realizadas en el territorio del país.

Esto significa que no forman parte del objeto del impuesto aquellas locaciones o prestaciones de servicios que sean realizadas en el exterior.

Para que las locaciones y prestaciones de servicios se hallen sujetas al impuesto no es necesario que sean realizadas por algún sujeto en especial. Todo lo contrario, no existe un elemento subjetivo para que se verifique el hecho imponible.

Tanto en la venta de cosa mueble como en el caso de obras sobre inmueble propio, se requiere del elemento subjetivo para que se configure el hecho alcanzado. En el primero de ellos es necesario que quien realice la venta deba ser un sujeto del articulo 4º, incisos a), b), d), e) o f), y en el segundo quien realice la obra sobre inmueble propio deber ser un sujeto que adquiera el carácter de empresa constructora.

Esto no ocurre en caso de las locaciones y prestaciones de servicios articulo 3º, inciso e), por lo que podemos decir que cualquier sujeto que realice las locaciones o prestaciones de servicios incluidas en el referido inciso estará realizando una actividad alcanzada por el impuesto, siendo el único requisito, que las mismas sean realizadas en el territorio nacional.

En definitiva, toda locación o prestación de servicio configurará o no un hecho imponible con independencia de la calidad del locatario o prestario, Dictamen Nº 37/2001 DAT, del 11/6/2001, en relación a que el Decreto nº 493/01, con vigencia a partir del 1 de Mayo de 2001, dispuso una limitación de la exención prevista en el punto 22 del inciso h) del Art. 7º de la ley, ampliando el impuesto a las locaciones de inmuebles….”la locación de inmuebles destinados a la prestación de un servicio religioso, resulta alcanzada por el impuesto al valor agregado siempre y cuando el monto de alquiler convenido entre las partes, por unidad, por locatario cuando el monto de alquiler convenid entre las partes, por unidad, por locatario y por período mensual supere la suma de $ 1.500(pesos mil quinientos), independientemente del carácter que revista frente al gravamen la entidad locataria”.

Onerosidad

El requisito de onerosidad solamente se halla previsto para las locaciones y prestaciones de servicios previstas en el apartado 21 de inciso bajo análisis.

Debe tenerse en cuenta que el copete del articulo 3º y del inicio e) no prevén el concepto de onerosidad, por lo que todas las locaciones y prestaciones de servicios previstas en los apartados del 1 al 20 no requieren este requisito para estar gravadas.

Los apartados 1 a 20 trata una enunciación taxativa. Las manifestaciones alcanzadas están definidas en forma específica, no haciendo uso de una definición amplia o general del objeto para luego eximir aquellos actos que el legislador pretende dejar fuera del alcance del impuesto.

Podemos afirmar que no existen exenciones, previstas en el articulo 7º de la ley, que estén referidas a los actos comprendidos en los apartados 1 a 20. En el inciso h) del articulo 7º de la ley expresa claramente que estarán exentas: “Las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21 inciso e) del articulo 3º que se indican a continuación….”.

El legislador, en cada uno de estos puntos se ha encargado de establecer cuáles locaciones y prestaciones de servicios ha querido incorporar al objeto del tributo, definiendo también aquellos actos excluidos del gravamen. Tales son las exclusiones en los puntos 1, 4, 5, 16, y 20.

En el apartado 21 el legislador ha definido el alcance en forma general. Al decir, “las restantes locaciones y prestaciones…”, el objeto del impuesto resulta amplio, por lo que el legislador se vio en la obligación de eximir a través del inciso h) del articulo 7º de la ley aquellos actos que pretendió dejar fuera del alcance al impuesto.

\*Locaciones y prestaciones de servicios de los apartados 1 a 20

El inciso e) del articulo 3º de la ley incluye dentro del objeto del impuesto a: “Las locaciones y prestaciones de servicios que se indican a continuación, en cuanto no estuvieran incluidas en los incisos precedente:

El aparatado 1 dice: Efectuadas por bares, restaurantes, cantinas, salones de té, confiterías y en general por quienes presten servicios de refrigerios, comidas o bebidas en locales –propios o ajenos-, o fuera de ellos.

Quedan exceptuadas las efectuadas en lugares de trabajo, establecimientos sanitarios exentos o establecimientos de enseñanza-oficiales o privados reconocidos por el Estado-en tanto sean de eso exclusivo para el personal, pacientes o acompañantes, o en su caso, para el alumnado, no siendo de aplicación, en estos casos, las disposiciones del inciso a) del artículo 2º referidas a la incorporación de bienes muebles de propia producción.

\* Servicio o venta de cosas muebles

En primer término, queremos aclarar que la exclusión planteada está referida al servicio de bares, restaurantes, cantinas, etc., prestados en lugares de trabajo, establecimientos de enseñanza, etc., para uso exclusivo del personal, alumnado, etc.,por lo que si no se verifica un verdadero servicio, sino sólo ventas de bebidas, sándwiches y alimentos en general, no estaremos frente a la exclusión que plantea este apartado sino frente a una venta de cosas muebles previstas en el articulo 1º, inciso a) de la ley.

\* Requisitos para la exclusión.

Podríamos decir que existen dos requisitos que se plantean claramente.

El primero referido al lugar donde se presta el servicio y, el segundo, que sean de uso exclusivo para determinados prestatarios.

El primero de ellos, al referirse a “lugares de trabajo, establecimientos sanitarios exentos o establecimientos de enseñanza-oficiales o privados reconocidos por el Estado-“, pareciera no ofrecer inconvenientes, pero el término establecimientos sanitarios exentos podría dar lugar a confusión si lo analiza con un estricto criterio literal de interpretación.

El segundo requisito refiere a que los servicios aludidos sean de uso exclusivo para el personal, pacientes o acompañantes, o en su caso, para el alumnado. En una primera aproximación podríamos decir que mientras el servicio no sea ofrecido al público en general o mejor dicho a sujetos ajenos a los establecimientos, cabría la exclusión.

Pero hay otra cuestión que fue planteada por el Dictamen DAL Nº 86/99, del 3/9/99, Boletín de la DGI Nº 38, pág. 1493, en el que se interpretó que la norma que prevé la mencionada exclusión del objeto del gravamen, cuando el servicio de comedor se efectue en el lugar de trabajo, en tanto sea de uso exclusivo para el personal, no distingue respecto de este último, si debe rigurosamente estar en relación de dependencia o no con el sujeto contratante del servicio. En particular el dictamen manifestó que: “…la prestación del servicio de comedor efectuada en el lugar de trabajo a personal dependiente del I.N.S.A.I.C. como al personal que realiza tareas mercerizadas, están excluidas del objeto del gravamen…”.

No aplicabilidad de la excepción de la Teoría de la Unicidad.

Tal como surge de la última parte de la exclusión se prevé la no aplicación de lo dispuesto en el articulo 2º inciso a) de la ley cuando estamos frente a cosas muebles de propia producción que son incorporadas a prestaciones de servicio exentas o no gravadas.

Recordamos que la teoría de la unicidad plantea que todo lo accesorio sigue el mismo tratamiento que lo principal. Sin embargo, el articulo 2º inciso a) de la ley plantea una excepción a la misma cuando estemos frente a cosas muebles de propia producción (no adquiridas a terceros proveedores) que se incorpora a locaciones o prestaciones de servicios exentas o no gravadas. En tal caso, a pesar de que la locación o prestación de servicio está exenta o no gravada, la cosa mueble está sujeta al impuesto en forma autónoma.

\*Locacion de cosas muebles.

Una interesante observación plantea Humberto Diez, al comentar que en el caso de contratación del servicio de un vehículo para el traslado de personas, pueden darse dos situaciones:

- que se contrate con chofer: aquí nos encontraríamos en presencia de una prestación comprendida en el apartado 21 del inciso e) del articulo 3º de la ley , pero la misma se encuentra exenta por el apartado 12 del inciso h) del articulo 7º, en la medida que el recorrido no supere los 100 kilómetros. Si el recorrido supera dicha distancia no operará la exención.

- que se contrate sin chofer: aquí nos encontramos ante una efectiva locación de cosa mueble estando sujeta al impuesto bajo el apartado aquí analizado.

Este aporte había sido brindado en su oportunidad por el mismo Organismo Fiscal a través del Dictamen Nº 10/85 DTAJ, el cual a pesar de seguir siendo aplicable el sentido de su interpretación, su redacción ha perdido actualidad en virtud de la generalización del impuesto a todas las locaciones y prestaciones de servicios en el mes de Diciembre de 1990.

\* Servicios de decoración de viviendas y de todo otro inmueble (comerciales, industriales, de servicio, etc.).

Al respecto no deberían existir problemas de interpretación, sin embargo nos vemos en la obligación de advertir que de tratarse de un trabajo de mantenimiento y conservación realizado sobre inmueble ajeno, estaríamos realizando un acto incluido en el articulo 3º inciso e) apartado 10, ya que dependerá de ello la alícuota que debemos usar.

De todas formas creemos que el “mantenimiento y la conservación” son conceptos muy distintos al de “decoración”. Mientras los primeros están relacionados con trabajos para mantener en condiciones de uso una vivienda o de reparar cosas que se estropean por el paso del tiempo o por su uso (en definitiva, todas acciones tendientes a darle permanencia algo), la decoración está relacionada con la acción de adornar o embellecer algo.

\* Locacion de inmuebles

El apartado 21,incorpora al objeto el resto de las locaciones de inmuebles. Sin embargo, el punto 22 del inciso h) del articulo 7º de la ley prevé le exención cuando la locación se refiere a:

. Inmuebles destinados exclusivamente a casa habitación del locatario y su familia.

. Inmuebles rurales afectados exclusivamente a actividades agropecuarias.

. Inmuebles cuyos locatarios sean el Estado Nacional, las Provincias, las Municipalidades o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sus respectivas reparticiones y entes centralizados o descentralizados, etc.

. Para las restantes locaciones cuando el valor del alquiler, por unidad y locatario, no excede el monto de $ 1.500.

La exención indicada no es aplicable para el apartado 18 , inmuebles destinados a conferencias , reuniones y similares

Compartimos la reflexión hecha por Humberto Diez, quien se pregunta si la locación de inmueble para el servicio funerario se halla incluida en el término “similares” . Téngase en cuenta que los puntos 8 y 24 del inciso h) del articulo 7º de la ley consagran la exención para las locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el apartado 21. Por lo tanto si están incluidas en apartado 18, cabe preguntarnos: ¿Qué exime el articulo 7º?

Evidentemente, dichas locaciones no están comprendidas en el término “similares”, y por ende no lo están en apartado 18, sino que las mismas se hallan comprendidas en apartado 21, gozando de la exención antes indicada.

\*Transferencias o cesiones del uso o goce de derechos.

Otro aspecto importante tiene que ver con el término “locaciones y prestaciones”, ya que el apartado 21 no hizo uso del término “locaciones y prestaciones de servicios”. Adviértase que tanto el inciso b) del articulo1º, como la introducción del articulo 3º y la del inciso e) del mismo artículo de la ley, en todos los casos refieren al concepto “locaciones y prestación de servicios”.

Con muy buen criterio el Decreto Nº 692/98, a través del articulo 8º del decreto reglamentario aclaró todo tipo de dudas al respecto, estableciendo que:

“Las prestaciones a que se refiere el punto 21 del inciso e) del artículo 3º de la ley, comprende a todas las obligaciones de dar y/o de hacer, por las cuales un sujeto se obliga a ejecutar a través del ejercicio de su actividad y mediante una retribución determinada, un trabajo o servicio que le permite recibir un beneficio”.

“No se encuentran comprendidas en lo dispuesto en el párrafo anterior, las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos, excepto cuando las mismas impliquen un servicio financiero o una concesión de explotaciones industrial o comercial, circunstancia que también determinará la aplicación del impuesto sobre las prestaciones que las originan cuando estas últimas constituyan obligaciones de no hacer”.

Podemos notar que este artículo ha hecho uso del articulo 1169 del Código Civil, el cual prevé que toda prestación, objeto de un contrato, puede consistir en la entrega de una cosa, o en el cumplimiento de un hecho positivo o negativo susceptible de una apreciación pecuniaria.

En esta sentido, las obligaciones de dar (que constituyen la entrega de una cosa) y las obligaciones de hacer (constituyen un hecho positivo, tal el caso de obligarse a prestar un servicio determinado) quedan comprendidas en el apartado 21.

Sin embargo, las obligaciones de no hacer (que constituyen un hecho negativo, tal el caso de obligarse a no ejercer un derecho o a no competir comercialmente con alguien) quedan fuera del apartado 21 y, en consecuencia, del alcance del impuesto, excepto que las mismas impliquen un servicio financiero o concesión de explotación industrial o comercial.

Siempre se requiere que una parte contratante se obligue al ejercicio de una actividad (de dar o de hacer) y la otra se comprometa al pago de una retribución determinada, lo cual nos confirma que quedan excluidas las cesiones de uso o goce de bienes intangibles y las obligaciones de no hacer, siempre que estas últimas se realicen en forma independiente.

Atención: En los casos en que dichas cesiones de uso o goce de bienes intangibles y obligaciones de no hacer se verifiquen en forma relacionada o conexa con locaciones o prestaciones gravadas, estaremos en presencia de un hecho imponible previsto en el último párrafo del articulo 3º de la ley.

En definitiva, toda vez que estemos en presencia de transferencias o cesiones de uso o goce de derechos (ratificado por el segundo párrafo del articulo 8º del reglamento antes trascripto) o bienes inmateriales (marcas, llaves de negocios, patentes, cesiones de derechos reales de uso, etc.) realizados aisladamente, no estarán sujetos al gravamen.

En este sentido, la AFIP ya ha dado su opinión a través del Dictamen Nº 56/99 DAL, del 30/6/99, diciendo que: “…la venta de una marca no se encuentra alcanzada por el Impuesto al Valor Agregado, toda vez que la misma no constituye ninguno de los conceptos previstos en el aspecto objetivo del gravamen.”

Asimismo, el Dictamen Nº 85/99 DAL, del 31/8/99, reitera la misma conclusión a pesar de estar opinando respecto al tratamiento de la regalías por el uso de marcas. En el mismo opinó que: “Las cesiones de derechos están alcanzadas por el Impuesto al Valor Agregado en la medida en que se efectúen conjuntamente con locaciones o prestaciones gravadas en los términos del articulo 3º, último párrafo, de la ley del tributo”. Por lo que, si no hay conjunción con las locaciones o prestaciones gravadas, las regalías por el uso de marcas estarán fuera del alcance del impuesto.

También podemos agregar el Dictamen Nº 91/99 DAT, del 20/12/99, en el cual se dijo:

“Las transmisiones de dominio de bienes inmateriales –marcas-como así también la cesión respecto del uso exclusivo de los mismos, en tanto no resulte conexa relacionada con otras locaciones o prestaciones gravadas, no resulta alcanzada por el tributo.”

Por último, el Dictamen Nº 83/89 DAL, del 25/8/99, expresó: “La cesión de uso de parcelas con destino a la inhumación de cadáveres, resto o cenizas humanas-cesión de un derecho real de uso-no se encuentra incluida en ninguna de la opciones referidas en forma, por ende, se halla excluida del gravamen”.

Por otro lado, el segundo párrafo del articulo 8º del Decreto Reglamentario hace una excepción, considerando sujetas al impuesto las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos que impliquen un servicio financiero o una concesión de explotaciones industrial o comercial.

\*Concesiones de explotación

En efecto, por un lado el articulo 7º, inciso h) punto 23 considera exento el otorgamiento de concesiones. Pero al respecto el articulo 39 del Decreto Reglamentario (incorporado también por el comentado Decreto Nº 692/98) consideró que aquélla comprende solamente las concesiones públicas, otorgadas por el Estado Nacional, Provincias, Municipios, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, instituciones correspondientes y entidades incluidas en el articulo 1º de la ley Nº 22.016.

Téngase presente que en toda concesión de explotación, de servicios por ejemplo, participan tres sujetos:

1º Concedente: el que cede a otro la explotación, de un determinado servicio.

2º Concesionario: recibe del concedente el derecho de explotación, de un servicio pagando un canon por ello, y realiza la prestación del servicio del mismo a los clientes.

3º Usuario o Prestatario: recibe el servicio y paga por ello.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, Hugo Kaplan (Tomo I de Doctrina 1994/1998 del Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, pág. 321) realiza una distinción entre la Concesión Pública y la Concesión Privada, diciendo:

- La Concesión Pública puede ser: 1) servicios públicos, 2) obra pública, 3) de uso de bienes de dominio público.

- La Concesión Privada puede ser: 1) para la venta, 2) para la prestación de servicios a terceros. Ambas tienen como rasgo común que el concesionario pone su organización comercial a disposición del concedente para colocar su producto en el mercado, en un caso, o para brindar a terceros el servicio que el concedente prefiere no explotar a su riesgo, en otro.

Las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial.

Para ir culminando el análisis del articulo 3º de la ley, su último párrafo establece que:

“Cuando se trata de locaciones o prestaciones gravadas, quedan comprendidos los servicios conexos o relacionadas con ellos y las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial, con exclusión de los derechos de autor de escritores y músicos.”

Puede haber o no una principalidad o accesoriedad, pero la ley sólo requiere la existencia de una conexidad .En este sentido el Diccionario de la Real Academia Española para definir el concepto de “Conexo” expresa que se trata de un adjetivo aplicable “a la cosa que está enlazada o relacionada con otra “. Advertimos que en el significado de “Conexo” se hace uso del otro concepto de “Relación”, por lo que podríamos afirmar que se trata de sinónimos.

Si las locaciones o prestaciones estuvieran exentas o no gravadas, por más que exista conexidad o relación con transferencias o cesiones del uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial, no se verificará el impuesto sobre toda la operación, ya que ambas manifestaciones tratadas individualmente no resultan incididas por el tributo.

\*Exportación de servicios

El segundo párrafo del inciso b) del articulo 1º establece que:

“…En los casos previstos en el inciso e) del articulo 3º, no se considerarán realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización y explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.”

Del análisis de este párrafo, cabría suponer que la ley ha pretendido dejar fuera del objeto del impuesto a aquellas locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el país cuya utilización y explotación efectiva sea llevada a cabo en el exterior.

No sólo constituiría un acto no gravado sino que el sujeto que lo realice no podría computar como crédito fiscal el IVA que se le hubieran facturado por las compras, importaciones definitivas, locaciones y prestaciones de servicios, consecuentemente estaría exportando impuestos contenidos en el precio. Para subsanar el error el legislador incorporo el articulo 77.1 em el Decreto Reglamentario el cual dispone:”Las prestaciones comprendidas en el segundo párrafo del inciso b) del articulo 1º de la ley, tendrán el tratamiento previsto en el artículo 43 de la misma norma.”

Esto significa que las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el país comprendidas en el inciso e) del articulo 3º, cuya utilización y explotación efectiva sea llevada a cabo en el exterior, tendrán el mismo tratamiento que una exportación..

En consecuencia, el locador o prestador del país podrá computar como crédito fiscal el IVA que se le hubiera facturado por las compras, importaciones definitivas, locaciones y prestaciones de servicios relacionadas con dicha exportación, teniendo los beneficios adicionales de la devolución, acreditación y transferencia a terceras. De esta forma se alienta el desarrollo de servicios con destino al exterior de la misma forma que la exportación de productos.

Como puede observarse, el tratamiento otorgado a la exportación de servicios se halla en concordancia con el principio de “país de destino” que fuera adoptado por la ley del Impuesto al Valor Agregado, de Impuestos Internos y en el Código Aduanero.

Para que la exportación del servicio se configure en los términos de la ley, en primer lugar debe tratarse de una prestación comprendida en el inciso e) del articulo 3º de la ley, lo cual no ofrece mayores dificultades. Luego, que la prestación sea efectuada en el país, lo cual sería sencillo de determinar.

Pero, por último, la norma exige que la utilización y explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, aspecto que no resulta sencillo interpretar.

Al respecto dice Humberto Diez: “…se considera utilizado o explotado en el exterior cuando el usuario lo incorpore a una actividad económica realizada fuera de nuestro territorio, es decir, debe necesariamente existir una relación vinculante entre el servicio prestado en nuestro país y la actividad desarrollada en el exterior.”

A tal fin, la Dirección General Impositiva, a través de la Circular Nº 1288 (Boletín Oficial del 21/5/93), instruyó expresando que: “para que revistan el carácter de exportaciones y resulten actividades exentas, deberán ser efectuadas en el país y su utilización o explotación efectiva ser llevada a cabo en el exterior, no dependiendo de la ubicación territorial del prestatario sino, por el contrario, del lugar donde el servicio es aplicado.”

“De tal forma, las gestiones de venta, intermediaciones o representaciones realizadas par empresas radicadas en el exterior relacionadas con las actividades que éstas desarrollan dentro del territorio de la Nación, resultan alcanzadas por el gravamen, habida cuenta de que tales prestaciones resultan explotadas o utilizadas efectivamente en el país.”

C) Importacion de cosas muebles

El inciso c) del articulo 1º de la ley incluye dentro del objeto del Impuesto al Valor Agregado: “Las importaciones definitivas de cosas muebles”.

Al respecto el articulo 2º del decreto reglamentario aclara que: “A los fines de la ley y este reglamento se entenderá por importación definitiva la importación par el consumo a que se refiere el Código Aduanero.

En primer lugar, el concepto de importación se halla definido en el articulo 9º del referido Código, el cual expresa: “Importación es la introducción de cualquier mercadería a un territorio aduanero.”

En segundo lugar este objeto sólo se refiere a cosas muebles, por lo que –valga la redundancia-no comprende las locaciones y prestaciones de servicios de ningún tipo, ni derechos de autor y derechos de propiedad intelectual, ni bien inmaterial de ninguna naturaleza, a pesar de que éstas son consideradas por el articulo 10 del Código Aduanero dentro del concepto de mercaderías importables.

En tercer lugar, ¿Qué debe entenderse por importación para consumo?

Sobre el particular, el articulo 233 del referido Código reza que, la importación para consumo es aquella en virtud de la cual la mercadería importada puede permanecer por tiempo indeterminado dentro del territorio aduanero.Caso contrario, estaremos frente a una importación temporaria.

Ricardo Finochietto, realiza un interesante resumen de los distintos tipos de destinación en la importación a los fines de interpretar con mayor claridad el hecho imponible bajo análisis. Al respecto puntualizó que:

1) La importación temporaria es aquella que ingresa, pero queda sometida a la obligación de reexportarla luego de un plazo determinado.

2) La de depósito de almacenamiento es aquella que ingresa y se almacena con el objeto de alcanzar luego algún otro destino.

3) La de tránsito de importación es aquella que pasa de una aduana a otra donde será sometida a un destinación específica.

De esta forma Ricardo Finochietto grafica las distintas destinaciones de importación:

La destinación de importación puede ser: Definitiva (para consumo)

Suspensiva,

La suspensiva puede ser, a su vez:

Temporaria – para reexportación

Depósito de almacenamiento – otro destino

En tránsito – con destino a otra aduana

Aclarado esto, deberíamos analizar con exactitud cuáles son los elementos que se deben reunir para que se configure el objeto en cuestión.

En primer lugar ni la ley ni el decreto hacen referencia a ningún sujeto en especial para que la importación de cosas muebles se halle sujeta al impuesto.

Tampoco se condiciona a que la importación de cosa mueble se realice a título oneroso.

Con lo cual estas dos cuestiones deben desecharse del análisis. Nótese que, para la verificación del objeto, sólo se requieren dos elementos:

1) Que estemos frente a una importación de cosa mueble, y

2) Que la misma se haya ingresado al territorio aduanero a través de una importación para consumo, esto es, por tiempo ilimitado.

En definitiva, toda vez que se realice una importación de cosa mueble para consumo, que suponga la permanencia en el país por tiempo ilimitado, sin importar el sujeto que realizó la misma, ni teniendo en cuenta si es efectuada a título gratuito u oneroso, estaremos en presencia de una importación gravada por el Impuesto al Valor Agregado.

¿En qué momento se verifica una importación para consumo?

El Código Aduanero distingue tres momentos bien diferenciados:

1) La destinación de importación: su articulo 217 establece claramente que el importador debe solicitar la destinación de importación dentro del plazo de 15 días contados desde la fecha de arribo del medio transportador.

2) El libramiento: su articulo 231 establece que éste es el acto por el cual el servicio aduanero autoriza el retiro de la mercadería objeto del despacho.

3) El despacho a plaza: es el acto por el cual el importador procede al retiro de la mercadería del territorio primario aduanero (Aduana) y su ingreso, físicamente, el territorio secundario aduanero (resto del país).

El Código Aduanero, en su articulo 637 establece que el derecho de importación para consumo, momento en el cual (en la práctica) también se exige el ingreso del Impuesto al Valor Agregado, siempre y cuando este último no prevea alguna exención para la cosa mueble que se está importando.

En efecto, la misma ley del Impuesto al Valor Agregado aclara en el cuarto párrafo del articulo 27 que: “En el caso de importaciones definitivas, el impuesto se liquidará y abonará juntamente con la liquidación y pago de los derechos de importación.”

Lo más grave de esto es que la obligación tributaria se estaría ingresando antes de haberse verificado el hecho imponible. Debe tenerse presente que de todas maneras el IVA que se ingrese por la importación podrá ser computado como Crédito Fiscal.

No debemos dejar de mencionar lo comentado por el Dictamen Nº 40/00 DAT, del 24/5/2000, en el que se expresó que: “La importación de bienes que no gozan de franquicias en el impuesto al valor agregado se encuentran sujetas al gravamen, aun cuando el importador resulte ser un organismo estatal, por cuanto en este tributo no resulta de aplicación el principio de inmunidad fiscal.”

En el caso que estemos frente a una importación definitiva de cosa mueble que se halla gravada, el impuesto deberá ingresarse en forma conjunta con los derechos aduaneros que correspondan, en el momento que se solicite la destinación de importación para consumo.

En la medida que la referida importación (mercaderías, insumos, materias primas, maquinarias, repuestos, etc.) sea realizada por un Responsable Inscripto en el IVA y éste la destine a la actividad gravada o a producir bienes que posteriormente sean exportados, el gravamen ingresado en le momento de la importación podrá ser computado como Crédito Fiscal.

Tanto la ley del Impuesto al Valor Agregado como el Código Aduanero han adoptado el principio de “país de destino”, esto es que tributan los bienes que ingresan a nuestro país, no así los bienes que se exportan. Este principio tiene como objetivo eximir las exportaciones a los fines de no recargarlas con gravámenes locales, y gravar las importaciones de bienes para que éstas no compitan deslealmente con los bienes producidos en el país.

D) Importación de servicios

A partir del al incorporación del inciso d) en el articulo 1º de la ley, a través de la Ley Nº 25.063, con vigencia para los hechos imponibles perfeccionados desde el 1 de Enero de 1999, quedaron comprendidos dentro del objeto del impuesto:

“las prestaciones comprendidas en el inciso e) del artículo 3º, realizadas en el exterior cuya utilización y explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hecho imponibles y revistan la calidad de Responsables Inscriptos¨.

Como puede observarse el hecho imponible que la ley agrega aquí se halla en concordancia con el principio de “país destino” que fuera adoptado por la ley de Impuesto al Valor Agregado, de Impuestos Internos y en el Código Aduanero.

Para que se configure este hecho imponible (Importación de Servicios) resulta indispensable la participación, en forma conjunta, de los siguientes elementos:

1) que la prestación del servicio se encuentre alcanzada por el impuesto,

2) que se realice en el exterior, sin interesar quien sea el prestador,

3) que dicho servicio sea utilizado y explotado económicamente en el país,

4) que el prestatario, sujeto radicado en el país, sea sujeto del impuesto por otros hechos imponibles y resulte Responsable Inscripto.

En la medida que alguno de estos elementos no se verifique, estaremos en presencia de un hecho imponible no gravado por el impuesto.

Hugo E. Kaplan (Reforma Tributaria del 99, “Análisis Crítico de la ley 25.063”, Editorial Errepar, Pág. 245) hace el siguiente comentario: “Si bien son sujetos del impuesto quienes realicen locaciones y prestaciones gravadas, es imposible para el fisco someter al tributo en forma directa a los prestadores del exterior. Por ello es que la ley establece par este nuevo hecho imponible una responsabilidad sustituta sobre los prestatarios del país. La sustitución es propia, por lo tanto el prestador nunca queda gravado aun cuando el prestatario no declare ni ingrese el impuesto.”

En el mismo sentido Alfredo Sternberg (Errepar, Doctrina Tributaria Nº 254 de Mayo de 2001) agrega que: “…La definición de este hecho imponible incluye la necesidad de verificación de condiciones subjetivas derivadas de la imposibilidad legal de atribuir responsabilidad fiscal por el citado hecho al prestador del servicio radicado en el extranjero, razón por la cual la norma elige como responsable sustituto de la correspondiente obligación tributaria al prestatario local.”

Si una prestación de servicio se realizara en el exterior y fuera utilizada y explotada económicamente en el país por su prestatario, pero este fuera un Consumidor Final, un Responsable No Inscripto o resultara un Sujeto Exento, no se configuraría el hecho imponible al que hace referencia la ley, sencillamente porque no se verifica el elemento subjetivo.

E) Importación de servicios digitales.

A partir del al incorporación del inciso e) en el articulo 1º de la ley, a través de la Ley Nº 27.430, con vigencia para los hechos imponibles perfeccionados desde el 1 de Febrero de 2018, quedaron comprendidos dentro del objeto del impuesto:

Los servicios digitales prestados por un sujeto residente o domiciliado en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, en tanto el prestatario no resulte comprendido en las disposiciones previstas en el inciso d) artículo 1 de importación de servicios.

