



ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO INTEGRADOR FINAL

ANALISIS TRIBUTARIO DE LAS ACTIVIDADES VENTA Y SERVICIO

Alumno: Pablo Andrés Coussirat.
Director: Cr. Del Moro Marcelo.
Co-Director: Ms. María Alejandra Pereyra.

La Plata, Junio de 2018.-

Índice de contenidos

INTRODUCCIÓN.....	2
CAPÍTULO I - BREVE DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD.....	3
CAPÍTULO II – CONTRIBUYENTE. Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes – Monotributo.	5
a. Aspectos Normativos.....	5
b. Aspectos Impositivos.	5
i. Impuestos Nacionales.	5
ii. Impuestos Provinciales.....	12
iii. Régimen de Convenio Multilateral.....	14
iv. Tasas y Contribuciones Municipales.	16
c. Regímenes de Facturación y Registración.	23
d. Regímenes de Información.....	33
CAPÍTULO III - CONTRIBUYENTE. Responsable Inscripto – Empresa Unipersonal. .	33
a. Aspectos normativos.....	33
b. Aspectos impositivos.....	34
i. Impuesto a las Ganancias.....	34
ii. Impuesto al Valor Agregado.	62
iii. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.	73
iv. Impuesto a los Bienes Personales.....	80
v. Regímenes de la Seguridad Social – Autónomos – Empleadores.....	86
vi. Regímenes de Recaudación – Nacionales y Provinciales.	91
vii. Impuestos Provinciales - Ingresos Brutos – Otros Impuestos Provinciales.	112
viii. Régimen de Convenio Multilateral.....	119
ix. Tasas y Contribuciones Municipales.	120
c. Regímenes de Facturación y Registración.	120
d. Regímenes de Información.....	123
e. Regímenes Especiales.....	126
CONCLUSIONES SOBRE LA ACTIVIDAD	128
BIBLIOGRAFÍA.....	130

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como objetivo el análisis tributario de la actividad comercial desarrollada por un contribuyente desde su nacimiento como tal, pasando por los distintos encuadres normativos posibles de carácter impositivo, en el ámbito nacional, provincial y municipal.

El enfoque se realizará desde el punto de vista del profesional en Ciencias Económicas que lo asesora, partiendo del análisis de las actividades que desarrollará, su tratamiento impositivo y características, para su correcto encuadramiento en la legislación vigente en el país.

Se propone brindar a los profesionales en Ciencias Económicas, una orientación o ayuda en los aspectos a tener en cuenta ante la consulta de una persona que necesita asesoramiento para el inicio de una actividad comercial.

Para ello, se definirá un caso práctico, a partir del cual se analizará cada aspecto tributario en base a dos actividades económicas específicas, que podrán ser prestadas en forma conjunta o separada. Se planteará para su análisis, el caso de una persona que decide iniciar una actividad de venta de bienes, junto con la prestación de un servicio. La actividad comercial se ubicará en el ámbito de la ciudad de La Plata, Provincia de Buenos Aires.

Este trabajo se divide en dos partes principales. En una primera parte, se abordará el caso para un contribuyente bajo el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo) y en una segunda parte, su categorización como Responsable Inscripto o Empresa Unipersonal. En ambas, se analizarán los distintos regímenes tributarios de acuerdo con el fisco que tiene la potestad en la recaudación y fiscalización de los tributos, pasando por los distintos regímenes particulares por los que pueden verse afectadas las actividades, para arribar finalmente a una conclusión acerca de la actividad en cuestión.

CAPÍTULO I - BREVE DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD

El caso de estudio supone la situación en la que una persona decide comenzar con una actividad económica, la cual consiste en comercializar repuestos para maquinarias y el servicio de mantenimiento de estas, y tiene la idea de instalar un local en el ámbito de la ciudad de La Plata, Provincia de Buenos Aires.

El profesional deberá encuadrar las actividades de acuerdo con las normas que rigen en el lugar donde desarrollará las actividades, según quien tenga la potestad de regulación fiscal e impositiva en cada ámbito, ya sea municipal, provincial o nacional. Cada nivel jurisdiccional, tiene potestad sobre la recaudación de diferentes impuestos, tasas y contribuciones, y la capacidad de emitir sus propias leyes, códigos u ordenanzas fiscales e impositivas, de acuerdo con las facultades conferidas por la Constitución Nacional.

Aspectos a tener en cuenta:

1. Determinar el lugar geográfico donde realizara la actividad (ciudad, municipio). Como se comentó anteriormente, de acuerdo con la provincia y la localidad, el contribuyente deberá cumplir las normas emitidas por cada nivel. A nivel Nacional, se verá obligado a cumplir con las leyes y demás normativa emitida por el gobierno nacional cuyo organismo de control, recaudación y fiscalización es la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante AFIP). También deberá acogerse a la normativa dictada por el Gobierno de la Provincia de Buenos Aires cuyo ente de recaudación y regulación es la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (en adelante ARBA), en lo que respecta al nivel provincial, y a las normas de la Agencia Platense de Recaudación (en adelante APR) en lo que respecta al nivel municipal. Definir si desarrollará él solo la actividad o piensa asociarse con otra u otras personas.
2. Evaluar si la actividad se realizará en un local comercial, propio o arrendado. Esto se tendrá en cuenta en el análisis de la estructura de costos vs. ingresos.
3. Definir el capital inicial.

4. Conocer la actividad. El conocimiento de los costos de los productos que comercializará y los posibles precios de ventas, le permitirán establecer una estimación de los ingresos y utilidades. Teniendo en cuenta que la mayoría de los impuestos, tasas y contribuciones, se liquidan tomando como base los ingresos de los contribuyentes, se podrá definir si estamos frente a un pequeño, mediano o gran contribuyente.
5. Tener en cuenta si contratará empleados o desarrollará la actividad solo. La contratación de empleados implica un costo en sueldos y cargas sociales que se deberá estimar.

Luego de haber detallado brevemente algunos aspectos a tener en cuenta, se procederá a analizar el caso puntual, de acuerdo al siguiente detalle:

El contribuyente localizará su actividad en la localidad y partido de La Plata, Provincia de Buenos Aires, la desarrollará de manera unipersonal, en un local de su propiedad y con la siguiente composición patrimonial:

Patrimonio	Al inicio
Casa – Habitación	200.000
Automóvil 50%	12.500
Automóvil particular	30.000
Capital afectado a la explotación (estimado)	1.038.700
Total	1.281.200

CAPÍTULO II – CONTRIBUYENTE. Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes – Monotributo.

Se supondrá que este nuevo contribuyente comienza desde el momento cero con su actividad y no se cuenta a priori con datos sobre el volumen de operaciones que tendrá (compras, ventas, etc.), lo que permitiría determinar si obedece al a categoría de Contribuyente del Régimen General o a la de Monotributista. Se supondrá que comienza su actividad inscribiéndose bajo el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes - Monotributo - y luego, se analizará la opción de inscripción como Responsable Inscripto.

a. Aspectos Normativos.

Se refiere a “bajo que” normativa estará desarrollada la actividad del contribuyente. Como se trató anteriormente, este contribuyente desarrollará su actividad en la ciudad de La Plata, por lo que se verá regido por la normativa Nacional, emitida por AFIP, Provincial emitida por ARBA y Municipal emitida por APR.

b. Aspectos Impositivos.

i. Impuestos Nacionales.

Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes - Monotributo

Definición de Pequeño Contribuyente

Según lo dispone la legislación del Régimen¹, "se consideran pequeños contribuyentes a las personas humanas que realicen venta de cosas muebles, locaciones y/o prestaciones de servicios, incluida la actividad primaria, las integrantes de cooperativas de trabajo, en los términos y condiciones que se indican en el Título VI, y las sucesiones indivisas en su carácter de continuadoras de las mismas".

¹ Artículo 2 del Anexo Ley N° 24977, complementado con RG (AFIP) N° 2746 (BO: 6/1/2010), junto con el Decreto Reglamentario 1/2010 (BO: 5/1/2010) de la Ley N° 26565 (BO: 21/12/2009), que sustituyó el Anexo de la Ley N° 24977. Modificado por Ley N° 27430 – Fecha de Promulgación: 27 de diciembre de 2017 – (B.O. 17/01/2018).

En cuanto a los requisitos para acceder al régimen, en todos los casos, deberá verificarse en forma concurrente lo siguiente:

- Los ingresos brutos anuales no pueden superar los montos que fije el Poder Ejecutivo Nacional.-
- Para prestación de servicios los ingresos brutos anuales no pueden superar los importes que determina el Poder Ejecutivo Nacional.
- Para venta de productos, el precio máximo por unidad no puede superar los \$ 15.000.
- No se deben haber realizado importaciones en los últimos 12 meses.

Categorización

Los sujetos que encuadren dentro de la definición de pequeño contribuyente deberán categorizarse de acuerdo con la actividad principal, teniendo en cuenta los parámetros establecidos en el Artículo 8 del Anexo, y sumando los ingresos brutos obtenidos por todas las actividades incluidas en el régimen. Aclara la norma que se entenderá por actividad principal aquella por la cual el contribuyente obtenga mayores ingresos.

Asimismo, se consideran ingresos brutos obtenidos en las actividades al producido de las ventas, locaciones o prestaciones correspondientes a operaciones realizadas por cuenta propia o ajena, excluidas aquellas que hubieran sido dejadas sin efecto y neto de descuentos efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza.

A partir de enero de 2018, las categorías vigentes serán las siguientes²:

² Art. 8 y 11 Ley N° 26.565 - RG N° 3982/17, <https://www.afip.gob.ar/monotributo/categorias.asp>

Categoría	Ingresos Brutos 2018	Actividad	Cantidad mínima de empleados	Superficie afectada	Energía eléctrica consumida anualmente	Alquileres devengados anualmente	Impuesto Integrado		Aportes al SPA	Aportes Obra Social	Total	
							Locaciones y/o Prestaciones de Servicios	Venta de cosas muebles			Locaciones y/o Prestaciones de Servicios	Venta de cosas muebles
A	107.525,27	No excluida	No requiere	Hasta 30 m2	Hasta 3330 Kw	40.321,98	87,04	87,04	384,02	536,35	1.007,41	1.007,41
B	161.287,90	No excluida	No requiere	Hasta 45 m2	Hasta 5000 Kw	40.321,98	167,69	167,69	422,42	536,35	1.126,47	1.126,47
C	215.050,54	No excluida	No requiere	Hasta 60 m2	Hasta 6700 Kw	80.643,95	286,73	264,97	464,66	536,35	1.287,74	1.265,98
D	322.575,81	No excluida	No requiere	Hasta 85 m2	Hasta 10000 Kw	80.643,95	471,06	435,22	511,13	536,35	1.518,54	1.482,70
E	430.101,07	No excluida	No requiere	Hasta 110 m2	Hasta 13000 Kw	100.845,00	896,04	695,07	562,24	536,35	1.994,63	1.793,66
F	537.626,34	No excluida	No requiere	Hasta 150 m2	Hasta 16500 Kw	100.804,93	1.232,70	907,56	618,46	536,35	2.387,51	2.062,37
G	645.151,61	No excluida	No requiere	Hasta 200 m2	Hasta 20000 Kw	120.965,93	1.568,08	1.131,57	680,31	536,35	2.784,74	2.348,23
H	896.043,90	No excluida	No requiere	Hasta 200 m2	Hasta 20000 Kw	161.287,90	3.584,17	2.777,74	748,34	536,35	4.868,86	4.062,43
I	1.052.851,59	Venta de Bs. Muebles	No requiere	Hasta 200 m2	Hasta 20000 Kw	161.287,90	-	4.480,22	823,18	536,35	-	5.839,75
J	1.209.659,27	Venta de Bs. Muebles	No requiere	Hasta 200 m2	Hasta 20000 Kw	161.287,90	-	5.264,90	905,50	536,35	-	6.711,75
K	1.344.065,86	Venta de Bs. Muebles	No requiere	Hasta 200 m2	Hasta 20000 Kw	161.287,90	-	6.048,30	996,04	536,35	-	7.580,69

En lo que se refiere a las categorías, se unifican en virtud del establecimiento de un solo límite de facturación de contribuyentes, de acuerdo con los ingresos brutos anuales -correspondientes a la o a las actividades mencionadas en el primer párrafo del Artículo 2-, las magnitudes físicas y el monto de los alquileres devengados anualmente en las categorías "A" a "K".

