

***IMPUESTOS A LAS
GANANCIAS Y A LA
GANANCIA MÍNIMA
PRESUNTA***

SOCIEDADES

Análisis Integral

Casos Prácticos – Consultas Frecuentes

Asistentes Digitales – Aplicativos

SILVIA R. GRENABUENA

APLICACION TRIBUTARIA S.A.

APLICACION TRIBUTARIA S.A.

Guido Spano 550 Lanús Oeste
(1824) BUENOS AIRES
Telefax: 4374-5418/6692/8855

E-mail: info@aplicacion.com.ar
Web: <http://www.aplicacion.com.ar>

Grenabuena, Silvia R.

Impuestos a las ganancias y a la ganancia mínima presunta,

sociedades : análisis integral / Silvia Ramona Grenabuena. - 12a ed . -

Lanús Oeste : Aplicación Tributaria, 2018.

360 p. ; 21 x 15 cm.

ISBN 978-987-3812-66-8

1. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. 2. Impuesto. 3. Impuesto a las Ganancias. I. Título.

CDD 336.2

©COPYRIGHT 2007-2018 BY **APLICACION TRIBUTARIA S.A.**

12ª Edición, Abril de 2018

I.S.B.N. 978-987-3812-66-8

PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL POR CUALQUIER
MEDIO, YA FUERE MECÁNICO, ELECTRÓNICO, ETCÉTERA, SIN
AUTORIZACIÓN ESCRITA DEL AUTOR Y DEL EDITOR

El presente trabajado ha sido minuciosamente revisado y corregido. No obstante, ni la Editorial ni la autora se hacen responsables, bajo ningún concepto, de ningún tipo de perjuicio que cualquier error y/u omisión puedan ocasionar.

Este libro será actualizado, en caso de corresponder por internet ingresando a la página:
gmp.librosactualizados.com.ar,
durante el plazo de un año desde la fecha de edición o hasta que se edite la nueva edición, lo que suceda primero.

Este libro se terminó de imprimir en Abril de 2018 en
APLICACIÓN TRIBUTARIA S.A.

Guido Spano 550
Lanús Oeste – Buenos Aires

Prólogo

En mayo, se produce el vencimiento de las declaraciones juradas de los impuestos a las ganancias y a la ganancia mínima presunta de las sociedades que cerraron sus ejercicios comerciales el 31 de diciembre de 2017, y en junio el vencimiento de las declaraciones juradas del impuesto a la ganancia mínima presunta del período fiscal 2017 de las personas físicas y sucesiones indivisas titulares de inmuebles rurales.

Este año debemos tener en cuenta las modificaciones en la liquidación de ambos impuestos producto de las Ley N° 27.260 (Sinceramiento Fiscal) y la Ley N° 27.264 (Programa de Recuperación Productiva tendientes al fortalecimiento de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas).

Teniendo en cuenta la complejidad de ambos impuestos, el objetivo principal de la presente obra es brindar a los lectores un material completo que les permita liquidar en forma ágil y eficiente los impuestos a las ganancias y a la ganancia mínima presunta.

Además del análisis de la normativa y el desarrollo de casos prácticos, la obra brinda a los lectores la posibilidad de acceder a auxiliares digitales que les permitirán realizar las liquidaciones en forma práctica, y a la legislación sobre este tema.

Con este material Ud. tendrá:

- ◆ *un libro impreso, con el análisis de la normativa aplicada y el desarrollo de casos prácticos;*
- ◆ *actualización permanente por internet, ingresando a www.liquidaciongmp.com.ar. Allí podrá consultar cualquier cambio o novedad que se produzca una vez impreso el libro;*
- ◆ *toda la legislación ordenada y vigente;*

*La legislación y comentarios sobre los aplicativos estarán disponibles en:
gmp.librosactualizados.com.ar*

El contenido del material impreso ha sido dividido en dos partes: la primera dedicada al impuesto a las ganancias, y la segunda al impuesto a la ganancia mínima presunta.

En el caso del impuesto a las ganancias, el trabajo se divide en los siguientes capítulos:

- ◆ *Características generales del impuesto*
- ◆ *Declaraciones juradas y anticipos*
- ◆ *Plan de facilidades de pago de la Resolución General N° 4057 (A.F.I.P.)*
- ◆ *Casos prácticos*
- ◆ *Consultas frecuentes*

En el caso del impuesto a la ganancia mínima presunta, hemos dividido el análisis del mismo en los siguientes capítulos:

- ◆ *Aspectos generales*
- ◆ *Determinación del impuesto*
- ◆ *DD.JJ. y Anticipos*
- ◆ *Casos prácticos de liquidación del impuesto correspondiente a sociedades y personas físicas titulares de inmuebles rurales*
- ◆ *Consultas frecuentes*

Por último, quiero agradecer a todo los integrantes de la editorial, que –como de costumbre– me han brindado su incondicional apoyo.

Esperamos haber captado la mayoría de las necesidades que surgen ante la liquidación de estos impuestos, y resuelto las mismas en los distintos casos prácticos desarrollados. Confiamos en que este material les será de infinita ayuda a los lectores en su arduo desempeño profesional.

SILVIA R. GRENABUENA

Sumario Analítico

CAPÍTULO 1

Características Generales del Impuesto.

<i>Aplicable a las Sociedades</i>	19
1. LEY N° 27.430. ACLARACIONES	19
2. SUJETOS.....	19
3. OBJETO	21
4. FUENTE.....	21
4.1. Ganancias de fuente argentina.....	21
4.1.1. Criterio general.....	21
4.1.2. Casos puntuales.....	21
4.1.2.1. Ganancias provenientes de créditos garantizados con derechos reales	22
4.1.2.2. Ganancias provenientes de instrumentos o contratos derivados.....	23
4.1.2.3. Intereses de debentures	23
4.1.2.4. Importación y exportación.....	23
4.1.2.5. Transporte internacional	23
4.1.2.6. Agencias noticiosas internacionales	24
4.1.2.7. Operaciones de seguros y reaseguros.....	24
4.1.2.8. Honorarios u otras remuneraciones recibidas del o en el exterior	24
4.1.2.9. Películas cinematográficas, cintas magnéticas, transmisiones de radio y televisión, télex, etcétera	25
4.1.2.10. Representantes oficiales del Estado en el extranjero	25
4.2. Ganancias de fuente extranjera.....	25
4.3. Precios de transferencia.....	26
4.3.1. Ganancias de exportación e importación de bienes	26
4.3.2. Sucursales y establecimientos estables de empresas o personas del exterior.....	29
4.3.3. Operaciones de empresas del exterior.....	30
4.3.4. Definición de vinculación económica.....	32
5. GANANCIA NETA	32
5.1. Ajuste por inflación	33
6. COMPENSACIÓN DE QUEBRANTOS CON GANANCIAS	33
6.1. Compensación de quebrantos con ganancias de años posteriores	33
6.2. Casos prácticos	34
6.2.1. Caso I.....	34
6.2.2. Caso II	35
6.2.3. Caso III.....	36