Se consideran servicios digitales, cualquiera sea el dispositivo utilizado para su descarga , visualización o utilización, aquellos llevados a cabo a través de la red Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por internet u otra red a través de la que se presten servicios equivalentes que , por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima.

Se considera que existe utilización o explotación efectiva en la jurisdicción en que se verifique la utilización inmediata o el primer acto de disposición del servicio por parte del prestatario aun cuando , de corresponder , este ultimo lo destine para su consumo.

Hasta acá hemos llegado hoy , ante cualquier duda que se les presente en el estudio de la materia, me escriben.

Saludos cordiales

**A) SUJETOS PASIVOS DEL GRAVAMEN**

Al analizar el objeto del impuesto y para ciertos y determinados hechos imponibles (venta de cosa mueble, obra sobre inmueble propio y la importación de servicios), adquiere relevancia la definición de sujeto.

Esto es así, porque junto al aspecto objetivo y territorial, van a configurar el hecho imponible

Al decir de Carlos Raimondi (El nuevo Impuesto al Valor Agregado, Ediciones Contabilidad S.A. del 11/80): son sujetos aquellos que realizan operaciones comprendidas en el objeto de esta. Son obligados por si, porque respecto de ellos se verifica el hecho imponible. Son responsables aquellos que la ley enumera taxativa y explícitamente y que son obligados a abonar el impuesto que corresponda a otros.

Del análisis del artículo de la ley nos encontramos con:

Sujetos del impuesto: porque están enumerados en el mismo.

Responsables Sustitutos: enumerados en el inciso g).

No sujetos o No responsables: porque no están enumerados en el artículo bajo análisis.

Sujetos que asumen distinto tipo de obligaciones: Responsables Inscriptos, Responsables Monotributo.

Al ser un impuesto al consumo trasladable, entonces resulta que tenemos dos tipos de sujetos: los denominados de derecho, aquellos que se encuentran descriptos en la norma y deben ingresar el gravamen al fisco y los sujetos de hecho, o sea los que corren con la carga financiera de soportar el impuesto en sus bolsillos, quienes son los consumidores finales.

La ley del Impuesto al Valor Agregado en su articulo 4º realiza una enunciación taxativa de los sujetos del tributo. Así podemos decir, antes de realizar un análisis de cada uno de ellos, que son sujetos del impuesto:

- Quienes realicen ventas de cosas muebles.

- Los comisionistas y los consignatarios.

- Los importadores.

- Las empresas constructoras.

- Quienes presten servicios gravados quienes sean locadores de locaciones gravadas. Quines sean prestatarios en el caso de importación de servicios.

- Uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, etc.

- La asociación de profesionales.

*Habitualistas.*

Para definir conceptualmente la habitualidad en la venta de cosas muebles, debemos tener en cuenta cinco indicadores, sin embargo ninguno de esos indicadores deberá tomarse aisladamente.

Tampoco constituyen una regla de aplicación. Simplemente son elementos indicativos que ayudan a la correcta interpretación de casos particulares que debamos analizar.

Estos son:

- El fin de lucro.

- Frecuencia de las operaciones.

- Importancia relativa de la operación.

- Inclusión en el objeto social.

- Relación con la actividad del contribuyente.

Quienes realizan Actos de Comercio Accidentales, no es sencillo atribuirles un hecho objetivo para configurar acto imponible en IVA.

Si una persona humana no habitualista efectúa una operación de venta, el acto de comercio accidental se verá configurado con la intención de comerciar y no con el hecho de obtener ganancias.

Cuándo podremos encuadrar una venta en un acto accidental de comercio?

El derecho comercial indica que cuando se dan los siguientes supuestos:

a) Venta de cosas muebles con el ánimo de lucrar con su posterior venta,

b) Venta de cosas muebles a quien revista la calidad de comerciante y

c) Enajenación de cosas muebles utilizadas en la actividad comercial.

El carácter de accidental está dado sólo cuando la venta es ocasional***.***

Por ejemplo, un contador vende un lote de libros comerciales, que había comprado ocasionalmente con el ánimo de lucrar con su posterior enajenación. Existe un acto de comercio accidental, aunque el contador no sea un habitualista en la venta de libros comerciales

El articulo 4º de la Ley establece los sujetos del gravamen, determinando el inc. a) a los habitualistas en la venta de cosas muebles, dentro de esta categoría encontramos 1) Los productores primarios, 2) Los comerciantes y 3) Los industriales. Todos ellos en tanto realicen actos habituales de comercio. Dentro de este inciso también menciona a:

***Herederos o legatarios de responsables inscriptos.***

Respecto los herederos o legatarios asumen el carácter subjetivo frente al impuesto cuando enajenen bienes muebles que en cabeza del causante hubiesen estado alcanzados por el gravamen.

Será sujeto pasivo del impuesto quien hereda o lega bienes de un Responsable Inscripto, cuando posteriormente enajene dicho bienes. Reemplaza así al causante en el tratamiento fiscal de la venta de los bienes heredados o legados.

Para que esto sea así, se tienen que cumplir dos condiciones:

- El causante debió ser un Responsable Inscripto.

- Los bienes heredados o legados, en cabeza del causante debieron ser objeto del gravamen.

***Veamos un ejemplo:*** Un heredero o legatario de un causante, persona humana dueña de un comercio, a la vez no inscripto en el Impuesto al Valor Agregado, hereda cosas muebles, que en cabeza del causante no estaba sujeta a impuesto. ¿Es sujeto del impuesto?.

No, porque no se cumplen las dos condiciones que dispone el inciso a) del articulo 4º de la ley, por lo que no está obligado a inscribirse.

Además si decide venderlas, no estará la operación alcanzada por el gravamen, por no ser sujeto del impuesto.

Con vigencia a partir del 1/2/1990, la Ley Nº 23.765 incorporó el segundo párrafo al articulo 4º de la ley que establece que: *“Quedan incluidos en las disposiciones de este artículo quienes, revistiendo la calidad de uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcio, asociaciones sin existencia legal como persona jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, se encuentren comprendidos en alguna de las situaciones previstas en el párrafo anterior. El Poder Ejecutivo reglamentará la no inclusión en esta disposición de los trabajos profesionales realizados ocasionalmente en común y situaciones similares que existan en materia de prestaciones de servicios.”*

En este sentido la **Circular Nº 1.183/88,** de fecha 8/8/1988, instituyó el tratamiento tributario que frente al Impuesto al Valor Agregado corresponde dispensar a las uniones transitorias de empresas, aclarando que dichos entes resultan, por sí mismos, sujetos pasivos del mencionado gravamen, agregando que las sociedades y/o empresarios miembros son terceros respecto de ellas. En consecuencia, agrega, les son aplicables todas las disposiciones legales previstas en las normas vigentes del Impuesto al Valor Agregado, señalando que la liquidación del tributo, la generación del Débito Fiscal y derecho al cómputo del Crédito Fiscal, están supeditados a la realización de operaciones gravadas que efectúen en su nombre.

Coincidimos con Humberto Diez (Impuesto al Valor Agregado, Errepar, pág. 106), acerca de los efectos financieros y económicos que como consecuencia de otorgarle la subjetividad al agrupamiento se producen, a saber:

Efecto Financiero: mientras el agrupamiento no cuente con Débito Fiscal (podría ser al prepararse para comenzar una actividad) y en consecuencia, se genere un Crédito Fiscal ocioso, si no existiera la calidad subjetiva del agrupamiento, éste podría ser absorbido por cada empresa o sociedad miembro.

Efecto Económico: se produce cuando la asociación sin personería jurídica no puede computarse el Crédito Fiscal. Acumula Créditos Fiscales a la espera de obtener en un futuro, sujeto a ello al éxito de los emprendimientos, la posibilidad de compensarlos contra débitos, el agrupamiento perdería toda posibilidad de compensar créditos. (Enrique Scalone, “Los agrupamientos no societarios frente al Impuesto al Valor Agregado”, Errepar. Doctrina tributaria. Tomo X, pág. 1).

*Asociaciones Profesionales*

En el mismo párrafo –“in fine”- la ley excluye como sujeto pasivo del tributo a las agrupaciones transitorias de profesionales por los trabajos profesionales realizados ocasionalmente en común, y situaciones similares que existan en materia de prestaciones de servicios. El art. 15 del decreto reglamentario aclara que la exclusión sólo será procedente cuando sean realizados y facturados a título personal por cada uno de los responsables intervinientes, en tanto se trate de personas humanas.

Sin embargo, cuando dichos trabajo o prestaciones, no sean realizados en forma ocasional y a título personal, revestirá la calidad de sujeto el ente colectivo que agrupa a los profesionales lo prestadores que los realizan, aun en aquellos casos en los que la contraprestación deba fijarse judicialmente y una o más personas humanas, integrantes del agrupamiento, asuman la representación del mismo, circunstancia de la que deberá dejarse expresa constancia en el respectivo expediente, en la forma y condiciones que al respecto establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, a fin de determinar la correcta incidencia del impuesto en la correspondiente regulación de honorarios.”

En resumen, los requisitos para que la unión de profesionales no sea sujeto pasivo del impuesto son:

- Los miembros deben ser profesionales que sean personas humanas.

- La tarea profesional deber ser ocasional.

- Cada profesional debe realizar y facturar el trabajo a título personal.

**B) PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACION.**

Para empezar a estudiar como se liquida el impuesto al valor agregado, primero les voy a mostrar la estructura de liquidación y luego analizaremos cada uno de sus componentes, y archivo adicional a la clase, voy a dejarles ejercicio prácticos de repaso.

Asimismo, resulta oportuno aclarar que, el elemento temporal de hecho imponible, es decir el nacimiento de la obligación tributaria, se encuentra muy bien esquematizado en la Carpeta de Trabajo.

**B.1) ESTRUCTURA DE LIQUIDACION.**

**Columna I Columna II**

Débito Fiscal XXX

Crédito Fiscal XXX

Saldo a Favor Técnico de

Períodos Anteriores (art. 24 1º párrafo) XXX

----------------------------------

Sub-total a Ingresar XXX

Saldo a Favor Técnico (art. 24 1º párrafo) XXX

**Ingresos Directos:**

Retenciones, Percepciones y/o

Pagos a Cuenta XXX

---------------------------------

**Saldo a Ingresar al Fisco XXX**

**Saldo a Favor de Libre Disponibilidad**

**Del art. 24 2º párrafo XXX**

**Saldo Técnico:**

Este saldo surge de la diferencia entre débitos y créditos, a la vez puede ser a favor del fisco (D.F. mayor que C.F.) o a favor del contribuyente (C.F. mayor al D.F.) .

Si es a favor del contribuyente tiene la característica de tener una **disponibilidad restringida,** es decir que sólo se puede utilizar para cancelar próximos débitos fiscales. Si por ejemplo en el mes de setiembre tengo un saldo técnico a favor del contribuyente de $ 2.000, en el mes de octubre estos $ 2000 del período anterior, formarán parte del Saldo Técnico de este mes.

**Ingresos Directos:**

Estos ingresos son los correspondientes a percepciones y retenciones sufridas, (o los pagos a cuenta), por el contribuyente, que me sirven para cancelar el saldo técnico cuando es a favor del fisco y si todavía me queda un excedente lo puedo utilizar para pagar otros impuestos, ya que este **saldo proveniente de los ingresos directos es DE LIBRE DISPONIBILIDAD PARA EL CONTRIBUYENTE**.

O puedo utilizarlo para cancelar mi próxima DDJJ de IVA. También y de permanecer un saldo a favor de libre disponibilidad, puedo solicitar su devolución o puedo transferirlo a otro contribuyente.

No debemos olvidarnos que también es de libre disponibilidad el Crédito Fiscal proveniente de las Exportaciones, que como vimos al tratarse de una exención plena, este crédito fiscal pagado por los exportadores se reintegra.

Lo importante de este tema es que sepan diferenciar de un saldo final a favor del contribuyente cuántdo es de libre disponibilidad y cuánto de disponibilidad restringida.

**B.2) ANALISIS BASE IMPONIBLE.**

La forma de determinar el impuesto al valor agregado es el método de sustracción del impuesto contra impuesto.

Estamos determinando un gravamen sobre las ventas, las locaciones, prestaciones efectuadas por el responsable. No deben dejar de lado que este impuesto, denominado debito fiscal en la técnica del gravamen, puede ser considerado, en la etapa siguiente y con ciertas condiciones fijadas por la ley, como crédito fiscal.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, tiene dicho, en la **causa Álcalis de la Patagona S.A.I.C. del 6/5/86**: *¨…el denominado crédito fiscal por impuesto al valor agregado no reviste el carácter de un verdadero crédito del sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino que constituye uno de los términos de la sustracción prevista en la ley, dentro del sistema de liquidación del gravamen…¨.*

El Dr. Humberto Pedro Diez, nos enseña que, el **artículo 10** se refiere a una mal denominada base imponible, ya que el impuesto se determina por diferencia entre débito y crédito, por lo que él lo llama **“precio neto” sobre el que se calcula el débito fiscal.**

**El precio neto debe surgir de una factura**, que la emite el sujeto obligado al ingreso del impuesto, cuando se refiere a documento equivalente, (según Resolución General AFIP 1415/03) comprende a todo instrumento que de acuerdo a los usos y costumbres haga las veces o sustituya el empleo de una factura, siempre que en el mismo se individualice correctamente la operación.

Un ejemplo sería el caso de la escritura traslativa de dominio en el caso de venta de un inmueble.

Este precio ***debe* *ser neto de descuentos, bonificaciones o devoluciones***, es decir que el débito fiscal se debe calcular sobre el verdadero valor económico de la operación.

Forman parte de este precio *los conceptos accesorios de la operación*, por lo tanto si junto con la operación principal se factura por ejemplo flete por el traslado de los bienes que se venden, este flete estará alcanzado por el impuesto por ser accesorio de lo principal, independientemente que los fletes estén exentos como servicio (igualmente tengan cuidado porque no lo están).

**Precio Neto Gravado.**

Siempre que hablemos de precio neto gravado, nos referimos al valor que servirá para determinar, el Débito Fiscal de las operaciones gravadas y el Crédito Fiscal computable.

Es elartículo 10, es el que define el Precio Neto Gravado, estableciendo:

En el primer párrafo : *El Precio neto de la venta, de la locación o de la prestación de servicios, será* ***el que resulte de la factura o documento equivalente*** *extendido por los obligados al ingreso del impuesto,* ***neto de descuentos y similares*** *efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza. En caso de efectuarse descuentos posteriores, éstos serán considerados según lo dispuesto en el artículo 12. Cuando no existe factura o documento equivalente, o ellos no expresen el* ***valor corriente en plaza****, se presumirá que éste es el valor computable, salvo prueba en contrario.*

***Factura o documento equivalente:***

La importancia de la factura o documento equivalente está ligada a la certeza del monto de la operación, y en menor medida a los aspectos formales, dado que en caso de no existir, se debe considerar el valor corriente en plaza.

***Tratamiento de los descuentos y similares:***

A los efectos de la determinación del Débito Fiscal corresponde detraer exclusivamente los descuentos que surgen del mismo documento (descuentos comerciales). En cambio, los descuentos posteriores, documentados a través de notas de Crédito (descuento financiero), recibirán el tratamiento de Crédito Fiscal conforme a las normas del artículo 12 Ley.

Sin embargo, el hecho que la ley le otorgue el tratamiento de crédito fiscal a los descuentos (así como también a las bonificaciones, quitas, devoluciones o rescisiones) documentados mediante la emisión de Notas de Crédito, no significa que los mismos no estén vinculados con la operación principal.

Es importante destacar que, en caso de producirse una modificación en las alícuotas vigentes entre el momento de emisión de la factura por la operación principal y la emisión de una nota de crédito, la alícuota aplicable será la vigente al momento de perfeccionamiento de la principal. Resultando en igual sentido, si el legislador entre ambos momentos estableciera una exención.

Otra cuestión muy interesante, surge por un fallo del T.F.N. Sala C del 16/3/1984 Casa Salvi S.A., donde se expresa que los únicos descuentos susceptibles de deducción del precio neto son los vinculados directamente con la operación.

*El fallo dice: ¨...de acuerdo a la mecánica del IVA, en el caso de adquisiciones de mercaderías o prestaciones de servicios mediante el uso de tarjetas de crédito, el hecho imponible nace, se perfecciona y finiquita con la entrega de la mercadería y su correspondiente factura por parte del comerciante.......es a partir de ese momento que el vendedor adeuda el impuesto.*

Los descuentos pactados entre los comerciantes adheridos al sistema y las empresas emisoras de las tarjetas de crédito no son susceptibles de deducción en virtud a que los únicos cuya deducción autoriza la ley son los efectuados a los adquirientes y en el caso, éstos no se benefician con aquella.

Queda muy claro de los términos legales, que estamos hablando de una disminución del crédito fiscal, pero que la ley no lo permite, sino que utiliza la mecánica de adicción.

***Valor Corriente en Plaza:***

La propia ley establece una presunción legal relativa, y con ella pretende aplicar el valor corriente en plaza, trasladando la carga de la prueba al contribuyente. Definición que no brinda ni la ley ni el Decreto Reglamentario.

Un fallo del ***T.F.N. Sala A del 10/7/98 en la causa Herrero y Stuto Sociedad de Hecho*** se entendió que: *¨…es el importe que, según los usos y costumbres, representa el precio habitual en condiciones normales de las ventas, locaciones o prestaciones en el mercado en que el vendedor, el locador o el prestador lleve a cabo sus operaciones gravadas...¨*

En el mismo fallo y en cuanto a la oportunidad en que el valor de plaza debe ser considerado, se entendió que el valor imponible sustituto sólo debe considerarse cuando no existe factura o documento equivalente o cuando estos últimos no expresen el valor corriente en plaza.

El precitado valor tendrá cabida exclusivamente cuando el precio surja de las relaciones del negocio llevado a cabo, ajeno a las prácticas normales de mercado o cuando se carezca de elementos que permitan establecer el parámetro de medición de la base imponible.

Según el **Dictamen 141/91 DAL del 24/12/91**, el precio neto de venta es el expresado en la factura, siempre que el mismo no sea inferior al precio corriente en plaza; en caso contrario, la base imponible será este último, salvo prueba en contrario. Este valor de plaza o precio de lista debe corresponder al momento de la consumación del hecho imponible (emisión de la factura o entrega del bien, el que sea anterior) y no al momento de la adjudicación.

La ***Corte Suprema de Justicia de la Nación, (fallo de Autolatina***) estableció que la ley se refiere al valor corriente en plaza sin precisar a que tiempo, entendiéndose que debe ser al momento en que la operación fue concertada, pues solo de ese modo puede determinarse si el precio reflejado en la factura se adecua al monto por el cual el negocio fue realizado. Otro aspecto importante que surge del fallo, es que la adopción del valor corriente en plaza como valor computable es una presunción legal relativa, admitiendo prueba en contrario.

Pero que sucede cuando estamos frente a único cliente o proveedor no existiendo comparación posible, al respecto citaremos a Fenochietto Ricardo, quien dice: ¨…*ni la ley ni su decreto reglamentario definen que debe entenderse por valor corriente en plaza. No existe mayor inconveniente cuando se trata de un mercado transparente donde existan al menos varios vendedores y compradores y un aceptable número de transacciones que puedan ser tomadas de referencia. Pero cuando tenemos un solo cliente o proveedor, que sucede. Fue la Sala IV de la Cámara Nacional Fed. En lo contencioso Adm. En la causa Citógeno S.A. del 13/10/88, ratificó la sentencia del T.F.N. donde en el caso de empresas vinculadas (único cliente), debía tomarse como precio de venta el que figuraba en las facturas.*

La ley hace referencia a una situación de hecho, en la que la factura o documento equivalente no expresen el valor corriente en plaza, en cuyo caso se presumirá que ése es el valor computable. Al no existir una plaza, un valor contra el cual pueda compararse y sustituirse el consignado en la factura.

**Locación de cosa muebles con opción a compra**.

El segundo párrafo del artículo 10 establece que: *¨…tratándose de las locaciones a que se refiere el articulo. 5º, en los puntos 1 y 2 del primer párrafo de su inciso g), el precio neto de venta estará dado por el valor total de la locación…¨.*

Es decir, la base imponible está dada por la sumatoria de los cánones a devengar hasta la finalización de la locación.

Esto es así, por que el legislador intentó evitar la simulación de venta financiada bajo la figura de una locación con opción a compra, y la forma que adoptó para solucionarlo fue otorgarle el mismo tratamiento que una compraventa.

En cambio, si no se cumplen los supuestos de los puntos 1 y 2 del inciso g) del artículo 5º, entonces es una locación y en consecuencia el precio neto gravada será el valor de cada canon en el momento de producirse el devengamiento para el pago o su percepción, el que fuera anterior.

**Autoconsumos.**

El tercer párrafo del art. 10 establece: *¨…en los supuestos de los casos comprendidos en el articulo 2º inciso b) y similares, el precio computable será el fijado para operaciones normales efectuadas por el responsable o, en su defecto, el valor corriente en plaza…¨*

**Operaciones de canje de productos primarios**.

El cuarto párrafo del art. 10 establece:

*“Cuando se comercialicen productos primarios mediante operaciones de canje por otros bienes, locaciones o servicios gravados, que se reciben con anterioridad a la entrega de los primeros, el precio neto computable por cada parte interviniente se determinará considerando e valor de plaza de los aludidos productos primarios para el día en que los mismos se entreguen, vigente en el mercado en el que el productor realiza habitualmente sus operaciones.”*

Por último, cabe mencionar un artículo incorporado a continuación del articulo 49 del decreto reglamentario (modificación introducida por Decreto Nº 616/01 Boletín Oficial del 14/5/2001, con vigencia desde el 1/5/2001.)

Este establece:*”A los fines de lo dispuesto en el articulo 10 de la ley, tratándose de locaciones de inmuebles grabadas, la base imponible será la que resulte de adicionar al precio convenido en el respectivo contrato, los montos que por cualquier otro concepto se estipulen como complemento del mismo, excepto los importes correspondientes a gravámenes, expensas y demás gastos por tasas y servicios que el locatario tome a su cargo”.*

Esto no es más que un medio para evitar que se estipulen montos de alquiler inferiores al que realmente corresponde con intención de disminuir su base y, en consecuencia, evadir el impuesto. Nótese que se excluyen los gravámenes, expensas, tasas y servicios justamente porque se trata de conceptos que no son objeto del impuesto.

**Conceptos Integrantes del precio neto**

El quinto párrafo del articulo 10 de la ley**,** expresa: *“Son integrantes del precio neto gravado –aunque se facturen o convengan por separado- y aún cuando considerados independientemente no se encuentren sometidos al gravamen:…”*

Del mismo se desprende la conocida “Teoría de la Unicidad”, también conocida como “Teoría de la Atracción” o “Teoría de la Indivisibilidad”.

La expresión *“aún cuando considerados independientemente”* conduce a interpretar una cierta dependencia entre un concepto que considerado en forma independiente puede merecer un tratamiento pero que, prestado conjuntamente con otro, como un accesorio de este otro, da lugar a que merezca igual tratamiento que éste.

Cabe aclarar que, la ley no es taxativa sino meramente enunciativa, por ejemplo: que los gastos de patentamiento no se encuentren mencionados por la ley, no implica que estén excluidos y esto debe entenderse abarcativo de todas aquellas prestaciones de servicios exentos o no gravados.

***Punto 1: Servicios Complementarios a la Actividad Gravada.***

¨…Los servicios prestados conjuntamente con la operación gravada o consecuencia de la misma…..¨

**Comentarios:**

Por tratarse de servicios complementarios, aplicación de la Teoría de la Unicidad, los mismos siguen igual tratamiento que la operación principal, es decir, pasan a estar gravados aun cuando independientemente se hallen exentos o no gravados.

Es importante destacar que, si la actividad principal estuviera gravada a una alícuota distinta (10,5%) y el servicio se presto conjuntamente con la ella, entonces todo queda alcanzado a la misma alícuota.

Si dichos servicios fueran realizados en forma independiente, entonces, si la ley no les otorga un tratamiento específico, quedan alcanzados a la alícuota general.

***Punto 2: Componentes Financieros.***

¨…los intereses, actualizaciones, comisiones, recuperos de gastos y similares percibidos o devengados con motivo de pagos diferidos o fuera de término…¨

**Componentes Financieros**

El punto 2 del quinto párrafo del art. 10 de la ley considera integrante del Precio Neto Gravado a: “Los intereses, actualizaciones, comisiones, recuperos de gastos y similares percibidos o devengados con motivo de pagos diferidos o fuera de término”.

Por otro lado, el art. 22 del decreto reglamentario establece, para los intereses que se convengan o facturen discriminados del precio de la venta, obra, locación o prestación, que el hecho imponible se perfecciona de acuerdo a lo dispuesto en el punto 7, del inciso b) del art. 5º de la ley, esto es, en el momento en que se produzca el vencimiento del plazo fijado para el pago de su rendimiento o en el de su percepción total o parcial, el que fuere imponible.

Por lo expuesto podemos concluir en que:

1- El nacimiento del hecho imponible se perfeccionará de acuerdo a lo definido en el art. 5, inciso b) punto 7 para las prestaciones financieras.

2- La alícuota aplicable será la vigente para la operación principal, al momento de perfeccionarse la misma. Ello por cuanto nos encontramos frente a un servicio accesorio de una actividad principal.

***Punto 3: Bienes que se incorporen a prestaciones gravadas.***

¨…el precio atribuible a los bienes que se incorporen en las prestaciones gravadas del artículo 3º¨.

Esto se refiere aquellos bienes que considerados independientemente estén exentos del gravamen y se comercialicen como accesorios de una prestación gravada.

Los mismos integran el precio neto gravado, considerando que lo accesorio sigue igual tratamiento que lo principal, no solamente pasarán a estar gravados, sino que también al ser integrantes del precio neto gravado, debe aplicarse la misma alícuota que la operación principal.

***Punto 4: Precio atribuible a derechos de propiedad intelectual, industrial y comercial integrantes de prestaciones gravadas.***

¨El precio atribuible a la transferencia, cesión o concesión de uso de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial que forman parte integrante de las prestaciones o locaciones comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3º.

**Bienes que se incorporan a prestaciones gravadas**

El punto 3 del quinto párrafo del art. 10 considera integrante del Precio Neto Gravado a:

*“El precio atribuible a los bienes que se incorporen en las prestaciones gravadas del artículo 3.”*

Con ello, refiere a aquellos bienes que considerados independientemente estén exentos del gravamen y se comercialicen como accesorios de una prestación gravada.

Recordamos que estas disposiciones ya se encuentran expresadas en el último párrafo del art. 7º cuando establece que las exenciones previstas en le mismo no son de aplicación cuando:”*…el sujeto responsable por la venta o locación, la realice en forma conjunta y complementaria con locaciones de servicios gravadas, salvo disposición expresa en contrario.”*

En estos casos la ley establece que los mismos integrarán el precio neto gravado. De alguna manera con esto ser refuerza aún más la comentada Teoría de la Unicidad. Lo accesorio sigue igual tratamiento que lo principal. Esto significa no sólo que pasarán a estar gravadas (situación prevista en el último párrafo del art. 7º) sino fundamentalmente que, por tratarse de un concepto integrante del precio neto gravado, la alícuota que le resultará aplicable será la misma a la cual esté gravada la operación principal.

El ejemplo clásico es el pan común. Si analizamos el tratamiento de esta operación, considerándola individualmente, veremos que, de acuerdo al art. 7º , inciso f) de la ley del Impuesto al Valor Agregado, se halla exenta la comercialización del pan común”…cuando el comprador sea un consumidor final, el Estado Nacional, las Provincias, Municipalidades o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires u organismos centralizados o descentralizados de su dependencia, comedores escolares o universitarios, obras sociales o entidades comprendidas en los incisos e), f), g) y m) del art. 20 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o 1997 y modificaciones)…”. Sin embargo, si se comercializa juntamente con el servicio de restaurante, prestación de servicios gravada según las disposiciones del art. 3º, inciso e) punto 1 de la ley, la venta del pan común pasa a integrar el precio neto gravado del servicio de restaurante.

**Precio atribuible a derechos de propiedad intelectual, industrial y comercial integrantes de prestaciones gravadas**

Recordemos que esta norma resulta aplicable a los contratos de “franchising” los cuales generalmente incluyen transferencias o cesiones de uso o goce de marcas, patentes, etc.

Nótese aquí que las disposiciones de este artículo vienen a constituir, si se quiere, una suerte de excepción a la comentada Teoría de la Unicidad. En este caso, la misma ley se está refiriendo a “servicios conexos o relacionados”, apartándose de la relación de accesoriedad que sostiene la mencionada “Teoría de la Unicidad”.

Otro aspecto a tener en cuenta es que en ambos ejemplos la transferencia o cesión del uso o goce de derechos y la locación o prestación de servicios la realiza el cedente/locador/prestador hacia el cesionario /locatario/prestatario.