Previo a las reformas introducidas por la Ley N° 27.430³ modificatoria del régimen, a la finalización de cada cuatrimestre calendario, el pequeño contribuyente debería calcular los ingresos brutos acumulados, la energía eléctrica consumida y en los 12 meses inmediatos anteriores, así como la superficie afectada a la actividad en ese momento, y encuadrarse en la categoría que le corresponda de acuerdo con esos parámetros. En la actualidad, la mencionada ley, introdujo un sistema de recategorización semestral modificando el artículo 9° de la Ley N° 24977, cuando dichos parámetros superen o sean inferiores a los límites de su categoría, quedará encuadrado en la categoría que le corresponda a partir del segundo mes inmediato siguiente al último mes del semestre respectivo.

Cabe aclarar que la normativa prevé una categorización de oficio por parte del organismo de contralor (AFIP), cuando el mencionado organismo constante en sus registros y sistemas incluye datos sobre gastos de índole personal, acreditaciones en entidades bancarias, entre otros; el contribuyente no hubiese cumplido con su recategorización o bien la misma resulte inexacta. Lo cual pondrá en conocimiento del contribuyente a través de sus sistemas web.

³ Ley N° 27430 – Fecha de Promulgación: 27 de diciembre de 2017 – (B.O. 17/01/2018).

Como así también, en base a lo mencionado anteriormente, la AFIP podrá disponer la exclusión del Régimen, por suponer que el contribuyente, en base a los datos que el organismo obtenga, supera alguno o todos los parámetros necesarios para permanecer dentro del Régimen.

Impuestos que incluye el Régimen

Según el Artículo 6⁴ de la Ley del Régimen, el mismo comprende los siguientes impuestos:

- a) El Impuesto a las Ganancias;
- b) El Impuesto al Valor Agregado (IVA).
- c) El componente previsional – aportes jubilatorios y obra social.

Asimismo, en su Artículo 7 establece que los pequeños contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) deberán -desde su adhesión al régimen- ingresar mensualmente el impuesto integrado, sustitutivo de los impuestos mencionados en el artículo 6, detallado en el párrafo anterior, que resultará de la categoría en la que queden encuadrados en función al tipo de actividad, a los ingresos brutos, a las magnitudes físicas y a los alquileres devengados, asignados a la misma.

Categoría de autónomos (seguridad social)

El pequeño contribuyente adherido al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes que desempeñe actividades comprendidas en el inciso b) del Artículo 2º de la Ley N° 24.241 y sus modificaciones, queda encuadrado desde su adhesión en el Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) y sustituye el aporte personal mensual previsto en el Artículo 11 de la misma, por las siguientes cotizaciones previsionales fijas:

- a) Aporte con destino al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA);

⁴ Ley N° 26565 - Fecha de Promulgación: 17 de diciembre de 2009 – (B.O. 21/12/2009).

b) Aporte con destino al Sistema Nacional del Seguro de Salud instituido por las Leyes N° 23.660 y N° 23.661 y sus respectivas modificaciones;

c) Aporte adicional, a opción del contribuyente, al Régimen Nacional de Obras Sociales instituido por la Ley N° 23.660 y sus modificaciones, por la incorporación de cada integrante de su grupo familiar primario.

Obra social

A efectos de la cobertura de salud del titular y la de cada uno de los integrantes de su grupo familiar primario, que fueran incorporados al régimen, deberán ingresar las cotizaciones fijas con destino al Sistema Nacional del Seguro de Salud. El pequeño contribuyente que adhiera al Régimen Simplificado (RS), deberá optar por un agente de salud de la nómina de obras sociales⁵.

Inicio de Actividades

Al iniciar su actividad, el contribuyente deberá encuadrarse en la categoría que le corresponda de conformidad a la magnitud física referida a la superficie que tenga afectada a la actividad y, en su caso, al monto pactado en el contrato de alquiler respectivo. De no contar con tales referencias se categorizará inicialmente mediante una estimación razonable.

Transcurridos seis (6) meses, deberá proceder a anualizar los ingresos brutos obtenidos, la energía eléctrica consumida y los alquileres devengados en dicho período, a efectos de confirmar su categorización o determinar su recategorización o exclusión del régimen, de acuerdo con las cifras obtenidas, debiendo, en su caso, ingresar el importe mensual correspondiente a su nueva categoría a partir del segundo mes siguiente al del último mes del período indicado.

⁵ <http://www.sssalud.gov.ar/index/index.php?cat=agsis&opc=listRnosc&tipo=3>

Hasta tanto transcurran doce (12) meses desde el inicio de la actividad, se deberán anualizar los ingresos brutos obtenidos, la energía eléctrica consumida y los alquileres devengados en cada semestre⁶.

Régimen de empleadores

Como se trató anteriormente, los contribuyentes adheridos a Monotributo pueden ser empleadores.

Los monotributistas se registrarán por el Régimen General de Empleadores, que rige para todos los contribuyentes en general. Este régimen implica la inscripción ante los organismos reguladores de la actividad desarrollada en relación de dependencia, los cuales son:

- AFIP, para el caso de contribuyentes que se registren como empleadores y quién será la encargada de la administración y recaudación de los aportes y contribuciones a los sistemas de la seguridad social y obra social.
- Ministerio de Trabajo Empleo y Seguridad Social, quien regula todo lo referente a los derechos y obligaciones de los trabajadores y empleadores.

Conceptos relacionados con la seguridad social

Con respecto al Régimen General de Contratación Laboral (Ley de Contrato de Trabajo N° 20.744 y concordantes), encontramos distintos conceptos, los cuales se enumeran más abajo y cuyas definiciones escapan al objetivo del presente trabajo y pueden ser consultadas accediendo a la página web del Ministerio de Trabajo⁷:

- Contrato de Trabajo
- Jornada laboral
- Remuneración
- Recibo de sueldo
- Aguinaldo
- Vacaciones

⁶ Ley N° 25565 (2009) Arts.: 7; 9; 11 / DR Arts.: 15; 18; 20 / RG (AFIP) N° 4309/18 Título I, Capítulo I, Inciso C; Capítulo II y III.

⁷ <http://www.trabajo.gov.ar/>

- Licencia por Maternidad
- Feriados y días no laborables
- Licencias especiales
- Accidentes y Enfermedades Profesionales
- Enfermedad Inculpable
- Riesgos del Trabajo
- ¿Cuándo se considera accidente?
- Seguro de vida obligatorio
- Edad mínima de admisión al empleo
- Despidos
- Seguridad Social
- Tabla de Aportes y Contribuciones
- Asignaciones familiares

Los regímenes laborales y de la seguridad social están regulados por las siguientes leyes, entre otras:

- Ley de Contrato de Trabajo, N° 20.744 y sus modificatorias;
- Ley de Empleo, N° 24.013;
- Ley de Riesgos del Trabajo, N° 24.557.

Por otra parte, existen los Convenios Colectivos de Trabajo, en los que se establecen acuerdos salariales y condiciones laborales para un sector productivo específico.

Para más información, sobre cada concepto en particular, puede consultarse la página web del Ministerio de Trabajo mencionada anteriormente.

ii. Impuestos Provinciales.

Como se describió anteriormente, los impuestos provinciales cuyo ente administrador y recaudador es la ARBA, comprenden los siguientes tributos⁸:

- Impuesto sobre los Ingresos Brutos.
- Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes.
- Impuesto de Sellos.
- Impuesto Inmobiliario.
- Impuesto a las Embarcaciones Deportivas.
- Impuesto a los Automotores.
- Regulación de Operaciones de Traslado de Bienes dentro de la Provincia de Buenos Aires (COT).

En el caso planteado, analizaremos el Impuesto a los Ingresos Brutos, ya que el resto de los enumerados anteriormente no dependen directamente del desarrollo de la actividad, y en la mayoría de los casos, su liquidación obedece a importes fijos predeterminados por ARBA.

El Impuesto a los Ingresos Brutos se determina por la simple aplicación de un porcentaje al monto neto total facturado en el mes que se liquida. Este se liquida y abona a través de la confección de las “Declaraciones Juradas Autodeterminativas” confeccionadas por cada contribuyente. Es responsabilidad de cada contribuyente la confección de la DDJJ determinativa del impuesto y su presentación ante el organismo, y supone la no omisión ni falsedad de los datos suministrados. Se determinan doce (12) anticipos mensuales (12 declaraciones juradas mensuales) y una liquidación anual. Cada anticipo se liquida aplicando una alícuota que es determinada previamente por ARBA de acuerdo con la actividad desarrollada por el contribuyente. Estas alícuotas son publicadas por la misma Agencia de Recaudación a principios de cada año fiscal y se aplican durante la duración de este o hasta que sufran modificaciones.

Cada alícuota se corresponde con algún tipo de actividad que desarrolle el contribuyente. La ARBA publica un Nomenclador de Actividades (descripción del universo de actividades que un contribuyente puede realizar en el ámbito de

⁸ Según el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, Ley N° 10397 y modificatorias, (B.O. 11/03/2011)

la Provincia de Buenos Aires), y a cada tipo de actividad le corresponde una alícuota. Es de suma importancia la correcta asociación de la actividad desarrollada con la correspondiente actividad. Estas actividades, se identifican por un número de 6 dígitos y se determinan en el momento de inscribir al contribuyente en el impuesto.

El nomenclador de todas las actividades que contempla la ARBA (código NAIIBB – Nomenclador de Actividades del Impuesto a los Ingresos Brutos), se puede consultar en la página web del mencionado organismo⁹.

Liquidación del Impuesto

El impuesto, se liquida aplicando la alícuota sobre el monto neto de impuestos facturado por el contribuyente en el período fiscal (mes calendario). Este cálculo se efectúa a través de la página web del Organismo ingresando con la CUIT del contribuyente y su clave fiscal, resultando de la operación, la correspondiente declaración jurada determinativa del impuesto. Una vez determinado el importe a ingresar, se debe ingresar el mismo en las fechas establecidas por el organismo, de acuerdo con el calendario de vencimientos que el mismo organismo público.

Para el caso de los monotributistas, se tendrá como base imponible el total de la suma de los importes facturados en el mes calendario (base imponible del impuesto). Al cual se le aplicará la alícuota que el Código Fiscal Determine para el período liquidado.

Para el caso bajo análisis, se debe categorizar al contribuyente de acuerdo con el nomenclador de actividades que pone a disposición ARBA.