6.2.4.	Caso IV.....	37
6.2.5.	Caso V.....	39
7.	IMPUTACIÓN DE LAS GANANCIAS Y GASTOS	41
7.1.	Casos específicos. Imputación	41
7.1.1.	Devengado exigible.....	41
7.1.2.	Distribución de dividendos o utilidades.....	42
7.1.3.	Intereses de títulos, bonos y demás títulos valores	43
7.1.4.	Diferencias de impuestos	43
7.1.5.	Rescisión de operaciones	43
7.1.6.	Descuentos y rebajas extraordinarias.....	43
7.1.7.	Recupero de gastos.....	43
7.1.8.	Pagos entre sujetos vinculados o sujetos ubicados en países de baja tributación	43
8.	EXENCIONES	45
8.1.	Enumeración.....	45
8.2.	Reintegros o reembolsos a las exportaciones	58
9.	ENAJENACIÓN DE ACCIONES, TÍTULOS, BONOS Y DEMÁS TÍTULOS VALORES	59
9.1.	Tratamiento hasta el 04/02/2002	59
9.2.	Tratamiento a partir del 05/01/2002 hasta el 22/09/2013	60
9.3.	Tratamiento a partir del 23/09/2013, inclusive.....	60
10.	DEDUCCIONES GENERALES	62
10.1.	Concepto general.....	62
10.2.	Intereses de deudas.....	62
10.2.1.	Sujetos del artículo 49 de la ley del gravamen. Intereses no deducibles.....	62
10.2.1.1.	Intereses generados a partir del 22/10/2003. Ley N° 25.784	62
10.2.1.1.1.	Caso práctico.....	64
10.2.1.2.	Retención sobre intereses	66
10.3.	Donaciones	67
10.3.1.	Donaciones a partidos políticos	69
10.3.2.	Donaciones a la Biblioteca Nacional Mariano Moreno.....	70
10.4.	Otras deducciones	70
10.5.	Deducciones derogadas	70
11.	DEDUCCIONES ESPECIALES DE FUENTE ARGENTINA	70
11.1.	Amortización y demás gastos de los automóviles	74
11.1.1.	Conclusión.....	76
11.2.	Deducción por honorarios de directores y socios administradores	76
11.3.	Indemnizaciones por despido rubro antigüedad	79
12.	DEDUCCIONES NO ADMITIDAS	80
12.1.	Enumeración.....	80
12.2.	Intereses resarcitorios, punitivos y multas	81

12.3.	Multas, sanciones administrativas, disciplinarias y penales, aplicadas o iniciadas por el B.C.R.A., la U.I.F.inanciera, la C.N.V. o la Superintendencia de Seguros de la Nación.....	81
12.4.	Pagos por cohecho a funcionarios públicos extranjeros.....	82
13.	GANANCIAS DE FUENTES EXTRANJERAS OBTENIDAS POR RESIDENTES EN EL PAÍS	82
13.1.	Concepto de residente	83
13.2.	Fuente.....	84
13.3.	Ganancia neta y ganancia neta sujeta a impuesto.....	85
13.4.	Imputación de ganancias y gastos	85
13.5.	Exenciones	87
13.6.	Deducciones generales	89
13.7.	Deducciones especiales del artículo 82 de la Ley de Impuesto a las Ganancias	90
13.7.1.	Amortizaciones	90
13.8.	Deducciones especiales del artículo 87 de la Ley de Impuesto a las Ganancias	91
13.9.	Deducciones no admitidas.....	92
13.10.	Determinación del impuesto.....	93
13.10.1.	Créditos por impuestos análogos pagados en el exterior.....	93
14.	TASA DEL IMPUESTO	94
15.	RENTAS DERIVADAS DE LA EXPLOTACIÓN DE JUEGOS DE AZAR EN CASINOS Y DE LA REALIZACIÓN DE APUESTAS A TRAVÉS DE MÁQUINAS ELECTRÓNICAS DE JUEGOS DE AZAR Y/O DE APUESTAS AUTOMATIZADAS	94
15.1.	Normativa.....	94
15.2.	Determinación e ingreso del impuesto	96
15.3.	Vigencia.....	97
16.	PAGO A CUENTA	98
16.1.	Impuesto a la ganancia mínima presunta.....	98
16.1.1.	Cómputo.....	98
16.2.	Impuesto sobre los débitos y créditos en cuenta bancaria. Pago a cuenta.....	99
16.3.	Impuesto sobre los combustibles líquidos y gas natural.....	101
16.3.1.	Productores agropecuarios	101
16.3.1.1.	Ley N° 27.430.....	101
16.3.2.	Actividad minera y pesca marítima.....	102
16.3.2.1.	Ley N° 27.430.....	102
16.3.3.	Transporte automotor de cargas	103
16.3.4.	Gas licuado y/o gas natural comprimido	104
16.3.5.	Cómputo alternativo contra el impuesto al valor agregado o contribuciones patronales.....	104

16.4.	Adquisición de servicios en el exterior contratados a través de agencias de viajes y turismo del país y de servicios de transporte terrestre, aéreo y por vía acuática, de pasajeros con destino fuera del país	105
16.4.1.	Operaciones alcanzadas	105
16.4.2.	Pago a cuenta.....	105
16.4.3.	Sujetos obligados a actuar como agentes de percepción	106
16.4.4.	Sujetos pasibles de la percepción.....	106
16.4.5.	Oportunidad en que debe practicarse la percepción. Comprobante de la percepción.....	107
16.4.6.	Certificado de exclusión de la Resolución General N° 830.....	107
16.4.7.	Determinación del importe a percibir	107
16.4.8.	Carácter de la percepción.....	107
16.4.9.	Ingreso e información de la percepción	108
16.4.10.	Sujetos que no sean contribuyentes del impuesto a las ganancias o, en su caso, impuesto sobre los bienes personales	109
16.4.11.	Vigencia.....	109
16.5.	Compraventa de contratos de futuros sobre moneda extranjera.....	109
16.5.1.	Operaciones alcanzadas	109
16.5.2.	Pagos a cuenta	110
16.5.3.	Sujetos obligados a actuar como agentes de retención.....	110
16.5.4.	Sujetos pasibles de la retención	110
16.5.5.	Sujetos y operaciones excluidos.....	111
16.5.6.	Régimen excepcional de ingreso.....	111
16.5.7.	Oportunidad en que debe practicarse la retención	111
16.5.8.	Determinación del importe a retener.....	112
16.5.9.	Carácter de la retención.....	112
16.5.10.	Forma y plazos de ingreso.....	112
16.5.11.	Sujetos que no sean contribuyentes del impuesto a las ganancias o, en su caso, impuesto sobre los bienes personales	113
16.5.12.	Retención de la Resolución General N° 830 (A.F.I.P.)	113
16.5.13.	Vigencia.....	113
17.	QUITAS CONCURSALES.....	113
17.1.	Caso práctico	114
18.	INTERESES DE INDEMNIZACIÓN POR ACCIDENTE	115
19.	DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS Y UTILIDADES.....	116
19.1.	Tratamiento hasta el 22/09/2013 y desde el 23/07/2016 en adelante	116
19.2.	Tratamiento a partir del 23/09/2013 hasta el 22/07/2016.....	117
19.2.1.	Retenciones sobre distribución de dividendos o utilidades	119
19.2.1.1.	Casos prácticos	120
19.2.2.	Información e ingreso de las retenciones sobre dividendos	122
19.3.	Tratamiento a partir del 23/07/2016	124
19.4.	Ejercicios fiscales iniciados a partir del 01/01/2018.....	125
20.	REORGANIZACIÓN DE SOCIEDADES	125

21. BLANQUEO FISCAL.....	126
21.1. Incorporación de los bienes declarados en el Sinceramiento Fiscal y otras cuestiones.	126
21.2. Declaración jurada de confirmación de datos. Artículo 85 de la Ley N° 27.260.....	128
21.3. Circular N° 2/2017. Aclaraciones	130
22. PROGRAMA DE RECUPERACIÓN PRODUCTIVA TENDIENTES AL FORTALECIMIENTO DE LAS MICRO, PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS.....	131
22.1. Impuesto sobre los Créditos y Débitos. Pago a cuenta.....	131
22.2. Compensación y devolución	132
22.3. Simplificación de procedimientos	132
22.4. Micro, Pequeñas y Medianas Empresas en las zonas de frontera	132
22.5. Economía regional.....	133
22.6. Régimen de Fomento de Inversiones	133
22.6.1. Beneficiarios.	133
22.6.2. Inversiones Productivas. Concepto.....	133
22.6.3. Exclusiones del régimen	133
22.6.4. Plazo de Vigencia.....	134
22.6.5. Estabilidad fiscal	134
22.6.6. Tiempo de la inversión productiva.....	134
22.6.7. Caducidad del beneficio.....	134
22.6.8. Consecuencias de la caducidad.....	135
22.6.9. Normativa de aplicación supletoria	135
22.7. Pago a cuenta en el impuesto a las ganancias por inversiones productivas	135
22.7.1. Ámbito de Aplicación. Inversiones productivas.....	135
22.7.2. Importe computable. Tasa a aplicar	136
22.7.3. Tratamiento para empresas nuevas	136
22.7.4. Ganancia neta sujeta a impuesto	137
22.8. Bono de crédito fiscal por inversiones en bienes de capital y en obras de infraestructura	137
22.8.1. Régimen de Fomento a la Inversión	137
22.8.2. Bono de <i>crédito fiscal. Limitaciones</i>	137
22.8.3. Bienes de capital. Patrimonio de los contribuyentes	138
22.8.4. Supuesto de leasing.....	138
22.9. Definición de Micro, Pequeña y Mediana Empresa.	138
22.9.1. Categorización como Micro, Pequeñas y Medianas Empresas hasta 15/08/2017	139
22.9.2. Categorización como Micro, Pequeñas y Medianas Empresas a partir del 16/08/2017	141
22.9.3. Solicitud de caracterización	146
22.9.4. Reglamentación.....	147
22.9.5. Requisitos para mantener el beneficio	148