El último párrafo del art. 3º establece que: *¨…cuando se trata de locaciones o prestaciones gravadas, quedan comprendidos los servicios conexos o relacionados con ellos y las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial, con exclusión de los derechos de autor de escritores y músicos...¨*

**Conceptos no integrantes del precio neto**

**Conceptos financieros**

El punto 2 del quinto párrafo del art. 10 de la ley al referirse a los conceptos financieros que integran el precio neto gravado excluye a:

“*los conceptos aludidos que se originen en deudas resultantes a las Leyes 13.064, 21.391, 21.392 y 21.667 y del decreto 1652 del 18 de septiembre de 1986 y sus respectivas modificaciones, y sus similares emergentes de leyes provinciales u ordenanzas municipales dictadas con iguales alcances.”*

Todo ello apunta a dejar fuera del alcance del impuesto los intereses, actualizaciones y ajustes de precio derivados de deudas contraídas por el Estado para el suministro de servicios públicos, como una forma de evitar el encarecimiento de los mismos.

**Tributos determinados sobre igual materia imponible.**

Es el art. 44 del decreto reglamentario el que establece:

*“No integran el precio neto gravado a que se refiere el art. 10 de la ley, los tributos que, teniendo como hecho imponible la misma operación gravada, se consignen en la factura por separado y en la medida en que sus importes coincidan con los ingresos que en tal concepto se efectúen a los respectivos Fiscos.¨*

En primer lugar queremos hacer notar que la ley se refiere a “Tributos”. A nuestro entender, el término tributos resulta comprensivo de Impuestos, Tasas y Contribuciones. Sin embargo, al referirse a la Tasa Postal que deben abonar a Encotel los permisionarios del servicio postal, la DGI parece interpretar a los términos Impuesto y Tributo como sinónimos.

En efecto, así lo entendió en el **Dictamen Nº 87/92 DAT, del 24/9/92**, expresando que: *“El Importe que en concepto de tasa postal deben abonar a Encotel los permisionarios del servicio postal no reúne los caracteres de un “impuesto” o tributo, por lo que no encuadra en las previsiones contenidas en el art. 18 del decreto reglamentario de la ley de impuesto al valor agregado”.*

Como consecuencia de ello concluye en que la misma integra el precio neto gravado.

En segundo lugar cabe destacar, si un tributo no tiene como hecho imponible la misma operación gravada, por esa sola circunstancia se lo considera como integrante del precio neto gravado. “Tal es el caso del Impuesto de Sellos y del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, como veremos a continuación.

El Impuesto de Sellos tiene como materia imponible el valor económico del instrumento en el que ser formaliza la voluntad de las partes en una operación contractual. No gravan la operación en sí misma como es el caso del Impuesto al Valor Agregado, Por ello, al no tener como hecho imponible la misma operación gravada, integra el precio neto gravado. En consecuencia, no puede ser detraído de la base imponible.

Nos referimos al **Dictamen Nº 46/92 DAT, del 12/5/92**, el que habla sobre distintos conceptos, de los cuales hemos extraído el vinculado con el Impuesto de Sellos.

Con respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el mismo tiene por objeto gravar la actividad habitual de un sujeto en su conjunto, no las operaciones en sí mismas como es el caso del Impuesto al Valor Agregado. Si bien la base imponible, en general, resulta similar a la del Impuesto al Valor Agregado, ello no significa que tengan como hecho imponible la misma operación.

Por ello, tratándose de un tributo que no tiene por objeto la misma operación gravada, integra el precio neto gravado. Esto significa que en ningún caso el Impuesto sobre los Ingresos Brutos puede detraerse del precio neto gravado.

Con relación a este impuesto, existe un fallo del **Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, del 4/6/90, FONTANINA S.A:** *“La ley del impuesto al valor agregado define, en los tres inicios del artículo 1º, cuáles son los hechos imponibles alcanzados por el tributo y, en su artículo 9º, el cuál es la base imponible; en la Ordenanza Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires se efectúa la definición del hecho imponible en el artículo 82 pero la base imponible no es –en el caso de albergues transitorios, como es el de autos- el precio neto de la venta, locación o prestación de servicios – como lo es en el IVA-, sino que se determina por cada habitación, es decir, por el ejercicio de la actividad con prescindencia que existan o no ingresos reales. Por tal motivo no existe posibilidad alguna de sostener que, en ambos tributos, se tiene como hecho imponible la misma operación gravada, ni aun con la teoría que no admite la distinción entre hecho imponible y base imponible, pues en uno –valor agregado- se grava la operación de venta, locación o prestación de servicios, según los montos, y en otro –ingresos brutos- se determina por cada habitación, según categoría, con prescindencia del precio real¨.*

***Por lo tanto cabe concluir que el impuesto municipal a los ingresos brutos integra el precio neto gravado por el impuesto al valor agregado.”***

Ahora bien, si se tratara de un tributo y, además, tuviera como hecho imponible la misma operación gravada, para que no se lo considere como integrante del precio neto gravado deben cumplirse otros dos requisitos en forma concurrente:

1) Que se consignen en la factura por separado, y

2) Que su importe coincida con el monto efectivamente ingresado al Fisco correspondiente.

Se puede citar sobre el tema el **Dictamen Nº 81/94 DAL.**

La tasa adicional al impuesto sobre los ingresos brutos, instituida por ley 6104 de la Provincia de Mendoza, integra el precio neto gravado.

Las razones previstas a la conclusión fueron: “*Con respecto a la discriminación del tributo, si se tiene presente que el sentido técnico de la misma consiste en preservar su identificación y separabilidad del precio neto, se advierte sin esfuerzo que si esa finalidad no se logra desaparece la justificación técnica de aquélla.”*

Asimismo, si el tributo se encontrare discriminado, pero su importe no coincidiera con el monto ingresado al Fisco correspondiente, pasaría a integrar el precio neto gravado.

Para concluir nos referiremos a los ***Impuesto Internos***. Recordemos que para que el mismo no integre el precio neto gravado, se deberán cumplir los tres requisitos en forma concurrente:

1- Que tenga por objeto la misma operación gravada,

2- Que se discrimine en la factura, y

3- Que el importe discriminado coincida con el monto que se ingresa al Fisco.

En principio se puede decir que los Impuestos Internos reúnen los tres requisitos y, en consecuencia, no integran el precio neto gravado.

Ello obedece a que en algunos productos, el hecho imponible para los Impuestos Internos se verifica en oportunidad de la salida de fábrica. En estos casos, como el nacimiento del hecho imponible difiere del Impuesto al Valor Agregado (entrega o factura al anterior) puede dar lugar a interpretar que no se trata de la misma operación.

Sin embargo, la ley establece que en la medida en que se trate del mismo bien, se considera que tiene por objeto la misma operación gravada, aun cuando el nacimiento del hecho imponible difiera entre uno y otro.

Con relación a la discriminación del impuesto en la factura, en la primera etapa de comercialización no existe inconveniente alguno por cuanto el fabricante no tendrá problema en exponerlo en la factura por separado.

El último párrafo del art. 10 de la ley excluye expresamente de los conceptos integrantes del precio neto gravado el impuesto de esta ley. Nótese aquí una diferencia con los Impuestos Internos en donde el propio impuesto integra su base imponible, dando origen a una tasa nominal y una tasa efectiva de impuesto.

**Situaciones especiales**

Existen actividades que por sus características particulares tienen previsto un tratamiento específico, ya sea en cuanto a la determinación del precio neto gravado y/o al procedimiento de liquidación del impuesto en general.

**a) Base imponible en la obra sobre inmueble propio**

En el **sexto y séptimo párrafo del artículo 10**, se legisla en materia de determinación de la base imponible para el hecho imponible, Obra sobre Inmuebles Propio.

Al momento de la venta el impuesto al valor agregado se debe calcular sobre el valor de la obra por lo que en la escritura se debe establecer cuál es este importe, que tal como la ley dice, lo deberán acordar las partes, pero pone un límite a fin que no se subvalúe el valor sobre el que se debe tributar y es la proporción que fija el fisco provincial para el impuesto inmobiliario para el terreno y lo edificado, en caso de no existir este valor, se deberá tomar como valor de la obra lo invertido en la misma y relacionar este valor con el valor de costo total del inmueble.

**Atención:** Al final de la clase encontraran un ejemplo sobre este tema.

**b) Venta de inmuebles que incluya el valor de bienes cuya venta se encuentre gravada,**

Recuerdan en el art. 2º de la ley cuando aclara que se considera venta cuando estos bienes se encuentren adheridos al suelo, constituyendo inmuebles por accesión (venta de un campo sembrado con soja), aquí también la ley deja que las partes establezcan el valor de los bienes muebles en relación al valor total del inmueble, pero poniendo como límite en este caso el valor de la inversión que se realizó sobre estos bienes muebles. En el caso del ejemplo el valor que lleva impuesto no podrá ser menor a la proporción que represente el costo de las semillas, laboreo de la tierra, fertilizantes, mano de obra, respecto el costo total del inmueble.

El hecho imponible al cual la ley atribuye base imponible (**Art. 10 octavo párrafo**) es: *bienes de cambio o de uso que se enajenen juntamente con la transferencia de un inmueble y con prescindencia de su accesión al mismo.*

La finalidad de la norma, es precisamente alcanzar la transferencia de cosas muebles (ya sean bienes de cambio o de uso), en la actividad agropecuaria. El ejemplo mas importante que hay es la vende de un campo a tranquera cerrada.

**Resumiendo:**

**La Base Imponible** *la constituye la proporción correspondiente a los bienes gravados, donde debemos tomar el convenido por las partes, el que no puede ser inferior a los costos determinados según las normas del impuesto a las ganancias respecto del precio total.*

**c) Operaciones de seguros y reaseguro.**

Este tema lo encontraran en el **antepenúltimo y** **penúltimo párrafo del** **artículo 10**, donde la base imponible o precio neto será el ***Valor total de Emisión de la póliza de seguros o suscripción del contrato menos los recargos financieros.***

En el caso de haber cesiones o ajustes de prima posteriores a la suscripción de los reaseguros, entonces dichos ajustes o cesiones serán los que representan la base de imposición.

Como referencia de lo expuesto, les resumo como seria una base imponible para este tipo de operaciones:

Precio Total Emisión de la Póliza (Premio)

(menos) Bonificaciones y recargos financieros, si los hay,

(menos) Impuestos: el impuesto al valor agregado e internos,

(menos) La tasa de superintendencia y la contribución para el Instituto de Servicios Sociales.

(Mas) Impuesto de Sellos. Tengan en cuenta que actualmente no, pero si recayera sobre la empresa de seguros, entonces si forma parte de la base imponible.

**d) Importaciones definitivas**

Para las importaciones definitivas, de acuerdo a las disposiciones del art. 25 de la ley, el precio neto gravado estará dado por el “precio normal definido para la aplicación de los derechos de importación al que se agregarán todos los tributos a la importación, o con motivo de ella.”

Asimismo el decreto reglamentario, en su art. 64 aclara que se entiende por precio normal el definido por el Código Aduanero.

La legislación aduanera dedica varios artículos con relación al Precio Normal.

De acuerdo con el artículo 642 del Código Aduanero (Ley Nº 22.415) el precio normal es *“el precio que se estima pudiera fijarse para esta mercadería en el momento que determinan para cada supuesto los artículos 637 y 638, como consecuencia de una ventana al contado efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno a otro.”*

El art. 643 establece que: “El precio normal de la mercadería importada para consumo se determinará suponiendo que:

a) la mercadería es entregada al comprador en el puerto o lugar de introducción en el territorio aduanero.

b) el vendedor soporta todos los gastos relacionados con la venta y la entrega de mercadería en el puerto o lugar de introducción, por lo que estos gastos se incluirán en el precio normal;

c) el comprador soporta los derechos y demás tributos exigibles en el territorio aduanero, por lo que estos tributos se excluirán del precio normal.”

Adicionalmente, el art. 644 define cuáles son los gastos a que se refiere el inciso b) del art. 643. Al respecto establece que: “…comprenden especialmente:

a) los gastos de transporte;

b) los gastos de seguro;

c) las comisiones;

d) los corretajes;

e) los gastos para la obtención, fuera del territorio aduanero, de los documentos relacionados con la introducción de la mercadería en dicho territorio, incluidos los derechos consulares;

f) los derechos y demás tributos exigibles fuera del territorio aduanero.

g) el costo de los embalajes.

h) los gastos de carga.

El art. 652 es el que de alguna manera expresa el objetivo de la definición del precio normal, que dice: “El objeto de la definición del precio normal en aduana es permitir, en todos los casos, el cálculo de los derechos de importación sobre la base del precio al que cualquier comprador podría procurarse la mercadería importada, como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia, en el puerto o lugar de introducción en el territorio aduanero.

Nótese que el precio está dado exclusivamente por el precio normal definido por el Código Aduanero más los tributos que gravan la importación, excluidos el IVA y los impuestos internos. Esto significa que los conceptos financieros que pudieran generarse con motivo del pago diferido o fuera de término en ningún caso integrarán el precio neto gravado de la importación.

***Básicamente podemos sintetizarlo de la siguiente manera:***

Valor de la Importación C.I.F. (costo, seguro y flete)

+

Derechos de Importación y Tasa de Estadística

----------------------------------------------------------------------

**Base imponible para el IVA**

Continuando con el análisis del tema, cabe traer a colación las modificaciones introducidas por la Ley Nº 25.063, publicada en el Boletín Oficial con fecha 30/12/98, a través de la cual se incorporó el inciso d) en el art. 1º de la ley, pasando a ser objeto del impuesto “…las prestaciones comprendidas en el inciso e) del art. 3º, realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imponibles y revistan la calidad de responsables inscriptos.”

En la misma oportunidad se introdujeron modificaciones en el Código Aduanero y su art. 10 quedó redactado de la siguiente manera:

“1- A los fines de este Código es mercadería todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado.

2- Se consideran igualmente –a los fines de este Código –como si se tratare de mercadería:

a) las locaciones y prestaciones de servicios, realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, excluido todo servicio que no se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios;

b) los derechos de autor y derechos de propiedad intelectual.”

Vale decir, la importación de servicios se equipara a la importación de a bienes. Ahora bien, el interrogante que se nos podía plantear frente a esta situación, es a los efectos de determinar el precio neto gravado, ¿deberá estarse a lo dispuesto en dicho código? ¿Se puede determinar, en las mismas condiciones que para los bienes, precio normal definido en el mismo? Evidentemente no, de hecho la misma ley de IVA, en el artículo incorporado a continuación del art. 26 establece*:*

*“En el caso de las prestaciones a que se refiere el inciso d) del artículo 1º, la alícuota se aplicará sobre el precio neto de la operación que resulte de la factura o documento equivalente extendido por el prestador del exterior, siendo de aplicación en estas circunstancias las disposiciones previstas en el primer párrafo del artículo 10.”*

Con respecto al tipo de cambio aplicable, el **Dictamen Nº 16/83 DATJ, d**el 7/3/83, entendió que es el vigente al momento de producirse la importación para consumo definida por la legislación aduanera.

Por otro lado recordemos que, como fuera comentado en el apartado referido a operaciones en moneda extranjera, el art. 49 del decreto reglamentario de la ley del IVA fija el tipo vendedor del Banco de la Nación Argentina al cierre del día anterior a aquel en que se perfeccione el hecho imponible.

**B. 3)** **DEBITO FISCAL (Art. 11).**

*El débito fiscal estará constituido, en principio por tres elementos*:

* El impuesto determinado sobre el precio neto correspondiente a las ventas, locaciones, obras y prestaciones de servicios gravadas.
* El impuesto por los descuentos, bonificaciones, quitas, devoluciones o rescisiones que se **LOGREN** por las compras, importaciones definitivas de bienes, locaciones o prestaciones de servicios gravadas.
* El impuesto computado como Crédito Fiscal correspondiente a la adquisición de obras a empresas constructoras o, a las obras sobre Inmueble Propio realizadas por el Responsable, cuando se produzca la transferencia o desafectación de las mismas dentro de los 10 años contados a partir de la fecha de finalización de las obras o de su afectación a la actividad gravada.

***Sin embargo, el art. 11 no hace mención de otros casos que también generan Débito Fiscal, sino de situaciones que se relacionan con el crédito fiscal y que deben declararse como débito fiscal, tales como:***

\* Donaciones de bienes o entregas a título Gratuito (art. 58 D.R.).

\* Compras, importaciones definitivas, locaciones y prestaciones destinadas a usos particulares (4º párrafo art. 13).

\* Contratos a ensayo o prueba (art. 19 D.R.).

\* Locaciones o prestaciones de servicios previstas en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3º Ley, realizadas a título gratuito.

\* Exceso en el cómputo de Crédito Fiscal por parte de los sujetos habitualistas en la compra de bienes usados a consumidores finales (3º párrafo art. 18 Ley).

\* El crédito fiscal originado en las obras sobre Inmueble propio realizadas por empresas constructoras, que se hayan afectado a arrendamiento por un lapso continuo o discontinuo de tres años (1º párrafo art. 5º D.R.)

\* El crédito fiscal originado en las obra sobre Inmuebles Propio realizadas por una empresa constructora (integrante de un consorcio, asimilado a condominio) que se hayan afectado a arrendamiento o casa habitación por un lapso continuo o discontinuo de tres años (2º párrafo art. 5º D.R.)

A partir que conocemos la base imponible, o el precio neto gravado, podemos decir que el débito fiscal resulta de multiplicarlo por la alícuota a la que se encuentra alcanzada la operación.

**Qué debemos tener en cuenta al momento de determinar el débito fiscal de una operación.**

**Primero debemos analizar si el precio que tenemos incluye o no el IVA**, para eso tomaremos como referencia, (en general cuando el precio se refiera a una venta a **un consumidor final**, **exento, no alcanzado,)** si no especifica lo contrario**, tiene incluido el impuesto**, y en el caso que el precio indique una operación **con un responsable inscripto en** el impuesto este **precio no lleva el IVA**.

Por qué hacemos esta diferenciación, por que en el primer caso cuando se factura el IVA no va discriminado y en el segundo sí.

**El otro concepto que forma el débito fiscal es el impuesto contenido en los descuentos**, bonificaciones o devoluciones OBTENIDOS. Después de lo visto en la carpeta de trabajo, tanto para el débito como para el crédito fiscal, los descuentos que resten en las operaciones no se deben considerar como menos débito y crédito respectivamente, sino que en el caso de obtener un descuento por una compra o en caso de realizar una devolución de mercadería, cuando ya me compute el crédito por el total de la operación, en lugar de restar al crédito, se suma al débito y cuando efectúo un descuento sobre una operación en la que ya declare el débito fiscal, en lugar de ser menos débito será mas crédito.

**Otro concepto a tener en cuenta en el momento de determinar el débito es la** devolución del crédito fiscal en el caso de obra sobre inmueble propio. Recuerdan cuando analizamos el caso de un responsable inscripto, que adquiría una obra sobre inmueble propio para destinarla a bien de uso (oficina), que se había tomado el crédito fiscal por la compra, para que el crédito resulte definitivo, el inmueble debía permanecer afectado a la actividad no menos de 10 años, caso contrario se debía devolver el 100% del crédito computado en el mes de venta del inmueble o desafectación de la actividad gravada, ¿Cómo se devuelve ese crédito? Sumándoselo al débito fiscal del mes que ocurra tal circunstancia.

**B. 4) CREDITO FISCAL.**

Al **débito fiscal** determinado de las operaciones (que es el impuesto que cobra el contribuyente cuando vende), **debemos restarle**, **el crédito fiscal (**el impuesto que paga el contribuyente cuando realiza sus compras).

**Para el crédito fiscal debemos tener en cuenta algunos puntos antes de computarlo en la Declaración Jurada del contribuyente:**

1º Debe ser el Contribuyente Responsable Inscripto en el gravamen.

2º Sólo es procedente el crédito cuando las adquisiciones estén destinadas a la actividad gravada, no se puede computar crédito fiscal cuándo el destino de la adquisición por ejemplo es una operación exenta del impuesto o el consumo final del bien, excepto que se trate de un bien de uso destinado a la actividad gravada.

3º El impuesto debe surgir de la factura y encontrarse discriminado.

4º Debe perfeccionarse el hecho imponible, respecto del vendedor.

**Tope Legal:**

No me puedo computar más crédito que el que surja de multiplicar el precio neto por la alícuota correspondiente a la operación, si:

* El IVA facturado es mayor, entonces puedo computarme en la declaración jurada hasta el tope legal, o sea monto de la compra por la alícuota a la que esta sometida dicha operación.
* Pero si el IVA facturado es menor, entonces debo computar en la declaración el impuesto facturado.

Estas son las reglas básicas antes de computar el crédito fiscal.

No debemos dejar de considerar las exclusiones del crédito que contempla el artículo 12, el que expresa que **por más que estén vinculadas a la operación gravada no se consideran como tales, ellas son:**

1. Compras o importaciones definitivas de automóviles, **en la medida en que su costo de adquisición importación o valor de plaza no supere $ 20.000 ( sin IVA), En el supuesto que el valor neto supere los $ 20.000 no se impide el cómputo del crédito fiscal pero su importe deberá limitarse al que surja de aplicar la alícuota a los 20.000**
2. Ciertas compras o prestaciones del art. 3º de la ley.
3. La compra de indumentaria que no sea destina a uso exclusivo del trabajo.

Analicemos el ***inciso a) del primer párrafo del artículo 12*** de la ley -descartamos su inc. b), por estar referido al crédito fiscal sobre devoluciones, etc.)- y su último párrafo, los que establecen:

"Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior los responsables restarán:

"a) El gravamen que, en el período fiscal que se liquida, se les hubiera facturado por compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios -incluido el proveniente de inversiones en bienes de uso- y hasta el límite del importe que surja de aplicar sobre los montos totales netos de las prestaciones, compras o locaciones o en su caso, sobre el monto imponible total de importaciones definitivas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas en su oportunidad.

"Sólo darán lugar a cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación.

**Entonces, No se considerarán vinculadas con las operaciones gravadas:**

"1. Las compras, importaciones definitivas y locaciones (incluidas las derivadas de contratos de leasing) de automóviles, en la medida que su costo de adquisición, importación o valor de plaza, si son de propia producción o alquilados (incluso mediante contratos de leasing), sea superior a la suma de veinte mil pesos ($ 20.000) -neto del impuesto de esta ley-, al momento de su compra, despacho a plaza, habilitación o suscripción del respectivo contrato, según deba considerarse, en cuyo caso el crédito fiscal a computar no podrá superar al que correspondería deducir respecto de dicho valor.

"La limitación dispuesta en este punto no será de aplicación cuando los referidos bienes tengan para el adquirente el carácter de bienes de cambio o constituyan el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares).

"2. Eliminado por el decreto 733/2001 (BO: 5/6/2001).

"3. Las locaciones y prestaciones de servicios a que se refieren los puntos 1, 2, 3, 12, 13, 15 y 16(2) del inciso e) del artículo 3.

"4. Las compras e importaciones definitivas de indumentaria que no sea ropa de trabajo y cualquier otro elemento vinculado a la indumentaria y al equipamiento del trabajador para uso exclusivo en el lugar de trabajo.

"Los adquirentes, importadores, locatarios o prestatarios que, en consecuencia de lo establecido en el párrafo anterior, no puedan computar crédito fiscal en relación a los bienes y operaciones respectivas tendrán el tratamiento correspondiente a consumidores finales.

"En ningún caso dará lugar a cómputo de crédito fiscal alguno el gravamen que se hubiere liquidado a los adquirentes de acuerdo con lo dispuesto en el Título V, salvo cuando se trate del caso previsto en el segundo párrafo del artículo 32 del referido Título.

"b) El gravamen que resulte de aplicar a los importes de los descuentos, bonificaciones, quitas, devoluciones o rescisiones que, respecto de los precios netos, se otorguen en el período fiscal por las ventas, locaciones y prestaciones de servicios y obras gravadas, la alícuota a la que dichas operaciones hubieran estado sujetas, siempre que aquellos estén de acuerdo con las costumbres de plaza, se facturen y contabilicen. A tales efectos rige la presunción establecida en el segundo párrafo in fine del artículo anterior.

"En todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles de acuerdo a lo previsto en los artículos 5 y 6, excepto cuando dicho crédito provenga de las prestaciones a que se refiere el inciso d), del artículo 1, en cuyo caso su cómputo procederá en el período fiscal inmediato siguiente a aquel en el que se perfeccionó el hecho imponible que lo origina."

**Del texto legal trascripto se desprenden las siguientes pautas rectoras del cómputo de los créditos fiscales:**

- Que provenga de compras o importaciones definitivas de bienes, locaciones o prestaciones de servicios, incluidas las inversiones en bienes de uso.

- Que se encuentre facturado. Aquí cabe acotar que, según una armónica interpretación que coordine el contenido de las normas de la ley (arts. 12, 37 y 41), solamente otorgará derecho al cómputo del crédito fiscal (en la medida de verificarse los restantes requisitos, desde luego) una factura emitida por un sujeto inscripto, siendo el adquirente, locatario o prestatario un sujeto igualmente inscripto. Una variante de este requisito sería el caso de compra habitual de bienes usados a consumidores finales para posterior venta de los mismos o sus partes (art. 18, LIVA), en los que el crédito fiscal surge de un documento emitido por el adquirente y suscripto por el vendedor.

- Que la alícuota aplicada no sea superior a la que corresponde a la operación.

- Deben estar vinculados con operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación. En este sentido, como se observa más arriba el texto legal presume, sin admitir prueba en contrario, que no se consideran vinculadas con las operaciones gravadas las adquisiciones e importaciones de ciertos bienes y servicios.

- Que se haya perfeccionado el hecho imponible respecto del vendedor o prestador, excepto en el caso de las denominadas "importaciones de servicios" -art. 1, inc. d), LIVA-, en las que se requiere además que transcurra un mes respecto del nacimiento de la obligación tributaria. Por cierto esta condición debe correlacionarse con la anterior relativa a la "facturación", de manera tal que ninguna de ellas por sí sola -esto es sin la verificación de la otra- habilitaría el cómputo del crédito fiscal. De allí que el artículo 56 del decreto reglamentario complemente esta disposición, estableciendo:

"Para los casos en que el gravamen que se le hubiere facturado al responsable por compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios -incluido el proveniente de inversiones en bienes de uso-, no dé lugar al cómputo del crédito fiscal, como consecuencia de no haberse verificado la condición prevista en el último párrafo del artículo 12 de la ley, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, dispondrá la forma en que deberá documentarse el mismo al momento en que resulte procedente su aplicación." La AFIP no ha reglamentado esta disposición, sin perjuicio de lo cual entendemos conveniente la inclusión, en la factura respectiva, de una leyenda que alerte al comprador de esta situación.

No podemos dejar de mencionar otro requisito, que no emana del texto legal del impuesto sino de la ***ley 25345 (modificada por la L. 25413), conocida comúnmente como "ley antievasión".***

El artículo 2 de la "ley antievasión" dispone que "los pagos" que no sean efectuados de acuerdo con el artículo 1 de la misma, no pueden ser computados como créditos fiscales (entre otros efectos tributarios), aún cuando los contribuyentes acreditaren la veracidad de las operaciones.

A su vez el artículo 1 de la ley dispone que, a fin de surtir efecto entre las partes y terceros, los pagos por sumas de dinero superiores a $ 1.000 deberán efectuarse (con ciertas excepciones) mediante:

1. Depósitos en cuentas de entidades financieras.

2. Giros o transferencias bancarias.

3. Cheques o cheques cancelatorios.

4. Tarjetas de crédito.

5. Otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo.

**¿Cuáles son las locaciones y prestaciones con restricción en el cómputo del crédito fiscal?**

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12 de la ley del impuesto al valor agregado, no se consideran vinculadas con operaciones gravadas a las locaciones y servicios que se enumeran:

Las compras, importaciones definitivas y locaciones (incluidas las derivadas de contratos de leasing) de automóviles, en la medida en que su costo de adquisición, importación o valor de plaza, si son de propia producción o alquilados (incluso mediante contratos de leasing), sea superior a la suma de $ 20.000 (veinte mil pesos) -neto del impuesto de esta ley-. La limitación no será de aplicación cuando los referidos bienes tengan para el adquirente el carácter de bienes de cambio o constituyan el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares).

Efectuadas en bares, restaurantes, cantinas, salones de té, confiterías y en general por quienes presten servicios de refrigerios, comidas, bebidas en locales- propios o ajenos o fuera de ellos-.

Efectuadas por hoteles, hosterías, pensiones, hospedajes, moteles, campamentos, apart-hoteles y similares.

Efectuadas por posadas, hoteles, alojamientos por hora.

Efectuadas por casas de baños, masajes y similares.

Efectuadas por piscinas de natación y gimnasios.

Efectuadas por playas de estacionamiento o garajes y similares.

Efectuadas por peluquerías, salones de belleza y similares.

Las compras e importaciones definitivas de indumentaria que no sea ropa de trabajo y cualquier otro elemento vinculado a la indumentaria y al equipamiento del trabajador para uso exclusivo en el lugar de trabajo.

Una restricción que fue eliminada por el decreto 733/2001 y que se encuentra vigente desde el 5/6/2001 es el cómputo del crédito fiscal por las compras y prestaciones de servicios vinculadas con la reparación, mantenimiento y uso de automóviles.

**Prorrateo del credito fiscal**

**La utilización del prorrateo será pasible como última opción** en atención a que, por lo general, provoca distorsiones o variaciones, las que indefectiblemente terminan incidiendo en la obligación tributaria.

En efecto, al repercutir en la cuantía de la obligación fiscal, "...debe tenerse en claro que ello puede funcionar tanto a favor del Fisco como en su contra, pues si se tratara de un contribuyente que realiza operaciones exentas y gravadas, siendo que para la concreción de estas últimas se requieren escasos o nulos insumos, aquel procedimiento no hará sino disminuir la obligación fiscal".