Lo primero que se debe tener en cuenta, es la o las actividades en las que se encuentra inscripto el contribuyente ante ARBA. En el momento de iniciar la inscripción como contribuyente directo del impuesto, se debe informar que actividad o actividades desarrollará. A tal fin, ARBA, determinó un listado con las distintas actividades en las que se pueden encuadrar los contribuyentes, ese

⁹ <http://www.arba.gov.ar/Informacion/InfoGeneral/Naiib/naiib.asp?lugar=E&apartado=IIBB>

listado, se denomina Código NAIIBB 18 (Nomenclador de Actividades del Impuesto a los Ingresos Brutos), y los contribuyentes quedarán encuadrados en alguna o algunas de las actividades allí incluidas estrictamente.

Puede ocurrir que no se encuentre específicamente detallada la actividad que el contribuyente realiza, por lo que se deberá seleccionar aquella que se acerque lo más posible.

Para el caso en análisis, el contribuyente, queda encuadrado en las siguientes actividades:

469090	VENTA AL POR MAYOR DE MERCANCIAS N.C.P.
331900	REPARACIÓN Y MANTENIMIENTO DE MÁQUINAS Y EQUIPOS N.C.P.

Como no existe una actividad que coincida literalmente con las actividades que desarrolla el contribuyente, se inscribe en aquellas que más se adecuan a sus actividades.

iii. Régimen de Convenio Multilateral.

Descripción del régimen.

El Convenio Multilateral es un acuerdo entre las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para distribuir la base imponible del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, con el propósito de evitar la múltiple imposición que se produciría si los Fiscos locales gravaran con la misma base de medida la actividad que realice un contribuyente en forma indivisible en dos o más jurisdicciones (Provincias)¹⁰.

En definitiva, se intenta distribuir la potestad tributaria en el impuesto a los ingresos brutos permitiendo la adjudicación de base imponible a cada fisco interviniente, mediante la aplicación de los distintos criterios creados a tal efecto por el régimen del Convenio.

¹⁰ Comisión Arbitral – Convenio Multilateral del 18/08/1977.

En el Impuesto a los Ingresos Brutos específicamente, por tratarse de un gravamen local (potestad provincial) que alcanza a la transferencia de bienes y servicios, y cuya base imponible está constituida por el importe total de las mismas, provoca una múltiple imposición al pretender cada fisco involucrado atraer base imponible a su jurisdicción, aun cuando la operación no se ha desarrollado íntegramente en su territorio. El Convenio Multilateral intenta entonces mediante la aplicación de ciertos mecanismos evitar este aspecto negativo del tributo, distribuyendo la base imponible según el criterio del sustento territorial de la actividad desarrollada por el contribuyente, con las excepciones que existan.

Las actividades comprendidas por el Convenio Multilateral son aquellas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas, ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etc., con o sin relación de dependencia. Se encuentran comprendidos los casos en los que se configure alguna de las siguientes situaciones:

- a) que la industrialización tenga lugar en una o varias jurisdicciones y la comercialización en otra u otras, ya sea parcial o totalmente;
- b) que todas las etapas de la industrialización o comercialización se efectúen en una o varias jurisdicciones y la dirección y administración se ejerza en otra u otras;
- c) que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen ventas o compras en otra u otras;
- d) que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen operaciones o prestaciones de servicios con respecto a personas, bienes o cosas radicados o utilizados económicamente en otra u otras jurisdicciones.

Gastos realizados que otorgan sustento territorial

Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos de la atribución de los gastos¹¹, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones del Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.).

Distribución de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

El Convenio Multilateral suscripto el 18/8/1977 y que rige desde el 1/1/1978, es un acuerdo entre las Provincias y el Gobierno Autónomo de la Ciudad de Buenos Aires para distribuir la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, con el propósito de evitar la múltiple imposición que se produciría si los Fiscos locales gravaran con la misma base de medida la actividad que realice un contribuyente en forma indivisible en dos o más jurisdicciones.

Para el caso en análisis, el contribuyente solo desarrollara su actividad dentro del ámbito de la provincia de Buenos Aires, por lo que el régimen de Convenio Multilateral no resulta aplicable en su caso.

iv. Tasas y Contribuciones Municipales.

Para el caso de las tasas municipales, tal como se describió antes, corresponde determinar qué tipo de actividad desarrolla el contribuyente y luego establecer a que alícuotas quedarán sujetas.

Cada municipio establece su Ordenanza Fiscal Impositiva donde determina las normas de recaudación para el próximo ejercicio fiscal. De esta manera, al finalizar un año, cada fisco municipal publica la ordenanza que regirá para el próximo periodo o bien las modificaciones que crea necesarias introducir.

¹¹ Artículo 3 - Texto Ordenado del Convenio Multilateral del 18/08/1977.

En esa ordenanza, establece que tipo de tasas regirán y su regulación. Como así también las alícuotas a las que estarán sujetas. La Ordenanza Fiscal Impositiva que rige para el partido de La Plata, comprende las siguientes Tasas, Derechos y Contribuciones:

- Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene
- Derechos de Publicidad y Propaganda
- Tasa por Servicios Urbanos Municipales (SUM)
- Contribución especial por pavimento y veredas.
- Derechos de Cementerio.
- Tasa por control de Marcas y Señales.
- Derechos de construcción.
- Derechos por venta Ambulante.
- Contribución especial por Acciones de Seguridad (ídem al ítem anterior)
- Derechos de Verificación por el Emplazamiento de Estructuras y/o Elementos de Soportes de Antenas y Equipos Complementarios.
- Derechos de Espectáculos Públicos.
- Derechos de Ocupación o Uso de Espacios Públicos.
- Patentes de Rodados y Motovehículos
- Impuesto al Automotor Descentralizado (vehículos que pasan a ser administrados por el organismo Municipal).
- Tasa por Servicios Especiales de Limpieza e Higiene (comprende los servicios de coche escuela, taxis, remisses y demás similares, Transportes escolares).
- Derechos de oficina
- Tasa por Alumbrado y Señalización luminosa y otras contribuciones especiales.

Para el encuadre de la actividad de cada contribuyente, la Ordenanza establece como nomenclador de actividades uno similar al utilizado para el Impuesto a los Ingresos Brutos, por lo que los códigos serán los mismos:

Código	Descripción
519000	VENTA AL POR MAYOR DE MERCANCIAS N.C.P.
292192	REPARACION DE MAQUINARIA AGROPECUARIA Y FORESTAL, EXCEPTO TRACTORES.

Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene¹²

La forma de liquidación de esta tasa es similar a la del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y mantiene las mismas características para la definición de su base imponible. Cabe destacar que las ordenanzas municipales, toman varios conceptos y procedimientos de los códigos fiscales de las jurisdicciones en las cuales se encuentran incluidas, de manera tal que al contribuyente le resulte más fácil determinar las bases imponibles.

De acuerdo a la Ordenanza Fiscal e Impositiva de la Ciudad de La Plata, la Tasa corresponde: “Por los servicios de inspección destinados a preservar la seguridad, salubridad e higiene en comercios, industrias, depósitos de mercaderías o bienes de cualquier especie, en toda actividad de servicios o asimilables a tales, servicios públicos explotados por entidades privadas, estatales, provinciales, autárquicas y/o descentralizadas y/o de capital mixto que realicen actividades económicas que se desarrollen en locales, establecimiento, oficinas y/o cualquier otro lugar, aunque el titular del mismo por sus fines fuera responsable exento, se desarrollen en forma accidental, habitual, susceptible de habitualidad o potencial, aun cuando fuera ejercida en espacios físicos habilitados por terceros, y/o toda actividad lucrativa que se ejerza en jurisdicción del Municipio, realizada en espacio público o privado, se abonará la tasa establecida en esta ordenanza.”

Base Imponible

La base imponible estará constituida por los ingresos brutos devengados durante el período fiscal, en el ámbito municipal, por el ejercicio de la actividad gravada. Se considera ingreso bruto el valor o monto total –en valores monetarios, en especies o en servicios- devengados en concepto de venta de bienes, de retribuciones totales obtenidas por los servicios o actividades ejercidas, los intereses obtenidos por préstamos de dinero a plazo de financiación o en general al de las operaciones realizadas. Los ingresos brutos se imputarán al período fiscal en que se devenguen.

¹² Ordenanza Fiscal e Impositiva año 2013 – Título V – Artículos 149 y subs.

Exclusiones y deducciones a la base imponible

A los efectos de la determinación del ingreso neto imponible, deberán considerarse como exclusiones y deducciones de la base imponible las siguientes:

1) Exclusiones:

1.1. Los importes correspondientes a Impuestos Internos, Impuestos al Valor Agregado - débito fiscal- e impuestos para los fondos nacionales de autopistas, tecnológico del tabaco y de los combustibles. Esta deducción sólo podrá ser efectuada por los contribuyentes de derecho de los gravámenes citados, en tanto se encuentren inscriptos como tales. El importe por computar será el del débito fiscal o el monto liquidado, según se trate del impuesto al valor agregado o de los restantes gravámenes, respectivamente y en todos los casos en la medida en que corresponda a las operaciones de la actividad sujeta a impuestos realizada en el período fiscal que se liquida.

1.2. Los importes que constituyan reintegro de capital en los casos de depósitos, préstamos, créditos, descuentos y adelantos, y toda otra operación de tipo financiero, así como sus renovaciones, repeticiones, prórrogas, esperas u otras facilidades, cualquiera sea la modalidad o forma de instrumentación adoptada.

1.3. Los reintegros que perciban los comisionistas, consignatarios y similares, correspondientes a gastos efectuados por cuenta de terceros, en las operaciones de intermediación en que actúen. Tratándose de concesionarios o agentes oficiales de ventas, lo dispuesto en el párrafo anterior sólo será de aplicación con relación a concesionarios o agentes oficiales de venta del Estado en materia de juegos de azar, carreras de caballos, agencias hípcas y similares.

1.4. Los subsidios y subvenciones que otorgue el Estado –Nacional y Provinciales- y las Municipalidades.

1.5. Las sumas percibidas por los exportadores de bienes y servicios en concepto de reintegros o reembolsos, acordados por la Nación.

1.6. Los ingresos correspondientes a venta de bienes de uso.

1.7. Los importes que correspondan al productor asociado por la entrega de su producción en las cooperativas que comercialicen producción agrícola

únicamente, y el retorno respectivo. La norma precedente no es de aplicación para las cooperativas o secciones que actúen como consignatarios de hacienda.

1.8. En las cooperativas de grado superior, los importes que correspondan a las cooperativas agrícolas asociadas de grado inferior, por la entrega de su producción agrícola y el retorno respectivo.

1.9. Los importes abonados a otras entidades prestatarias de servicios públicos, en el caso de cooperativas o secciones de provisión de los mismos servicios, excluidos transporte y comunicaciones.

1.10. La parte de las primas de seguro destinado a reservas matemáticas y de riesgo en curso, reaseguros pasivos y siniestros y otras obligaciones con asegurados que obtengan las compañías de seguros y reaseguros y de capitalización y ahorro.

2) Deducciones:

2.1. Las sumas correspondientes a devoluciones, bonificaciones y descuentos efectivamente acordados por épocas de pago, volumen de venta y otros conceptos similares, generalmente admitidos según los usos y costumbres, correspondientes al período fiscal que se liquida.