23. CUENTAS TRIBUTARIAS	149
24. VIGENCIA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS	150

CAPÍTULO 2

Declaraciones Juradas y Anticipos. Presentación y Vencimientos 151

1. DECLARACIÓN JURADA.....	151
1.1. Sistema a utilizar	151
1.2. Elementos a presentar.....	151
1.3. Informe para fines fiscales	152
1.3.1. Formulario F. 760/C	152
1.3.2. Formulario F. 780.....	153
1.4. Presentación de estados contables.....	154
1.4.1. Adopción de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Información a presentar	156
1.4.2. Sociedades por Acciones Simplificadas (SAS)	157
1.5. Declaración jurada informativa.....	158
1.5.1. Lugar de presentación	158
1.6. Vencimiento.....	159
1.6.1. Lugares de pago	159
1.6.2. Códigos de pago.....	160
1.7. Régimen opcional para la presentación de declaraciones juradas y pagos con vencimiento durante el mes de enero de cada año	161
1.7.1. Sujetos alcanzados	161
1.7.2. Sujetos excluidos.....	162
1.7.3. Obligaciones alcanzadas	162
1.7.4. Requisitos para acceder al régimen opcional.....	162
1.7.5. Pago a cuenta.....	163
1.7.6. Adhesión	164
2. ANTICIPOS	164
2.1. Régimen general.....	164
2.1.1. Monto mínimo.....	164
2.1.2. Alícuota aplicar	165
2.1.3. Procedimiento	165
2.2. Vencimientos	166
2.2.1. Ejercicios de duración inferior a un (1) año	166
2.3. Lugares de pago	167
2.4. Códigos de pago.....	167
2.5. Reducción de anticipos.....	167

CAPÍTULO 3

<i>Régimen de Facilidades de Pago</i>	171
1. NORMATIVA APLICABLE	171
1.1. Sujetos y conceptos alcanzados.....	171
1.2. Características y condiciones del plan de facilidades de pago	172
1.3. Requisitos.....	175
1.4. Solicitud de adhesión	175
1.5. Aceptación del plan.....	176
1.6. Ingreso de las cuotas	176
1.7. Caducidad.....	177
1.7.1. Derogación de normas	178
1.7.2. Vigencia.....	178

CAPÍTULO 4

<i>Casos Prácticos</i>	179
1. SOCIEDAD ANÓNIMA	179
1.1. CASO I - Deducción de honorarios de directores (25% de la utilidad), previsión para deudores incobrables, gastos de representación, amortización de cargos diferidos.....	179
1.1.1. Determinación del resultado neto de la tercera categoría.....	183
1.1.2. Determinación del impuesto	187
1.1.3. Cálculo de los anticipos del período fiscal 2018	187
1.2. CASO II - Deducción de honorarios de directores (monto fijo por cada uno), incobrables reales, gastos de organización en forma directa, gastos de representación	188
1.2.1. Determinación del resultado neto de la tercera categoría.....	192
1.2.2. Determinación del impuesto	195
1.2.3. Cálculo de los anticipos del período fiscal 2018	196
2. SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA	197
2.1. CASO I - Deducción de honorarios de socios gerentes (25% de la utilidad), cargo real para deudores incobrables.....	197
2.1.1. Determinación del resultado neto de la tercera categoría.....	200
2.1.2. Determinación del impuesto	204
2.1.3. Cálculo de los anticipos del período fiscal 2018	204
2.2. CASO II - Deducción de honorarios de socios gerentes (monto fijo por cada uno), incobrables reales, gastos de organización en forma directa	205
2.2.1. Determinación del resultado neto de la tercera categoría.....	209
2.2.2. Determinación del impuesto	213
2.2.3. Cálculo de los anticipos del período fiscal 2018	213

CAPÍTULO 5

Consultas Frecuentes	215
1. DECLARACIÓN JURADA	215
2. DEDUCCIONES	217
3. RETENCIONES. CÓMPUTO	218

CAPÍTULO 6

Aspectos Principales del Impuesto	221
1. ÁMBITO DE APLICACIÓN Y VIGENCIA	221
1.1. Ejercicios completos.....	221
1.2. Ejercicios irregulares.....	221
1.2.1. Ejercicios de menos de doce (12) meses.....	221
1.2.2. Ejercicios de más de doce (12) meses.....	222
2. DEROGACIÓN.....	222
2.1. Normativa.....	222
2.2. Derogación por la Ley N° 27.264.....	223
2.2.1. Definición de Micro, Pequeñas y Medianas Empresas.....	223
2.2.2. Categorización como Micro, Pequeñas y Medianas Empresas hasta el 15/08/2017.....	224
2.2.3. Categorización como Micro, Pequeñas y Medianas Empresas a partir del 16/08/2017	226
2.2.4. Solicitud de caracterización	230
2.2.5. Reglamentación.....	231
2.2.6. Requisitos para mantener el beneficio	231
2.2.7. Sujetos excluidos del beneficio de derogación del impuesto a la ganancia mínima presunta	232
3. SUJETOS.....	233
3.1. Enumeración.....	233
3.2. Empresas o explotaciones unipersonales.....	234
3.3. Inmuebles rurales. Tratamiento	235
3.4. Establecimientos estables	236
3.5. Responsables sustitutos	238
3.5.1. Uniones transitorias de empresas.....	238
3.5.2. Establecimientos estables.....	238
3.5.3. Fideicomisos, excepto los financieros	238
3.5.4. Fondos comunes de inversión.....	238
4. HECHO IMPONIBLE.....	239
5. ALÍCUOTA.....	239
6. PAGO A CUENTA	239
6.1. Impuesto a las ganancias	239
6.1.1. Cómputo	239
6.1.2. Sujetos pasivos del gravamen, que no lo sean del impuesto a las ganancias	240

6.1.3.	Titulares de inmuebles rurales	240
6.1.4.	Fallecimiento del titular de empresas unipersonales	241
6.1.5.	Casos prácticos.....	241
6.1.5.1.	Caso I: Sujetos de ambos impuestos	241
6.1.5.2.	Caso II: Sujetos de ambos impuestos	242
6.1.5.3.	Caso III: Sujetos de ambos impuestos.....	243
6.1.5.4.	Caso IV: Sujetos de ambos impuestos.....	244
6.1.5.5.	Caso V: Sujetos de ambos impuestos	245
6.1.5.6.	Caso VI: Sujetos de ambos impuestos.....	246
6.1.5.7.	Caso VII: Sociedad de hecho. Impuesto a las ganancias como pago a cuenta del impuesto a la ganancia mínima presunta	248
6.1.5.8.	Caso VIII: Sociedad de hecho. Impuesto a la ganancia mínima presunta como pago a cuenta del impuesto a las ganancias	249
6.2.	Impuestos similares pagados en el exterior	251
6.3.	Impuesto sobre los débitos y créditos en cuenta bancaria	251
7.	MONOTRIBUTO.....	253
8.	BLANQUEO	254
9.	CUENTAS TRIBUTARIAS	254