La pregunta que cabe efectuarse a esta altura es la siguiente: ¿cómo se lleva a cabo el prorrateo?

Antes de responder este interrogante, debemos recordar que el artículo 13 sólo estipula el prorrateo del crédito fiscal previsto en el inciso a) del artículo 12, debido a que el crédito previsto en su inciso b) se refiere a la devolución del débito fiscal en aquellos casos en los que se produzcan devoluciones, quitas y similares realizadas por el responsable.

Volviendo al análisis de la cuestión de marras, la finalización del primer párrafo del artículo 13 de la ley dispone que "...el cómputo respectivo sólo procederá respecto de la proporción correspondiente a las primeras (se refiere a las operaciones gravadas), la que deberá ser estimada por el responsable aplicando las normas del artículo anterior".

A su vez, el artículo 53 del decreto reglamentario de la ley del impuesto al valor agregado señala que el prorrateo "...deberá efectuarse sobre la base del monto neto de las respectivas operaciones del ejercicio comercial, o año calendario correspondiente, según se trate de responsables que lleven anotaciones y practiquen balances comerciales, o no cumplan con ese requisito, respectivamente".

Asimismo, el artículo 54 del reglamento aclara que "cuando en función de las características de la actividad el monto de las operaciones gravadas, exentas y no gravadas ... no sea coincidente con el importe que resulte de aplicar a cada una de las mismas las disposiciones de la ley del tributo y de este reglamento..., este último es el que deberá considerarse a los efectos del prorrateo...".

En atención a lo señalado en primer lugar, la proporción correspondiente al impuesto computable como crédito fiscal vinculado con operaciones gravadas deberá, según el artículo 13, "...ser estimada aplicando las normas del artículo anterior". Lo curioso es que el artículo 12 (el anterior al art. 13) nada dice respecto de cómo calcular esta proporción.

Ello así, acorde con lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 13 del texto legal, y en complemento con las disposiciones del artículo 53 del decreto, el cálculo del porcentaje en cuestión resultará del cociente entre los montos netos de las operaciones gravadas y la sumatoria de los montos netos de las operaciones gravadas, exentas y no gravadas por el impuesto.

Porcentaje de crédito fiscal computable = Monto neto de operaciones gravadas

Monto neto de operaciones gravadas, exentas y no gravadas

Ahora bien, supongamos que el contribuyente, además de realizar operaciones gravadas, exentas y no gravadas en el mercado interno, también las lleva a cabo en el mercado externo; esto es, realiza operaciones de exportación.

Como es sabido, éstas se encuentran exentas, porque expresamente lo dispone el inciso d) del artículo 8 de la ley del tributo. A ello cabe agregar que el artículo 43 del texto legal prevé un régimen especial de reintegro o recupero del impuesto facturado hasta la etapa de exportación, con el fin de evitar que el tributo se exporte, respetándose de esta forma el principio de "país de destino".

Es por ello que, al momento de calcular el porcentaje del impuesto computable como crédito fiscal vinculado con operaciones gravadas tanto en el mercado interno como en el externo, deberá contemplarse, en el numerador de la fórmula indicada precedentemente, el monto neto de las exportaciones. Así, pues, la ecuación quedará expresada de la siguiente manera:

Porcentaje de crédito fiscal computable= Monto neto de operaciones gravadas y de exportación

Monto neto de operaciones gravadas, exentas, no gravadas y de exportación

El objetivo que se persigue es el de establecer, de la manera más precisa, la proporción de créditos fiscales relacionada con la actividad gravada.

Por ende, y tal como señala destacada doctrina, no resulta descabellado pensar que si el contribuyente, por un lado, adquiere bienes cuya enajenación estuviera gravada, y por otro, consume energía eléctrica con el fin de producir sus propios bienes, los que también destina a la venta, utilice simultáneamente más de un mecanismo de apropiación.

Es más, podrían aplicarse en forma conjunta diferentes esquemas de prorrateo, cada uno de ellos con sus montos diferenciados de operaciones totales anuales, en función del destino de los insumos generadores de los créditos fiscales a prorratear.

Esto es lo que se denomina "prorrateo específico", dado que, depende de cada situación, los componentes integrantes de la fórmula a utilizar variarán.

Ahora bien, si por las características de la actividad el monto de las operaciones a considerar para el prorrateo no coincidiera con el que resulte de aplicar la ley del gravamen y su reglamento, deberá tomarse aquel que surja por aplicación de las normas mencionadas.

Tal es el caso en la actividad de turismo, en la que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 22 del texto legal, no se considera, dentro del precio neto, al costo de las cosas, prestaciones y locaciones que provean en el extranjero las empresas o personas radicadas o domiciliadas en el exterior -incluidos los pasajes aéreos-. Es decir, existe una diferencia entre el monto total de la operación y el precio neto gravado.

**Ajuste de estimaciones**

Hasta aquí lo que hemos visto es cómo calcular el crédito fiscal que resulta computable por su vinculación con las operaciones gravadas que realiza el contribuyente. Ahora bien, los datos que se requieren para efectuar el cálculo cuya fórmula fue transcripta en el apartado anterior recién estarán a nuestra disposición en el último mes de operaciones del período al que alude la ley del gravamen, es decir, del ejercicio comercial o año calendario.

¿Qué hacemos hasta que llegue ese momento? ¿Podemos computar el crédito fiscal?

Existe una imposición por parte del texto legal, que indica que las estimaciones se deberán ajustar al determinar el impuesto del ejercicio comercial o año calendario, en función de si se trata de sujetos que lleven libros que permitan confeccionar balances o no.

Obsérvese que, atento a la letra que deviene del segundo párrafo del artículo 13 del texto legal, que hace referencia al ajuste de las estimaciones, "...si debe efectuarse éste es porque permite, mientras se arribe a esa instancia, el cómputo del crédito fiscal".

En síntesis, el contribuyente realiza estimaciones en los meses anteriores al de la finalización del período que le cabe y, al llegar ese momento, debe ajustarlas con el objeto de determinar el impuesto correspondiente.

***Las estimaciones pueden realizarse de distintas maneras. La doctrina coincide en que puede llevarse a cabo alguno de los siguientes métodos:***

1. Utilizar la misma proporción de operaciones gravadas, determinada al cierre del ejercicio anterior.

2. No computar crédito fiscal alguno, y hacerlo recién al finalizar el ejercicio comercial o año calendario.

3. Computar un porcentaje estimado de crédito fiscal, que incluso puede variar de mes a mes.

4. Calcular mes a mes la evolución de la proporción de actividades gravadas, efectuando en esos momentos los ajustes y rectificaciones de los meses anteriores.

Obsérvese la variedad de formas en la que pueden efectuarse las estimaciones, ya que, a la enumeración brindada podría agregársele algún otro procedimiento, el que, a criterio del contribuyente, le resultase más preciso. Y esta situación deriva de la carencia, por parte de la ley del gravamen bajo análisis, de un criterio único que evite las distintas posibilidades a las que se puede recurrir.

A ese respecto, la diferencia que resulte de las estimaciones realizadas durante todo el ejercicio comercial o año calendario deberá ser ajustada en el último mes del período que corresponda considerar.

Por supuesto, recuérdese que el ajuste pertinente deberá efectuarse sobre el impuesto facturado sometido al método del prorrateo y no sobre el computado como crédito fiscal por asignación directa.

Así, pues, supongamos que el mes de cierre de ejercicio es diciembre. En dicho período fiscal deberán calcularse los porcentajes de crédito fiscal computable, por medio de la utilización de las fórmulas expuestas en el apartado anterior, y tomando como dato a la totalidad de las operaciones gravadas, exentas y no alcanzadas del ejercicio comercial o año calendario. Una vez efectuado ello, el porcentaje resultante se aplicará sobre el crédito a prorratear, correspondiente a cada uno de los once meses del período indicado, y se comparará con el que fue efectivamente computado, para así realizar el ajuste correspondiente.

De ello surgirá una diferencia, la que resultará a favor del Fisco en el último mes del ejercicio comercial o año calendario, dado que los créditos fiscales estimados y computados superan a los que surgen de aplicar el porcentaje de operaciones gravadas.

"A contrario sensu", si la diferencia arroja un saldo a favor del contribuyente, éste se podrá tomar como crédito fiscal en el último mes del ejercicio comercial, o año calendario, dado que los créditos fiscales que surgen de aplicar el porcentaje de operaciones gravadas son superiores a aquellos estimados y computados.

Finalmente, cabe tener presente que la diferencia que surja del ajuste y el monto de las estimaciones de cada uno de los meses del ejercicio comercial, o en su caso, del año calendario, se actualizarán al mes en el que se efectuó la estimación.

Bueno, hasta aquí llegamos con ésta clase, vayan leyendo y revisando conceptos, la misma es muy importante, dado que cuantificamos la obligación tributaria que se genera a partir del perfeccionamiento del hecho imponible en el Impuesto al Valor Agregado, y con ella, podemos resolver los ejercicios prácticos que se nos propongan o las situaciones que se nos presenten en el ejercicio de la profesión.

Saludos cordiales a todos.

**Bibliografía:**

Carpeta de Estudio: Unidad 7 Puntos 7.1.1, 2 y 3. Páginas 181 – 186.

Marcelo V Gaumet La Responsabilidad Solidaria en los Recursos de la Seguridad Social. Editorial ERREPAR. Cap I , II y III

**Introducción a los Recursos de la Seguridad Social.**

La Seguridad Social es entendida y aceptada como un derecho que le asiste a toda [persona](http://www.monografias.com/trabajos7/perde/perde.shtml) de acceder, por lo menos a una protección básica para satisfacer estados de necesidad.

Es así como la concepción universal respecto del tema ha llevado a cada [nación](http://www.monografias.com/trabajos901/debate-multicultural-etnia-clase-nacion/debate-multicultural-etnia-clase-nacion.shtml) a organizarse con el objeto de configurar variados [modelos](http://www.monografias.com/trabajos/adolmodin/adolmodin.shtml) al servicio de este objetivo. En este contexto siempre se concibió al Estado como el principal, si no el único promotor de esta rama de la política socioeconómica puesto que los programas de seguridad social están incorporados en la [planificación](http://www.monografias.com/trabajos34/planificacion/planificacion.shtml) general de este. Sin embargo, no siempre se logró a través de tales [políticas](http://www.monografias.com/trabajos10/poli/poli.shtml) desarrollar e implementar un sistema de seguridad social justo y equitativo, en el cual la persona tuviera la gravitación que amerita. Se suma a ello el vertiginoso avance de la [economía mundial](http://www.monografias.com/trabajos32/economia-mundial-inicios-siglo-xxi/economia-mundial-inicios-siglo-xxi.shtml). En otras palabras, no hubo un desarrollo paralelo de ambas áreas, condición vital para lograr un crecimiento equilibrado.

El Estado debe ejecutar determinadas políticas sociales que garanticen y aseguren el bienestar de los ciudadanos en determinados marcos como el de la sanidad, [la educación](http://www.monografias.com/Educacion/index.shtml) y en general todo el espectro posible de seguridad social. Estos programas gubernamentales, financiados con los presupuestos estatales, deben tener carácter gratuito, en tanto son posibles gracias a fondos procedentes del erario público, sufragado a partir de las imposiciones fiscales con que el Estado grava a los propios ciudadanos. En este sentido, el Estado de bienestar no hace sino generar un proceso de redistribución de la riqueza, pues en principio, las clases inferiores de una sociedad son las más beneficiadas por una cobertura social que no podrían alcanzar con sus propios ingresos.

En este Sistema se engloban temas como la salud pública, el subsidio al [desempleo](http://www.monografias.com/trabajos10/dese/dese.shtml), o los planes de pensiones y jubilaciones y otras medidas que han ido surgiendo en muchos países tanto industrializados como en vías de desarrollo desde finales del siglo XIX para asegurar unos niveles mínimos de [dignidad](http://www.monografias.com/trabajos27/dignidad-persona/dignidad-persona.shtml) de vida a todos los ciudadanos e intentar corregir los desequilibrios de riqueza y oportunidades.

**Una definición de Seguridad Social ampliamente aceptada es la siguiente:**

*"Es la protección que la sociedad proporciona a sus miembros mediante una serie de medidas publicas, contra las privaciones económicas y sociales que, de no ser así, ocasionarían la desaparición o una fuerte reducción de los ingresos por causas de enfermedad, maternidad, accidente de trabajo o enfermedad* [*laboral*](http://www.monografias.com/trabajos13/renla/renla.shtml)*, desempleo, invalidez, vejez y* [*muerte*](http://www.monografias.com/trabajos15/tanatologia/tanatologia.shtml) *y también la protección en forma de asistencia medica y de ayuda a los familiares con hijos"*

Para otros autores esta consiste en un sistema público de protección frente a situaciones de necesidad legalmente previstas o frente a determinados [riesgos](http://www.monografias.com/trabajos35/tipos-riesgos/tipos-riesgos.shtml) que impiden la actividad laboral, o limitan o anulan la capacidad de trabajo.

**Otra definición de Seguridad Social :**

*"Sistema a través del cual el estado garantiza a las personas comprendidas en su campo de aplicación así como a los familiares o asimilados que tuvieren a su cargo, la protección adecuada frente a las contingencias y en las situaciones que se contemplan en la ley."*

*La seguridad social puede definirse como la suma de "respuestas organizadas de la sociedad con el fin de hacer frente a estados de necesidad" y, de un modo más* [*concreto*](http://www.monografias.com/trabajos/histoconcreto/histoconcreto.shtml)*, como el conjunto de programas destinados a asegurar a la población contra ciertos riesgos que son comunes a todos los seres humanos y que afectan notable y fuertemente sus condiciones de vida y existencia.*

La seguridad social, desde una perspectiva jurídica, como el instrumento estatal específico protector de necesidades sociales, individuales y colectivas, a cuya protección preventiva, reparadora y recuperadora, tienen derecho los individuos, en la extensión, [límites](http://www.monografias.com/trabajos6/lide/lide.shtml) y condiciones que las [normas](http://www.monografias.com/trabajos4/leyes/leyes.shtml) dispongan, según permite su organización financiera.

**Características Esenciales:**

a. La seguridad social es un sistema o régimen de protección social. (Sistema de protección)

b. Como derecho social debe estar fundado legalmente. (Sujeto obligado: en primer lugar, el Estado, por ser el garante de la Ley y los [derechos](http://www.monografias.com/Derecho/index.shtml) sociales).

c. Es una garantía de protección frente a ciertas y determinadas situaciones sociales o riesgos. (Contingencias susceptibles de ser previstas).

d. Es una garantía de protección establecida para toda la población. (Sujeto y bien tutelado: el ser humano. Alcance: Universal).

e. La garantía tiene un límite. Un mínimo de condiciones. Dicho mínimo debe ser capaz de hacer posible la vida. Una vida digna y humana. (Objetivo protector de la seguridad social).

Por lo tanto el concepto de la seguridad social está dividido en:

* El concepto restringido toma en cuenta seguros sociales y asistencia social.
* El concepto intermedio implica seguros sociales, beneficencia y asistencia social.
* El concepto amplio ampara todos los subsistemas que se puedan ser utilizado por la seguridad social.

**Los Principios básicos que integran el sistema de la Seguridad Social Integral, son los siguientes:**

**UNIVERSALIDAD:**

Este principio orienta el desarrollo del campo de aplicación . Puede ser subjetiva porque debe incorporar progresivamente al mayor número de personas y zonas geográficas en las actividades de las instituciones, ya sea como contribuyentes y beneficiarios de las [prestaciones](http://www.monografias.com/trabajos15/cumplimiento-defectuoso/cumplimiento-defectuoso.shtml#INCUMPL) otorgadas y; objetiva, ya que debe cubrir todas los riesgos y contingencias sociales. La principal limitación en su desarrollo ha sido la aplicación de la norma, pues en la misma generosamente, existe una cláusula que difiere su aplicación hasta que el [administrador](http://www.monografias.com/trabajos10/habi/habi.shtml) considere que están dadas las condiciones para hacerlo

Es un principio social que se desarrolla desde la persona individual hasta lo colectivo y aunado a esto, también incluye las zonas geográficas, sin importar el tamaño ni la condición (urbana o rural), por lo tanto es un derecho cuyo fin es el bienestar social.

Simonsen citado por Chiavenato (2003) destaca que en el campo de la seguridad social existe la necesidad de separar [bienes](http://www.monografias.com/trabajos16/configuraciones-productivas/configuraciones-productivas.shtml) públicos de los privados, donde la salud y la asistencia social son bienes públicos, es decir ofrecerlas en [igualdad](http://www.monografias.com/trabajos/discriminacion/discriminacion.shtml) de condiciones a quien necesite de ellas, independiente de cualquier contribución y financiadas por el Estado. La jubilación es de carácter privado que deben financiar los empleados y las [organizaciones](http://www.monografias.com/trabajos6/napro/napro.shtml) en general.

Éste principio se considera como la zona orientadora de la moderna concepción de la Seguridad Social, y se sustenta en el criterio de que si todos los miembros de la sociedad contribuyen directa o indirectamente a la formación del producto nacional, lógico es que cada uno de los miembros de la sociedad misma, esté sujeto a las [obligaciones](http://www.monografias.com/trabajos14/obligaciones/obligaciones.shtml) y beneficios de la Seguridad Social, además reforzados con el criterio de que el derecho de la Seguridad Social está implícito en la condición del ser humano

**SOLIDARIDAD:**

El principio de la [solidaridad](http://www.monografias.com/trabajos11/solidd/solidd.shtml) es conceptuado de la siguiente forma: "La solidaridad es la suma de voluntades y recursos con un fin común, es el sacrificio parcial del ingreso en [función](http://www.monografias.com/trabajos7/mafu/mafu.shtml) del bienestar colectivo, es el elemento que ha conformado gremios, sindicatos, [religiones](http://www.monografias.com/Religion/index.shtml), equipos humanos y naciones.".

Según el destacado Tratadista Patricio Novoa Fuenzalida (1977), la solidaridad se exterioriza a base de los siguientes postulados:

* Es un esfuerzo de toda la [comunidad](http://www.monografias.com/trabajos13/vida/vida.shtml) realizado en su propio beneficio.
* A ese esfuerzo deben contribuir todos y cada cual según sus capacidades y posibilidades.
* El esfuerzo individual de cada persona debe ser considerado como una exigencia del bien común y no como una prestación previa, para que luego el organismo gestor otorgue la correspondiente contraprestación.
* De la aplicación conjunta de la suficiencia y de la solidaridad se produce como consecuencia la redistribución del ingreso nacional.

Por otra parte, la Seguridad Social ha proyectado la solidaridad mediante el financiamiento, que se refiere al conjunto de actividades financieras que permite la viabilidad económica de la Seguridad Social y de ésta cumplir sus objetivos y metas.

Si la función del Estado Social radica, básicamente, en recaudar coactivamente para requilibrar parcialmente las desigualdades sociales, el [pensamiento](http://www.monografias.com/trabajos14/genesispensamto/genesispensamto.shtml) liberal siempre ha sido contrario a la redistribución de la renta. En nuestros días, sin llegar a negarlo, el [Neoliberalismo](http://www.monografias.com/trabajos/neoliberalismo/neoliberalismo.shtml) propugna un adelgazamiento del [volumen](http://www.monografias.com/trabajos5/volfi/volfi.shtml) [fiscal](http://www.monografias.com/trabajos14/control-fiscal/control-fiscal.shtml) y de cotizaciones sociales, lo que lleva aparejado de forma directamente proporcional el [mantenimiento](http://www.monografias.com/trabajos15/mantenimiento-industrial/mantenimiento-industrial.shtml) de la insolidaridad.

**INTEGRIDAD:**

La integridad. Este principio se refiere a la circunstancia de que todas las prestaciones: médicas, económicas o familiares, deben ser suficientes para atender la contingencia social, o sea, se debe resolver el caso social. No vulnera este principio el hecho que los beneficiarios concurran al pago, siempre que ello esté reglamentado y se contemplen excepciones en caso de personas indigentes o impedidas de cotizar. El fundamento de éste principio es la justicia distributiva que obliga a la sociedad a atender a los administrados de acuerdo con sus necesidades, en la medida que ello sea compatible con los recursos, ya que el [costo](http://www.monografias.com/trabajos7/coad/coad.shtml#costo) es elevado.

**UNIDAD:**

Éste principio es tomado en términos generales como unidad administrativa del Estado, pero la idea admite otras concepciones. Usualmente se habla de unidad como unificación orgánica o administrativa, fundamentada en la existencia de un [riesgo](http://www.monografias.com/trabajos13/ripa/ripa.shtml) único. Se ha criticado este fundamento ya que se confunde el riesgo con sus efectos, además cada riesgo requiere un tratamiento particular y especial desde el punto de vista técnico y administrativo, y no admite una visión unitaria de ellos.

La existencia de un organismo único no es requisito ni condición para que se produzcan las denominadas unidades secundarias en la seguridad social. Entre ellas merecen citarse: unidad del acto de la afiliación, unidad de la cotización, unidad de la jurisdicción, unidad de los sistemas de inspección, [control](http://www.monografias.com/trabajos14/control/control.shtml) y fiscalización, unidad del campo de aplicación y unidad del sistema de prestaciones. Todas estas unidades, necesarias e importantes, pueden lograrse en un sistema integral de Seguridad Social instituido no sobre la base de un organismo público, sino mediante distintos órganos gestores, que cumplan, por lo menos, los siguientes requisitos:

* Que abarquen un conjunto o [grupo](http://www.monografias.com/trabajos14/dinamica-grupos/dinamica-grupos.shtml) homogéneo de afiliados, de base territorial y/o profesional.
* Que por la actividad sumada de todos ellos, quede protegida la totalidad de la población. Que todos y cada uno operen de acuerdo con una política de conjunto orientada por el Estado.
* Que el régimen de prestaciones sea esencialmente el mismo en cada organismo.
* Que el régimen de la cotización sea esencialmente el mismo en cada organismo

**INTERNACIONALIDAD:**

En el estado actual de la sociedad, donde los procesos de [globalización](http://www.monografias.com/trabajos7/bafux/bafux.shtml) van borrando poco a poco las fronteras territoriales, es más que necesaria la vigencia de este principio. Los hombres ya son ciudadanos del mundo y merecen la protección independientemente de su pertenencia a determinado Estado, simplemente como seres humanos e integrantes de la aldea global. Dentro de este punto debemos mencionar:

* La [Carta](http://www.monografias.com/trabajos14/comer/comer.shtml) del Atlántico de agosto de 1941.
* La Declaración de Santiago de Chile, formulada por la Primera Conferencia Interamericana de Seguridad Social, en Septiembre de 1942.
* XXVI Reunión de la Conferencia General de la Organización Internacional del Trabajo realizada en Filadelfia, en Mayo de 1944.
* Abril de 1948, en la Declaración de los Derechos y Deberes del [Hombre](http://www.monografias.com/trabajos15/fundamento-ontologico/fundamento-ontologico.shtml), aprobada por la IX Conferencia Internacional Americana, celebrada en Bogotá, se afirma que toda persona tiene derecho a la Seguridad social. Similar declaración contiene el Pacto Internacional de Derechos Económicos Sociales y Culturales, aprobado por las [Naciones Unidas](http://www.monografias.com/trabajos5/ornaun/ornaun.shtml) en su XXI Asamblea General en Diciembre de 1966- y la Declaración Iberoamericana de Seguridad Social de [Buenos Aires](http://www.monografias.com/trabajos5/cron/cron.shtml), adoptada en el Congreso Iberoamericano de Seguridad Social en Abril de 1972.
* La Asamblea General de las Naciones Unidas reunida en París, en Diciembre de 1948, proclama la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y en ella manifiesta, en su artículo 22, que toda persona como miembro de la sociedad tiene derecho a la Seguridad social y a obtener, mediante el esfuerzo nacional y la cooperación internacional, habida cuenta de la organización y los recursos de promover el bienestar común.
* La Asamblea General de las Naciones Unidas reunida en París, en Diciembre de 1948, proclama la Declaración Universal de los Derechos del Hombre.
* La concepción de la Organización Internacional de Trabajadores, incorporada al [texto](http://www.monografias.com/trabajos13/libapren/libapren.shtml) del convenio Nº 102, sobre la norma mínima de Seguridad social, aprobado el 28 de junio de 1952.

La seguridad social es de vocación universalista no sólo hacia lo interno de una sociedad en particular sino en su dimensión global, general. La movilización de la población, cada día más frecuente y rápida en virtud del avance de los [medios de comunicación](http://www.monografias.com/trabajos14/medios-comunicacion/medios-comunicacion.shtml) social y de la interdependencia económica ha forzado el establecimiento de una nueva directriz en el establecimiento de los sistemas protectivo.

**Relación con la previsión y la asistencia social**

**La Previsión Social** es el sistema de seguro que el Estado impone obligatoriamente a todos los trabajadores con la finalidad de protegerlos, también a sus dependientes, contra eventualidades como la pérdida de sus condiciones de trabajo por accidentes, enfermedades, muerte o vejez.

El Estado, por medio de la Previsión Social, ofrece un seguro al trabajador, financiado por este con base en un descuento obligatorio que recae en su [salario](http://www.monografias.com/trabajos11/salartp/salartp.shtml), más un porcentaje de ese mismo salario que es cobrado a su empleador.

Para acceder a los beneficios de la Previsión Social es obligatorio acumular un número mínimo de cotizaciones pagas ejerciendo trabajo remunerado salvo en algunos sistemas que aceptan el contribuyente independiente, sin patrón.

La Previsión Social no es un servicio gratuito que se ofrece al trabajador. Este es obligado a aceptar todas las reglas que el Estado estimar necesarias. En contrapartida el Estado debería también cumplirlas, sin introducir en el camino modificaciones que perjudiquen los derechos prometidos al trabajador.

El bien asegurado por el trabajador con la Previsión Social es básicamente el monto de su salario base cotizado, [valor](http://www.monografias.com/trabajos14/nuevmicro/nuevmicro.shtml) que recibirá de forma integral o parcial, conforme sea la causal que origine la concesión del beneficio.

La **Asistencia Social** es el conjunto de servicios destinados a satisfacer las necesidades de las personas que, por diversas circunstancias, contribuyeron poco o nada para el financiamiento del sistema de seguridad social.

La **Previsión Social** es formada por los servicios que la seguridad social ofrece a los que obligadamente contribuyen para su mantención, esto es, pagan para recibirlos.

**Naturaleza Jurídica de las Contribuciones Sociales.**

En la clasificación tripartita de tributos, encontramos las **Contribuciones Especiales**, que se definen de la siguiente forma:

*Son los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado.*

Una variante dentro de ellas, esta compuesta por las Contribuciones Para-fiscales.

Calificándose como para-fiscales, aquellas detracciones efectuadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo. Destinadas a la previsión social, cámaras agrícolas, centros de estudios, colegios profesionales, etc.

Es decir que, poseen naturaleza tributaria y constituyendo una Contribución Especial.

**El Sistema de Seguridad Social en Argentina.**

Dicho sistema en Argentina está compuesto por los siguientes seis componentes

1: El régimen previsional;

2: Las obras sociales;

3: El seguro de desempleo;

4: Sistema de riesgos del trabajo;

5 El PAMI, que brinda cobertura médica a la tercera edad; y

6: El régimen de asignaciones familiares, que otorga subsidios múltiples.

Si bien cada uno de los componentes de la seguridad social es suficientemente complejo y amerita un análisis propio, consideramos que el análisis conjunto del sistema es la metodología apropiada para comprender de manera amplia la problemática de la política social.

Asimismo, la elección de los seis regímenes descriptos responde a que todos ellos tienen características comunes que los diferencian del resto de las políticas sociales.

Por un lado, estos seis componentes tienen un rango legal de Ley, lo cual implica que el poder legislativo ha participado en la aprobación y diseño de los mismos. Cualquier intento de reforma requiere el consenso del congreso. Este aspecto es una diferencia central respecto a los “programas sociales” que en su gran mayoría tienen rango de decreto o inferior, permitiéndole al poder ejecutivo mayor discreción / flexibilidad en el manejo de los recursos.

Por otra parte, la seguridad social se diferencia del resto de la política social por su carácter contributivo. Para acceder a las prestaciones, la persona debe contar con aportes y contribuciones sobre la nómina salarial. Esta característica la diferencia de todas las restantes políticas sociales.

Si bien el sistema es contributivo, los beneficios no se encuentran estrictamente ligados a los aportes realizados. De acuerdo a la normativa, la seguridad social es un régimen progresivo, aunque el grado de progresividad depende del componente que se analice.

En dicho sentido conviene agrupar los componentes en 3 grupos:

-Por un lado aquellos que tienen un carácter de beneficio o protección individual: Régimen previsional de capitalización y protección contra riesgos de trabajo.

-Por otro lado, las asignaciones familiares que pueden definirse como un régimen de reparto puro altamente progresivo.

-Y finalmente, el PAMI, el régimen previsional de reparto, seguro de desempleo y obras sociales que se encuentran en una categoría intermedia, donde el beneficio depende positivamente del aporte realizado, pero que a su vez incluye importantes componentes solidarios, por ejemplo asegurando al beneficiario un mínimo en el monto de las prestaciones.

Respecto a los orígenes del sistema, y a partir de una lectura de los debates públicos en torno al mismo, puede afirmarse que el objetivo declarado por los legisladores fue implementar un sistema que brinde cobertura a la totalidad de la población trabajadora y sus dependientes.