2.2. El importe de los créditos incobrables producidos en el transcurso del período fiscal que se liquida y que hayan debido computarse como ingreso gravado en cualquier período fiscal. Esta deducción no será procedente cuando la liquidación se efectúa por el método de lo percibido. Constituyen índices justificados de la incobrabilidad cualquiera de los siguientes: la cesación de pagos, real y manifiesta, la quiebra, el concurso preventivo, la desaparición del deudor, la prescripción, la iniciación del cobro compulsivo. En el caso de posterior recupero, total o parcial, de los créditos deducidos por este concepto, se considerará que ello es un ingreso gravado imputable al período fiscal en que el hecho ocurre.

2.3. Los importes correspondientes a envases y mercaderías devueltas por el comprador, siempre que no se trate de actos de retroventa o retrocesión.

2.4. Los importes provenientes de exportaciones con excepción de las actividades conexas de transporte, eslingaje, estibaje, depósito y otra de similar naturaleza.

Según la ordenanza vigente para el período 2016, las alícuotas correspondientes para las actividades que desarrolla el contribuyente son las siguientes¹³:

Código	Descripción	Alícuota
519000	VENTA AL POR MAYOR DE MERCANCIAS N.C.P.	10 ‰
292192	REPARACION DE MAQUINARIA AGROPECUARIA Y FORESTAL, EXCEPTO TRACTORES.	10 ‰

Liquidación de la Tasa

	Venta	Servicio
Ingresos gravados mensuales	43.564	28764
Base imponible		
Ingresos exentos	500.000	
Alícuota aplicable	10 ‰	10 ‰
Tasa determinada	435,64	287,64
Tasa a ingresar	723,28	

La forma de determinación de la tasa se realiza a través de la página web de la Agencia Platense de Recaudación, ingresando con la CUIT del contribuyente y su clave fiscal (que el mismo organismo proporciona) y completando los datos a través de una declaración jurada web.

Derechos de Publicidad y Propaganda¹⁴

La ordenanza determina que los contribuyentes que posean publicidad a la vista dentro del partido de La Plata deberán empadronarse en un registro de Publicidad y Propaganda. Comprende según la Ordenanza, lo siguiente¹⁵:

¹³ Ordenanza Impositiva año 2016 – Parte Impositiva – Descripción del nomenclador de actividades. 17 de Octubre de 2016.

¹⁴ Ordenanza Fiscal e Impositiva año 2013 – Título VI – Artículos 165 y subs.

¹⁵ Ordenanza Fiscal e Impositiva año 2013 – Parte Impositiva – Título VI, Artículo 270.

a) La publicidad, propaganda escrita, gráfica, audiovisual o sonora- realizados mediante voz humana u otro medio audible, reproducidos ya sea electrónicamente, usando micrófonos, amplificadores, altavoces, etc., hecha en la vía pública o visible desde ésta, se encuentre en inmuebles de propiedad pública o privada, o en vehículos, o dentro del espacio aéreo del Partido, con fines lucrativos, comerciales o económicos. Incluye también la publicidad realizada a través de promotores de venta y/o repartidores propagandistas.

b) Toda otra publicidad realizada de conformidad con lo establecido por la Ordenanza N° 9880, sus modificatorias y Decreto Reglamentario.

No comprende:

a) La exhibición de chapas de tamaño tipo, donde constan solamente nombre y especialidad de profesionales con título universitario.

b) Los anuncios del tipo: letreros, chapas o avisos que sean obligatorios en virtud de normas oficiales.

Los importes por ingresar son fijos y corresponden a la categoría que revista el contribuyente ante la APR. Al efecto, la APR, creó un Registro de contribuyentes de la Tasa al cual deben empadronarse los contribuyentes que cumplan con los requisitos de esta.

La APR establece un mecanismo de empadronamiento donde los contribuyentes deben aportar los datos de la actividad a desarrollar y se determinara si debe o no abonar la tasa. De esta manera y de acuerdo con las formas de publicidad que ofrezca la actividad desarrollada, se incluirá en una categoría y abonara un importe fijo bimestral.

La ordenanza establece que tipo de concepto estará sujeto al pago de la tasa y el monto a declarar, por ejemplo, supongamos que el contribuyente desee colocar un cartel en su local comercial, estará sujeto a la clasificación dentro de la Ordenanza Municipal, teniendo en cuenta características como si es un cartel simple o luminoso, el tamaño, si enriquece el espacio público o no, si contiene solo nombres o también marcas, zona de la ciudad donde se ubique, densidad de los comercios en la zona, entre otras. Luego de la categorización, surgirá el importe a ingresar bimestral.

c. Regímenes de Facturación y Registración.

Cuando hablamos de Facturación y Registración nos referimos a la forma en que los contribuyentes respaldan mediante documentos, sus operaciones, y llevan un detalle cronológico de las mismas. La normativa que se encarga de regular el tema es emitida por la AFIP y rige para todos los contribuyentes.

Para el caso del Régimen Simplificado, la normativa establece¹⁶:

- Tipo de comprobante a emitir

Los monotributistas están obligados a emitir las siguientes clases de comprobantes con validez fiscal para respaldar operaciones de venta o locaciones (de cosas, bienes o servicios):

Comprobantes clase "C": <ul style="list-style-type: none">- Factura- Tique-Factura.- Recibo emitido por profesionales o demás prestadores de servicios.- Notas de débito.- Notas de crédito	Por operaciones en el mercado interno	Cuando el receptor del comprobante sea un: <ul style="list-style-type: none">- Consumidor final- Monotributista- RI en IVA- Exento en IVA- No alcanzado en IVA- No categorizado
Tique	Por operaciones en el mercado interno	Cuando el receptor del comprobante sea un consumidor final
Comprobantes clase "E": <ul style="list-style-type: none">- Factura.- Nota de debito- Nota de crédito	Por operaciones de exportación	Cuando el receptor sea un sujeto del exterior.

Para el caso en análisis, se deben analizar los potenciales clientes del contribuyente. Esto permite determinar el tipo de comprobantes a emitir ya que de tratarse de clientes en su totalidad del tipo Consumidor Final, quedará obligado a emitir tiques. En caso de que los clientes revistan la condición de Responsables Inscriptos, los comprobantes a emitir serán Facturas tipo C, más adelante veremos bajo qué modalidad, Facturación manual o Factura electrónica.

¹⁶ Artículo 16 RG N° 1415/03

Emisión de Comprobantes

Emisión manual

La RG de AFIP N° 3665 ha establecido que los sujetos adheridos al Monotributo quedan comprendidos en los lineamientos de la RG de AFIP N° 100, por lo cual deben solicitar la autorización de impresión de sus comprobantes, entre otras cuestiones.

Las modificaciones previstas adquirieron plena vigencia a partir del 1 de enero de 2015.

Pasos para obtener la impresión de los comprobantes

- *A cargo del contribuyente*

El proceso debe ser iniciado por los contribuyentes a través de la web institucional. Para ello, deben realizar las siguientes acciones:

- *Habilitación de puntos de venta*

El trámite se realiza mediante transferencia electrónica de datos, servicio "Autorización de impresión de comprobantes", opción "ABM de puntos de venta".

- *Solicitud de autorización de impresión de comprobantes¹⁷*

A través del servicio aludido, opción "Nueva solicitud de Código de Autorización de Impresión (CAI)", debiéndose indicar los datos que solicita el sistema referidos al contribuyente y sus domicilios de explotación.

- *A cargo de la AFIP*

Luego de cumplimentados los pasos anteriores, AFIP procede a evaluar la situación del contribuyente a efectos de otorgar el CAI o denegarlo.

Si el contribuyente obtuvo por parte del Fisco una autorización plena, se le permitirá gestionar la impresión de la totalidad de los comprobantes solicitados y por el plazo máximo de validez que corresponda a cada uno de ellos.

¹⁷ Artículos 17 y 21 RG 100/98

- *Rechazo de autorización de impresión de comprobantes*

El Organismo denegará la autorización de la “Solicitud de impresión y/o importación” si el contribuyente no cumple con los requisitos establecidos. El rechazo procederá toda vez que:

- ✓ la CUIT se encuentre inactiva o cancelada;
 - ✓ la actividad declarada no esté actualizada;
 - ✓ no se registre domicilio fiscal denunciado o el declarado resulte inexistente.
- *A cargo de la imprenta*

El contribuyente debe presentarse en el establecimiento impresor con la solicitud del trabajo de impresión. La imprenta confeccionará los comprobantes y luego informará a la AFIP la conclusión y entrega del trabajo al contribuyente, quién deberá confirmar la recepción de los comprobantes a través de la web de AFIP.

Plazo de validez de los comprobantes

- Comprobantes clases “C” y “E”

Descripción	Plazo máximo
Nuevos contribuyentes inscriptos como monotributistas (comprobantes clases “C” y “E”) durante los 3 primeros meses.	120 días corridos
Comprobantes impresos por establecimientos gráficos (clases “C” y “E”)	1 año
Comprobantes de respaldo de otros sistemas de emisión realizados por establecimientos gráficos.	2 años
Monotributistas inscriptos en el Registro Nacional de Efectores.	2 años

Todos los plazos se contarán a partir de la fecha consignada en la constancia de CAI y se reducirán proporcionalmente en caso de que la autorización sea parcial.

Aquellos que queden en existencia una vez vencido el plazo de validez, deberán ser anulados y conservarse en archivo por 5 años luego de operada la prescripción.

Régimen de información

Los contribuyentes deben informar los comprobantes recibidos de la imprenta hasta el día hábil inmediato siguiente al de dicha recepción a través del servicio web “Autorización de impresión de comprobantes”. En caso de incumplimiento, no podrán solicitar un nuevo CAI.

Las imprentas están autorizadas a destruir los talonarios no retirados luego de transcurridos tres meses de solicitado el trabajo de impresión.

Régimen de emisión de comprobantes a través de CONTROLADORES FISCALES

Sujetos obligados

Según la RG (AFIP) N° 3561, se encuentran obligados a utilizar el equipamiento electrónico denominado “controlador fiscal” aquellos monotributistas que:

- opten por emitir tique por sus operaciones con consumidores finales (excluidos los monotributistas incorporados en el Régimen de Inclusión Social y Promoción del trabajo independiente), o
- estén encuadrados en categorías “H” o superior del Régimen Simplificado y realicen alguna de las actividades previstas en el Anexo I de la norma (deberán adquirir controladores de nueva tecnología) (en caso de bajar de categoría, continuaran obligados al uso del controlador fiscal de nueva tecnología), o
- realicen “delivery”, independientemente de su categoría en el Régimen Simplificado (deben adquirir controladores de nueva tecnología), o
- desarrollen la actividad de hipermercados, supermercados y autoservicios.

Inoperatividad del equipamiento

La normativa de controladores fiscales establece que, ante tal circunstancia, los monotributistas deberán tener habilitado un sistema manual alternativo de emisión de comprobantes con puntos de venta independientes.

Factura Electrónica¹⁸

Sujetos obligados¹⁹

La normativa vigente establece un régimen especial de emisión de comprobantes electrónicos originales, aplicable obligatoriamente para sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes que supere la categoría H. Para el caso en análisis, corresponderá la emisión de este tipo de comprobantes cuando supere dicha categoría.