CAPÍTULO 7

<i>Determinación del Impuesto.</i>	257
1. BIENES SITUADOS EN EL PAÍS.....	257
2. BIENES SITUADOS CON CARÁCTER PERMANENTE EN EL EXTERIOR.....	257
2.1. Enumeración.....	257
2.2. Bienes muebles y semovientes	258
2.3. Depósitos en instituciones bancarias	258
2.4. Créditos cuyos deudores se domicilien en el extranjero.....	258
3. BIENES CONSIDERADOS COMO ACTIVOS	258
4. VALUACIÓN DE LOS BIENES SITUADOS EN EL PAÍS	259
4.1. Inmuebles	259
4.1.1. Valor computable	259
4.1.2. Comparación con la valuación fiscal	260
4.1.3. Inmueble rurales.....	260
4.1.4. Requisitos para ser considerados activos.....	260
4.1.5. Cesión de la nuda propiedad. Usufructo.....	261
4.2. Minas canteras, bosques naturales, plantaciones perennes (frutales, vides, etc.) y bienes similares.....	261
4.3. Explotaciones forestales – Madera cortada o en pie	261
4.4. Bienes muebles amortizables –incluye reproductores amortizables–.....	261
4.5. Bienes de cambio	262
4.5.1. Mercaderías de reventa, materias primas y materiales	262

4.5.2.	Productos elaborados	262
4.5.3.	Productos en curso de elaboración.....	263
4.5.4.	Hacienda.....	263
4.5.5.	Cereales, oleaginosas, frutas y demás productos de la tierra, excepto explotaciones forestales	263
4.5.6.	Sementeras	263
4.5.7.	Inmuebles y obras en construcción	263
4.5.8.	Costo en plaza de los bienes	264
4.6.	Depósitos, créditos y existencia de moneda extranjera	264
4.7.	Depósitos, créditos y existencia en moneda argentina	266
4.8.	Anticipos, retenciones y pagos a cuenta de gravámenes	266
4.8.1.	Ejemplos:.....	266
4.8.1.1.	Caso I: Impuesto a las ganancias	266
4.8.1.2.	Caso II: Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta	266
4.8.1.3.	Caso III: Impuesto al valor agregado	267
4.8.1.4.	Caso IV: Impuesto al valor agregado	268
4.9.	Crédito por aplicación del método del impuesto diferido	268
4.10.	Títulos públicos y demás títulos valores –excepto acciones de sociedades anónimas y en comandita–	269
4.11.	Certificados de participación y los títulos representativos de deuda	269
4.12.	Fondos comunes de inversión	269
4.13.	Bienes inmateriales (llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros activos similares)	270
4.14.	Demás bienes.....	270
4.15.	Participaciones en uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o similares	270
5.	VALUACIÓN DE BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR.....	270
5.1.	Créditos, depósitos y existencia de moneda extranjera	270
5.2.	Demás bienes.....	271
5.3.	Conversión a moneda nacional.....	271
6.	INMUEBLES PROPIEDAD DE UN SOCIO DE UNA SOCIEDAD DE HECHO	271
7.	ENTIDADES FINANCIERAS Y COMPAÑÍAS DE SEGURO	271
8.	EMPRESAS DE LEASING	272
9.	CONSIGNATARIOS DE HACIENDA, FRUTOS Y PRODUCTOS DEL PAÍS	272
10.	EXENCIONES	272
10.1.	Enumeración.....	272
10.2.	Entidades y organismos estatales. Eximición.....	274
11.	EXCLUSIÓN.....	277
12.	BIENES NO COMPUTABLES	277
13.	RUBROS NO CONSIDERADOS COMO ACTIVOS	278
14.	INMUEBLES INEXPLORADOS	279

15. VARIACIONES DE ACTIVOS.....	279
---------------------------------	-----

CAPÍTULO 8

Declaraciones Juradas y Anticipos.	281
1. DECLARACIONES JURADAS	281
1.1. Sistemas a aplicar	281
1.2. Información a presentar.....	281
1.3. Lugar de presentación	281
1.4. Lugar y forma de pago	282
1.4.1. Impuesto determinado.....	282
1.5. Sujetos exceptuados de la presentación de la declaración jurada.....	284
1.6. Vencimientos	285
1.7. Régimen opcional para la presentación de declaraciones juradas y pagos con vencimiento durante el mes de enero de cada año	287
1.7.1. Sujetos alcanzados	287
1.7.2. Sujetos excluidos.....	287
1.7.3. Obligaciones alcanzadas	287
1.7.4. Requisitos para acceder al régimen opcional.....	288
1.7.5. Pago a cuenta.....	288
1.7.6. Adhesión	289
1.8. Instrucción N° 2/2017. Juicios Iniciados. Derogación del impuesto.....	290
1.9. Responsables sustitutos o por deuda ajena.....	290
1.10. Titulares de empresas o explotaciones unipersonales	292
2. ANTICIPOS	293
2.1. Norma legal.....	293

CAPÍTULO 9

Casos Prácticos	295
1. SOCIEDAD ANÓNIMA.....	295
1.1. Caso I: Bienes afectados a la actividad	295
1.1.1. Situación patrimonial al 31/12/2017 en moneda constante	296
1.1.2. Solución.....	299
1.1.2.1. Valuación de los bienes.....	299
1.1.2.2. Determinación del impuesto.....	306
2. SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA	307
2.1. Caso I: Bienes inmuebles afectados a la actividad.....	307
2.1.1. Situación patrimonial al 31/12/2017 en moneda constante	307
2.1.2. Otros datos.....	311
2.1.3. Solución.....	311
2.1.3.1. Valuación de los bienes.....	311
2.1.3.2. Determinación del impuesto	317
2.2. Caso II: Bienes inmuebles no afectados a la actividad.....	318
2.2.1. Situación patrimonial al 31/12/2017 en moneda constante	319

2.2.2.	Otros datos	322
2.2.3.	Solución.....	322
2.2.3.1.	Valuación de los bienes.....	322
2.2.3.2.	Determinación del impuesto	328
3.	SOCIEDAD DE HECHO	329
3.1.	Caso I: Bienes inmuebles propiedad de uno de los socios	329
3.1.1.	Activo de la sociedad al 31/12/2017.....	330
3.1.2.	Otros datos	332
3.1.3.	Solución.....	332
3.1.3.1.	Valuación de los bienes.....	332
3.1.3.2.	Determinación del impuesto	338
3.2.	Caso II: Bienes inmuebles propiedad de la sociedad	339
3.2.1.	Activo de la sociedad al 31/12/2017.....	339
3.2.2.	Otros datos	342
3.2.3.	Solución.....	342
3.2.3.1.	Valuación de los bienes.....	342
3.2.3.2.	Determinación del impuesto	347
4.	PERSONA FÍSICA TITULAR DE INMUEBLES RURALES	348
4.1.	Caso I: Inmuebles rurales arrendados	348
4.1.1.	Situación patrimonial al 31/12/2017.....	348
4.1.2.	Otros datos:	350
4.1.3.	Solución.....	350
4.1.3.1.	Valuación de los bienes.....	350
4.1.3.2.	Determinación del impuesto	354

CAPÍTULO 10

Consultas Frecuentes	355
1. SUJETOS.....	355
2. BIENES ALCANZADOS	356
3. EXENCIONES	357
4. PERÍODO FISCAL	357
5. RESPONSABLE SUSTITUTO. MÍNIMO EXENTO	358
6. PAGO A CUENTA	358

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

CAPÍTULO 1

Características Generales del Impuesto. Aplicable a las Sociedades

1. LEY N° 27.430. ACLARACIONES

Antes de comenzar con el análisis del impuesto a las ganancias para las sociedades (personas jurídicas), queremos aclarar que la Ley N° 27.430, publicada en el Boletín Oficial del 29 de diciembre de 2017, modifica el impuesto a las ganancias con vigencia a partir del 30 de diciembre de 2017, y efecto para los ejercicios fiscales o años fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2018, inclusive, es decir que recién se aplicarán dichas modificaciones en las declaraciones juradas que se presenten a partir de mayo de 2019.