Sin embargo, diversos especialistas argumentan que el sistema de seguridad social argentino es “bismarckiano” en el sentido que su intención fue privilegiar la cobertura del asalariado formal antes que estar dirigido a los sectores que quedan fuera del mercado de trabajo.

Un sistema “beveridgiano” en cambio, brinda cobertura a la totalidad de la población independientemente de su situación laboral.

Más allá de cual haya sido la intención real de los legisladores, al menos en sus discursos afirmaban su intención de que el sistema brindara cobertura a todos los trabajadores.

Cabe destacar lo siguiente, históricamente los beneficios jubilatorios se financiaban exclusivamente con lo recaudado en concepto de aportes y contribuciones sobre la nómina salarial de la población ocupada.

Actualmente sólo se recaudan por dicho concepto menos de $ 10 mil millones por año aproximadamente, monto que resulta insuficiente para cubrir las prestaciones. Para cubrir el déficit se utilizan ingresos de rentas generales como el 11% del monto recaudado por el impuesto al valor agregado (IVA), el 20% de ganancias y el 100% del impuesto a los combustibles.

**Tablas y Porcentajes Aplicables**

Convoco a que ustedes, y en honor a la brevedad y no repetir información, los consulten directamente desde la Carpeta de Trabajo, donde encontrarán los siguientes cuadros:

- Tabla con porcentajes del CUSS, página 184.

- Tabla con Contribuciones del Empleador y Aportes del Empleado, página 185.

- Tabla con los Aportes de Autónomos, página 186.

A continuación les dejo un apéndice legislativo con el Decreto 2284 del año 1991, creador del Sistema Único de la Seguridad Social en Argentina.

**Apéndice Legislativo.**

**DECRETO 2284/91**

**PUBLICADO EN EL BOLETIN OFICIAL DEL 01/11/1991.**

**CAPITULO VI**

***SISTEMA UNICO DE LA SEGURIDAD SOCIAL***

ARTICULO 85º.- Créase el SISTEMA UNICO DE LA SEGURIDAD SOCIAL (SUSS) dependiente del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social de la Nación, que tendrá a su cargo todas las funciones y objetivos que hasta hoy competen a la Caja de Subsidios Familiares para Empleados de Comercio, a la Caja de Subsidios Familiares para el Personal de la Industria, a la Caja de Asignaciones Familiares, para el Personal de la Estiba, Actividades Marítimas Fluviales y de la Industria Naval, y al Instituto Nacional de Previsión Social, así como al sistema de prestaciones que se pudiera establecer para los trabajadores desempleados.

ARTICULO 86º.- Institúyese la Contribución Unificada a la Seguridad Social (CUSS) cuya percepción y fiscalización estará a cargo del Sistema Único de la Seguridad Social.

Son aplicables a la CUSS, las normas sobre percepción, fiscalización y ejecución judicial que rigen para los aportes y contribuciones con destino al Régimen Nacional de Jubilaciones y Pensiones.

El soporte de información de la CUSS tendrá el carácter de declaración jurada del empleador.

ARTICULO 87º.- La CUSS comprende los siguiente aportes y contribuciones:

a) Los aportes y contribuciones a cargo de los trabajadores en relación de dependencia y de los empleadores, con destino al Régimen Nacional de Jubilaciones y Pensiones.

b) Los aportes y contribuciones a cargo de los trabajadores en relación de dependencia y de los empleadores con destino al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados.

c) Los aportes y contribuciones a cargo de los trabajadores en relación de dependencia y de los empleadores con destino a la Administración Nacional del Seguro de Salud.

d) Los aportes y contribuciones a cargo de los trabajadores en relación de dependencia y de los empleadores que pudieren establecerse con destino a la constitución del Fondo Nacional de Empleo.

e) Los aportes y contribuciones a cargo de los trabajadores en relación de dependencia y de los empleadores con destino al régimen Nacional de Obras Sociales. El SUSS acreditará los fondos correspondientes a cada obra social, mensualmente, en las condiciones que determinen las normas de aplicación.

f) Las contribuciones de los empleadores, con destino a las Cajas de Subsidios y Asignaciones Familiares.

Quedan excluidas de la CUSS, las retenciones sustitutivas de las obligaciones mencionadas precedentemente, fijadas por o en virtud de convenios de corresponsabilidad gremial cuya percepción, fiscalización y ejecución judicial estarán a cargo del SUSS de acuerdo a las normas que establezca la Secretaría de Seguridad Social.

ARTICULO 88º.- La CUSS será equivalente a la suma de los importes que en virtud de las disposiciones legales vigentes corresponda ingresar a cada empleador por los conceptos indicados en los incisos a), b), c) d) , e) y f) del Artículo anterior.

ARTICULO 89º.- Las sumas abonadas al personal en concepto de asignaciones familiares de acuerdo con la Ley Nº18.017 y sus modificatorias, serán deducibles de los importes que los empleadores deban ingresar en concepto de la CUSS.

El reintegro de las sumas abonadas al personal en concepto de subsidio y asignaciones familiares que eventualmente no hubieran sido deducidos en la oportunidad prevista en el párrafo anterior, así como el de la diferencia que excediera al monto total de la CUSS, podrá reclamarse ante el SUSS, en la forma que la respectiva normativa lo determine.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a los reintegros pendientes a la fecha de vigencia del presente decreto.

ARTICULO 90º.- Las sumas ingresadas en concepto de CUSS, así como sus accesorios en calidad de recargos, intereses, actualización y multas, serán registrados y distribuidos en la proporción que corresponda a cada uno de los regímenes, organismos o fondos enumerados en el Artículo respectivo del presente, previo debito de los importes deducidos por los empleadores en carácter de subsidios y asignaciones familiares abonadas al personal, en la forma y plazos que establezca la reglamentación.

Hasta acá todo lo que tiene que ver con la Seguridad Social, tengan en cuenta que fue una clase más conceptual que práctica, dado el universo al que nos somete el tema de la clase.

Saludos a todos,

# SUJETOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

A modo de introducción les dictaré una definición de obligación tributaria y esto facilitará el entender cuales o quienes son los sujetos pasivos de los distintos gravámenes sobre los que puede legislarse.

**Definición de Obligación Tributaria:** Es el vinculo jurídico en virtud del cual un sujeto pasivo esta obligado a satisfacer un gravamen determinado por ley a un sujeto pasivo.

| **SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA** | **Sujeto Activo** | **Fisco** |
| --- | --- | --- |
| **Sujeto Pasivo** | **Sujeto Pasivo de la obligación tributaria**:  es la persona que expresa o implícitamente fue designada por la norma legal para dar cumplimiento a la misma. |
| **Sujeto Pasivo del tributo**:  es aquel respecto de quien se verifica el hecho imponible. Puede ser o no el sujeto de la obligación tributaria, puesto que el cumplimiento de esta puede ser adjudicado por ley a otra persona (responsable). |

De acuerdo con lo esquematizado en el cuadro precedente, podemos diferenciar las siguientes situaciones:

* *El sujeto pasivo de la obligación tributaria es el sujeto pasivo del tributo*: En este caso nos encontramos frente a un contribuyente que es responsable por deuda propia, es decir que quien soporta económicamente el tributo es quien debe ingresarlo al Fisco.
* *El sujeto pasivo de la obligación tributaria no es el sujeto pasivo del tributo*: El sujeto obligado a ingresar el tributo (contribuyente) difiere de aquel que soporta el peso del impuesto. En este supuesto el contribuyente es responsable del ingreso del impuesto perteneciente al sujeto pasivo del tributo, y se lo denomina responsable por deuda ajena.



| **Ley de Procedimiento Tributario. Capitulo III.**  **Sujetos de los deberes impositivos** | |
| --- | --- |
| **Artículo** | **Descripción** |
| 5 | Responsables por deuda propia. |
| 6 | Responsable por Deuda Ajena. |
| 7 | Deberes formales de los responsables por deuda ajena. |
| 8 | Responsabilidad personal y solidaria por incumplimiento de obligación. |

## RESPONSABLES POR DEUDA PROPIA.

En materia tributaria se presentan las siguientes diferencias con el derecho privado:

* Pueden ser también personas que sean incapaces de hecho o de derecho:
* Incapaces de hecho: menores impúberes, dementes, sordomudos.
* Incapaces de derecho: Religiosos, etc.
* Pueden ser entes que según el derecho privado no sean susceptibles de adquirir derechos o contraer obligaciones. Por ejemplo: las empresas no son sujetos del Derecho Privado pero pueden serlo en el Derecho Tributario, como en el caso del Impuesto sobre los Activos.
* Puede negarse el carácter de contribuyente a determinadas personas del Derecho Privado. Por ejemplo: las sociedades de personas, si bien son sujetos reconocidos por el Derecho Comercial, no se consideran sujetos del Impuesto a las Ganancias.
* La condición de contribuyente surge de la ley.

La ley 11.683, en su artículo 5, enumera como responsables por deuda propia, a los siguientes sujetos:

* Personas de existencia visible: Esta denominación se refiere también a las personas humanas también llamadas personas naturales.
* Personas jurídicas del Código Civil: es decir, aquellas sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado les reconoce la calidad de sujetos de derecho. Están incluidas las de carácter publico privado (art. 33 Códgo Civil).
* Entes que carecen de personería jurídica según el derecho privado (no son sujetos de derecho) cuando por las leyes tributarias sean considerados como unidades económicas para la atribución del hecho imponible (uniones de profesionales, consorcios).
* Las sucesiones indivisas

1. Hasta la declaratoria de herederos o aprobación del testamento, el sujeto pasivo es la sucesión indivisa.
2. Desde la declaratoria de herederos o aprobación del testamento y mientras continua la indivisión de bienes: los sujetos pasivos son los herederos por las ganancias en proporción a la tenencia del total del acervo hereditario.

Cabe aclarar que las sucesiones indivisas no son sujetos en el derecho privado, teniendo en cuenta que el Código Civil establece la transmisión automática de los bienes al momento del fallecimiento del causante.

## RESPONSABLES POR DEUDA AJENA

Antes de analizar las características de los responsables por deuda ajena, es conveniente esquematizar los diferentes tipos posibles de responsabilidad:

| **Clase** | **Subsidiaria** | Después del | **Deudor** |
| --- | --- | --- | --- |
| **Solidaria** | Junto a el |
| **Sustituta** | En lugar del |

Las obligaciones de los responsables en cuanto a solidaridad están supeditadas a:

* Que los responsables no hayan dado cumplimiento a los deberes formales impuestos por la ley.
* Que los contribuyentes no hayan cumplido con la intimación administrativa requiriendo el pago de sus obligaciones.
* El pago por el contribuyente libera de toda responsabilidad al responsable.

### Solidaridad subjetiva

Los responsables por deuda ajena son solidarios si:

* El responsable por deuda ajena no haya omitido sus deberes formales, y
* Los contribuyentes (responsables por deuda propia) no han cumplido con la intimación de pago formulada por el Fisco.

El ***artículo 6 de la Ley 11.683*** enumera a los siguientes sujetos como responsables por deuda ajena:

1. El cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro.

La expresión no es feliz, ya que:

* Si bien la norma tiene aplicación para todos los gravámenes, ella se refiere a un caso particular en el impuesto a las ganancias. Esta anomalía se explica porque en un principio la Ley 11.683 solo era aplicable a dicho tributo y al impuesto sobre las ventas.
* Se refiere a situaciones muy particulares:

1. En caso de insania, con lo cual la situación podría encuadrarse en al punto 2).
2. En el caso de condenados a prisión o reclusión, los cuales traen aparejados la inhabilitación absoluta.
3. Padres, tutores y curadores de los incapaces

Esto es lógico atento que para los insanos y para los menores existe la incapacidad para actuar.

La incapacidad en el caso de los menores cesa:

* Al cumplir 18 años.
* Al emanciparse (arts. 128 y 129 Código Civil, arts. 10 y 11 Código de Comercio).

1. El articulo 6 enuncia a los siguientes responsables

| **Responsables por deuda ajena** | **En el caso de:** |
| --- | --- |
| Síndicos y liquidadores | Quiebras. |
| Síndicos | Concursos Civiles. |
| Representantes | Sociedades en liquidación. |
| Administradores legales o judiciales(1) (a falta de estos será el cónyuge o los herederos). | Sucesiones indivisas. |

(1) En realidad los únicos administradores legales son los heredero beneficiarios que no hacen abandono de la herencia (arts. 3282 y 3283 Código Civil).

1. Quienes actúan en representación de personas colectivas, o sea, los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas (sociedades, asociaciones, entidades, patrimonios destinados a un fin determinado, etc.) mencionadas en el articulo 5 de la Ley 11.683.
2. Los administradores de patrimonios, empresas o bienes, y los mandatarios con facultad de percibir dinero que, en el ejercicio de sus funciones, puedan determinar íntegramente la base imponible y pagar el gravamen correspondiente.

Respecto a este punto conviene realizar las siguientes aclaraciones:

* Los administradores de patrimonios están incluidos en el punto 4) cuando se hace referencia a los representantes de entidades mencionadas en el articulo 5 de la Ley 11.683, ya que entre ellas se encuentran los patrimonios destinados a un fin determinado.
* Los administradores de empresas son, en general, los gerentes o directores de sociedades, también mencionados en el punto 4).
* La equiparación de mandatarios a administradores no es equitativa, ya que el mandatario, aunque conozca o no la situación fiscal del negocio que tiene en sus manos, no lo administra.

1. Los agentes de retención y percepción.

Esta categoría de responsables asume particular importancia, porque tanto en nuestro ordenamiento tributario como en el extranjero se ha generalizado el sistema de retención en la fuente.

| **Agente** | **Ejemplo** | **Característica** |
| --- | --- | --- |
| **De retención** | Pago de sueldos (impuesto a las ganancias). | La retención se efectúa al momento del pago y tiene su origen en fondos propios. |
| **De percepción** | Escribanos | La percepción se manifiesta como un cobro en demasía por parte del agente originándose por lo tanto en fondos ajenos. |

## DEBERES FORMALES DE LOS RESPONSABLES POR DEUDA AJENA

Deben cumplir, por cuenta del contribuyente, con los deberes que la ley de Procedimiento Tributario establece a los fines de la de establece a los fines de la determinación, verificación y fiscalización de los impuestos.

Los deberes a que se refiere el articulo 7 de la ley, y que deben ser cumplidos por los responsables por deuda ajena son esencialmente los siguientes:

* Presentación de Declaraciones Juradas

1. Se trata de una obligación complementaria al pago del tributo.
2. El artículo 23 del D.R. de la Ley 11.683 exceptúa de la obligación de presentar Declaración Jurada a quienes representen o en cuyo nombre actúen las personas mencionadas en los 3 primeros puntos del artículo 6. Por ejemplo: un incapaz no presenta DDJJ ya que la misma es presentada por el tutor.
3. Deben respetarse las formas extrínsecas que debe contener la Declaración Jurada. Tales formas están contempladas en el articulo 28 del D.R. de la Ley 11.683:

* Firma en su parte principal y anexos.
* Expresión que no se omiten ni falsean datos.
* Observancia de las normas sobre verificación y fiscalización. (arts. 33, 34 35 y 36 Ley 11.683, arts. 48 y 49 D.R.).
* Cuando existan varios responsables en forma indistinta, cada uno de ellos responderá individualmente por los actos o declaraciones que firme, pero todos serán responsables por la omisión de los deberes formales.

## RESPONSABLES EN FORMA PERSONAL Y SOLIDARIA CON LOS DEUDORES

Responden en forma personal - es decir con sus bienes propios- y solidaria los siguientes sujetos:

Los sujetos enunciados en los 5 primeros puntos del articulo 6, es decir:

* El cónyuge que percibe y dispone de los réditos propios del otro.
* Los padres, tutores y curadores de los incapaces.
* Los síndicos, liquidadores, administradores legales o judiciales, representantes, etc.
* Los directores, gerentes y demás representantes de personas jurídicas, sociedades, asociaciones, patrimonios destinados a un fin determinado, etc.
* Los administradores de patrimonios, empresas, bienes y los mandatarios con facultad de percibir dinero, siempre que puedan determinar íntegramente la materia imponible y pagar el tributo correspondiente.

Requisitos para el nacimiento de la responsabilidad solidaria:

* Que el responsable haya omitido el cumplimiento de sus deberes.
* Que el incumplimiento le sea imputable a titulo de culpa o a titulo de dolo.
* Que los deudores (contribuyentes) no cumplan con la intimación administrativa, la cual debe ser previa, para regularizar la situación fiscal.

**Atención:** Sin embargo, **no existirá responsabilidad personal y solidaria**, cuando el responsable pueda demostrar que fue el propio contribuyente quien lo puso ante la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con las obligaciones tributarias.

### Síndicos y liquidadores

Además de las responsabilidades generales del punto anterior, los síndicos o liquidadores de las quiebras tienen la obligación de gestionar:

* La determinación de la deuda tributaria e ingresos por periodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio.
* Constancia de deuda tributaria ante la Junta de Acreedores. Dicha constancia deberá ser solicitada antes de los 15 días del vencimiento para la reunión de la Junta de Acreedores.

### Agentes de retención y percepción.

La responsabilidad personal y solidaria nace en los siguientes casos:

* Cuando dejaron de retener o percibir.
* Cuando habiendo retenido o percibido, dejaron de ingresar tales sumas al fisco dentro de los 15 días siguientes a aquel en que correspondía efectuar la retención o percepción.

Asimismo, estos sujetos cesan en su responsabilidad personal y solidaria si el contribuyente ingresa directamente el tributo de que se trate. De darse este supuesto, la eximición de la responsabilidad no implica la eximieron de la sanción por infracción a los deberes formales genérica prevista en el articulo 39 de la Ley 11.683.

### Sucesores de empresas.

Serán responsables personal y solidariamente cuando se den las siguientes condiciones:

* Se trate de sucesores en el activo y pasivo de empresas o explotaciones.
* La empresa o explotación sea una unidad económica susceptible de generar íntegramente el hecho imponible.
* Se trate de sucesores tanto a titulo oneroso (compra-venta, permuta, aporte social, etc.) como a titulo gratuito (legado o donación).

La responsabilidad del adquirente en cuanto a la deuda fiscal no determinada caducara:

* A los 3 meses de efectuada la transferencia si con antelación de 15 días esta hubiera sido denunciada a la DGI.
* En cualquier momento que la DGI reconozca la solvencia del anterior propietario.

### Terceros cómplices

Los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo, serán responsables personal y solidariamente.

Se trata de una norma no aplicada en la práctica pero de gran importancia para la actuación profesional.

### Cedentes de créditos tributarios.

Serán responsables respecto de la deuda tributaria de los cesionarios y hasta el importe contra el cual se hubiera aplicado el crédito transferido. Dicha responsabilidad solo tendrá lugar cuando:

* Se impugnara la existencia o legitimidad de tales créditos y
* Los deudores no cumplieren con la intimación administrativa de pago.

**DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.**

La Determinación de los Tributos, puede hacerse de las siguientes maneras:

**\* Por parte del Contribuyente: En base a Declaraciones Juradas (A), en adelante DD.JJ.**

**\* Por el Fisco:**

* **Liquidación Administrativa. Art. 11. (B)**
* **Pago Provisorio de Impuestos Vencidos. Art. 31 (C)**
* **Determinación de Oficio. Art. 16. (D)**

**(A) La Declaración Jurada**, confeccionada por el propio contribuyente, obviamente sujeta a verificación por parte de la AFIP, es el formal reconocimiento de una relación jurídica perfeccionada con anterioridad.

Los responsables declaran su interpretación de las normas impositivas materiales y valorando su contenido.

En nuestro sistema tributario, la eficacia de la DD.JJ. es declarativa y no constitutiva.

Si bien al perfeccionarse el hecho imponible, nace la obligación tributaria, ésta se torna líquida y exigible, cuando se materializa la liquidación de impuesto.

Si fuera constitutiva, daría nacimiento a la obligación tributaria.

Formalidades, prevista en el artículo 28 D.R. LPT., debe contener la fórmula:

¨…*Fiel expresión de la verdad y sin omitir ni falsear dato alguno...¨*

Las Declaraciones Juradas presentadas tienen:

* Carácter de Estables, adquieren virtualidad jurídica desde el momento de su presentación.
* No se pueden reducir, pero se podría rectificar ante un error de cálculo. Y si ingresara impuesto de más, entonces rectificar y presentar un escrito de Acción de Repetición (Formulario Multinota de la RG 1128).

La DD.JJ. funciona como una garantía recíproca:

* Para el Contribuyente: el fisco no puede exigirle de nuevo la liquidación del mismo tributo, dos veces. Y si cuestiona su cuantía, entonces debe aplicar el Procedimiento Determinativo de Oficio.
* Para la Administración, con posteriores presentaciones el contribuyente pueda reducir el monto del gravamen, salvo error de cálculo.

**Atención:** Las Boletas de depósito y las comunicaciones de pago, que confeccione el mismo responsable con datos por él aportados, tienen el carácter de DD.JJ. Art. 15, debiendo tenerse en cuenta que las falsedades u omisiones, se encuentran sujetas a sanción. Art. 39, 45 y 46.

**(B) Liquidación Administrativa.**

**Arts. 7, 11,12, 16 y 30, 31, 32, 33 D.R.**

Es efectuada por el Fisco, cuando resulte conveniente a los intereses fiscales.

**No procede:** el mecanismo de ***la DD.JJ (autoliquidación***).

Modalidades:

* Según datos aportados por el contribuyente.
* Según datos aportados por terceros o que posea la AFIP.

Disconformidad, puede ser planteada: (3º párrafo del art. 16)

* Antes del Vencimiento General del Gravamen, o
* Hasta 15 días después de recibida, si se recibió dentro de los 15 días anteriores al vencimiento, o
* Se tratara de Accesorios de Impuestos.
* El rechazo del reclamo, habilita los Recursos del art. 76 LPT.

Si tuviera error de cálculo, se resuelve sin sustanciación (sin ofrecer prueba ni producirla), queda expedita la vía de la repetición. Art. 33 D.R.

**Divergencias Conceptuales**:

***Entonces debe aplicarse el Procedimiento Determinativo de Oficio. Art. 16 – 19 LPT.***

1. **Pago Provisorio de Impuestos Vencidos. Art. 31.**

Tiene carácter recaudatorio, potestativo y excepcional (esta basado en la presunción legal de capacidad contributiva).

**Ante la falta de presentación de la DD.JJ., el fisco puede:**

* Iniciar el Procedimiento Determinativo de Oficio, y
* Pago provisorio de Impuestos Vencidos.

**Atención: son alternativas no excluyentes, y se pueden iniciar ambos a la vez.**

Tiene la naturaleza de pago a cuenta, no adquiere los efectos liberatorios del pago, dado que es provisorio, suma que está condicionada al importe que arroje la obligación tributaria determinativa en el Procedimiento de determinación de oficio o mecanismo de autoliquidación.

No resultaría factible aplicar la responsabilidad solidaria sobre el monto que se reclame.

Ingresado el importe del PPIV, el contribuyente está obligado a presentar la DD.JJ.

**Principales Consecuencias del PPIV.**

* Luego de iniciado el juicio de ejecución fiscal, los reclamos podrán ejercitarse vía repetición y previo pago de intereses, costas y gastos judiciales.

**Resulta aplicable Únicamente**:

* Cuando los ***contribuyentes no presenten DD.JJ. y***
* ***AFIP conozca por declaraciones juradas anteriores o determinación de oficio, la medida en que le corresponde tributar,*** en base a períodos no prescriptos.

En estos supuestos ***el fisco lo emplazará para que en 15 días presente las DD.JJ e ingrese el impuesto.***

Si no lo hiciera, entonces: ***AFIP puede iniciar Juicio de ejecución fiscal por el pago a cuenta.***

AFIP puede reclamar, tantas veces el tributo declarado o determinado, respecto de cualquiera de los períodos no prescriptos.

Eligiendo el más favorable al fisco, entre los períodos fiscales no prescritos, no debiendo ser irrazonable en la elección.

**Atención:**

* **Procede aplicar Intereses Resarcitorios y Punitorios.**
* **No corresponde Aplicar Multas.**

## D) LA DETERMINACIÓN DE OFICIO.

El proceso de determinación de oficio puede definirse como:

*¨el conjunto de procedimientos por los que la Ley 11.683 le permite al Fisco determinar el monto de la obligación tributaria, ya sea sobre base cierta o presunta, cuando el contribuyente no hubiere presentado la Declaración Jurada o bien cuando habiéndola presentado, la misma hubiera sido impugnada por la Dirección.¨*

De la definición enunciada surgen dos puntos que merecen ser analizados con detenimiento para una acabada comprensión del tema. En primer lugar, vemos que este procedimiento corresponde sólo en aquellos casos en los que el contribuyente no hubiera presentado Declaración Jurada o de haberlo hecho, la DGI hubiera procedido a su impugnación. Con esto se busca limitar la acción del Fisco para evitar la aplicación de este procedimiento en forma arbitraria, quedando bien en claro, que la base de nuestro sistema tributario radica en la determinación de la obligación mediante Declaraciones Juradas.

En segundo lugar, encontramos una subdivisión dentro del proceso mismo de determinación de oficio: determinación sobre base cierta y determinación sobre base presunta (también llamada estimación de oficio). La determinación sobre base cierta se da cuando, ante la necesidad de determinar la obligación tributaria, el Fisco se vale de elementos en poder del contribuyente, o de terceros que operen con el contribuyente, que le permiten establecer el monto a ingresar sin necesidad de recurrir a ningún tipo de presunciones. Estos elementos pueden ser los libros de contabilidad, declaraciones juradas confeccionadas y no presentadas, comprobantes respaldatorios, etc. Lo más importante es entonces, el conocimiento certero del hecho imponible y la magnitud del mismo, que posibilitan establecer con exactitud la obligación impositiva a cargo del contribuyente.

Sólo cuando sea imposible la aplicación de la determinación sobre base cierta, será procedente la estimación de oficio. De esto resulta el carácter subsidiario que presenta la determinación sobre base presunta, o dicho de otro modo, solo se podrá hacer uso de dicho proceso cuando no hubiera posibilidad de fijar los hechos necesarios que lleven a un conocimiento exacto y certero de la obligación tributaria.

### ETAPAS EN EL PROCESO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO

Se pueden distinguir tres etapas en el proceso de determinación de oficio:

a) Vista.

b) Descargo y ofrecimiento de prueba.

c) Resolución.

El proceso se inicia con una vista al contribuyente en la que se detallan las actuaciones administrativas y los cargos o impugnaciones que se le formulen. Estos últimos deberán estar adecuadamente fundamentados ya que de lo contrario se estaría violando la garantía del debido proceso dispuesta por el artículo 1 inciso f) de la Ley de Procedimientos Administrativos (derecho a ser oído, a ofrecer y producir pruebas, y derecho a una decisión fundada).

Dicha vista deberá estar firmada por un funcionario que revista el carácter de Juez Administrativo.

Ante la recepción de la vista, *el contribuyente tiene las siguientes opciones*:

1. Allanarse a las pretensiones fiscales en un plazo no mayor a 15 días hábiles administrativos, lo que implica ingresar al Fisco la suma que constare en la Vista, logrando de esta forma un doble beneficio: por un lado las multas del artículo 45 (por omisión de presentación de Declaraciones Juradas o presentación inexacta, cuya sanción fluctuara en un 50 % y un 100 % del tributo omitido) y del artículo 46 (defraudación por presentación de Declaraciones Juradas engañosas generando perjuicio fiscal, con una sanción entre 2 y 10 veces el tributo omitido) se verán reducidas a 2/3 de su mínimo legal, y por el otro, el contribuyente gozará de la estabilidad del ajuste fiscal. Esto quiere decir que por medio del pago la determinación de oficio queda firme y no podrá ser modificada en contra del contribuyente, salvo en casos especiales que serán tratados más adelante.
2. Presentar un descargo ofreciendo prueba dentro del plazo de 15 días hábiles administrativos de recibida la vista. Es importante destacar que el plazo citado se comienza a contar a partir de la 0 hora del día siguiente a aquel en que se hubiera recibido la vista y, en el supuesto que la vista se recibiere en día inhábil, se considerará recibida el día hábil siguiente, con lo que el plazo comenzaría a contarse a partir de la 0 hora del segundo día hábil posterior a la recepción. En cuanto al momento de finalización del plazo de presentación del descargo, si bien la ley habla de 15 días, la Resolución General 2452 (02/04/84), por aplicación supletoria del artículo 124 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, estableció la posibilidad de presentar el descargo dentro de las 2 primeras horas del día hábil siguiente a aquel en que expirara el plazo estipulado por ley, siempre que en el escrito constara la leyenda “presentado en las dos primeras horas” y la firma del jefe de la oficina receptora.

El plazo de 15 días para presentar el descargo podrá, de acuerdo al texto de la LPT, “ser prorrogado por otro lapso igual y por única vez”, con lo que la posibilidad de otorgar la prórroga es una facultad discrecional de la Dirección y según ha resuelto la jurisprudencia, la prórroga no necesariamente deberá ser de 15 días como parecería desprenderse de la letra de la ley sino que podrá ser otorgada por un plazo menor. La resolución que deniegue la prórroga deberá estar fundamentada en forma razonable para evitar que a través de decisiones arbitrarias por parte del Fisco se pueda lesionar el principio de legalidad; por eso resultan muchas veces cuestionables los argumentos utilizados por la Dirección para el rechazo de la misma. Por ejemplo, el hecho que “resulta inminente el acaecimiento de la prescripción en curso” no resultaría una circunstancia válida para el mencionado rechazo toda vez que el contribuyente no tiene responsabilidad alguna en la demora de la propia Administración y, por ende, se estaría violando uno de los principios generales del derecho según el cual nadie puede alegar su propia torpeza.