Excepción a la obligación de emisión de factura electrónica²⁰

Quedan exceptuadas de la emisión del comprobante electrónico las operaciones:

- realizadas en el local con consumidores finales (en caso de que el emisor opte por emitir factura electrónica, deberá entregar al consumidor final la impresión del mismo), y/o
- no realizadas en el local y facturadas cuando se entregue el bien o se preste el servicio:
 - a) en el domicilio del cliente, o
 - b) en un domicilio distinto al del emisor del comprobante.

Comprobantes de respaldo²¹

Deberá tener comprobantes manuales de respaldo, los que deberán utilizarse en caso de inoperatividad del sistema, o, cuando realicen excepcionalmente operaciones con los siguientes sujetos:

- a) responsables inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado;
- b) sujetos exentos o no alcanzados en el Impuesto al Valor Agregado;

¹⁸ Facturación Electrónica - RG N° 3067/11

¹⁹ Artículo 1 RG N° 3067/11

²⁰ Artículo 3 RG N° 3067/11 (Sujetos Excluidos) - Art. 4 RG N° 3067/11 (Operaciones Excluidas).

²¹ Anexo II RG 1415/03 y Arts. 17 y 18 RG 3561/13.

c) consumidores finales, por un importe superior a \$ 5.000; (hasta tanto no entre en vigencia lo previsto en los párrafos segundo y tercero del Artículo 3 de la RG (AFIP) N° 3561 y sus complementarias, podrán emitirse los comprobantes sin observar el tope citado)

d) sujetos adheridos al Régimen de Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo)

Facturación electrónica - Controlador fiscal

Deberá emitirse comprobante electrónico sólo respecto de operaciones no comprendidas en la normativa de controladores fiscales. Entendemos que la norma obliga a la emisión de factura electrónica a aquellos contribuyentes que no se encuentren alcanzados por el régimen de emisión de comprobantes por controlador fiscal.

Emisión de comprobantes electrónicos. Proceso de autorización

La normativa determina la modalidad en la que los contribuyentes pueden generar los comprobantes respaldatorios vinculados con su actividad, siendo las más comunes:

- intercambio de información del servicio web (“web services”);
- comprobantes en línea.

Las particularidades de cada método ya han sido desarrolladas.

En cualquiera de ambas modalidades se genera un Código de Autorización Electrónico (CAE) por cada comprobante clase “C”.

Inoperatividad del sistema

En caso de inoperatividad, deben emitirse comprobantes manuales según las resoluciones generales vigentes.

Registración de operaciones²²

Según la RG (AFIP) N° 1415, los monotributistas no están obligados por la AFIP a llevar registraciones de sus comprobantes emitidos y recibidos.

Dichos documentos deben estar ordenados y archivados cronológicamente a disposición del personal fiscalizador.

Sanciones

Si bien los contribuyentes adheridos al Monotributo están sujetos a las normas establecidas por la Ley de Procedimiento Fiscal, la normativa del gravamen dispone el siguiente régimen sancionatorio específico en relación con las normas de facturación:

- ✓ Clausura de 1 a 5 días, en caso de:
 - no emitir comprobantes respaldatorios por sus operaciones, sin perjuicio de lo cual corresponde también su exclusión del régimen;
 - no poseer comprobantes respaldatorios de las compras, locaciones o prestaciones que hubieran recibido con relación a su actividad;
 - falta de exhibición del formulario 960/NM - "Data fiscal"-.

Nuevas Disposiciones aplicables a monotributistas

A continuación, se comentan las normas que, en materia de facturación, han dispuesto la generalización de emisión de facturas electrónicas o mediante controladores fiscales para monotributistas; que han dispuesto el nuevo marco normativo para la emisión de las facturas electrónicas y que han dispuesto la fecha de entrada en vigencia de los controladores fiscales de nueva tecnología.

A través de la RG (AFIP) N° 4290 (BO: 3/8/2018) se establece la obligación de que los contribuyentes emitan sus comprobantes de ventas mediante facturas electrónicas o a través de controladores fiscales,

²² Artículo 7 RG 1415/03

reservándose los comprobantes manuales únicamente como comprobantes de respaldo ante inconvenientes en los sistemas de emisión.

La citada obligación es de aplicación para:

- Los responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado,
- Los exentos en el impuesto al valor agregado, y
- Los sujetos adheridos al monotributo, excepto los incluidos en el Régimen de Inclusión Social y Promoción del Trabajo Independiente y de pequeños contribuyentes inscriptos en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social del Ministerio de Desarrollo Social.

Asimismo, se destaca que los contribuyentes podrán optar por la emisión electrónica de comprobantes o mediante controladores fiscales, sin que sea necesario informar esta situación a la AFIP.

Quedan exceptuadas aquellas operaciones que requieren un tratamiento especial en la emisión de comprobantes -detalladas en el Anexo IV de la RG (AFIP) N° 1415- y las operaciones exceptuadas de emisión de comprobantes -detalladas en el Anexo I, ap. A, de la RG (AFIP) N° 1415.

Cuando se trate de una micro, pequeña o mediana empresa por las operaciones que realicen con una empresa grande u otra micro, pequeña o mediana que haya adherido al Régimen de “Factura de Crédito Electrónica MiPyMEs” -en el marco de la Ley N° 27440-, deberán emitir únicamente facturas electrónicas.

La obligación de emitir comprobantes por medios electrónicos o a través de controladores fiscales se ajusta al siguiente cronograma, según el tipo de contribuyente de que se trate:

A) Monotributistas: por las operaciones que realicen a consumidores finales, la obligación resulta de aplicación a partir del 1/4/2019, por las restantes operaciones:

Categorías	Por comprobantes que emitan a partir de
F a K	6 agosto 2018

E	1 de octubre 2018
D	1 diciembre 2018
C	1 febrero 2019
B	1 marzo 2019
A	1 abril 2019

B) Contribuyentes exentos en el impuesto al valor agregado, según el importe de ventas (incluidos impuestos nacionales) del último año calendario:

Importe de ventas	Por comprobantes que emitan a partir de
Igual o superior a un millón de pesos	1 noviembre de 2018
Hasta un millón de pesos	1 enero 2019

C) Facturación electrónica al momento de la entrega de los bienes o prestación del servicio en el domicilio del cliente o fuera del domicilio del emisor del comprobante:

"Comprobantes en Línea" / "Facturador Móvil"	Por comprobantes que emitan a partir de 1 enero 2019
Webservices	Por comprobantes que emitan a partir de 1 abril 2019

Se adecúan las normas de facturación, elevándose de \$ 1.000 a \$ 5.000 el importe de las facturas emitidas a consumidor final en las que debe ser identificado el comprador.

Por medio de la RG (AFIP) N° 4291 (BO: 3/8/2018), se sustituye y actualiza en un solo cuerpo la normativa del régimen de emisión de factura electrónica que se encontraba dispuesto mediante la RG (AFIP) N° 2485 y sus normas complementarias.

Las presentes disposiciones resultan de aplicación a partir del 6/8/2018, excepto:

- Utilización del servicio “Comprobantes en Línea” como opción de emisión de comprobantes electrónicos “Liquidación Electrónica de Servicios Públicos” y “Rendición Factura Electrónica Servicios Públicos”: desde el 1/4/2019.

- Rechazo de solicitudes de autorización de emisión de comprobantes electrónicos cuando se detecten inconsistencias en los datos vinculados al receptor: desde el 1/12/2018.

Mediante la RG (AFIP) N° 4292 (BO: 3/8/2018), se establecen adecuaciones al régimen de emisión de comprobantes mediante controladores fiscales, entre las que destacamos:

- Los sujetos que inicien actividades y opten por utilizar “controlador fiscal” se encontrarán obligados a utilizar un equipo de nueva tecnología.

- Se incrementa a \$ 5.000 el monto a partir del cual los contribuyentes podrán emitir las facturas manuales o electrónicas cuando realicen excepcionalmente operaciones con consumidores finales. También deberán realizarlas por dichos medios cuando deba identificarse al adquirente, locatario o prestatario.

- Aquellos sujetos que tengan controladores fiscales de nueva tecnología deberán generar los reportes semanales aun cuando no hayan tenido movimiento o emitido comprobantes. También deberán generar semanalmente el reporte “Cinta Testigo Digital”, el cual responde a los duplicados electrónicos de los comprobantes emitidos, los que quedarán al resguardo del contribuyente.

Por su parte, los equipos clasificados como de “vieja tecnología” podrán ser comercializados y/o realizar recambios de memoria hasta el 31/3/2019, inclusive. A partir del 1/4/2019, solo se podrán efectuar recambios de memorias por motivos de fallas técnicas durante el primer año contado desde su alta.

Los equipos de “vieja tecnología” podrán utilizarse hasta el 31/1/2021, inclusive. A partir del 1/2/2021 deberán utilizar los equipos de “nueva tecnología”.

Las presentes modificaciones resultan de aplicación a partir del 6/8/2018. No obstante, hasta tanto los sujetos que utilicen los controladores fiscales ajusten la funcionalidad de sus equipos al nuevo tope de \$ 5.000, podrán continuar identificando al receptor del comprobante cuando el monto de la operación sea igual o superior a \$ 1.000.

d. Regímenes de Información.

Cuando hablamos de Regímenes de Información, nos referimos a distintos tipos de datos que los Organismos Recaudadores solicitan a los contribuyentes, por lo general, datos referidos a las actividades que ellos desarrollan.

Antiguamente la AFIP había dispuesto un régimen de información que se solicitaba a los monotributistas, los cuales se encontraban obligados a brindar datos de su actividad, y en caso de no hacerlo, quedaran sujetos a las sanciones correspondientes. El mismo, fue derogado por la RG (AFIP) N° 3990/17.

CAPÍTULO III - CONTRIBUYENTE. Responsable Inscripto – Empresa Unipersonal.

A continuación, consideraremos que el contribuyente ha superado los límites de los parámetros que le permitirían permanecer dentro del Régimen de Monotributo.

En este caso, el contribuyente automáticamente quedará excluido del régimen de Monotributo y deberá inscribirse en el Régimen General. Inscribirse en el régimen general implica inscribirse en los impuestos a las Ganancias, al Valor Agregado y a los regímenes de la seguridad social como empleado autónomo.

a. Aspectos normativos.

Una vez inscripto en los impuestos, el contribuyente deberá liquidar e ingresar los impuestos de acuerdo con lo establecido en cada una de las leyes

impositivas y según lo reglamentado por AFIP. La Ley de Procedimiento Tributario, establece las formas en que se liquidan e ingresan los Impuestos Nacionales, mediante declaraciones juradas Autodeterminativas que son responsabilidad del contribuyente. Actualmente y dejando de lado los aplicativos empleados para las liquidaciones impositivas, el Organismo de Recaudación Nacional, ha comenzado a migrar a sistemas de liquidación On-line, como son el caso del servicio web Ganancias Personas Humanas Web y Bienes Personales Web, entre otros.

b. Aspectos impositivos

i. Impuesto a las Ganancias

El Impuesto a las Ganancias²³ es un impuesto directo (lo paga el sujeto pasivo que determina la Ley) y progresivo (a medida que aumenta el monto sujeto a impuesto se aplica una tasa creciente).

Metodología de determinación²⁴

A fin de obtener la base imponible o ganancia neta sujeta a impuesto de un contribuyente, persona humana, quedará gravada la totalidad de la renta que estos obtienen pudiéndose compensar con resultados negativos (pérdidas) de períodos anteriores, como así también, computarse deducciones personales que la propia ley del impuesto admite, utilizándose también alícuotas progresivas. De esta manera lo que se trata es que se distribuya la carga impositiva de forma más equitativa, ya que por sus características de personal y global, permite tener en cuenta la capacidad para tributar del contribuyente.