Por ese motivo, y teniendo en cuenta que el objetivo de este libro es la liquidación del impuesto a las ganancias que se debe presentar a partir de mayo de 2018, decidimos no publicar ni comentar esas modificaciones para no generar confusión.¹

En esta edición comentaremos la normativa vigente para la liquidación y presentación de las declaraciones juradas que venzan desde mayo de 2018 a abril de 2019.

2. SUJETOS

Son sujetos del impuesto a las ganancias, y por lo tanto deberán cumplir con la obligación de determinación e ingreso del impuesto y confección de las correspondientes declaraciones juradas, las personas jurídicas enumeradas por el artículo 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

1 Para ampliar el tema, se puede consultar el libro "Reforma tributaria 2018 : Ley N° 27.430 / Silvia Ramona Grenabuena. - 1a ed. - Lanús Oeste : Aplicación Tributaria S.A., 2018

Las mismas son:

- ◆ Sociedades anónimas, constituidas en el país.
- ◆ Sociedades en comandita por acciones, en la parte que corresponda a los socios comanditarios, constituidos en el país.
- ◆ Sociedades de responsabilidad limitada, constituidas en el país, que cierren sus ejercicios comerciales con posterioridad al 27/09/96.
- ◆ Sociedades en comandita simple, constituidas en el país, que cierren sus ejercicios comerciales con posterioridad al 27/09/96.
- ◆ Sociedades en comandita por acciones, en la parte de los socios comanditados, constituidas en el país, que cierren sus ejercicios comerciales con posterioridad al 27/09/96.
- ◆ Sociedades de economía mixta, en la parte de las utilidades no exentas.
- ◆ Entidades y organismos a que se refiere el artículo 1° de la Ley N° 22.016, no comprendidas en los puntos anteriores, siempre que no corresponda otro tratamiento impositivo.
- ◆ Asociaciones civiles y fundaciones constituidas en el país, cuando no corresponda otro tratamiento impositivo establecido por esta ley.
- ◆ Fideicomisos constituidos en el país según la Ley N° 24.441, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. Esta excepción no es aplicable en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante–beneficiario sea un beneficiario del exterior.
- ◆ Fondos comunes de inversión constituidos en el país, no encuadrados en el primer párrafo del artículo 1° de la Ley N° 24.083.
- ◆ Establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros, o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior.

3. OBJETO

Las personas jurídicas deben determinar cual es la ganancia gravada según la teoría del balance, la cual define que queda gravado con el impuesto a las ganancias todo incremento patrimonial que se verifique en el ejercicio fiscal, según lo dispuesto por el inciso 2) del artículo 2º de la ley del gravamen.

Por lo tanto, para las sociedades son ganancias: las rentas, beneficios, rendimientos o enriquecimientos que obtengan, sin importar si cumplen o no con la condición de periodicidad y habitualidad.

4. FUENTE

Para determinar la fuente de ganancias existen dos criterios susceptibles de ser adoptados:

- ◆ Renta mundial: Este criterio otorga preponderancia al domicilio, residencia o nacionalidad del sujeto pasivo del impuesto.
- ◆ Territorialidad en la fuente: Según este criterio la gravabilidad de una renta se define en función de la ubicación territorial de la fuente que la produce.

4.1. Ganancias de fuente argentina

4.1.1. Criterio general

La Ley de Impuesto a las Ganancias define en su artículo 5º como ganancias de fuente argentina, sin importar cual es el domicilio, nacionalidad o residencia de los sujetos que las obtengan, ni el lugar de celebración de los contratos, a:

- ◆ Las que tengan su origen en bienes situados, colocados o utilizados económicamente dentro del país.
- ◆ Las provenientes de actos, actividades realizadas o hechos ocurridos dentro del país.

4.1.2. Casos puntuales

La Ley de Impuesto a las Ganancias define el concepto de fuente argentina de forma general; para luego hacer referencia a casos puntuales, entre los que encontramos:

- ◆ Ganancias provenientes de créditos garantizados con derechos reales.
- ◆ Intereses de debentures.
- ◆ Importación y exportación.
- ◆ Transporte internacional.
- ◆ Agencias noticiosas internacionales.
- ◆ Operaciones de seguros y reaseguros.
- ◆ Remuneraciones o sueldos de miembros de directorios, consejos u otros organismos, de empresas o entidades constituidas o domiciliadas en el país, que actúen en el extranjero.
- ◆ Honorarios u otras remuneraciones originados por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior.
- ◆ Importes pagados a los medios extranjeros de proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes o sonido.
- ◆ Sucursales de empresas extranjeras².
- ◆ Representantes oficiales del Estado en el extranjero.

A continuación, haremos un breve comentario sobre cada uno de ellos.

4.1.2.1. Ganancias provenientes de créditos garantizados con derechos reales

Las ganancias provenientes de créditos garantizados con derechos reales (hipoteca, prenda, etcétera) deberán ser consideradas de fuente argentina cuando el bien objeto de la garantía se encuentre ubicado dentro del territorio del país, según lo dispuesto por el artículo 6º de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

En los casos que el bien objeto de la garantía se encuentre ubicado en el exterior; el lugar de ubicación de la fuente se debe determinar aplicando el criterio general; es decir, el lugar de utilización económica del capital prestado definirá la localización de la fuente.

² Ver punto 3.3. "Precio de Transferencia" de este mismo Capítulo.

4.1.2.2. Ganancias provenientes de instrumentos o contratos derivados

El artículo sin número incorporado a continuación del artículo 7° de la Ley de Impuesto a las Ganancias, dispone que se considerarán ganancias de fuente argentina, los resultados que se originen en derechos y obligaciones emergentes de instrumentos o contratos derivados, en los casos que el riesgo asumido esté localizado en nuestro país. Para que se considere configurada esta localización, la parte que obtiene el resultado debe ser un residente en el país o un establecimiento estable incluido en el inciso b) del artículo 69 de la ley del gravamen.

4.1.2.3. Intereses de debentures

El artículo 7° de la Ley de Impuesto a las Ganancias dispone que los intereses de debentures se considerarán de fuente argentina, cuando la entidad emisora esté constituida en la República Argentina, sin importar el lugar en que estén ubicados los bienes que garantizan el préstamo o el país en que se realizó la emisión.

4.1.2.4. Importación y exportación

El artículo 8° de la Ley de Impuesto a las Ganancias dispone que las ganancias provenientes de las exportaciones de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, son de fuente argentina.

Además, establece que las ganancias que obtengan los exportadores del extranjero por la simple introducción de sus bienes al país, son de fuente extranjera.

4.1.2.5. Transporte internacional

En el caso del transporte internacional, el artículo 9° de la Ley de Impuesto a las Ganancias ha establecido presunciones absolutas, no admiten prueba en contrario, para determinar la ganancia neta sujeta a impuesto.

Por lo tanto, se considerará ganancia neta de fuente argentina a:

- ◆ El diez por ciento (10%) del importe bruto de los fletes realizados entre nuestro país y países extranjeros por empresas no constituidas en el país.
- ◆ El diez por ciento (10%) de las sumas pagadas por empresas radicadas o constituidas en el país a armadores extranjeros por fletamentos a tiempo o por viaje.

Para evitar la doble imposición internacional se dispuso que estas presunciones no serán aplicables cuando las empresas involucradas estén constituidas en países con los

cuales, en virtud de convenios o tratados internacionales, se hubiese establecido o se establezca la exención impositiva.

Respecto a las empresas que, constituidas en el extranjero, se ocupen del negocio de contenedores para el transporte en el país, o desde el país hacia el extranjero, se presume, sin admitir prueba en contrario, que el veinte por ciento (20%) de los ingresos brutos originados por la actividad, constituyen ganancia neta de fuente argentina.