En el caso que, además del descargo se ofreciera prueba, el juez administrativo dispondrá la producción de la misma fijando un plazo máximo de 30 días hábiles administrativos prorrogables por igual término por única vez. El otorgamiento o no de la prórroga es facultad del Juez Administrativo, debiendo fundamentar su resolución en aquellos casos en que denegare la concesión de la misma. El juez ordenará la producción de todas las pruebas ofrecidas por el contribuyente, salvo que las mismas sean consideradas improcedentes, superfluas o meramente dilatorias, debiendo en este último supuesto fundamentarse el acto por el cual el juez administrativo deniega la producción de la prueba.

Si en el citado plazo de 30 días hábiles administrativos (o su prórroga, si existiese) no se pudiera realizar la producción de la prueba, el juez deberá dictar resolución prescindiendo de la misma. Una vez finalizada la producción o habiéndose manifestado la imposibilidad de llevarse a cabo la misma, el juez deberá dictar la resolución del proceso determinativo de oficio sin que sea posible alegar sobre la prueba producida.

Luego de contestada la vista o vencido el plazo para realizar la contestación, el juez administrativo deberá dictar resolución fundada determinando el tributo e intimando el pago dentro del plazo de 15 días hábiles administrativos. La fundamentación de la resolución mencionada deberá tener en cuenta todos los argumentos que el contribuyente hubiera presentado en su descargo como así también los resultados de la producción de la prueba, si es que la misma hubiera tenido lugar.

Si bien el artículo 17 dispone que la resolución del juez administrativo deberá contener lo adeudado en materia de tributos, y en caso de corresponder, la multa que fuese aplicable; esto debe entenderse como una terminología poco adecuada, pues la determinación de oficio no siempre tendrá como resultado una deuda para el contribuyente, sino que es posible de este proceso surja un crédito fiscal o impuesto a favor del contribuyente.

Es necesario analizar la posibilidad de caducidad de este procedimiento, entendiéndose como tal a un modo anormal de finalización del mismo, que opera por la falta de actividad procesal para llevarlo a cabo, dentro de un determinado plazo. En el caso concreto de la determinación de oficio, si luego de contestada la vista, o vencido el plazo para contestarla, el juez no dictara resolución dentro de los 90 días hábiles administrativos, se habilita al contribuyente a requerir pronto despacho, quedando obligado el juez administrativo a dictar el acto determinativo de oficio dentro de los 30 días siguientes. Si a pesar de ello el juez no dictare resolución, el procedimiento caduca sin que ello implique la perdida de valor de las actuaciones administrativas realizadas hasta ese momento. La caducidad del procedimiento implica que la DGI podrá volver a iniciar otro proceso de determinación de oficio, por única vez, con la autorización del Director General y comunicando tal circunstancia a la Secretaria de Ingresos Públicos dentro de los 30 días e informando las razones que llevaron a la caducidad del proceso. Durante este nuevo proceso de determinación de oficio, se podrán utilizar todas las pruebas y actuaciones administrativas que se hubieran realizado en el proceso anterior.

1. No realizar ninguna acción ante la recepción de la vista: en este caso el contribuyente simplemente esperará a que el juez administrativo dicte su Resolución, sin interponer ningún tipo de descargo con anterioridad al mismo. Esta no actuación por parte del contribuyente no impide al mismo la posibilidad de recurrir la citada Resolución y presentar pruebas en ese momento.

La resolución que determine de oficio el tributo será pasible de los recursos establecidos en el artículo 76 de la LPT: el recurso de reconsideración ante el superior jerárquico o el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación. En el caso que el contribuyente optare por recurrir la Resolución deberá interponer cualquiera de estos recursos en el plazo de 15 días hábiles administrativos luego de notificada la Resolución. Es importante destacar que el proceso de determinación de oficio constituye una excepción al principio “multa pagada, cosa juzgada” que se desprende del artículo 79 de la LPT y por el cual se coarta toda posibilidad de exigir la repetición de una multa ya abonada, ya que según lo contempla el artículo 180 LPT, el contribuyente esta facultado ante una determinación de oficio a pedir la repetición de la multa consentida en la misma proporción en la que repita el tributo abonado.

En cuanto a la estabilidad del ajuste fiscal, tal como se señalara más arriba, existen ciertas situaciones que revisten el carácter de excepcionales que facultan al Fisco a modificar la determinación de oficio realizada. Dichas situaciones son:

* Carácter parcial de la determinación de oficio: se da cuando el Fisco deja constancia de la parcialidad del ajuste realizado. Por ejemplo, si la Dirección revisa y ajusta sólo el rubro Bienes de Uso dejando constancia de ello, nada impide que con posterioridad me pueda efectuar un ajuste en otro rubro (pero no en Bienes de Uso), precisamente porque el carácter parcial de la determinación de oficio conlleva a la estabilidad del ajuste fiscal pero restringida a lo revisado por el Fisco.
* Aparición de nuevos elementos de juicio que no se hubieran tenido en cuenta durante la determinación.
* Comprobación de la existencia de dolo, error u omisión en la exhibición o consideración de los datos que sirvieron de base a la determinación anterior.

### ESTIMACIÓN DE OFICIO

Ante la necesidad de estimar de oficio la obligación tributaria, la LPT introduce la figura de la presunción como forma de conectar un hecho conocido (indicio) con otro considerado como cierto (admitiéndose o no prueba en contrario) que suele ser consecuencia del hecho conocido tomado como base.

Las presunciones pueden ser legales o simples.

Las presunciones legales son aquellas que emanan y se hallan reguladas por la propia ley. Dentro de este grupo hallamos las denominadas Juris Tantum, o que admiten prueba en contrario, las cuales suponen no forzosa la conexión o correlación entre el hecho base y el hecho presunto, pudiéndose desvirtuar la misma mediante prueba fehaciente presentada por el contribuyente.

Como contrapartida, las presunciones Jure et de jure, o que no admiten prueba en contrario, impiden que el contribuyente pueda demostrar que del hecho tomado como base no se desprende el hecho presumido.

Las presunciones simples o judiciales no hallan su fundamento en la ley sino en el juzgador, siendo éste, en el caso de determinación de oficio, el juez administrativo. Será entonces el juez administrativo quien determine en qué casos de un hecho cierto puede derivarse o inferirse un hecho presunto.

Resulta obvio que, para garantizar al contribuyente el normal desarrollo del proceso de determinación de oficio, toda presunción de carácter judicial admita prueba en contrario.

Habiendo definido los diferentes tipos de presunciones, corresponde adentrarnos en el análisis del **artículo 18 de la LPT**, en el cual se detalla el proceso por el cual la Administración fiscal determinará la obligación tributaria sobre base presunta, contando como herramienta principal con las presunciones que el mencionado artículo establece.

El primer y segundo párrafo del artículo enumera una serie de hechos que el legislador ha considerado aptos para que el juez administrativo utilice como indicios para inferir de los mismos otros hechos que no puedan ser probados en forma directa. Cabe destacar, tal como lo ha sostenido la doctrina tributaria, que la enumeración mencionada es de carácter ejemplificativo, por lo que el juez administrativo podría valerse de cualquier otro elemento que, por su vinculación con el hecho imponible del tributo en cuestión, permitiera inducir la existencia y medida del mismo. Entre otros, la ley enumera como indicios al capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de transacciones y utilidades de períodos anteriores, etc. Ante la duda que podría suscitarse en torno al carácter de esta presunción, si bien la misma emana del texto legal, se la considera de carácter simple o judicial, ya que es el juzgador quien, partiendo del indicio derivará la presunción. Consecuentemente, la misma admite siempre prueba en contrario.

Luego de estos párrafos, la ley regula las presunciones específicas de carácter legal, que en todos los casos admiten prueba en contra, a través de seis incisos que deben ser analizados con detenimiento. Cuando la ley establece la admisibilidad de la prueba en contrario esta consagrando la primacía de la base cierta sobre la presunta, porque solo a través de elementos ciertos se podrá desvirtuar una presunción. En ningún caso la Dirección podrá utilizar en forma conjunta más de una presunción específica para determinar de oficio un mismo gravamen por un mismo periodo fiscal.

***Cabe aclarar que, el análisis siguiente de cada uno de los incisos del artículo 18, complementa y amplia la descripto en la hojas 198 y 199 de la Carpeta de Trabajo de la materia.***

**Las presunciones legales son:**

#### ALQUILER DE BIENES INMUEBLES

Se aplica para presumir utilidades en el caso de personas de existencia visible, para quienes la ganancia neta de un período fiscal no podrá ser menor a tres veces el alquiler que paguen por los inmuebles destinados a casa habitación. Esta presunción ha caído en desuso en la actualidad a raíz de la no aplicación de la misma por parte del Fisco.

#### TRANSFERENCIA DE INMUEBLES

Se puede decir que en este caso no estamos en presencia de ninguna presunción, sino una facultad otorgada por la ley al organismo de control que le permite fijar de oficio el precio de las transferencias de inmuebles, cuando los precios que surjan de las escrituras sean inferiores a los de plaza y no existiera una razón valedera para que esas operaciones se hubieran pactado a valores inferiores a los de mercado. Por lo tanto, y concordando con la establecido por Diaz Sieiro y otros [[3]](#footnote-2), la incorporación de este inciso a la ley resulta cuestionable.

Es importante resaltar que esta facultad del Fisco sólo lo habilita a desconocer el precio de la transacción, pero en ningún caso implica la desestimación de la operación desde el punto de vista jurídico, o sea que no podrá decirse que la venta no existió, sino sólo limitarse a ajustar el precio de la misma.

#### DIFERENCIAS DE INVENTARIOS

Se refiere a las diferencias de inventarios comprobadas por el Fisco. Esta disposición hace hincapié en las diferencias físicas, y no las de valuación, porque sólo las primeras permiten inferir la existencia de un circuito de ventas y compras marginal cuyo ajuste es imposible sin la utilización de presunciones (esto no quiere decir que la diferencia de valuación no genere un ajuste por parte del Fisco, como después veremos).

La reforma de la Ley de Procedimientos Tributarios por parte de la Ley 23.314 aclaró la situación recién mencionada porque hasta ese momento la normativa no se refería a diferencias físicas y, el artículo 16 reglamentario de la Ley extendía el tratamiento de las diferencias de inventario a las originadas por incorrecta valuación, situación considerada por la jurisprudencia administrativa (1[[4]](#footnote-3)) como un exceso que vulneraba al precepto legal.

Por lo tanto, las diferencias físicas de inventario comprobadas por el organismo generan un ajuste que se lleva a la practica de diversas formas, según sea el tributo del que se trate, debido a que el objeto, base imponible, etc. del Impuesto a las Ganancias difiere del Impuesto al Valor Agregado de Internos y de los impuestos al patrimonio (impuesto a los Activos e Impuesto sobre los Bienes Personales).

También debe tenerse en cuenta las posibles manifestaciones de las diferencias de inventario. Respecto a esto último podemos clasificar a las mismas de la siguiente forma:

##### DIFERENCIAS FÍSICAS

El conocimiento por parte del Fisco de una diferencia de inventario se produce al realizarse un relevamiento físico de los bienes en existencia. Ante el recuento de unidades, pueden suceder dos cosas: una es que la empresa lleve su stock por medio del sistema de inventario permanente cosa que permite saber sin ningún otro tipo de procedimiento si existe o no una diferencia de inventario.

La otra es que la empresa calcule el costo de ventas por diferencia de inventario, cosa que impide el conocimiento de la diferencia física por el mero relevamiento del Fisco, debiendo en este caso retrotraer los datos del recuento realizado hasta el último inventario declarado, o en su caso registrado por el contribuyente.

Por ejemplo: La consideración de inventario registrado que el contribuyente a la fecha del recuento practicado por la DGI no hubiese presentado la declaración jurada del periodo 1994.

Así si el control de stock por parte de los funcionarios del organismo se realiza el 21 de agosto de 1997 y se trata de un contribuyente que no lleva libros contables (cierre de ejercicio impositivo 31/12) la forma de comprobar la diferencia de inventarios es la siguiente:

**INVENTARIO RELEVADO + UNID. VENDIDAS - UNID. COMPRADAS**



POR EL FISCO DESDE EL 1/1/97 AL 21/8/97

El valor que surge de esta ecuación debe compararse con el inventario declarado[[5]](#footnote-4), o en su caso registrado, dándose dos posibilidades:

***DIFERENCIAS FÍSICAS NEGATIVAS.***

Existe diferencia física negativa o de menos cuando el inventario determinado por el Fisco sea mayor al último registrado o declarado por el contribuyente. Este es el supuesto que prevé el artículo 18 de la Ley de PT y la diferencia comprobada por el organismo genera el siguiente ajuste:

***1) En el Impuesto a las Ganancias:*** se considerara ganancia neta omitida al monto que resulte de valuar la diferencia física de inventario, de acuerdo con las normas del impuesto en cuestión, más un 10% en concepto de ganancia consumida en gastos no deducibles. La explicación de este ajuste radica en la siguiente ecuación:

**A) PATRIMONIO AL INICIO + GANANCIA GRAVADA + GANANCIA NO GRAVADA**

**IGUAL**

**B) PATRIMONIO AL CIERRE + CONSUMO**

De acuerdo con esta formula, utilizada en la liquidación del Impuesto a las Ganancias todo incremento en el componente (A) implica forzosamente un aumento en el componente (B), por lo que un mayor stock final de Bienes de Cambio jugaría aumentando el Patrimonio al cierre, debiendo en consecuencia aumentar alguno de los ítems que componen la primer parte de la ecuación.

Precisamente por eso la LPT dispone que ese incremento del Patrimonio al cierre se traduzca en un aumento de la Ganancia Gravada pero con un adicional del 10% en concepto de un mayor consumo. Dicho de otra forma, si el contribuyente obtuvo ganancias que le permitieron poseer una cierta cantidad de stock no declarado, nada impide pensar que también obtuvo ganancias que no se hallan materializadas en su patrimonio final, sino que las consumió, estimando la ley que esas ganancias consumidas representan el 10% de la diferencia de inventario.

La diferencia de inventario se presume sin admitir prueba en contrario que pertenece al ejercicio inmediato anterior a aquel en el cual se verifico la diferencia. Esta asignación Jure et de Jure al ejercicio inmediato anterior es lógica, porque en el supuesto de admitirse la prueba en contrario se le estaría dando la posibilidad al contribuyente de demostrar que la mencionada diferencia pertenece a períodos fiscales ya prescriptos, impidiendo de esta forma el ajuste que el fisco pretende aplicar.

***2) En el Impuesto al Valor Agregado e Impuestos Internos****:* el ajuste para estos tributos resulta más complejo que el enunciado para el Impuesto a las Ganancias. En primer lugar debe determinarse cuales son las ventas omitidas durante el período fiscal, dado que el IVA grava la venta de bienes y servicios. Para ello se recurre a la siguiente formula:

**DIFERENCIA DE INVENTARIO AUMENTADA EN 10% x**

**COEFICIENTE DE ROTACION DE INVENTARIOS**

Siendo



El coeficiente de rotación permite saber, tal como se infiere de su formula, las ventas del período tomando como unidad de medida la existencia final de Bienes de Cambio, por lo que un coeficiente de rotación igual a 5 por ejemplo, estaría indicando que las ventas de la empresa son iguales a 5 veces el inventario final. Consecuentemente, de verificarse una diferencia física de inventario, la omisión de ventas es igual a, siguiendo con el mismo ejemplo, 5 veces la diferencia de inventario.

Tanto en el denominador como en el numerador del coeficiente de rotación se refieren a las ventas y existencias registradas o declaradas por el contribuyente, debiéndose ajustar impositivamente los mismos en el caso de corresponder a datos registrados.

De esta forma se obtienen las ventas omitidas en unidades, siendo necesario traducirlas a $ para poder determinar el Débito Fiscal omitido. Debido a que las ventas omitidas en unidades se refieren a todo el período fiscal, debe determinarse que proporción corresponde a cada uno de los meses del mismo. Para ello se calcula el porcentaje de omisión, el cual indica en términos porcentuales la relación entre las ventas omitidas y las ventas declaradas.



Una vez calculado el porcentaje de omisión, debe aplicarse a las unidades vendidas en cada uno de los meses del año fiscal, multiplicando al resultado por el precio de venta imperante en cada mes. En resumen:



**UNIDADES VENDIDAS x % OMISION x PRECIO DE VENTA**

De esta forma se obtiene la base imponible para el Impuesto al Valor Agregado, debiendo aplicar la alícuota vigente en cada uno de los meses a los fines de establecer el Débito Fiscal omitido. Resulta necesario aclarar que no siempre deberá aplicarse la alícuota en forma directa sobre las ventas omitidas, ya que habrá que atender a la naturaleza de las operaciones de la empresa. Valga como ejemplo el caso de empresas que venden a consumidores finales, donde el Débito Fiscal resultara de dividir al monto de ventas omitidas por 1 más la alícuota vigente; o bien el caso de empresas que realicen actividades gravadas y exentas siendo necesario como primer paso, determinar el porcentaje de operaciones exentas y gravadas declaradas o registradas por el contribuyente, para aplicar dicho porcentaje a las ventas omitidas, dado que el ajuste solo procederá en el caso de ventas alcanzadas por el impuesto.

La LPT establece además, que en ningún caso las ventas omitidas podrán generar computo de crédito fiscal. Ahora bien, existe un antecedente jurisprudencial [[6]](#footnote-5) donde se determino que no correspondía que el Fisco impugne las facturas de compra presentadas por el contribuyente, las cuales si debían dar origen a un crédito fiscal. Este fallo parece dejar sin efecto la normativa legal al permitirle al contribuyente sujeto a un proceso de determinación de oficio, interponer compras no registradas o declaradas correspondientes a las ventas omitidas, posibilitando el beneficio al cómputo del crédito fiscal.

En realidad, ni el fallo ha atentado contra la legislación, ni el texto de la LPT se refiere, al hablar de la no procedencia del cómputo del crédito fiscal, al contribuyente al cual se le esta realizando la determinación de oficio. Por el contrario, lo que se quiere evitar es que quien hubiera omitido ventas, realice facturas por dichas ventas generándole, en consecuencia, crédito fiscal a quien las hubiera adquirido. Si esto sucediera, el Fisco debería investigar a cada caso una determinación de oficio, lo que tornaría muy complejo a un procedimiento que la ley quiso hacer simple.

**3) En los Impuestos Patrimoniales:** en este caso, las diferencias físicas de inventario se consideraran bienes del Activo Computable, valuándose de acuerdo a las normas de este tributo y, al igual que sucedía en el caso del Impuesto a las Ganancias, la diferencia se presumirá sin admitir prueba en contra que pertenece al ejercicio fiscal inmediato anterior.

**DIFERENCIAS FÍSICAS POSITIVAS**

La diferencia física positiva o en más se manifiesta cuando el relevamiento físico realizado por el Fisco arroje un resultado menor al inventario del contribuyente. En este caso el contribuyente tiene declaradas o registradas más unidades en stock que las determinadas por la Administración.

Ante tal situación, corresponde la aplicación del Dictamen 65/82[[7]](#footnote-6), que establece que la diferencia física de inventario, en el caso de ser positiva, se considerara venta omitida del ejercicio en el cual se realizo el relevamiento físico, a diferencia de la imputación al ejercicio fiscal inmediato anterior que determina el artículo 18 de la LPT. La razonabilidad de dicho dictamen radica en que el Fisco da por cierto la existencia inicial declarada o registrada inicial declarada o registrada por el contribuyente, por lo tanto la existencia final de bienes de cambio debería ser igual a:

**E. FINAL = E. INICIAL +UNIDADES COMPRADAS - UNIDADES VENDIDAS**

Al considerar como ciertas la existencia inicial y las unidades compradas, toda disminución en la existencia final como consecuencia de un relevamiento físico deberá inexorablemente deberse a un mayor número de unidades vendidas.

Una vez determinada la diferencia física de inventario, se procederá a calcular las ventas omitidas en $ siguiendo el mismo procedimiento explicado para el caso de diferencias de inventario negativas, con dos diferencias:

1) El ajuste solo se hará para el Impuesto al Valor Agregado, ya que para que haya ajuste en el Impuesto a las Ganancias o en los Impuestos Patrimoniales debería haber cerrado el ejercicio fiscal en el que se realizó el relevamiento.

2) Las ventas omitidas se proporcionaran por los meses comprendidos entre el inicio del ejercicio y el momento en el cual se lleva a cabo el relevamiento, mientras que cuando la diferencia era negativa, la proporción se realizaba por la totalidad del período fiscal inmediato anterior al cual se realizaba el relevamiento.

##### 

##### DIFERENCIAS DE VALUACIÓN

Como ya esbozáramos con anterioridad, la existencia de una diferencia en la valuación del inventario, a raíz de la no aplicación incorrecta de las normas de valuación impositivas establecidas por el Impuesto a las Ganancias, no puede dar origen a la determinación de la obligación tributaria utilizando presunciones, debido a que, al no existir ningún tipo de omisión el Fisco cuenta con los datos necesarios para realizar una determinación sobre base cierta, que como ya explicáramos, le impide proceder a la determinación presuntiva.

Lógicamente, toda diferencia de valuación generara un ajuste por parte de la Administración, el cual solo procederá en el Impuesto a las Ganancias e Impuesto a los Activos dado que la no omisión de ventas torna innecesario cualquier ajuste en el Impuesto al Valor Agregado. El ajuste en los tributos mencionados será igual a la diferencia entre la valuación impositiva y el valor que el contribuyente hubiera dado a esos bienes.

#### DIFERENCIA DE VENTAS

Se trata de un control simultáneo de las operaciones como una vía para inferir las ventas del contribuyente en un determinado periodo. Este control, también conocido bajo el nombre de Punto Fijo, suele ser utilizado en aquellas empresas o negocios donde el trato con el consumidor final es frecuente. Este mecanismo puede ser utilizado ya sea para estimar las ventas de un mes, o bien para estimar las ventas de todo un año fiscal.

El procedimiento de control puede ser mensual o anual:

* **Estimación mensual**: un funcionario del Fisco debe controlar las ventas realizadas por el contribuyente en un lapso de por lo menos 10 días continuos o alternados de un mismo mes, fraccionados en dos periodos de 5 días cada uno, sin que el plazo entre un periodo y el otro pueda ser inferior a 7 días. Una vez realizado dicho control, se estimaran las ventas diarias promediando las operaciones de los 10 días durante los cuales se llevo a cabo el Punto Fijo, y se obtendrán las ventas mensuales estimadas multiplicando dicha cifra por el numero de días hábiles del mes en cuestión.
* **Estimación anual**: para poder extender la estimación mensual a un ejercicio completo, el Fisco deberá aplicar el procedimiento explicado en el párrafo anterior en por lo menos 4 meses continuos o alternados de un mismo ejercicio comercial, para que de esta forma, el promedio de ventas que obtenga se considere lo suficientemente representativo como para ser aplicado a todos los meses del año, incluso a aquellos que no hubieran sido objeto de control. A los efectos de extender las ventas al periodo anual, deberá tenerse en cuenta la posible estacionalidad que el ramo o actividad bajo control pudiera presentar.

Como consecuencia de la aplicación de un Punto Fijo, pueden manifestarse diferencias entre lo declarado por el contribuyente y lo estimado por la Dirección General Impositiva. Estas diferencias originaran ajustes en los siguientes tributos:

***1) Impuesto a las Ganancias:*** la diferencia se considerara ganancia neta del ejercicio controlado. Es importante remarcar que la diferencia verificada no es incrementada en un 10 %, tal como sucedía ante diferencias físicas de inventario, porque en ese caso existe un ocultamiento de bienes cuyo valor no tiene una relación directa o lineal con las ganancias del ejercicio, ya que la utilidad le pudo haber permitido al contribuyente adquirir bienes que no se hallen en su patrimonio al cierre o bien aumentar su consumo, cosa que no se refleja solo por el valor de los bienes de cambio omitidos, razón por la cual la ley determina el mencionado incremento. En el caso del Punto Fijo, como lo que se esta controlando son las ventas, la relación con las ganancias es lineal, tornando innecesario cualquier tipo de incremento sobre la diferencia entre lo declarado o registrado y lo verificado por el Fisco.

*2****) Impuesto al Valor Agregado****:* se considerara a la diferencia como ventas gravadas o exentas del ejercicio controlado. Para la determinación de la proporción de operaciones gravadas y exentas se deberá recurrir a las ventas declaradas o registradas del ejercicio anterior estableciendo esta proporción para cada uno de los meses de dicho ejercicio, para luego aplicarla al periodo actual, lo que resulta cuestionable, siendo mas correcto que el porcentaje de operaciones gravadas y exentas surja directamente del procedimiento del Punto Fijo, vale decir, se aplique una proporción entre las operaciones gravadas y exentas que se hubieran determinado como consecuencia de la aplicación del control simultáneo de operaciones.

Con anterioridad a la ley 23.314, la diferencia entre lo determinado y lo declarado o registrado era imputado al ejercicio anterior a aquel en cual se realizada el Punto Fijo, siendo esto totalmente incorrecto, pues se castigaba a un hecho anterior por un hecho actual.

#### 

#### OPERACIONES MARGINALES.

Esta presunción fue incorporada por la Ley 24.073 disponiendo que, cuando se detectaran operaciones marginales en un periodo que puede ser inferior a un mes, la diferencia que surja como consecuencia de esas operaciones podrá aplicarse a las ventas de los últimos 12 meses, aun cuando estos no coincidan con el ejercicio comercial.

El ajuste procede:



**OPERACIONES MARGINALES**

**OPERACIONES REGISTRADAS, INFORMADAS, DECLARADAS O FACTURADAS DEL MISMO PERIODO**

VENTAS OMITIDAS



VENTAS DE LOS ÚLTIMOS 12 MESES x PORCENTAJE DE OMISION

Estas ventas omitidas generaran un ajuste en Ganancias y en IVA que será igual al establecido por el inciso d), vale decir, se considerara a la totalidad de las diferencias de ventas como ganancia neta o como ventas gravadas/exentas según sea el impuesto del que se trate.

Si la verificación de las operaciones abarcare todo un periodo fiscal, la comprobación de operaciones marginales durante ese periodo podrá hacerse extensiva, de acuerdo al proceso explicado anteriormente, a todos los años no prescriptos.

INCREMENTOS NO JUSTIFICADOS

Se refiere a los incrementos patrimoniales no justificados, que se manifiestan a través del ocultamiento de bienes o el aumento de deudas, siendo el esquema el que se detalla:



El incremento patrimonial da origen a ajustes en los diversos tributos:

***Impuesto a las Ganancias****:* el ajuste, tal como sucedía en el caso de diferencias físicas de inventario, será igual al incremento no justificado mas un 10 % en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

***Impuesto al Valor Agregado****:* en este caso habrá que determinar cual es el monto de las ventas omitidas que me permitieron, a través de la utilidad que generaron, adquirir ese bien no declarado o registrado. Para ello habrá que multiplicar el monto del ajuste en Impuesto a las Ganancias por el coeficiente que surja de relacionar el total de las ventas declaradas o registradas con la utilidad neta del ejercicio en el cual el incremento patrimonial se hubiera manifestado.

El ajuste será:

INCREMENTO PATRIMONIAL x 1,10 x VENTAS DEL PERIODO DECLARADAS O REGISTRADAS

UTILIDAD NETA DEL PERIODO

La utilización de la relación entre ventas y utilidad radica en que la misma muestra cual debe ser el monto de ventas para obtener una determinada ganancia, por lo que, aplicándolo al ajuste en el IVA, todo incremento patrimonial no justificado denota una utilidad no declarada generada por ventas omitidas. Por lo tanto solo de la relación entre ventas y utilidad declaradas es posible determinar cuanto fue necesario vender para obtener una ganancia igual al incremento patrimonial mas un 10 %.

Una vez obtenido el monto de ventas omitidas, se deberán atribuir a cada uno de los meses del año en cuestión, utilizando para ello el procedimiento descripto en el apartado referente a diferencias de inventario negativas.

***Impuestos Patrimoniales:*** el incremento patrimonial no justificado se considerara componente del activo gravado, originándose un ajuste igual al valor del mismo de acuerdo a las normas impositivas de la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta o del Impuesto a los Bienes Personales.

Por ultimo el artículo 18, en un párrafo agregado por la Ley 24.073, exterioriza una serie de elementos o pautas que permiten al juez administrativo construir presunciones simples, reiterando en muchos casos los indicios esbozados en el primer párrafo del artículo. Se dispone también que la carencia de contabilidad o comprobantes respaldatorios de las operaciones del ente, hará presumir la corrección de la determinación de oficio realizada por la Dirección en base a las presunciones ya explicadas.

La norma continua diciendo que el contribuyente podrá presentar prueba en contra de estas presunciones siempre que dicha prueba se base en comprobantes fehacientes y correctos, lo que manifiesta un error en el texto legal ya que la prueba del contribuyente no debe basarse en comprobantes, porque la falta de ellos fue el elemento generador de la determinación presuntiva, sino en hechos debidamente comprobados y concretos.

Esta constituye la primera clase sobre Procedimiento Tributario, en la siguiente hablaremos sobre infracciones y sanciones tributarias.

Recuerden que el próximo jueves se encontrara a disposición el Trabajo Practico Obligatorio Nº 2 , el cual tendrán como límite para el envío de su resolución hasta el 18 de Octubre.