De esta manera se determinará un esquema de liquidación que utilizaremos para liquidar el impuesto del contribuyente en cuestión, el cual se representa de la siguiente manera:

²³ Ley de Impuesto a las Ganancias N° 20.628 - Texto Ordenado B.O. 31/12/1973 y sus modificatorias y complementarias y Decreto Reglamentario 1344/98 B.O. 25/11/1998.

²⁴ Impuesto a las Ganancias – Gustavo Diez – 7ma. Edición.

Determinación del Impuesto

CATEGORÍAS			
PRIMERA	SEGUNDA	TERCERA	CUARTA
INGRESOS	INGRESOS	INGRESOS	INGRESOS
DEDUCCIONES	DEDUCCIONES	DEDUCCIONES	DEDUCCIONES
AMORT. INMUEBLES	AMORT. BS. MUEBLES	PARTICIPACIÓN EMPRESARIA	AMORT. BS. MUEBLES
AMORT. BS. MUEBLES	AMORT. INMATERIALES		AMORT. INMUEBLES
AMORT. INMATERIALES	QUEBRANTOS ESPECIF.		
RESULT. NETO 1ERA. CAT	RESULT. NETO 2DA. CAT	RESULT. NETO 3ERA. CAT	RESULT. NETO 4TA. CAT
RESULTADO NETO DE LAS CUATRO CATEGORÍAS			
Deducciones Generales			
Gastos de Sepelio			
Intereses de Deudas			
Seguros de Vida			
Contribución jubilatoria			
Descuentos Para Obras Sociales			
Servicio Doméstico			
Alquiler de Inmuebles destinados a casa Habitación			
RESULTADO NETO ANTES DE DONACIONES - CUOTAS MEDICO ASISTENCIAL - GASTOS MEDICOS			
Cuotas o Abonos Médico-Asistenciales			
Gastos de Servicios sanitarios, médicos y paramédicos			
Donaciones			
RESULTADO NETO DEL PERÍODO			
RESULTADO NETO DEL PERÍODO			
Quebrantos de períodos anteriores			
RESULTADO NETO ANTES DE LAS DEDUCCIONES PERSONALES			
Deducciones Personales			
Ganancia No Imponible			
Cargas de Familia			
Deducción Especial			
GANANCIA NETA SUJETA A IMPUESTO DE FUENTE ARGENTINA			
GANANCIA NETA SUJETA A IMPUESTO DE FUENTE EXTRANJERA (NO ANALIZADA EN EL CASO)			
BASE IMPONIBLE			
IMPUESTO DETERMINADO			

DETERMINACIÓN DEL SALDO A INGRESAR

	A favor del Contribuyente	A favor del Fisco
Impuesto Determinado		\$\$\$
Menos		
Ley 25922 - Ley de Prom. Ind. Del Software	\$\$\$	

Impuestos análogos pagados en el exterior	\$\$\$	
Pagos a cuenta por convenios internacionales	\$\$\$	
Pago a Cuenta Ganancia Mínima Presunta	\$\$\$	
Retenciones por doble residencia art. 125 Tit. IX	\$\$\$	
Crédito Fiscal Ley 23877	\$\$\$	
Intereses pagados y costo de endeudamiento financiero	\$\$\$	
Impuesto a los Combustibles Líquidos	\$\$\$	
Anticipos Cancelados con ITF	\$\$\$	
Cómputo del ITF para cancelación de DDJJ	\$\$\$	
Anticipos canc. con bonos o cert. fiscales	\$\$\$	
Retenciones, Percepciones y Pagos a Cuenta	\$\$\$	
Anticipos cancelados en efectivo	\$\$\$	
Régimen de Promoción (Liberación)	\$\$\$	
Régimen de Promoción (Diferimiento)	\$\$\$	
Otros	\$\$\$	
Saldo a favor del Contribuyente per. fiscal anterior	\$\$\$	
Saldo a favor proveniente de la sucesión indivisas	\$\$\$	
IMPUESTO A INGRESAR		

Recapitulando, y para el caso del contribuyente, se deberá determinar la Ganancia Neta Sujeta a Impuesto teniendo en cuenta los ingresos por su actividad y luego detrayendo los gastos necesarios para mantener esa ganancia gravada.

Siguiendo el esquema propuesto, se analizará las ganancias obtenidas por el contribuyente con respecto a la tercera categoría. Recordando que la actividad que desarrolla el contribuyente se realiza de manera unipersonal.

Al cierre del ejercicio fiscal, se deberá contar con los siguientes datos:

1. Ventas del ejercicio fiscal.
2. Compras del ejercicio fiscal.
3. Gastos.
4. Detalle de la existencia inicial y final de las mercaderías.
5. Detalle de los bienes de uso al cierre del ejercicio fiscal.
6. Detalle de cuentas por cobrar y cuentas por pagar, bienes y demás deudas, al cierre del ejercicio fiscal.

7. Otros datos sobre ingresos y egresos del ejercicio fiscal.
8. Datos personales del contribuyente (estado civil, hijos, gastos en obra social prepaga, seguros de vida abonados, etc.)

Análisis para el caso planteado

El contribuyente, como ya se comentó, posee una explotación unipersonal, y se dedica a la comercialización de bienes y prestación de servicio. Él mismo trabaja personalmente y se considerará que posee empleados en relación de dependencia, solo a los efectos de aportar condimentos al caso. Ya que el mismo, comenzó su actividad en forma personal, se considera que el negocio ha requerido la incorporación de personal. Pero a los efectos de simplificar el caso, el personal ha ingresado en años anteriores al de liquidación. Se consideran todos los importes en pesos argentinos. El ejemplo corresponde al período fiscal 2017, en la actualidad y a la fecha de presentación del presente trabajo, los montos correspondientes a mínimos no imponibles, deducciones e importes por cargas de familia, fueron actualizados según la Reforma Tributaria mediante Ley N° 24.430 B.O. 29/12/2017, con aplicación para el ejercicio fiscal 2018 y serán comentados en cada punto.

1. Ventas del ejercicio 2017.

El dato se obtiene del Libro IVA Ventas del período enero a diciembre del ejercicio declarado.

Período	Neto gravado	Conceptos exentos y no gravados	IVA	Total
Enero a diciembre 2017	915.000	500.000	192.150	1.607.150

De los comprobantes por ventas analizados, surge la venta de un bien de uso, según el siguiente detalle.

Fecha	Importe	Detalle
11/8/2017	500.000	Vende un galpón de su propiedad.

2. Compras del ejercicio

Período	Neto gravado	Conceptos exentos y no gravados	IVA	Total
Enero a diciembre 2017	501.400	417.000	105.294	1.023.694

De los comprobantes de compras analizados, surge que los importes detallados anteriormente, incluyen:

- a) Compra de mercaderías para reventa (repuestos).

Neto gravado
384.500

- b) Compras de bienes de uso.

Fecha	Importe	Detalle
15/10/2017	400.000	Compra un local con depósito como reemplazo del galpón vendido.

- c) Gastos.

Concepto	Importe neto
Abono a empresa de seguridad	3.600
Agua, luz, gas y teléfono	25.000
Alquileres (1)	29.800
Comisiones y gastos bancarios (2)	4.100
Cursos de capacitación (3)	2.500
Expensas	3.600
Gastos de mantenimiento del local	5.200
Gastos de rodados (4)	10.000
Gastos varios	1.700
Honorarios profesionales	30.000
Intereses (5)	1.800
Gastos en papelería y librería (6)	6.000
Seguros (7)	10.000
Suscripción a revista del rubro	600
Totales	133.900

Datos adicionales:

- Incluye alquileres abonados en el período que se debían del año anterior por \$ 5.000

- Incluye el total del impuesto a los débitos y créditos en las transacciones financieras.
- Corresponde a un curso de ventas a los cuales asistió en el periodo e incluye un curso de odontología al que asistió su hijo.
- El importe incluye \$ 3.000 que corresponden a los gastos totales del automóvil afectado a la actividad en un 50%.
- Los intereses responden al total devengado y pagado por giros en descubierto durante el ejercicio 2017 en la cuenta bancaria afectada a su actividad en un 100%.
- Incluye \$ 2.000 correspondientes a folletería utilizada para promoción del negocio.
- Incluye el seguro total \$ 3.000 devengado y abonado por el automóvil afectado a la actividad en un 50%.

3. Otros egresos.

Concepto	Importe total	Aclaraciones
Sueldos y cargas sociales	95.940	
Gratificaciones	2.000	Abonadas en marzo 2017 correspondientes al ejercicio anterior.
Indemnizaciones por despidos	3.000	El asesor legal estima que el dueño de la empresa deberá abonar en el ejercicio siguiente (2018) un importe de 5.000 a raíz de un juicio en curso que le inició un empleado.
IVA	86.856	Se adeuda la posición de diciembre del ejercicio anterior por 12.600
Impuesto a los Ingresos Brutos	27.450	Se adeuda la posición de diciembre del ejercicio anterior por 1.800
Impuesto a los Débitos y Créditos Bancarios	800	Acreditaciones alcanzadas a la alícuota del 6 por mil.
Impuesto a las Ganancias período 2016	5.000	Abonado en abril del ejercicio 2017. Anticipos descontados en DDJJ 15.000 (abonados durante el ejercicio 2016). Retenciones descontadas en la DDJJ 15.000
Ganancia Mínima Presunta 2016	0	No se determinó importe en exceso del impuesto a las ganancias. El importe abonado

		en ejercicios anteriores que se podría utilizar como pago a cuenta por este impuesto es de 1.000. Por descuido no se computaron anteriormente, pero aún no transcurrieron 10 años desde su ingreso.
Retenciones del Impuesto a las Ganancias del período a liquidar	8.000	
Anticipos del Impuesto a las Ganancias del período a liquidar	4.000	No incluye 1.000 que se abonaron en el ejercicio 2018.
ABL inmuebles afectados a la explotación	1.600	
Intereses resarcitorios	700	Por pagos fuera de término de varias DDJJ.

4. Detalle de la existencia inicial y final de las mercaderías

Existencia inicial impositiva de mercaderías de reventa (repuestos y accesorios) que surge de la DDJJ del período 2016: \$ 535.000.

Inventario físico de mercaderías al 31/12/2014

Producto A	5.000 u	Última compra del producto: 08/07/2017 a 70 cada uno. Financiado el precio asciende a 84
Producto B	2.500 u	Última compra del producto: 20/12/2016 a 50 de contado (valor al que figura en el inventario inicial)

5. Detalle de los bienes de uso al 31/12/2014

Detalle	Fecha de adquisición/afectación	Fecha de baja	Valor de origen	% de afectación
Local	20/09/2004		180.000 (1)	100
Galpón	07/12/2012	11/08/2017	300.000 (1)	100
Oficina	15/10/2017		400.000 (1)	100
Muebles y útiles	11/02/2010		60.000	100
Equipos de computación	25/03/2015		21.000	100
Automóvil	23/04/2012		25.000	50
Vehículo utilitario	19/04/2015		50.000	100

(1) Porcentaje correspondiente al edificio: 80%

6. Deudores incobrables al 31/12/2017

El cliente A ha desaparecido. El contribuyente ha enviado cartas documento que han sido devueltas por el correo por domicilio inexistente. Se ha intentado localizarlo por varios medios, pero se ha podido confirmar que su familia tampoco puede ser ubicada y que existe denuncia policial sobre su desaparición. Su deuda asciende a \$ 15.000.