Por último, si se trata de compañías constituidas o radicadas en el país, todas sus ganancias son consideradas de fuente argentina, con prescindencia de los lugares entre los cuales se desarrolla su actividad.

4.1.2.6. Agencias noticiosas internacionales

Se considerará ganancia neta de fuente argentina de las agencias noticiosas internacionales, al diez por ciento (10%) de la retribución bruta que perciban como contraprestación por proveer de noticias a personas o entidades del país, sin considerar si tienen o no representación en el país, según lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

La presunción legal establecida en este artículo es relativa, ya que admite la prueba en contrario.

4.1.2.7. Operaciones de seguros y reaseguros

El artículo 11 de la Ley de Impuesto a las Ganancias dispone que serán ganancias de fuente argentina los ingresos que provengan de operaciones de seguros o reaseguros referidas a riesgos o personas ubicadas dentro del territorio de la República Argentina.

4.1.2.8. Honorarios u otras remuneraciones recibidas del o en el exterior

El artículo 12 de la Ley de Impuesto a las Ganancias dispone que se considerarán ganancia de fuente argentina, los sueldos u honorarios de los directores, consejeros o miembros de otros organismos de empresas o entidades constituidas o domiciliadas en el país, que presten sus servicios desde el extranjero.

Además, dispone que los honorarios por asesoramiento técnico, financiero, etcétera, prestados desde el exterior son ganancia de fuente argentina, debido a que su utilización económica tiene lugar dentro del territorio del país.

4.1.2.9. Películas cinematográficas, cintas magnéticas, transmisiones de radio y televisión, télex, etcétera

El artículo 13 de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece que se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que es ganancia neta de fuente argentina, el cincuenta por ciento (50%) del precio pagado a los productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en el país de:

- ◆ Películas cinematográficas extranjeras.
- ◆ Cintas magnéticas de video y audio, grabadas en el extranjero.
- ◆ Transmisiones de radio y televisión emitidas desde el exterior.
- ◆ Servicio de télex o similares, transmitidos desde el exterior.
- ◆ Todo otro medio extranjero de proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes o sonidos.

Este artículo, además, aclara que la presunción será también aplicable cuando el precio se abone en forma de regalía o concepto similar.

Como vemos, en este caso se estableció una presunción absoluta para determinar el tratamiento impositivo de las ganancias provenientes de la explotación en el país de este tipo de derechos.

4.1.2.10. Representantes oficiales del Estado en el extranjero

El artículo 16 de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece que se considerarán ganancia de fuente argentina los sueldos u otras remuneraciones que el Estado abona a sus representantes oficiales en el extranjero.

4.2. Ganancias de fuente extranjera

A su vez, el artículo 127 de la Ley de Impuesto a las Ganancias define como ganancias de fuente extranjera –con excepción de las tipificadas como de fuente argentina y las ventas en el exterior de bienes exportados en forma definitiva del país– a las que provengan de:

- ◆ Bienes situados, colocados o utilizados económicamente fuera del país.

- ◆ Actos, actividades o hechos realizados en el exterior, susceptibles de producir beneficios.

4.3. Precios de transferencia

En este punto haremos un breve comentario sobre las modificaciones introducidas en los artículos 8º, 14, 15 y sin número incorporado a continuación del artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias por la Ley N° 25.239 (B.O. del 31/12/99).³

4.3.1. **Ganancias de exportación e importación de bienes**

La Ley N° 24.063 (B.O. del 30/12/98) modificó el artículo 8º de la Ley de Impuesto a las Ganancias de la siguiente forma:

- ◆ **Exportaciones:** Se dispuso que cuando no se fije precio o el fijado sea menor al precio de venta mayorista vigente en el lugar de destino, se deberá tomar para determinar la ganancia neta, este último precio.

A su vez, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá tomar el valor de los productos en el lugar de origen para fijar el precio que corresponde a los productos exportados.

Por último, si el precio real de exportación es mayor, se debe tomar dicho precio para determinar cual fue la ganancia neta.

- ◆ **Importaciones:** En este caso, se establece que la diferencia entre el precio de venta al comprador y el precio mayorista vigente en el lugar de origen –más los gastos necesarios para traerlo a nuestro país– es ganancia neta de fuente argentina para el exportador del exterior.

A su vez, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá establecer, como valor de los productos importados, al precio mayorista vigente en el lugar de destino.

En los casos que el precio real de la importación sea menor, se deberá tomar este último.

3 Para ampliar este tema se puede consultar: **Checchin, Diana**, "Precios de Transferencia", 2ª Edición, 2005, Aplicación Tributaria S.A. y **Gotlib, Gabriel**, "Precios de Transferencia. Reforma antes del Comienzo", "Reforma Tributaria 2000 – Legislación, Análisis, Comentarios", Aplicación Tributaria S.A., página 27.

La Ley N° 25.239 sustituye el primer párrafo de este artículo, con efectos para los ejercicios que se inician a partir del 31/12/99, estableciendo que las disposiciones comentadas anteriormente se aplican sólo en el caso de empresas independientes.

Además, dispone que cuando se tenga que aplicar el precio mayorista vigente en el lugar de origen o destino –según corresponda–, y el mismo no fuera de público y notorio conocimiento o existan dudas sobre si corresponde a igual o similar mercadería, se deberá aplicar el artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias como base para el cálculo de los precios y de la ganancia de fuente argentina.

Estas formas de determinar los precios a partir del 31/12/98, se aplicarán cuando se verifique que no existe vinculación de acuerdo a los supuestos establecidos en el artículo agregado a continuación del artículo 15 de la ley del gravamen.

Lo comentado en este punto es aplicable desde el 31/12/98 hasta el 22/10/2003, ya que el artículo 8° de la Ley de Impuesto a las Ganancias fue sustituido por la Ley N° 25.784 (B.O. del 22/10/2003).

La Ley N° 25.784 (B.O. del 22/10/2003) dispuso que las ganancias cuyo origen sea la **exportación** de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país se considerarán ganancias de fuente argentina en su totalidad. Igual tratamiento recibirá la remisión de dichos bienes realizadas por filiales, sucursales, representantes, agentes de compras o intermediarios de personas o entidades del extranjero.

Para determinar el monto de la ganancia neta en los casos de exportación que estamos comentando, debemos restar del precio de venta el costo de los bienes exportados, los gastos de transporte y seguros hasta el lugar de destino, la comisión y gastos de venta, y todos los gastos necesarios incurridos en nuestro país para obtener la renta gravada.

Este artículo también dispone que las ganancias que obtienen los exportadores del extranjero por el simple hecho de introducir sus bienes en nuestro país (**importaciones**), se considerarán ganancias de fuente extranjera.

Cuando se trate de operaciones de exportación o importación de bienes por los cuales se pueda establecer el precio internacional a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, es decir el precio sea de público y notorio conocimiento, se deberá tomar dicho precio para determinar la ganancia neta de fuente argentina, salvo prueba en contrario.

En casos de operaciones distintas a las comentadas en el párrafo anterior, celebradas entre partes independientes, el contribuyente (ya sea exportador o importador) entregará a la Administración Federal de Ingresos Públicos la información necesaria que

demuestre que los precios declarados se ajustan razonablemente a los de mercados, inclusive la asignación de costos, márgenes de utilidad, etcétera, que permitan realizar la fiscalización de dichas operaciones. Esta disposición será de aplicación cuando el monto anual de exportaciones y/o importaciones supere la suma que establezca el Poder Ejecutivo Nacional. El Decreto N° 916/2004 dispuso que el monto de las operaciones de exportación e importación para estar obligado a dar cumplimiento a esta norma es de un importe superior a un millón de pesos (\$ 1.000.000).