Saludos cordiales a todos.

# Ilícitos Tributarios y Sanciones.

Antes de comenzar con el tema, les aclaro que como el tema es muy complejo y jurídico a la vez, el esquema en que se desarrollara la clase es en forma de cuadro resumen por cada tipo de infracción que encontramos en la Ley de Procedimiento tributario – 11683 -.

A tales efectos y en honor a la brevedad, no desarrollare conceptos, ya que fueron vertidos en la Carpeta de Trabajo, en las hojas 200, 201, 202, 205 especialmente.

# Multas Formales

# 1. Multa automática del art. 38

###### *Hecho Punible:*

* Omisión de presentar DDJJ determinativa a su vencimiento.
* Omisión de proporcionar los datos en el sistema de liquidación administrativa.

**Sanción:** Multa con un importe Fijo.

\* Persona Humana – Sucesión Indivisa - Explotación Unipersonal $ 200.

\* Sociedades regulares e irregulares -asociaciones y entidades constituidas en el país-, establecimientos organizados en forma de empresas estables pertenecientes a sujetos del exterior $ 400.

###### *Reducción legal de la sanción:*

Si dentro de los 15 días de recibida la notificación se cumple con el deber formal y se paga voluntariamente la multa:

* + No se considerará antecedente en su contra
  + Se reduce de pleno derecho el monto de la sanción al 50 %

###### *Reducción de sanción (Régimen de excepción – Instrucción AFIP 6/07)*

\* Personas Humanas y Sucesiones Indivisas: 1era. Infracción $ 20, 2da. $ 50 y La 3era. $ 100.

\* Sociedades, Asociaciones y demás entidades: 1era. $ 40, 2da. $ 100 y La 3era. $ 200.

**Requisitos concurrentes:**

* Presentar la declaración jurada antes de la notificación de la multa.
* No haber utilizado este régimen en los últimos 2 años.
* Renunciar a la discusión con el fisco y pagar la multa.

###### *Alternativas ante uma intimación por parte de A.F.I.P.*

* Paga la multa y presenta la declaración jurada: automaticidad del régimen.
* No paga la multa y cumple emplazamiento (presenta la declaración requerida): lleva a la sustanciación del sumario por el Artículo 38.
* Paga la multa y no cumple emplazamiento: lleva a la sustanciación del sumario por aplicación del Artículo 39.
* No paga la multa y no presenta la declaración jurada requerida: nos conduce a la sustanciación de los sumarios del Artículo 38 y 39 conjuntamente (acumulación legal).

###### *Recurso Administrativo:*

Recurso de Reconsideración, previsto en el artículo 76, inc. a). Dicho recurso debe interponerse dentro de los 15 días hábiles administrativos contados desde la notificación de la Resolución que aplica la multa.

###### *Recurso Judicial:*

###### Habiendo sido denegado el recurso administrativo procede la demanda contenciosa ante la Justicia: Juzgado de 1º Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal (Cap. Fed.) o Juzgados Federales (en el resto del país) –Art. 82 inciso a) LPT–, con efecto suspensivo.

## 2. No presentación de Declaraciones Juradas informativas, art. 38.1.

Como primera medida vamos hacer un poco de historia.

En primer lugar, cabe recordar que la ley 25.795 (B.O. 17/11/2003) introdujo importantes modificaciones al Capítulo VI de la ley 11.683 (intereses, ilícitos y sanciones).

Entre las citadas modificaciones, se incorporó al ordenamiento el artículo 38.1, que preveía la sanción de multa ante la no presentación en término de **determinadas** declaraciones juradas informativas.

Más precisamente, el citado artículo castigaba exclusivamente la no presentación de declaraciones juradas informativas **vinculadas a operaciones internacionales**, diferenciando la cuantía del castigo según se tratara de operaciones entre partes independientes o vinculadas.

Posteriormente, la ley 26.044 incorpora un nuevo hecho punible dentro del artículo 38.1, configurado por la no presentación de otras declaraciones juradas informativas, distintas a las enunciadas en el párrafo anterior.

Por lo tanto, y conforme surge de lo anteriormente desarrollado, el esquema actual del artículo 38.1 es el siguiente:

**Primer párrafo:** Multa por no presentación de DDJJ informativas

Se trata de una multa general

**Tercer párrafo:** Multa por no presentación de DDJJ informativas de operaciones internacionales entre partes *independientes*.

**Cuarto párrafo:** Multa por no presentación de DDJJ informativas de operaciones internacionales entre partes *vinculadas*.

**El Hecho Punible, en general es:**

No presentación de declaraciones juradas informativas (ya sea que se trate de regímenes de información propia o de terceros).

**Sanción**

Multa, diferenciada según la condición del sujeto infractor, de hasta: $ 10.000

Si el infractor fuera un sujeto empresa: $ 5.000

### 3. De Operaciones Internacionales Art. 38.1 (Incorporado por Ley 25.795).

En este tipo de infracción, debemos tener en cuenta la Ley del Impuesto a las Ganancias, la que estableció la facultad fiscal para crear regímenes de información relacionados con las operaciones transnacionales, tanto para las realizadas entre entes independientes (artículo 8º, último párrafo) como para las llevadas a cabo entre sujetos vinculados (artículo 15, último párrafo), siendo la ley 25.795 agregó el siguietne tipo infraccional:

###### *Hecho punible*

No presentación de declaración jurada informativa de operaciones internacionales a su vencimiento.

**Sanción:**

Multa fija cuyo monto dependerá de dos factores:

* La existencia o no de vinculación económica entre quienes realicen las operaciones.
* El aspecto subjetivo de la contribuyente situado en nuestro país.

**Entonces la sanción es:**

En Operaciones entre partes independientes:

En general: $ 1.500.-

Si el sujeto argentino es una sociedad, establecimiento estable, o cualquier otra entidad cuya titularidad pertenece a sujetos del exterior: $ 9.000.-

En Operaciones entre partes vinculadas:

El concepto de vinculación económica se encuentra definido en el artículo 15.1 de la ley del Impuesto a las Ganancias. Asimismo, se considera como vinculada toda operación en la cual alguna de las partes se encuentre situada en una jurisdicción de nula o baja tributación.

En general $ 10.000.-

Si el sujeto argentino es una sociedad, establecimiento estable, o cualquier otra entidad cuya titularidad pertenece a sujetos del exterior: $ 20.000.-

**Atención que:** la configuración del ilícito no requiere la intimación o requerimiento del fisco para presentar la declaración jurada, sino que se tipifica por la falta de presentación al vencimiento y que resulta de aplicación el principio de insignificancia jurídica o bagatela contemplado en el último párrafo del artículo 49 de la Ley 11.683.

## 

## 4. Infracción formal genérica Art. 39 1º párrafo.

###### *Hecho punible: violaciones a las disposiciones de:*

* Ley 11683
* Leyes Tributarias
* Decretos Reglamentarios
* Toda otra norma de cumplimiento obligatorio

###### *Carácter: General y residual*

**Sanción:** Multa graduable entre:

Monto mínimo: $ 150.-

Monto máximo: $ 2.500.-

*Reducción al mínimo legal*

Si en la primera oportunidad de defensa el infractor reconoce la materialidad de la infracción (Ley 11.683 – Artículo 50).

###### *Eximición de sanción*

Cuando a juicio del juez administrativo la infracción no revista gravedad. (Ley 11.683 – Artículo 49 – último párrafo).

###### *Reducción de sanción (Régimen de excepción – Instrucción 6/07)*

| **Monto de las multas** | **1a. Infracción** | **2a. Infracción** | **3a. Infracción** |
| --- | --- | --- | --- |
| Personas humanas y Sucesión Ind. | $ 40.- | $ 60.- | $ 80.- |
| Sociedades (excepto por acciones) | $ 50.- | $ 75.- | $ 100.- |
| Sociedades por acciones. | $ 60.- | $ 90.- | $ 120.- |

**Requisitos concurrentes:**

* Cumplir con el deber formal antes de la notificación de apertura del sumario.
* No haber utilizado este régimen en los últimos 2 años.
* Renunciar a la discusión con el fisco y pagar la multa.

###### *Recurso Administrativo*

Recurso de Reconsideración - Ley 11.683, artículo 76, inc. a)-.

Dicho recurso debe interponerse dentro de los 15 días hábiles administrativos contados desde la notificación de la Resolución que aplica la multa.

###### *Recurso Judicial*

Habiendo sido denegado el recurso administrativo procede la demanda contenciosa ante la Justicia: Juzgado de 1º Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal (Cap. Fed.) o Juzgados Federales (en el resto del país) –Art. 82 inciso a) Ley 11.683–, con efecto suspensivo.

**5. Infracción formal agravada. Art. 39 2º Párrafo**.

Hagamos un poco de historia.

La ley 25.795 modificó el artículo 39 de la Ley 11.683, eliminándose como conducta punible el incumplimiento a regímenes generales de información de terceros y agregándose a cambio una multa agravada de aplicación ante determinados incumplimientos del contribuyente.

Vale decir que el artículo 39 contempla una sanción genérica en su primer párrafo (multa de $ 150 a 2.500), la que fuera detallada en el punto anterior, y una multa agravada, que detallaremos a continuación:

###### *Hecho Punible:*

* Infracciones a las normas de domicilio fiscal.
* Resistencia pasiva a una fiscalización, por incumplimiento reiterado a los requerimientos de funcionarios (siempre que tales requerimientos no resulten excesivos o desmesurados y se hubiera otorgado al contribuyente el plazo mínimo de 10 días hábiles administrativos para su respuesta).
* No cumplimiento de cualquer requerimiento en el que se solicite información para el control de las operaciones internacionales.
* Falta de conservación de comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales.

**Sanción:** Multa graduable entre:

Monto mínimo $ 150.-

Monto máximo $ 45.000.-

###### Graduación: *Conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción*

###### *Reiteración de la conducta*

En caso de reiterarse el incumplimiento a requerimientos de presentación de declaración jurada, se faculta al Fisco para aplicar nuevamente la sanción, cuando:

* Exista una resolución condenatoria anterior.
* Sin importar si tal resolución se hallare firme.

*Reducción de la sanción*

* Si el sujeto manifiesta, en la primer oportunidad de defensa, la materialidad de la infracción, el Juez Administrativo debe reducir la sanción a la mínima expresión ($ 150).

###### *Recursos Administrativos*

* De reconsideración (LPT Artículo 76 inc. a]). El plazo para interposición de este recurso es de15 días hábiles administrativos contados desde la notificación de la Resolución que aplica la multa.
* De apelación ante TFN (LPT Artículo 76 inc. b]) si el monto es mayor a $ 2.500,- **.** Esta apelación se interpone dentro de los 15 días hábiles para el TFN.

###### *Recursos Judiciales.*

* Si se hubiera interpuesto el Recurso de Reconsideración: contra la denegatoria del mismo procede la demanda contenciosa ante la Justicia: Juzgado de 1º Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal (Capital Federal) o Juzgados Federales (en el resto del país) -Art. 82 LPT-, con efecto suspensivo.

El plazo para la presentación de la demanda contenciosa es de 15 días hábiles judiciales desde la notificación del rechazo del recurso administrativo.

* Si se hubiera interpuesto la Apelación al TFN: contra la sentencia del TFN de éste, corresponde el Recurso de Revisión y Apelación limitada ante la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal - Arts. 86 inc. b), 192 y 194 LPT.-

La apelación debe presentarse ante el TFN dentro de los 30 días hábiles. Posteriormente, dentro de los 15 días hábiles siguientes al de la interposición se fundará el recurso ante el mismo Tribunal.

## 6. Incumplimiento al requerimiento de presentar las declaraciones juradas informativas propias o de terceros. Art. 39.1

Además de la sanción por la no presentación de la declaración jurada informativa de las operaciones internacionales, se contempla también un **castigo por el incumplimiento del requerimiento a presentar** las mismas.

**Atención:** Adviértase que la infracción no se configura por la no presentación de la declaración jurada informativa al vencimiento sino por el incumplimiento al requerimiento para presentarla.

**Hecho punible**

No cumplimiento del requerimiento para presentar declaraciones juradas informativas[[8]](#footnote-7) propias o de terceros (originales o rectificativas).

**Sanción:** Se trata de una multa graduable entre:

Monto mínimo: $ 500.-

Monto máximo $ 45.000.-

###### *En general*

En caso de reiterarse el incumplimiento a requerimientos de presentación de declaración jurada, se faculta al Fisco para aplicar nuevamente la sanción, cuando:

* Exista una resolución condenatoria anterior.
* Sin importar si tal resolución se hallare firme.

###### *Caso especial*

Se contempla una sanción adicional para determinados sujetos cuando incumplan el tercer requerimiento.

###### *A quién puede aplicarse: Contribuyentes cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o mayores a $ 10.000.000.-*

**Sanción:** Multa graduable entre:

Monto mínimo: $ 90.000.-

Monto máximo: $ 450.000.-

**Eximición de la sanción**

Si se trata del incumplimiento al primer requerimiento, el contribuyente puede invocar el principio de insignificancia jurídica o bagatela.

**Recursos Administrativos**

* De reconsideración (LPT Artículo 76 inc. a]). El plazo para interposición de este recurso es de15 días hábiles administrativos contados desde la notificación de la Resolución que aplica la multa.
* De apelación ante TFN (LPT Artículo 76 inc. b]) si el monto es mayor a $ 2.500,- **.** Esta apelación se interpone dentro de los 15 días hábiles para el TFN.

**Recursos Judiciales**

* Si se hubiera interpuesto el Recurso de Reconsideración, contra su denegatoria procede la demanda contenciosa ante la Justicia: Juzgado de 1º Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal (Capital Federal) o Juzgados Federales (en el resto del país) -Art. 82 LPT-.

El plazo para la presentación de la demanda contenciosa es de 15 días hábiles judiciales desde la notificación del rechazo del recurso administrativo.

* Si se hubiera presentado la apelación al TFN: contra la sentencia del mismo, corresponde el Recurso de Revisión y Apelación limitada ante la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal - Arts. 86 inc. b), 192 y 194 LPT.-

La apelación debe presentarse ante el TFN dentro de los 30 días hábiles. Posteriormente, dentro de los 15 días hábiles siguientes se interpondrá ante el mismo Tribunal la expresión de agravios correspondiente.

## 7. Multa, Clausura e Inhabilitación. Art. 40.

###### *Hecho punible*

Cuando, respecto de bienes o servicios cuyo valor supere los $ 10, se verifique:

1. Ausencia de facturación, falta de entrega de la factura o facturación incorrecta.

Conforme a la Instrucción General 3/2000, se instruyó que corresponderá la aplicación de la sanción para quienes:

* Emitan facturas o comprobantes equivalentes sin controlador fiscal o con CAI vencido.
* Entreguen o emitan facturas o comprobantes equivalentes que no contengan la CUIT, ni la razón social, o el nombre y apellido, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, registrados ante la AFIP, en tanto ambas omisiones se produzcan en forma concurrentes.

1. Inexistencia de registraciones o anotaciones de compras y ventas o de las prestaciones de servicios de industrialización[[9]](#footnote-8), *así como también a quién las posea de manera defectuosa o incompleta.*
2. Se encarguen o transporten comercialmente mercaderías sin respaldo documental.
3. Falta de inscripción cuando exista obligación de inscribirse.
4. No poseer o conservar las facturas o documentos equivalentes que respalden las compras, locaciones y prestaciones recibidas por el contribuyente.
5. No poseer o no mantener en condiciones de operatividad o no utilizar los instrumentos de medición y control de la producción dispuestos por leyes, decretos del PEN y toda otra norma de cumplimiento obligatorio*.*

###### 7.1. Artículo 40.1.

Ocupar trabajadores en relación de dependencia y no declararlos ni registrarlos con las formalidades exigidas por las leyes respectivas.

###### Tener en cuenta que, en este caso la sanción sólo comprenderá la multa y la inhabilitación*.*

No obstante, se admite aplicar de la clausura debiendo ponderarse a tal efecto la gravedad de la infracción y la condición de reincidente del infractor.

**Sanción de multa**

**En general:** Se trata de una multa graduable entre:

Monto mínimo: $ 300.

Monto máximo: $ 30.000.

**Graduación, según la Instrucción General 6/07.**

* Personas Humanas $ 1.500
* Sociedades de personas y demás responsables $ 3.000
* Sociedades por acciones $ 4.500

**8. Omisión de Impuestos. Art 45.**

###### *Hecho punible*

* No presentación de declaraciones juradas determinativas.
* Presentación de declaraciones juradas inexactas.
* Régimen infraccional de anticipos (ingreso en defecto de anticipos calculados sobre una declaración jurada base inexacta).
* No actuar como agente de retención o percepción cuando hubiera correspondido hacerlo.

**Sanción:** Multa del 50 % al 100% del impuesto omitido, para los siguientes casos.

* No presentación de DJ.
* Presentación de DJ inexacta.
* Régimen infraccional de antici-pos.

Se tipifica con la vista que inicia el procedimiento determinativo de oficio, en virtud de lo establecido por la Instrucción General (DGI) 19/92.

**Agente de retención / percepción**: Multa del 50 % al 100% del impuesto dejado de retener

* No retener / percibir estando obligado a hacerlo

**Si las diferencias se originan en operaciones internacionales, entonces:**

Multa del 100 % al 400% del impuesto omitido.

* No presentación de DJ.
* Presentación de DJ inexacta.
* Régimen infraccional de anticipos.

**Agente de retención / percepción:** Multa del 100 % al 400% del impuesto dejado de retener

* No retener / percibir estando obligado a hacerlo

###### *Recursos Administrativos*

* De reconsideración (LPT -Artículo 76 inciso a]). El plazo para interposición de este recurso es de15 días hábiles administrativos contados desde la notificación de la Resolución que aplica la multa.
* De apelación ante TFN (LPT -Artículo 76 inciso b]) si el monto es mayor a $ 2.500,- **.** Esta apelación se interpone dentro de los 15 días hábiles para el TFN.

###### *Recursos Judiciales*

* Si se presentó el Recurso de Reconsideración: contra su denegatoria procede la demanda contenciosa ante la Justicia: Juzgado de 1º Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal (Capital Federal) o Juzgados Federales (en el resto del país) -Art. 82 LPT-.

El plazo para la presentación de la demanda contenciosa es de 15 días hábiles judiciales desde la notificación del rechazo del recurso administrativo.

* Si se hubiera interpuesto la Apelación al TFN: contra la sentencia del mismo corresponde el Recurso de Revisión y Apelación limitada ante la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal - Arts. 86 inciso b), 192 y 194 LPT.-

La apelación debe presentarse ante el TFN dentro de los 30 días hábiles. Posteriormente, dentro de los 15 días hábiles siguientes se interpondrá ante el mismo Tribunal la expresión de agravios correspondiente.

### Régimen de reducción legal de la multa

###### *Sanción 1/3 del mínimo legal*

* Si el contribuyente rectifica su declaración jurada con anterioridad a la notificación de la vista. Tener presente que cuando se trata de no presentación de declaración jurada, no existe sanción por omisión en tanto se presente la DJ original antes de la notificación de la vista, conforme surge de la Instrucción General (DGI) 19/92.

**2/3 Del mínimo legal**

* En caso de allanarse al criterio fiscal dentro de los 15 hábiles administrativos días siguientes a la notificación de la Vista que inicia el procedimiento determinativo de oficio.

**Mínimo Legal**

* Cuando el contribuyente se allane a la pretensión fiscal consintiendo la Resolución determinativa de oficio, vale decir dentro de los 15 hábiles administrativos siguientes a la notificación de la citada Resolución.

**Requisito adicional para la reducción**

* El contribuyente no debe ser reincidente en las siguiente conductas:
* Artículo 46 – Defraudación.
* Artículo 46.1 – Defraudación mediante uso de quebrantos ficticios.

No corresponde sanción alguna cuando el importe total de los tributos adeudados no supere $ 1.000 (penúltimo párrafo Artículo 49).

## 

## 9. Defraudación de impuestos cometida por el contribuyente

Es el **artículo 46** de la ley 11.683 establece para el caso de conductas defraudatorias, una multa de 2 a 10 veces el impuesto no ingresado al fisco.

###### *Hecho punible*

* Incurre en defraudación fiscal quien deje de ingresar el tributo en su justa medida mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, *sea por acción u omisión[[10]](#footnote-9)* (el texto en cursiva responde a las modificaciones introducidas por la ley 25.795).

Según el artículo 47 de la LPT se presume, salvo prueba en contrario, que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:

* Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las DJ.
* Cuando en la documentación indicada en el punto precedente se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.
* Si la inexactitud de la DJ o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables.
* En caso de no llevarse o no exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación.
* Cuando se declaren o hagan valer desde lo tributario formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos

**Sanción:** Se trata de una multa graduable entre:

* Monto mínimo: 2 veces el impuesto no ingresado
* Monto máximo: 10 veces el impuesto no ingresado

*Recursos Administrativos*

* De reconsideración (LPT -Artículo 76- inc. a]). El plazo para interposición de este recurso es de15 días hábiles administrativos contados desde la notificación de la Resolución que aplica la multa.
* De apelación ante TFN (LPT -Artículo 76- inc. b]) si el monto es mayor a $ 2.500,-**.** Esta apelación se interpone dentro de los 15 días hábiles para el TFN.

###### *Recursos Judiciales*

* Si se presento el Recurso de Reconsideración: contra su denegatoria procede la demanda contenciosa ante la Justicia: Juzgado de 1º Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal (Capital Federal) o Juzgados Federales (en el resto del país) -Art. 82 LPT-.

El plazo para la presentación de la demanda contenciosa es de 15 días hábiles judiciales desde la notificación del rechazo del recurso administrativo.

* Si se hubiera interpuesto la Apelación al TFN: contra la sentencia del mismo corresponde el Recurso de Revisión y Apelación limitada ante la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal - Arts. 86 inc. b), 192 y 194 LPT.-

La apelación debe presentarse ante el TFN dentro de los 30 días hábiles. Posteriormente, dentro de los 15 días hábiles siguientes se interpondrá ante el mismo Tribunal la expresión de agravios correspondiente.

### 10. Utilización indebida de Quebrantos. Art. 46.1.

Fue la Ley 25.795, la que incorporó un nuevo artículo a continuación del 46, mediante el cual se crea una nueva figura decraudatoria, que consiste en la falta de pago del tributo mediante la utilización de quebrantos superiores a los reales.

El esquema de la sanción es el siguiente:

###### *Hecho punible*

* Exteriorización de quebrantos superiores a los procedentes, mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, utilizando los mismos para compensar ganancias gravadas tanto en el ejercicio corriente como en los períodos fiscales futuros.

**Sanción:** Se trata de una multa graduable entre:

Monto mínimo 2 veces Alicuota máxima Impuesto a las Ganancias x Quebranto impugnado

Monto máximo: 10 veces

###### *Recursos Administrativos*

* De reconsideración (LPT -Artículo 76- inc. a]). El plazo para interposición de este recurso es de15 días hábiles administrativos contados desde la notificación de la Resolución que aplica la multa.
* De apelación ante TFN (LPT -Artículo 76- inc. b]) si el monto es mayor a $ 2.500,- **.** Esta apelación se interpone dentro de los 15 días hábiles para el TFN.

###### *Recursos Judiciales*

* Si se presentó el Recurso de Reconsideración: contra su denegatoria procede la demanda contenciosa ante la Justicia: Juzgado de 1º Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal (Capital Federal) o Juzgados Federales (en el resto del país) -Art. 82 LPT-.

El plazo para la presentación de la demanda contenciosa es de 15 días hábiles judiciales desde la notificación del rechazo del recurso administrativo.

* Si se hubiera interpuesto la Apelación al TFN: contra la sentencia del mismo corresponde el Recurso de Revisión y Apelación limitada ante la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal - Arts. 86 inc. b), 192 y 194 LPT.-

La apelación debe presentarse ante el TFN dentro de los 30 días hábiles. Posteriormente, dentro de los 15 días hábiles siguientes se interpondrá ante el mismo Tribunal la expresión de agravios correspondiente.

## 11. Defraudación de impuestos cometida por el agente de retención/percepción. Art. 48

El artículo 48 de la ley 11.683 establece para el caso de conductas defraudatorias, una multa de 2 a 10 veces el impuesto retenido y/o percibido y no ingresado al fisco.

###### *Hecho Punible:*

###### Practicar retenciones y/o percepciones y no depositarlas en término*.*

**Sanción:** Se trata de una multa graduable entre:

* Monto mínimo: 2 veces el impuesto no ingresado
* Monto máximo: 10 veces el impuesto no ingresado

###### *Recursos Administrativos*

* De reconsideración (LPT -Artículo 76- inc. a]). El plazo para interposición de este recurso es de15 días hábiles administrativos contados desde la notificación de la Resolución que aplica la multa.
* De apelación ante TFN (LPT -Artículo 76- inc. b]) si el monto es mayor a $ 2.500,- **.** Esta apelación se interpone dentro de los 15 días hábiles para el TFN.

###### *Recursos Judiciales*

* Si se presentó el Recurso de Reconsideración: contra su denegatoria procede la demanda contenciosa ante la Justicia: Juzgado de 1º Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal (Capital Federal) o Juzgados Federales (en el resto del país) -Art. 82 LPT-.

El plazo para la presentación de la demanda contenciosa es de 15 días hábiles judiciales desde la notificación del rechazo del recurso administrativo.

* Si se hubiera interpuesto la Apelación al TFN: contra la sentencia del mismo corresponde el Recurso de Revisión y Apelación limitada ante la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal - Arts. 86 inc. b), 192 y 194 LPT.-

La apelación debe presentarse ante el TFN dentro de los 30 días hábiles. Posteriormente, dentro de los 15 días hábiles siguientes se interpondrá ante el mismo Tribunal la expresión de agravios correspondiente.

###### Para la aplicación de todas las sanciones previstas en la Ley de Procedimiento Tributario, debe emplearse el mecanismo sumarial previsto en los artículos 70 y siguientes de dicho cuerpo legislativo.

Bien hasta acá la segunda clase sobre Procedimiento Tributario, creo que de la forma en que fue construida la clase, resulta mucho más didáctica para todos ustedes, por supuesto que, sobre el tema hay mucha bibliografía y fundamentalmente jurisprudencia, con opiniones de distintos estrados judiciales en sentido contrario una de otras.

Pero lo más importante, es que conozcan, en términos más generales, el conjunto de sanciones a las que se encuentra sometido el contribuyente, ante los incumplimientos tanto a la normativa fiscal, como ante la falta de ingreso de los gravámenes vigentes en nuestro país.

Recuerden que a partir de hoy está disponible el Trabajo Practico Nº 2 . La fecha de entrega de la resolución del mismo es el 18 de Octubre .

.

Como siempre, por cualquier duda me escriben, saludos cordiales para todos

En la presente clase, veremos todo lo referido a la Ley Penal Tributaria, para ello, primero voy a dictarles una introducción sobre Derecho Penal Tributario, para luego efectuar algunos análisis de la Ley propiamente dicha, para culminar con un Apéndice Legislativo, donde ustedes verán el texto completo de la Ley bajo estudio.

1. **Derecho Penal Tributario.**

Se entiende por Derecho Penal Tributario, el conjunto de normas que describen violaciones o infracciones a las obligaciones que tienen su origen en normas de derecho tributario sustantivo o administrativo, y que establecen las correspondientes sanciones.

Al decir de la Dra. García Vizcaíno, Catalina, comprende el conjunto de normas jurídicas referente a la tipificación de los ilícitos tributarios y a la regulación de las sanciones.

Señala Villegas que todo ilícito tributario (delictual o contravencional) entra dentro de un Derecho Penal Tributario de más amplia concepción, que es básicamente penal y que tiene de tributario el hecho que los ilícitos están referidos a los tributos.

Entonces entiende que en nuestro País existe un derecho Penal Tributario delictual (contenido en la Ley Penal Tributaria) y el derecho Penal Tributario Contravencional, regulado en la Ley 11.683 de procedimiento Tributario

El delito: es un ente jurídico consistente en una relación de contradicción entre el hecho del hombre y el derecho. Su esencia no está ni en el hecho ni en la violación a la ley, sino en el conflicto entre aquél (el hecho) y los derechos que la ley ha tutelado mediante una prohibición y una sanción. Estos derechos pueden ser tanto individuales, como sociales; y el ataque debe ser directo e inmediato.

Entonces, por definición, el Delito es una infracción que ataca directa o inmediatamente los derechos individuales y sociales de los individuos.

Mientras que Contravención, es la infracción que perturba el orden de la actividad administrativa tendiente a materializar los derechos individuales y sociales de los individuos.

La contravención que deriva de Contra y venio, **significa gramaticalmente “ir contra la ley”.**

Es de carácter administrativo porque viola el interés que tiene la administración en que todos los gobernados cooperen con ella en su tarea de protegerlos y ayudarlos para que desenvuelvan prácticamente sus derechos.

**Naturaleza Jurídica de la infracción tributaria.**

La infracción tributaria es la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales.

Dos posiciones doctrinales:

a) Una posición sostiene que la infracción tributaria no se diferencia del delito de derecho penal común y que existe identidad sustancial entre ellos. (Sainz de Bujanda, Blumenstein, Dino Jarach).

b) La otra posición distingue infracción tributaria de delito de derecho penal común sobre la base de:

\* La diferencia sustancial entre delito y contravención, y

\* El carácter contravencional, y no delictual de la infracción tributaria. (José María Martín, Lubarry, Nuñez, Mancini, etc.).