El cliente B se encuentra en estado de cesación de pagos. Su deuda asciende a \$ 9.000.

El cliente C debe \$4.000 desde enero de 2017; no ha abonado, pese a que el contribuyente le intimó el importe mediante carta documento. Sin embargo, por una cuestión comercial, se decidió continuar operando con él.

Asimismo, se sabe que el contribuyente deduce incobrables reales. A partir de 2017 decide optar por comenzar a utilizar la previsión impositiva para incobrables reales de 2015: \$ 25.000, de 2016: \$10.000. Saldo de los créditos por ventas al inicio de 2015: \$ 150.000, de 2016: \$ 180.000.

7. Otros ingresos y egresos

- El 15/01/2017 intentaron robar el local del contribuyente, pero no lograron hacerlo. Sin embargo, ocasionaron roturas y daños que tuvieron que ser reparados por el contribuyente por un total de \$ 15.000. El seguro abono una indemnización total de \$ 7.000 por dicho concepto.
- El 9/01/2017 el contribuyente recibe una herencia consistente en \$ 50.000, de los cuales afecta al negocio \$ 30.000 y el resto lo utiliza para cambiar su automóvil particular, junto con el importe de \$ 40.000 obtenido de la venta de su anterior rodado particular.

Datos adicionales

Contribuyente

Estado civil	Casado por segunda vez el 20/4/2017. Su esposa obtiene rentas que consisten en un alquiler mensual de 700 de un departamento adquirido por ella hace 8 años.
--------------	--

2 hijos	Sus hijos son de su matrimonio anterior. El mayor tiene 28 años y es odontólogo. El menor tiene 17 años y estudia en el colegio.
Tío	Cobro una jubilación de 8.000 anuales en el 2017
Medicina prepaga	Abona 12.000 por su cobertura, su esposa y su hijo menor (la cobertura de la esposa incluye desde el mes de abril de 2017, inclusive)
Honorarios médicos	5.000 corresponden al contribuyente, por conceptos no sujetos a reintegro
Seguro de vida	4.000 anuales
Autónomos	6.000 anuales
Cuota del colegio de su hijo	10.000 anuales
Servicio Domestico	5.400 anuales. Incluye contribuciones patronales. La empleada trabaja 8 hs. semanales.
Donación a un hospital publico	1.000

Detalle de bienes y deudas

Bienes y deudas del contribuyente

Bienes/Deudas	Al inicio	Al cierre
Casa – Habitación	200.000	200.000
Automóvil 50%	12.500	12.500
Automóvil particular	30.000	30.000
Capital afectado a la explotación	1.038.700	A determinar
Total	1.281.200	A determinar

Capital afectado a la explotación al inicio y al cierre

Bienes / Deudas	Al inicio	Al cierre
Caja	15.000	5.000
Bancos	10.000	10.000
Créditos:		
Por ventas	120.000	200.000
Retenciones	15.000	
Anticipos	15.000	
Crédito por GMP	1.000	
Mercaderías	535.000	
Bienes de uso	623.500	
Proveedores	(280.000)	(220.000)
Deudas fiscales:		
Ingresos Brutos	(1.350)	
IVA	(9.450)	
Otras deudas	(5.000)	
Total	1.038.700	A determinar

El total de bienes valuados según normas del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta al 31/12/2017: \$ 1.260.080 (dato del caso).

Se cumplen los requisitos establecidos en la normativa vigente respecto a la procedencia de las deducciones (normas de facturación, Ley anti-evasión, etc.)

SUPUESTO: el contribuyente no obtuvo ningún otro ingreso además del proveniente de su explotación unipersonal, la herencia y la venta de su automóvil particular.

Objetivos para el caso

- Determinar el Impuesto a las Ganancias para el año 2017.
- Determinar el impuesto a ingresar de dicho período.
- Determinar el capital afectado al cierre.
- Efectuar la justificación patrimonial.
- Comprobar el monto consumido.
- Calcular los anticipos para el ejercicio 2018.

Solución

a) Determinación del resultado bruto.

Venta de mercaderías	915.000
Costo de la mercadería vendida (1) Existencia final 2017 Producto A: 5.000 x 70= 350.000 Producto B: 2.500 x 50= 125.000 Total = 475.000 Existencia inicial: 535.000 Compras de 2014: 384.000	
CMV= Ei + C – Ef CMV= 535.000 + 384.000 – 475.000=	(444.500)
Ganancia bruta por venta de mercaderías	470.500

(1) La mercadería se valúa según el precio de la última compra, realizada en los dos últimos meses del ejercicio. En su defecto, se considera la última compra del ejercicio.

Debido a que no se adquirió el producto B durante el periodo se aplica el valor que tenía dicho producto en el inventario inicial. Se consideran los

precios de contado, en volúmenes normales de compras. (Ley Impuesto a las Ganancias, en adelante LIG, art. 52 y Decreto Reglamentario, en adelante DR, art. 86).

b) Deducciones de la explotación unipersonal.

Gastos

Concepto	Importe neto
Abono empresa de seguridad	3.600
Agua, luz, gas, teléfono	25.000
Alquileres	24.800
Comisiones bancarias	3.300
Cursos de capacitación	2.000
Expensas	3.600
Gastos de mantenimiento del local	5.200
Gastos de rodados	8.500
Gastos varios	1.700
Honorarios profesionales	30.000
Intereses	1.800
Papelería y librería	6.000
Seguros	8.500
Suscripciones a revistas del rubro	600
Sueldos y cargas sociales	95.940
Gratificaciones	2.000
Indemnizaciones por despidos	3.000
Ingresos brutos	27.450
Débitos y créditos bancarios	528
ABL	1.600
Intereses resarcitorios	700
Totales	255.818

Principio general de deducciones

Son deducibles los gastos efectuados para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada. Esto origina que deban prorratearse los gastos vinculados indistintamente con ganancias gravadas y exentas o no gravadas, pues solamente resulta deducible la porción vinculada con ganancias gravadas²⁵.

²⁵ Ley de Impuesto a las Ganancias Artículo: 80; Decreto Reglamentario Artículo: 116.

Son deducibles todos los gastos inherentes a la actividad gravada en tercera categoría según lo establecido en el Artículo 87 inciso a) de la ley del impuesto.

No son deducibles los alquileres del año anterior, los mismos son deducibles en el período en el que fueron devengados. Ni el curso que realizó el hijo del dueño de la explotación.

Los gastos relativos al automóvil se proporcionan en función del porcentaje de afectación de este. A su vez, estos no superan el tope de \$ 7.200.-, permitido en concepto de deducción anual por la AFIP por unidad. Lo mismo sucede con el seguro.

La gratificación abonada es deducible debido a que se abonó con anterioridad al vencimiento de la DDJJ 2017. De acuerdo con lo establecido en el Artículo. 87 inciso g) de la ley del impuesto, son deducibles los gastos de asistencia en favor de los empleados, dependientes u obreros. También las gratificaciones, aguinaldos, etc., que se paguen al personal con anterioridad al vencimiento de la DDJJ correspondiente al ejercicio.

Impositivamente no está contemplada la constitución de una previsión para juicios.

El Impuesto a las Ganancias no es deducible. Tampoco el 34% (\$ 272) del Impuesto a los Débitos y Créditos, debido a la posibilidad de su computo como pago a cuenta²⁶.

Amortizaciones

Las amortizaciones son deducibles anualmente, aun cuando el contribuyente no las hubiera contabilizado y cualquiera fuere el resultado que arroje el ejercicio comercial²⁷.

Integran el costo de los bienes a amortizar: los gastos necesarios para su compra o instalación.

²⁶ Ley de Impuesto a las Ganancias Artículos: 80, 81, 82, 87, 88; Decreto Reglamentario Artículo: 145.

²⁷ Ley de Impuesto a las Ganancias Artículo: 81 inc. f

No integran el mismo: los intereses reales o presuntos contenidos en las operaciones y los intereses sobre el capital invertido.

Las amortizaciones permitidas en la Ley del Impuesto a las Ganancias son de tipo lineal. La deducción del costo de los bienes se efectúa en función del plazo de vida útil de dichos bienes. La AFIP se encuentra facultada para determinar un método de amortización diferente, cuando dicho proceder se encuentre justificado por razones de orden técnico²⁸.

Bienes muebles (LIG: 84)

Cuota de amortización = costo de adquisición / número de años de vida útil.

Cabe considerar que la cuota de amortización debe actualizarse mediante el Coeficiente de Actualización, este es el que relaciona el índice correspondiente a la fecha de adquisición y el correspondiente al mes de cierre del ejercicio (la aplicación de los índices para la actualización, según lo establece la Ley N° 24.073, procede hasta el 3/1992, inclusive, por lo que no se encuentra vigente en la actualidad).

Para el caso de ejercicios económicos irregulares, y en opinión del Tribunal Fiscal de la Nación, “la amortización de los bienes muebles debe proporcionarse según la duración de este. La diferencia no amortizada en dicho ejercicio se deducirá luego, para completar la vida útil del bien”.²⁹

Bienes inmuebles³⁰

En el caso de los inmuebles, se amortizan por trimestre de alta. Un 2% anual sobre el costo del edificio o construcción (no se incluye el valor del terreno a los efectos de la amortización). Si no se conoce la proporción del costo de adquisición del inmueble atribuible al edificio y al terreno, la misma se determina teniendo en cuenta la relación existente en el avalúo fiscal o, en su defecto, según la tasación que se practique al efecto.

²⁸ Ley de Impuesto a las Ganancias Artículos: 80, 82, 83 y 84.

²⁹ Fallo Central Costanera – TFN – SALA C – 29/6/2001.

³⁰ Ley de Impuesto a las Ganancias Artículo: 83; Decreto Reglamentario artículo: 147

La amortización también se debe actualizar, tal como ocurre con los bienes muebles, lo cual no rige en la actualidad en virtud de lo establecido en la Ley N° 24.073.

Las mejoras sobre los inmuebles también deben amortizarse en función de la vida útil restante del inmueble.

La AFIP puede autorizar un porcentaje mayor de amortización si se demuestra fehacientemente que la vida útil de los mismos es inferior³¹.

Local 180.000 x 0.80 x 2%=	2.880
Oficina (por venta y reemplazo)	
Muebles y útiles 60.000 x 10%=	6.000
Equipos de computación 21.000 / 3=	7.000
Automóvil Totalmente amortizado	-
Vehículo utilitario 50.000 x 20%=	10.000
Total amortizaciones deducibles	25.880

Deudores incobrables

Los importes correspondientes a créditos incobrables, relacionados con operaciones comerciales, son deducibles en cantidades justificables, de acuerdo con los usos y costumbres del ramo. Las deducciones deben justificarse y corresponder al ejercicio en que se produzcan.

Índices de incobrabilidad: un crédito es considerado incobrable cuando se produzca alguna de las siguientes situaciones:

- a. La verificación del crédito en concurso preventivo
- b. La declaración de la quiebra del deudor.
- c. La desaparición fehaciente del deudor.
- d. La prescripción.
- e. La iniciación de acciones judiciales tendientes al cobro.
- f. La paralización manifiesta de las operaciones del deudor.