Si las operaciones de exportación y/o importación fueran realizadas entre personas o entidades vinculadas y las condiciones y precios no se ajustan a las prácticas del mercado entre partes independientes, para establecer cuál es la ganancia se deberá aplicar lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Por último, dispone que no se considerarán ajustadas a las prácticas y precios normales de mercados entre partes independientes, a las operaciones de exportación o importación que se realicen con personas físicas o jurídicas domiciliadas o ubicadas en países de baja o nula tributación, debiendo aplicarse en estos casos el artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

El séptimo artículo sin número incorporado por el Decreto N° 589/2013 (B.O. del 30/05/2013) a continuación del artículo 21 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias, dispone que toda referencia efectuada a *“países de baja o nula tributación”*, deberá entenderse efectuada a países no considerados *“cooperadores a los fines de la transparencia fiscal”*.

Se consideran países, dominios, jurisdicciones, territorios, estados asociados o regímenes tributarios especiales cooperadores a los fines de la transparencia fiscal, aquellos que suscriban con el Gobierno de la República Argentina un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información amplio, siempre que se cumplimente el efectivo intercambio de información.

Dicha condición quedará sin efecto en los casos en que el acuerdo o convenio suscripto se denuncie, deje de tener aplicación por cualquier causal de nulidad o terminación que rigen los acuerdos internacionales, o cuando se verifique la falta de intercambio efectivo de información.

La consideración como país cooperador a los fines de la transparencia fiscal podrá ser reconocida también, en la medida en que el gobierno respectivo haya iniciado con el Gobierno de la República Argentina las negociaciones necesarias a los fines de suscribir un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio

para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información amplio.

Los acuerdos y convenios aludidos en el presente artículo deberán cumplir en lo posible con los estándares internacionales de transparencia adoptados por el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información en Materia Fiscal, de forma tal que por aplicación de las normas internas de los respectivos países, dominios, jurisdicciones, territorios, estados asociados o regímenes tributarios especiales con los cuales ellos se suscriban, no pueda alegarse secreto bancario, bursátil o de otro tipo, ante pedidos concretos de información que les realice la República Argentina.

La Administración Federal de Ingresos Públicos, establecerá los supuestos que se considerarán para determinar si existe o no intercambio efectivo de información y las condiciones necesarias para el inicio de las negociaciones tendientes a la suscripción de los acuerdos y convenios aludidos.

La Resolución General N° 3576 (A.F.I.P.) (B.O. del 31/12/2013) establece que el el listado de los países, dominios, jurisdicciones, territorios, estados asociados y regímenes tributarios especiales considerados cooperadores a los fines de la transparencia fiscal puede ser consultado en el sitio web: www.afip.gov.ar a partir del 1° de enero de 2014.

El Decreto N° 916/2004 (B.O. del 23/07/2004) sustituyó el artículo 11 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias, disponiendo que se considerará que dos o más empresas son independientes, cuando no se verifiquen entre las mismas los supuestos de vinculación establecidos en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 15 de la ley del gravamen.

4.3.2. Sucursales y establecimientos estables de empresas o personas del exterior

La Ley N° 25.063 modificó el artículo 14 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, disponiendo que a partir del 31/12/98, todos los actos jurídicos –sin ninguna limitación– celebrados entre una empresa local de capital extranjero y las personas físicas o jurídicas del exterior, se considerarán realizadas entre partes independientes, cuando sus condiciones se ajusten a las condiciones normales del mercado entre partes independientes.

La Ley N° 25.239 amplió el ámbito de aplicación de este artículo a todas las transacciones que realicen –además de las empresas locales de capital extranjero– los establecimientos estables (artículo 69, inciso b)), las sociedades de los incisos a) y b) del artículo 49, fideicomisos en los que el fiduciante reúna la calidad de beneficiario, con

personas o entidades vinculadas, constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior, con la excepción de las referidas a la explotación de marcas y patentes pertenecientes a sujetos del exterior.

Cuando dichas transacciones no se ajusten a las prácticas del mercado entre partes independientes, se aplicarán las previsiones del artículo 15.

4.3.3. Operaciones de empresas del exterior

La Ley N° 25.239 sustituyó el artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, estableciendo, en primer lugar, que cuando no pueda establecerse con exactitud las ganancias netas de fuente argentina, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá determinarla en base a promedios, índices o coeficientes que provengan de resultados obtenidos por empresas independientes que realicen actividades iguales o similares.

A su vez, dispone que aquellas transacciones que los establecimientos estables domiciliados en el país, las sociedades de los incisos a) y b) del artículo 49 y los fideicomisos del inciso sin letra incorporado a continuación del inciso d) del artículo 49, realicen con personas físicas o jurídicas domiciliadas o ubicadas en paraísos fiscales (países de baja o nula tributación), no se considerarán realizadas a precios y condiciones normales de mercado entre partes independientes.

Además, dispone que para determinar los precios de las transacciones mencionadas en el artículo 14 de la ley del gravamen, se utilizarán los métodos que resulten más apropiados a cada una de ellas; como por ejemplo: precios comparables entre partes independientes, precios de reventa fijados entre partes independiente, costos más beneficios, división de ganancias y de margen neto de la transacción, etcétera.

La Ley N° 25.784 (B.O. del 22/10/2003) incorporó seis párrafos al artículo 15, los cuales han sido reglamentados por el Decreto N° 916/2004 (B.O. del 23/07/2004). Estas normas establecen lo siguiente:

- ◆ En las exportaciones de cereales, oleaginosas, demás productos de la tierra, hidrocarburos y sus derivados y otros bienes con cotización conocida en mercados transparentes, realizadas entre sujetos vinculados y con la intervención de un intermediario que no es el destinatario final de los productos, el mejor método para determinar la ganancia de fuente argentina será el valor de cotización del producto en el mercado transparente el día en que finaliza la carga de dicho bien, sin importar cual es el transporte utilizado, ni el precio pactado con el intermediario.

En los casos que el precio pactado con el intermediario internacional fuera supe-

rior al precio de cotización vigente al momento de la carga, se deberá tomar el precio pactado para determinar la ganancia de fuente argentina.

- ◆ Lo comentado precedentemente no será de aplicación, si el contribuyente demuestra que el intermediario del exterior cumple en forma conjunta con los siguientes requisitos:
 - ◆ Real presencia en el territorio de residencia, contando con un negocio comercial donde sus operaciones sean administradas y que cumpla con los requisitos legales de constitución, inscripción y presentación de los estados contables, siendo los activos, riesgos y funciones asumidas acordes con los volúmenes de las operaciones realizadas.
 - ◆ Que la actividad principal desarrollada no sea la obtención de rentas pasivas, intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia la Argentina o con miembros del grupo económicamente vinculado.
 - ◆ Que las operaciones de comercio internacional por el realizada con otros miembros del mismo grupo económico no superen el treinta por ciento (30%) del total anual de operaciones concertada por la intermediaria extranjera.

La información a considerar para determinar el cumplimiento de estos requisitos es la del año fiscal que se liquida correspondiente al exportador. Cuando la fecha de cierre de ejercicio anual del intermediario internacional no coincida con la del exportador, se deberá tomar la información que surja del último ejercicio anual del intermediario finalizado antes del cierre del ejercicio fiscal del exportador. El cumplimiento de estos requisitos deberá acreditarse mediante comprobantes fehacientes y concretos.

Si el intermediario del exterior no cumple con estos requisitos, se entenderá que la operación no es celebrada entre partes independientes en condiciones normales de mercado.

- ◆ Por último, dispone que la Administración Federal de Ingresos Públicos está facultada para:
 - ◆ Delimitar la aplicación de lo dispuesto por esta ley, si considera que cesaron las causas que originaron su dictado.
 - ◆ Aplicar este método a otras exportaciones de bienes cuando la naturaleza y características de las operaciones lo requieran.

4.3.4. Definición de vinculación económica

La Ley N° 25.063 incorporó un artículo sin número a continuación del artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, modificado por la Ley N° 25.239, que define que existirá vinculación económica entre una sociedad de los incisos a) y b) del artículo 49, un fideicomiso en el que el fiduciante es el beneficiario o un establecimiento estable domiciliado en el país, y una persona física o jurídica domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, cuando:

- ◆ Estén sujetos –directa o indirectamente– a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas.
- ◆ Tengan poder de decisión para definir u orientar las actividades, ya sea por el porcentaje de capital, el grado de acreencias, influencia funcionales, contractuales o no.