**Conceptualmente:** teniendo en cuenta la distinción entre delito y contravención, la infracción tributaria reviste el carácter de contravención.

La infracción a las leyes fiscales, ya sean obligación tributaria sustantiva o incumplimiento de deberes formales, no es en sí misma un acto que ataque directa e inmediatamente los derechos de los gobernados.

Cuando el legislador, en materia tributaria, establece que determinada acción u omisión será infracción y dará lugar a una sanción, no está inspirado por principios ético-jurídico, sin que persigue principalmente una finalidad: asegurar la recaudación de los recursos que corresponden al Estado y mediante los cuales persigue fines fiscales y demás fines extra-fiscales.

En la República Argentina, y como consecuencia del dictado de la ley Penal Tributaria, la legislación positiva convierte en delitos diversas conductas violatorias de las obligaciones tributarias sustanciales y formales; y por otro lado, deja ilicitudes en la ley de procedimiento, ley 11.683. Esto indica el propósito legislativo de no elevar dicha categoría de ilícitos a delitos, manteniéndolos como infracciones pero de tipo contravencional.

Las Provincias y Municipios han conservado sus infracciones locales, que han quedado dentro del campo de las contravenciones, atento a la prohibición constitucional para las Provincias de crear delitos.

En definitiva, la diferencia entre delitos y contravenciones fiscales queda establecida por el encuadramiento decidido por el legislador, quien opta por incluir las infracciones tributarias dentro de uno u otro ámbito.

Adviértase que este criterio no difiere de aquel con el cual coincide Horacio García Belsunce, según el cual la diferenciación entre delitos y contravenciones fiscales está marcada por la pena con que están castigados, porque la elección de tal o cual pena, para una determinada conducta infraccional, es privativa del legislador.

Es decir que, el encuadre de la legislación como delito o contravención fiscal, trae como diferencias fundamentales, tanto en la pena como en el elemento subjetivo. La pena delictual es de mayor entidad que la contravencional y en general es privativa de la libertad - Ley Penal Tributaria -.

Las contravenciones se reprimen habitualmente con penas pecuniarias, aun no siendo absoluto, ya que también está prevista la clausura de establecimientos.

En los que respecta al elemento subjetivo, en el delito, el dolo es la forma ordinaria en que se manifiesta la conducta, siendo la culpa muy excepcional; en el mundo de las contravenciones, aún presente el elemento subjetivo, pierde relevancia y por lo general basta la conducta meramente culposa para que la infracción se configure.

Se puede concluir en que los delitos fiscales contemplados por la ley 23.771 (derogada actualmente por la ley 24.769 y modificada por la Ley 26735) requieren en forma indispensable el dolo en el actuar del autor para que el hecho resulte atribuíble.

No así en las contravenciones fiscales de la ley 11.683 y ordenamientos provinciales y municipales, en donde el principio se invierte, bastando la culpa para la configuración, necesitando el dolo sólo si el tipo lo exige.

Elementos subjetivo en materia de delitos y contravenciones fiscales.

1) En los delitos fiscales, la conducta objetiva debe ser producto de un propósito doloso para que el hecho sea punible.

2) No se responde por delitos fiscales de la ley 24.769 a título de culpa. Aplicando el principio del derecho penal común en donde sólo se responde a título de culpa si una disposición lo dispone respecto de un delito determinado.

3) En materia de contravenciones fiscales, existe el elemento subjetivo, aunque en la generalidad de los casos es suficiente con que el autor actúe culposamente para que la infracción sea sancionable.

4) Excepcionalmente, ciertas figuras contravencionales requieren dolo, ejemplo: la defraudación fiscal del art. 46 ley 11.683 y la defraudación fiscal que contemplan los códigos provinciales y municipales.

La imputabilidad es la capacidad para ser penalmente culpable. Esa capacidad presupone madurez, salud mental y conciencia, en la medida que habilitan al autor para comprender la criminalidad del acto y dirigir sus acciones.

El dolo consiste en la determinación de la voluntad hacia el delito, lo cual implica resolución delictiva. Es decir, la comprensión y la voluntad no solo son base de la imputabilidad, sino también las relaciones sicológicas del agente con el acto concreto. En consecuencia, se puede sostener la existencia del dolo si el autor comprendió la criminalidad del acto y dirigió sus acciones.

El dolo es la forma subjetiva ordinaria y más grave, mientras que la culpa es menos grave y excepcional. En materia de contravenciones fiscales, la culpa es suficiente para la punibilidad, salvo el art. 46 de la ley 11.683.

Formas de actuar con culpa, la imprudencia, la negligencia, la impericia en el propio arte o profesión y la inobservancia de los reglamentos o de los deberes del cargo.

1. **Principales Características de la Reforma a la Ley 24.769.**

La **Ley 26.735 (BO: 28/12/2011)** ha modificado varios artículos de la ley penal tributaria y previsional (LPT) 24769. Sustancialmente, sus notas principales son las siguientes:

- Comprende los delitos tributarios (ámbito de tributos, subsidios y beneficios fiscales), tanto nacionales como provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA).

- Abarca los delitos atinentes a los aportes y a las contribuciones del sistema de seguridad social nacional, provincial y de la CABA.

- Cuadruplica los montos de las condiciones objetivas de punibilidad o elementos objetivos del tipo (según la posición que a ese respecto se sustente), excepto en cuanto a la figura de la apropiación indebida de los recursos de la seguridad social (art. 9, L. 24769), en que los montos se duplican.

- Prevé como agravante la utilización de facturas o documentos apócrifos (ideológica o materialmente falsos) dentro de la evasión agravada, sin especificar monto alguno [art. 2, inc. d), L. 24769].

- Contempla como tipo delictual independiente la modificación o adulteración de controladores fiscales nacionales, provinciales y de la CABA cuando dicha conducta fuere susceptible de provocar perjuicio y no resulte un delito más severamente penado (art. 12 bis, L. 24769); se halla más severamente penada la evasión simple y agravada.

- Sanciona a las personas de existencia ideal a cuyo nombre, intervención o beneficio se cometieren los hechos delictivos (art. 14, L. 24769).

- Suprime la figura de la extinción de la acción penal por "fuga del proceso" (aceptación de la liquidación o determinación del Fisco por evasión simple y pago, por única vez, por cada persona humana o jurídica) y la reemplaza por la presentación espontánea (art. 16, L. 24769).

- Eleva de 90 a 120 días el plazo para dictar la resolución determinativa de oficio cuando la denuncia sea formulada por un tercero (art. 18, L. 24769).

- Elimina la posibilidad de que no se formule la denuncia penal, dándose determinados supuestos (derogación del art. 19, L. 24769).

- Robustece las vías paralelas del procedimiento penal y administrativo judicial tendiente a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, así como de los recursos contra las resoluciones que a este respecto se dicten (art. 20, L. 24769).

- En materia local, no se especifican los tribunales ni los procedimientos aplicables en virtud de lo normado por los artículos 75, inciso 12), y 121 de la Constitución Nacional (CN).

- Imposibilita la suspensión del juicio a prueba respecto de los delitos de la ley 24769 y de los delitos aduaneros (art. 76 bis, último párr., CP).

**Atención que:** por el principio consagrado en el artículo 18 de la CN, para los hechos cometidos antes de la vigencia de la ley 26735 no rigen sus modificaciones, salvo que resulten más benignas. Por ejemplo, es más benigna la ley 26735 en cuanto cuadruplica o duplica, según el caso, los montos previstos en los distintos tipos delictuales.

A continuación trataremos algunos aspectos de la reforma citada.

COMPETENCIA

La competencia para entender en los delitos por "tributos nacionales" recae en la justicia nacional en lo penal tributario en la CABA, "manteniéndose la competencia del fuero en lo penal económico en las causas que se encuentren en trámite ante el mismo.

En lo que respecta a las restantes jurisdicciones del país, será competente la justicia federal" [art. 22, según la reforma de la L. 26735, en consonancia con la L. 25826 (BO: 11/12/2003)].

Agrega el artículo 22 (según la L. 26735) que, en cuanto a *"*los tributos locales, serán competentes los respectivos jueces provinciales o de la CABA*".*

La ley 25292, que creó el fuero en lo penal tributario, fue vetada parcialmente por el Poder Ejecutivo Nacional (PEN), por lo cual se han previsto tres Juzgados Nacionales en lo Penal Tributario, con una Secretaría por cada uno de ellos, fiscalías y defensoría oficial; subsiste -en lo no contemplado- la competencia del resto del fuero en lo Penal Económico.

Con la Ley 24769, anterior a su reforma, se prefirió que toda la materia delictual en ella comprendida -incluyendo lo relativo a obligaciones de seguridad social- quedara, en el ámbito nacional, en la órbita del fuero en lo penal económico en la Capital Federal, ya que, según el mensaje con el que el Poder Ejecutivo acompañó el proyecto de la*: "*la especificidad del tema aconseja que un solo fuero sea el que se especialice en toda la cuestión, sin que se justifique que el fuero federal de la Capital Federal entienda en la materia previsional. En el interior del país se mantiene la situación tal como la regula la ley vigente*".*

Antes de la ley 26735, los tribunales provinciales no eran competentes para la aplicación de la ley 24769 porque esta solo regía en el nivel nacional. En cambio, la competencia para entender en los delitos tipificados por la derogada ley 23771, recaía en la justicia federal o en la justicia en lo penal económico, según el lugar de comisión del ilícito de que se tratase, siempre que se vinculara con tributos nacionales o cuya recaudación estuviera a cargo de la Nación. Competían exclusivamente a la justicia federal los ilícitos en materia de obligaciones con organismos nacionales de seguridad social. Esta ley nacional no estableció la competencia de tribunales provinciales en materia de gravámenes locales, atento a lo dispuesto por el artículo art. 75, inc. 12) de la CN.

La ley 26735 aumentó el ámbito de aplicación de la ley 24769, comprendiendo los niveles nacional, provinciales y de la CABA, por lo cual resulta menester que, a la brevedad, se organicen fueros especializados, a fin de proporcionar razonables garantías a los justiciables y a los Fiscos.

CARGA DE LA PRUEBA DEL DOLO

El onus probandi del dolo sigue recayendo -como en la derogada L. 23771 y modif. y en la L. 24769 antes de su reforma por la L. 26735- sobre el Fisco en virtud del principio constitucional referente al estado de inocencia, que en los procesos penales por delitos implica que ese estado tiene que ser destruido por pruebas fehacientes que acrediten el fundamento de la pretensión punitiva para que se pueda dictar sentencia condenatoria.

No obstante, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) sostuvo, en materia de delitos, que "es cierto... que no cabe admitir la existencia de responsabilidad penal sin culpa. Pero no es menos exacto tampoco -como también se estableció al fallar in re 'Garber Hnos. y Villa SA', el 29/9/1969- que, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta sancionada por la ley penal, su impunidad solo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el derecho penal vigente" ("Suárez, Honorino Laureano" - CSJN - 16/12/1970). En cuanto a la aplicación del artículo 8 de la derogada LPT 23771, la CSJN siguió este último principio el 31/10/1997 en "Lambruschi, Pedro J." (Fallos: 320:2272).

La ley 24769 no prevé delitos culposos. Si el sujeto activo obró con culpa, queda impune respecto de los delitos tributarios y previsionales que nos ocupan, ya que en derecho penal común solo se responde a título de culpa si una norma particular lo dispone en cuanto a un delito determinado. No hay norma particular de ese tipo en la ley 24769.

La jurisprudencia suele admitir que las presunciones del artículo 18 de la ley 11683 (t.o. 1998 y modificatorios) pueden fundar solo la denuncia penal, pero esas presunciones son insuficientes para acreditar la comisión de los delitos contemplados en la ley 24769, habida cuenta de que el dolo ( ardid o engaño) debe surgir de elementos de prueba convincentes, sin que ello signifique que solo las determinaciones sobre base cierta puedan fundar la sentencia condenatoria, puesto que el dolo puede surgir del análisis riguroso de los elementos reunidos en el legajo penal [vgr., omisión de llevar libros contables con las formalidades exigidas para ocultar la realidad económica, sustracción de esos libros de modo que la AFIP tenga que secuestrarlos, manuscrito que indica cómo debe llevarse la contabilidad engañosa (conf. "Müller, Carlos E." - CN Casación Penal - Sala 1 - 22/3/2006)] pese a tratarse de determinaciones sobre base presunta.

En síntesis, el dolo debe ser probado por el Estado, pero la intención o el dolo se prueban por medio de hechos externos y concretos. En cuanto a los delitos tributarios, no se aplican las presunciones del artículo 47 de la ley 11683.

OBLIGATORIEDAD DE LA DENUNCIA PENAL

Pese a que el principio general es el de la obligatoriedad de la denuncia para los funcionarios o empleados públicos que en el ejercicio de sus funciones tomen conocimiento de la comisión de un delito de los tipificados en la ley 24769 (conf. art. 177, CPP), esta preveía en su artículo 19 (antes de la L. 26735, que lo derogó) que en algunos casos no se generaba tal deber, previo cumplimiento de determinados recaudos, consagrándose el principio de oportunidad, aunque de modo restringido.

La ley 26735 derogó el mencionado artículo 19*,* lo que no quita que en el ámbito judicial se pueda desestimar la denuncia (art. 180, CPP) ni que los jueces desestimen el requerimiento fiscal si entienden que no se configuró delito (conf. art. 195, CPP).

Cabe recordar que el artículo 42 de la ley 26476 dispensó a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) de formular denuncia penal respecto de los delitos previstos en las leyes 23771 y 24769, según corresponda, "en la medida en que los sujetos de que se trate regularicen sus obligaciones tributarias conforme a las disposiciones de los Títulos II y III de la presente ley, o en la medida en que los sujetos de que se trate regularicen sus obligaciones tributarias omitidas de acuerdo con las disposiciones del Título I de la misma norma".

SUJETOS OBLIGADOS A FORMULAR LA DENUNCIA PENAL. PROCEDIMIENTO

El artículo 18 de la ley 24769 (reformado por la L. 26735) establece:

"El organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.

"En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.

"Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo en un plazo de 120 días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo".

La única modificación sustancial de esta norma ha sido la de cambiar por 120 días el plazo de 90 días previsto originariamente.

En cuanto a lo demás, siguen los recaudos de la ley antes de su reforma, de modo que la denuncia puede ser formulada por el organismo recaudador que corresponda o por un tercero y que el organismo recaudador solo puede formular la denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, "aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos".[(7)](http://eol1.errepar.com/eol/contenidos/?pag=DPTyE_GarciaVizcaino.htm&obra=impuesto#DPTyE_Garcia_Q7#DPTyE_Garcia_Q7)

Cuando no corresponda la determinación administrativa de la deuda (alteración dolosa de registros del art. 12) ha de ser formulada de inmediato la denuncia, "una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito" (art. 18).

Si la denuncia penal es formulada por un tercero, el juez debe remitir los antecedentes al organismo recaudador correspondiente para que "inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda". Dicho organismo tiene que emitir la resolución determinativa o sobre la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social en un plazo de 120 días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo (art. 18). Por ende, en este caso se aplaza el procedimiento judicial, sin perjuicio de que el juez competente pueda disponer las medidas urgentes del artículo 21.

La norma no indica cuántas veces puede conferirse la prórroga, lo que no quita el prudente ejercicio de control por parte del juez respecto de los fundamentos del requerimiento de prórroga.

El proyecto del PEN del 5/10/2004 propició agregar que interviniera el Ministerio Público Fiscal (MPF) en el caso de denuncia penal formulada por terceros, en los términos del artículo 180 del Código Procesal Penal de la Nación (CPP), con las facultades de desestimar la denuncia o remitirla a otra jurisdicción; además, el plazo para la determinación de oficio se propuso en 180 días hábiles prorrogables por 90 días más.

Bueno, hasta acá he realizado un análisis de las principales modificaciones que ha sufrido la Ley Penal Tributaria en Argentina, por supuesto que todo lo reseñado en la clase, se complementa con los esquemas de Delitos Tributarios previstos en la norma legal que ustedes encontrarán desde la página 210 a 213 de la Carpeta de Trabajo de nuestra materia, y que por razones obvias de no repetir remito a su lectura por parte de todos ustedes.

Para culminar con la clase, corresponde aclarar que es simplemente a título de tomar conocimiento en materia penal tributaria, porque en realidad deberíamos estudiar mucho más sobre el derecho penal común, que no forma parte del estudio de la presente materia, pero por lo menos los deja a ustedes en una visión global del significado he importancia que tiene el ingreso en tiempo y forma de los diferentes impuestos vigentes en la República Argentina, para no encontrarnos en situaciones delictivas y cumplir correctamente con todas nuestras obligaciones como profesionales de las ciencias económicas.

**APENDICE LEGISLATIVO**

**LEY (Poder Legislativo) 26.735.**

**Boletín Oficial: 28/12/2011**

**Régimen Penal tributario. Modificación de los montos evadidos para su aplicación. Incorporación de tributos provinciales y de sanciones pecuniarias a las personas jurídicas**

| **Sancionada:** Diciembre 22 de 2011  **Promulgada:** Diciembre 27 de 2011  El Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina reunidos en Congreso, etc.  sancionan con fuerza de  Ley:  **Art. 1** - Sustitúyese el artículo 1 de la ley 24769 y sus modificaciones, por el siguiente:  Art. 1: será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos ($ 400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.  **Art. 2** - Sustitúyese el artículo 2 de la ley 24769 y sus modificaciones, por el siguiente:  Art. 2: la pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1 se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:  a) Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos ($ 4.000.000);  b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos ($ 800.000);  c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos ($ 800.000);  d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.  **Art. 3** - Sustitúyese el artículo 3 de la ley 24769 y sus modificaciones, por el siguiente:  Art. 3: será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechare indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional, provincial, o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de cuatrocientos mil pesos ($ 400.000) en un ejercicio anual.  **Art. 4** - Sustitúyese el artículo 4 de la ley 24769 y sus modificaciones, por el siguiente:  Art. 4: será reprimido con prisión de uno (1) a seis (6) años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributaria al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.  **Art. 5** - Sustitúyese el artículo 6 de la ley 24769 y sus modificaciones, por el siguiente:  Art. 6: será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cuarenta mil pesos ($ 40.000) por cada mes.  **Art. 6** - Sustitúyese el artículo 7 de la ley 24769 y sus modificaciones, por el siguiente:  Art. 7: será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado, que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de ochenta mil pesos ($ 80.000) por cada mes.  **Art. 7** - Sustitúyese el artículo 8 de la ley 24769 y sus modificaciones, por el siguiente:  Art. 8: la prisión a aplicar se elevará de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años cuando en el caso del artículo 7 se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:  a) Si el monto evadido superare la suma de cuatrocientos mil pesos ($ 400.000), por cada mes;  b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ciento sesenta mil pesos ($ 160.000).  **Art. 8** - Sustitúyese el artículo 9 de la ley 24769 y sus modificaciones, por el siguiente:  Art. 9: será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, siempre que el monto no ingresado superase la suma de veinte mil pesos ($ 20.000) por cada mes.  Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no depositare total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de veinte mil pesos ($ 20.000) por cada mes.  La Administración Federal de Ingresos Públicos o el organismo recaudador provincial o el correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires habilitará, a través de los medios técnicos e informáticos correspondientes o en los aplicativos pertinentes, la posibilidad del pago por separado y en forma independiente al de las demás contribuciones patronales, de los aportes retenidos por el empleador a sus dependientes y de las retenciones o percepciones de los agentes obligados respecto de los recursos de la seguridad social.  **Art. 9** - Sustitúyese el artículo 10 de la ley 24769 y sus modificaciones, por el siguiente:  Art. 10: será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia, propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.  **Art. 10** - Sustitúyese el artículo 11 de la ley 24769 y sus modificaciones, por el siguiente:  Art. 11: será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros.  **Art. 11** - Sustitúyese el artículo 12 de la ley 24769 y sus modificaciones, por el siguiente:  Art. 12: será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, relativos a las obligaciones tributarias o de los recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado.  **Art. 12** - Incorpórase como artículo 12 bis de la ley 24769 y sus modificaciones, el siguiente:  Art. 12 bis: será reprimido con prisión de uno (1) a cuatro (4) años, el que modificare o adulterare los sistemas informáticos o equipos electrónicos, suministrados u homologados por el fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre y cuando dicha conducta fuere susceptible de provocar perjuicio y no resulte un delito más severamente penado.  **Art. 13** - Incorpóranse al artículo 14 de la ley 24769 y sus modificaciones, los siguientes párrafos:  Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:  1. Multa de dos (2) a diez (10) veces de la deuda verificada.  2. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.  3. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.  4. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.  5. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.  6. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal. Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica.  Cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad o de una obra o de un servicio en particular, no serán aplicables las sanciones previstas por el inciso 2) y el inciso 4).  **Art. 14** - Sustitúyese el artículo 16 de la ley 24769 y sus modificaciones, por el siguiente:  Art. 16: el sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él.  **Art. 15** - Sustitúyese el artículo 18 de la ley 24769 y sus modificaciones, por el siguiente:  Ar. 18: el organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.  En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.  Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo en un plazo de ciento veinte (120) días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.  **Art. 16** - Derógase el artículo 19 de la ley 24769 y sus modificaciones.  **Art. 17** - Sustitúyese el artículo 20 de la ley 24769 y sus modificaciones, por el siguiente:  Art. 20: la formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos.  La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales.  Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.  **Art. 18** - Sustitúyese el artículo 22 de la ley 24769 y sus modificaciones, por el siguiente:  Art. 22: respecto de los tributos nacionales para la aplicación de la presente ley en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, será competente la justicia nacional en lo penal tributario, manteniéndose la competencia del fuero en lo penal económico en las causas que se encuentren en trámite ante el mismo. En lo que respecta a las restantes jurisdicciones del país será competente la justicia federal.  Respecto de los tributos locales, serán competentes los respectivos jueces provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.  **Art. 19** - Agréguese como último párrafo del artículo 76 bis del Código Penal de la Nación el siguiente:  Artículo 76 bis:...  Tampoco procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los ilícitos reprimidos por las leyes 22415 y 24769 y sus respectivas modificaciones.  **Art. 20** – De forma.  **Decreto 266/2011**  **Promúlgase la ley 26735**  Bs. As., 27/12/2011  POR TANTO:  Téngase por ley de la nación 26735, cúmplase, comuníquese, publíquese, dése a la Dirección Nacional del Registro Oficial y archívese. |
| --- |

|  |  |
| --- | --- |

Para aquellos alumnos que deban recuperar alguno de los dos trabajos prácticos obligatorios, los mismos se van a encontrar a su disposición el 29 de Octubre y la fecha límite de entrega de resolución de los mismos es el 01 de Noviembre.

Saludos cordiales a todos.

**1)**

**A) FALSO.**

El artículo 44 de la Ley de Impuestos a las Ganancias señala que el valor locativo presunto de inmuebles de recreo o veraneo está alcanzado por el Impuesto a las ganancias.

**B) FALSO.**

Los resultados provenientes de la venta de bienes muebles amortizables esta alcanzada por el Impuesto a las Ganancias así lo señala el artículo 2 de la ley.

**C) FALSO.**

Las rentas de 1ra categoría de personas físicas y sucesiones indivisas lo harán por el criterio del devengado. Las personas físicas y sucesiones indivisas de 2da y 4ta categoría por el criterio del percibido

**D) VERDADERO.**

Las utilidades de las sociedades cooperativas de cualquier naturaleza, en este caso retorno, que distribuyen entre sus socios están exentos del Impuesto a las Ganancias, Articulo 26

**E) VERDADERO.**

Las ganancias provenientes de inversiones se compensarán con ganancias futuras de la misma fuente, Articulo 25.

**F) FALSO.x|**

El Impuesto a las ganancias es considerado un impuesto personal ya que alcanza las ganancias obtenidas por personas físicas y sucesiones indivisas y que permite deducir ciertos gastos de tipo personal, para así determinar la ganancia neta sujeta al impuesto. También es un impuesto directo y progresivo para personas humanas y sucesiones indivisas.

**G) FALSO.**

Impuesto cedular. Los resultados derivados de la venta de inmuebles y transferencias de los derechos reales sobre inmuebles se encuentran alcanzado por el impuesto, cualquiera sea el sujeto a partir del 2018, alcanzado por una alícuota del 15%. La vivienda queda exenta del impuesto. Aquellos inmuebles comprados antes del 2018 pagan Impuesto a la transferencia de inmuebles 1,5%.

**H) FALSO.**

Las deducciones a los fiscos nacionales, provinciales y municipales, partidos políticos para campañas políticas podrán deducir hasta el límite del 5% de la ganancia neta del ejercicio

**I)FALSO**

Las sociedades de capital tributaran por las ganancias de tercera categoría independiente de la fuente generadora de los mismos

**J) FALSO.**

Las personas jurídicas para la determinación anticipos son 10, ingresándolos inmediatamente al mes de vencimiento en la DDJJ.

Las personas físicas y sucesiones indivisas 5 anticipos en agostos, octubre, diciembre, febrero y abril

**2)**

| **Concepto** | Diciembre | Enero | Febrero |
| --- | --- | --- | --- |
| **Debito fiscal** |  | 18.350 | 37.000 |
| **Crédito fiscal** |  | 25.250 | 18.150 |
| **Saldo técnico mes anterior** |  |  | 6.900 |
| **Saldo técnico** | 25.000 | 6.900 | 11.950 |
| **Percepciones** |  | 1.500 | 1.100 |
| **retenciones** |  | 2.000 | 750 |
| **Saldo del 2º párrafo art24 mes anterior** |  |  | 3.500 |
| **Saldo del 2º párrafo art24** | 17.000 | 3500 | 5350 |
| **Saldo DDJJ** | 8.000 | 10.400 | 6.600 |
|  | A favor de AFIP | A favor del contribuyente | A favor de AFIP |

**A)**

**Computo crédito fiscal:**  El impuesto facturado por compras gravadas exentas o no gravadas se computan a un porcentaje %. Las compras de los automóviles hasta un valor neto de iva de $20.000

**B)**

**Prestación efectuada en el exterior:** El nacimiento del hecho imponible se va a dar cuando termina la prestación o el pago total o parcial del precio, la que fuere anterior.

Entonces el momento del perfeccionamiento del hecho imponible y del cómputo del crédito fiscal se va a dar en DICIEMBRE DE 2020.

**3) A) FALSO.**

Las cajas de ahorros situadas en el exterior están alcanzadas por el Impuesto sobre los bienes personales

**B) VERDADERO**

El impuesto sobre bienes personales es personal, directo y progresivo

**C) FALSO**

Deben incluir en su DDJJ en la proporción que hubiere contribuido a su adquisición cada sujeto

**D) FALSO**

El impuesto sobre bienes personales solo recae sobre personas físicas y sucesiones indivisas

**E)FALSO.**

Los automóviles de matrícula Argentina estarán valuados a su valor actualizado según la DGI, menos las amortizaciones, teniendo como límite mínimo un valor publicado por la AFIP.

Los automóviles de matrícula extranjera estarán valuados a su valor de plaza

**4)**  **A)** Si el contribuyente no presenta declaración jurada o son inexactas aparece la determinación de oficio, es una determinación que realiza el fisco en base cierta o sobre base presunta. Esto sucede cuando el fisco cuenta con documentos válidos y necesarios para determinar la cuantía de la obligación tributaria y cuando no cuenta con la documentación necesaria para liquidar el impuesto cuenta con el mecanismo de base presunta.

**B)** Las prescripciones del fisco para reclamar el pago del impuesto prescribe a los 5 años para contribuyentes inscriptos y 10 años para los contribuyentes no inscriptos. Correrán desde el 1ro de enero del año siguiente

1. Recuerde que se entiende por aumentos la integración de acciones o los aportes de capital, incluidos los irrevocables, para las futuras integraciones de acciones; se entiende por disminuciones de capital a los dividendos en efectivo o en especie, o distribución de utilidades puestas a disposición entre el cierre del ejercicio y el 31 de diciembre del año en que se liquida el impuesto. [↑](#footnote-ref-0)
2. sin considerar los créditos provenientes de la acreditación de utilidades que hubieran sido tenidas en cuenta para la determinación del valor del patrimonio neto de la empresa unipersonal, ni los saldos provenientes de operaciones realizadas en condiciones similares a las que se hubieran pactado con terceros. En estos últimos casos, se considerarán créditos o deudas. [↑](#footnote-ref-1)
3. Diaz Sieiro H., Veljanovich R. y Bergroth L, “Procedimiento Tributario” - Capitulo IV- Página 219 [↑](#footnote-ref-2)
4. SACCHI HNOS. S.C.C. T.F.N. - Sala A - 28/5/85 Procedimiento Fiscal - II - Errepar. Pagina 304.007.001 Numero De Orden 13. [↑](#footnote-ref-3)
5. Se habla de último inventario registrado o declarado y no solo del ultimo declarado ante la eventualidad de que el contribuyente no hubiere presentado las ultimas Declaraciones Juradas. [↑](#footnote-ref-4)
6. Metalúrgica Río Cuarto S.R.L. (TFN - Sala A - 13/7/83) [↑](#footnote-ref-5)
7. Dictamen D.A.T.J. (Dgi) 14/9/82 Procedimiento Fiscal - II - Errepar. Pagina 304.007.001 Numero De Orden 11. [↑](#footnote-ref-6)
8. [↑](#footnote-ref-7)
9. [↑](#footnote-ref-8)
10. Se eliminó la exigencia de “liquidaciones de impuestos que no se correspondan con la realidad”. [↑](#footnote-ref-9)