5. GANANCIA NETA

Se considera ganancia neta a aquella que surge de restarle a la ganancia bruta –precio total de las cosas, servicios o prestaciones realizadas– los gastos necesarios para obtenerla o para conservar y mantener la fuente que le da origen.

Por lo tanto, no se podrán deducir aquellos gastos relacionados con ganancias exentas o no alcanzadas por el impuesto.

Para determinar la ganancia neta de la tercera categoría, cuando se trate de sujetos que lleven un sistema contable que le permita confeccionar balances, se debe aplicar el siguiente método:

Resultado netos del ejercicio comercial	
Más	
Montos computados en la contabilidad que no son deducibles en ganancia	
Menos	
Ganancias no alcanzada por el impuesto	
Más o Menos	
Ajuste por inflación impositivo (1)	
Resultado neto de tercera categoría	

- (1) El ajuste por inflación impositivo quedó derogado al ser congelados los coeficientes de actualización a marzo de 1992 por la Ley N° 24.073. Para que nuevamente entre en vigencia se deberá dictar una ley estableciéndolo.

5.1. Ajuste por inflación

Según lo dispuesto por la Nota Externa N° 10/2002 (B.O. del 28/10/2002), los contribuyentes que confeccionen sus estados contables en moneda constante, para poder determinar el resultado neto impositivo, deberán ajustar el resultado neto contable, eliminando el importe correspondiente al efecto producido por el cambio en el poder adquisitivo de la moneda.

Esta normativa fue dictada tomando como base el Título I “*Antecedentes*” del dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación N° 375 del 04/10/2002, el cual expresa textualmente:

“... a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias, los sujetos comprendidos en el Título VI de la ley del gravamen, deben partir de los balances comerciales, en su caso impositivos, confeccionados en moneda histórica y, de corresponder, practicar los ajustes pertinentes sin considerar corrección alguna mediante la aplicación de índices.”

Para reflejar el ajuste comentado en el primer párrafo, en el sistema “*Ganancias – Sociedades – Versión 5.1*” se debía ingresar a la pantalla “*Ajustes para la Determinación del Resultado Impositivo*”, pestaña “*Fuente Argentina*”, e incorporar el importe del ajuste en el campo “*Otros ajustes*” de las pestañas “*Importes que aumentan la utilidad o disminuyen la pérdida*” e “*Importes que disminuyen la utilidad o aumentan la pérdida*”, según corresponda.

El Decreto N° 664/2003 (B.O. del 25/03/2003) derogó el ajuste por inflación para los cierres de ejercicios comerciales que se produzcan a partir del 25/03/2003.

6. COMPENSACIÓN DE QUEBRANTOS CON GANANCIAS

6.1. Compensación de quebrantos con ganancias de años posteriores

El artículo 19 de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece que las pérdidas sufridas en un año fiscal, podrán deducirse de las ganancias gravadas que se produzcan en los cinco (5) años inmediatos siguientes. Si en este plazo, el quebranto no es absorbido totalmente por las ganancias obtenidas, el remanente no podrá ser deducido en los próximos ejercicios (se pierde).

Cuando el quebranto a que se refiere el primer párrafo de este artículo se hubiera originado a raíz de la enajenación de acciones, cuotas o participaciones sociales –incli-

das cuotas partes de fondos comunes de inversión– o generado por derechos u obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados –a excepción de las operaciones de cobertura–, las personas físicas, las sucesiones indivisas, los sujetos incluidos en el artículo 69 de la ley y las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales, comprendidas en los incisos b), c) y en el último párrafo de su artículo 49, así como los fideicomisos contemplados en el inciso sin número incorporado a continuación del inciso d) del citado artículo, que lo experimentaron, sólo podrán compensarlo con las ganancias netas que, a raíz de la realización del mismo tipo de operaciones, obtengan en los cinco (5) ejercicios inmediatos siguientes a aquel en el que se generó el quebranto. Igual tratamiento se otorgará a los quebrantos originados en enajenaciones de títulos, bonos y demás valores efectuadas por personas físicas o sucesiones indivisas.

Tratándose de quebrantos provenientes de la enajenación de acciones, cuotas o participaciones sociales –incluidas cuotas partes de fondos comunes de inversión– cualquiera sea el sujeto que los obtenga o, de títulos, bonos y demás valores efectuada por personas físicas o sucesiones indivisas, sólo podrán computarse contra las utilidades netas de la misma fuente y que provengan de igual tipo de operaciones

Cabe aclarar que los quebrantos no pueden compensarse con aquellas ganancias que deben tributar el impuesto con carácter definitivo.

Además, dispone que los quebrantos de fuente extranjera deberán compensarse solamente con ganancias netas de fuente extranjera que se obtengan en los cinco (5) períodos fiscales siguientes.

6.2. Casos prácticos

A continuación, desarrollaremos casos prácticos de cómo computar los quebrantos impositivos en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias.

6.2.1. Caso I

Datos:

- ◆ Ganancia neta período fiscal 2017: \$ 3.400
- ◆ Quebranto impositivo período fiscal 2016: \$ 11.000

Solución:◆ **Declaración jurada período fiscal 2017:**

	\$
Ganancia neta	3.400,00
Quebranto computable	<u>(3.400,00)</u>
Ganancia neta sujeta a impuesto	0,00

◆ **Papeles de trabajo:**

En papeles de trabajo se recomienda llevar el detalle de cómo se van computando los quebrantos, para saber cuál es su origen y de esa forma determinar si se pueden utilizar o no. Por ejemplo, de la siguiente forma (que es como se expone en los aplicativos utilizados para confeccionar la declaración jurada del impuesto):

	\$
Quebranto período fiscal 2016	11.000,00
Quebranto computable en el período fiscal 2017 (origen período fiscal 2016)	<u>(3.400,00)</u>
Quebranto trasladable a próximos ejercicios	7.600,00

6.2.2. Caso II**Datos:**

- ◆ Ganancia neta período fiscal 2017: \$ 5.000
- ◆ Quebranto impositivo período fiscal 2015: \$ 3.000
- ◆ Quebranto impositivo período fiscal 2016: \$ 4.000

Solución:◆ **Declaración jurada período fiscal 2017:**

	\$
Ganancia neta	5.000,00
Quebranto computable (origen período fiscal 2015)	(3.000,00)
Quebranto computable (origen período fiscal 2016)	<u>(2.000,00)</u>
Ganancia neta sujeta a impuesto	0,00

◆ Papeles de trabajo

En papeles de trabajo se recomienda llevar el detalle de cómo se van computando los quebrantos, para saber cuál es su origen y de esa forma determinar si se pueden utilizar o no. Por ejemplo, de la siguiente forma (que es como se expone en los aplicativos utilizados para confeccionar la declaración jurada del impuesto):

	\$
Quebranto período fiscal 2015	3.000,00
Quebranto computable en el período fiscal 2017 (origen período fiscal 2015)	<u>(3.000,00)</u>
Quebranto trasladable a próximos ejercicios	0,00
	\$
Quebranto período fiscal 2016	4.000,00
Quebranto computable en el período fiscal 2017 (origen período fiscal 2016)	<u>(2.000,00)</u>
Quebranto trasladable a próximos ejercicios	2.000,00

6.2.3. Caso III

Datos:

- ◆ Ganancia neta período fiscal 2017: \$ 12.000
- ◆ Quebranto impositivo período fiscal 2015: \$ 5.000
- ◆ Quebranto impositivo período fiscal 2016: \$ 6.000

Solución:

◆ Declaración jurada período fiscal 2017:

	\$
Ganancia neta	12.000,00
Quebranto computable (origen período fiscal 2015)	(5.000,00)
Quebranto computable (origen período fiscal 2016)	<u>(6.000,00)</u>
Ganancia neta sujeta a impuesto	1.000,00