³¹ Ley de Impuesto a las Ganancias Artículos: 80, 82, 83 y 84.

Créditos de escasa significación: en algunos casos, el monto del reclamo no justifica el inicio de acciones judiciales tendientes al cobro del crédito en cuestión y, además, no se verifica ningún otro índice de incobrabilidad. En estas situaciones, se admite igualmente la deducción de los malos créditos, siempre que se cumplan, en forma conjunta, los requisitos:

- El monto del crédito no debe superar los \$10.000 para cualquier actividad.
- Debe haber transcurrido más de 180 días desde la fecha de vencimiento del crédito en cuestión. Si la fecha de vencimiento no fue acordada expresamente, se entiende que se trata de operaciones al contado.
- Se debe haber notificado al deudor, en forma fehaciente, su estado de morosidad y se debe haber efectuado el reclamo correspondiente.
- Debe haberse cortado el servicio al deudor o dejado de operar con él.

Opciones para la deducción: se puede optar por deducir los incobrables reales o constituir una previsión. Si se opta por el sistema de previsión y luego desea cambiar el método, se debe pedir autorización al fisco.

Calculo de la previsión:

Cliente A	15.000
Total	15.000

Calculo de la previsión para el 2018:

Constitución de la previsión=

$$\{[(25.000/150.000)+(10.000/180.000)+(15.000/120.000)]/3\} \times 200.000 = 24.000$$

Se han considerado los índices de incobrabilidad del decreto reglamentario. El importe de la constitución de la previsión no es deducible en el ejercicio en el que se implanta el método. en el 2018, los incobrables reales se imputarán contra el importe de esta previsión y se constituirá la previsión para el ejercicio siguiente³².

³² Ley de Impuesto a las Ganancias Artículo: 87; Decreto Reglamentario Artículo: 136.

c) Otros ingresos y egresos

Venta y reemplazo

Bienes muebles amortizables: cuando el contribuyente reemplace y venda un bien mueble amortizable cuenta con las siguientes opciones:

- i) Imputar la ganancia proveniente de la venta del bien al balance impositivo, o,
- ii) Afectar la ganancia al costo del nuevo bien. Es decir que la amortización se practicara sobre el costo reducido

Requisito: para poder efectuar la opción no debe transcurrir un plazo superior a un año entre la fecha de venta y la adquisición del bien de reemplazo y viceversa.

Vencimiento del plazo: si al cumplirse el año, aun no se ha adquirido el bien de reemplazo, entonces la ganancia correspondiente a la venta del bien por el cual se ejerció la opción se incorpora al balance impositivo del ejercicio en el que se produzca el vencimiento del plazo, actualizada (sin vigencia en la actualidad en virtud de la Ley N° 24.073) desde el cierre del ejercicio en que se afectó la utilidad hasta el cierre del ejercicio en el que debe imputarse.

Formalidades: la resolución que reglamenta el tema en cuestión es la RG AFIP N° 2.140.

Excedente de utilidad: sucede cuando la utilidad por la venta del bien reemplazar supere el costo del bien de reemplazo, dicho excedente de utilidad se imputará al ejercicio en el que se produzca el vencimiento de los plazos, actualizado según visto en párrafos precedentes.

Particularidades: si se opta por afectar la ganancia de la venta de un bien al costo de otro bien adquirido en el ejercicio anterior, el exceso de amortización deducido en dicho ejercicio se considerará ganancia del ejercicio en que se efectuó la respectiva venta. Ese importe deberá actualizarse el cierre del ejercicio de la venta.

Bienes inmuebles: lo mismo ocurre para los bienes inmuebles, como mínimo durante dos años –al momento de la venta.

Vencimiento del plazo: ocurre lo mismo que para el caso de bienes muebles.

Bien de reemplazo: puede tratarse de la adquisición de otro inmueble o de un terreno con una posterior construcción de un edificio o la sola construcción de un edificio efectuada en un terreno adquirido con anterioridad (también puede reemplazarse por otros bienes de uso: maquinarias, etc.)

En el caso de que se opte por construir el bien de reemplazo, no debe transcurrir un plazo superior a un año entre la fecha de venta del bien a reemplazar y el inicio de las construcciones. A su vez, las mismas deben concluirse en un máximo de cuatro años, a contar desde su inicio.

Particularidades: además de lo determinado para bienes muebles, resulta de aplicación lo siguiente:

La opción puede ejercerse en la medida en que se reinvierta el importe obtenido por la venta del bien en: a) en el bien de reemplazo o b) en otros bienes de uso.

Cuando el importe obtenido por la venta no se reinvierta totalmente, la opción se considera ejercida respecto del costo del nuevo bien. Entonces, la proporción de utilidad que no sea posible afectar a dicho costo, debe imputarse –actualizada- al ejercicio en que se produzcan los vencimientos de los plazos.

A efectos de determinar si el importe obtenido en la venta ha sido totalmente reinvertido en el bien (o en los bienes) de reemplazo debe efectuarse la siguiente comparación:

Cuando la venta del bien a reemplazar precede a la compra del bien de reemplazo	Cuando se decide afectar la utilidad de la venta del bien a reemplazar al costo de otro bien adquirido con anterioridad
Importe invertido en la adquisición Vs Importe obtenido en la enajenación actualizado desde la fecha de la venta hasta la fecha de la compra del nuevo bien.	Importe obtenido en la enajenación Vs Importe invertido en la adquisición actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de venta del bien a reemplazar.

Cuando los inmuebles se reemplacen por obras, la comparación detallada anteriormente deberá efectuarse actualizando el importe obtenido en la enajenación desde la fecha de venta hasta el mes en el que se terminen las obras, y los importes invertidos en la construcción desde la fecha en que se efectuaron hasta el mes de terminación de las obras³³.

Venta del Galpón	
Valor residual: Valor de Origen – Amortizaciones Acumuladas Valor residual: 300.000 - (300.000 x 80% x 2% x 19/4) = Valor residual: 300.000 - 22.800: Valor residual: 277.200	
Rdo. Por la venta: Precio de venta – Valor residual 500.000 – 277.200 : 222.800	
Afectación al costo del bien de reemplazo: Porcentaje reinvertido: 400.000/500.000 = 80% 222.800 x 80%= 178.240 se afecta a esta oficina y por el resto de la utilidad se espera hasta cumplir el plazo de un año.	
Valor de adquisición de la Oficina 400.000-178.240=221.760	
Amortización del ejercicio: 221.760 x 80% x 2% x 1/4=	(887)

No se declara el resultado por la venta del galpón en este ejercicio, ya que el contribuyente ejerció la opción de venta y reemplazo. En este caso, al cierre del ejercicio no se ha reinvertido el 100% del importe obtenido en la venta del galpón, por lo tanto, se afecta la proporción de la utilidad en la medida de la reinversión. El importe restante de la utilidad no se declara en este ejercicio, porque no se han cumplido los plazos para la adquisición de los bienes de reemplazo. Eso sucederá en el ejercicio 2018, de no haberse reinvertido el resto del importe obtenido en la venta del galpón, cuando se cumpla el plazo de un año desde la fecha de venta³⁴.

Siniestro e indemnización

El importe por deducir por pérdidas sufridas en los bienes que producen ganancias se calcula:

³³ Ley de Impuesto a las Ganancias Artículo: 67; Modificado por Ley 27.430/2018. Decreto Reglamentario Artículo: 96.

³⁴ Ley de Impuesto a las Ganancias Artículo: 67; Decreto Reglamentario: 95, 96.

Para los bienes muebles e inmuebles: costo computable impositivo. A dicho monto se le restará el valor recuperable y la indemnización cobrada. Si de ello se genera un beneficio, el contribuyente tiene dos opciones: a) destinar el importe percibido total o parcialmente a reemplazar bienes siniestrados, dentro de los dos años del siniestro, o; b) no hacerlo.

Para el caso de la opción a), a su vez, se tienen dos alternativas: i) el beneficio se resta del costo impositivo del nuevo bien, con lo cual resultará una menor amortización; ii) incluir el beneficio en el balance impositivo y computar la totalidad del costo del nuevo bien. Una vez transcurrido el plazo legal sin que el contribuyente efectúe el remplazo o sin que hubiera iniciado la reconstrucción del bien, debe incluir el beneficio en el ejercicio en el que se cumplan los dos años.

Si elige la opción b), el contribuyente debe incluir el beneficio en el balance impositivo en el que cobra la indemnización³⁵.

Para el caso, el siniestro solo ocasiono roturas en el local las cuales no vieron afectada la vida útil del mismo, por lo que se deducirá:

Reparaciones de las roturas y daños ocasionados por intento de robo	(15.000)
Indemnización abonada por el seguro	7.000
Total	(8.000)

Herencia y venta de automóvil

Respecto de las herencias, la Ley contempla una exención en el inciso u) de su Artículo 20. Por otra parte, el resultado por la venta de su automóvil particular, si bien no está gravado, debe calcularse para ser incluido en la justificación patrimonial.

Determinación del resultado impositivo de la explotación unipersonal

Ganancia bruta	470.500
Gastos deducibles	(255.818)
Amortizaciones	(25.880)
Deudores incobrables	(15.000)
Venta y reemplazo	(887)

³⁵ Ley de Impuesto a las Ganancias Artículo: 82, incisos c) y d); Decreto Reglamentario Artículo: 124.

Siniestro	(8.000)
Resultado atribuible al contribuyente	164.915

Determinación de las deducciones computables por el contribuyente

1- Deducciones generales

Para el caso de las deducciones generales, la Ley del impuesto establece un límite del 5% de la ganancia neta, de acuerdo con el Art. 81, inciso c). Dicho porcentaje se aplica sobre las ganancias netas del ejercicio que resulten antes de deducir:

- Donaciones.
- Las cuotas médico-asistenciales.
- Los honorarios médicos.
- Los quebrantos de años anteriores.
- Y, cuando corresponda, las deducciones personales del art. 23.

Autónomos	6.000
Seguro de vida: abonado 4.000 Tope: 996,23	996,23
Servicio doméstico: abonado 5.400 Tope: 51.967	5.400
Cuota medico asistencial: abonado 12.000 Tope 5% de la ganancia neta (164.915 – 6.000 – 996,23 – 5.400) x 5% = 7.625,94	7.625,94
Honorarios médicos: abonado 5.000 Tope 5% de la ganancia neta Tope: 7.625,94 40% x 5.000 = 2.000	2.000
Donación a hospital público: abonado 1.000 Tope 5% de la ganancia neta Tope: 7.625,94	1.000
Total deducciones	23.022,17

Con respecto a los aportes jubilatorios (autónomos), corresponde en virtud del art. 23 inciso d), el cual establece la deducción de las contribuciones o descuentos para fondos de jubilaciones.

El seguro de vida es deducible según el inciso b) del art. 81, pero tiene un límite para su deducción de \$ 996,23 anuales. Monto establecido por la RG N° 3984.

El contribuyente puede deducir lo que abona por cobertura médica por él y sus cargas de familia. Este concepto tiene el límite del 5% de la ganancia neta, sin considerar los quebrantos de años anteriores, las donaciones deducibles, la cobertura medico asistencial y los honorarios médicos. Los honorarios médicos tienen, además del límite del 5% para la cobertura médica, el tope del 40% del importe facturado, no sujeto a reintegro.

Para el caso de las donaciones, son deducibles las efectuadas a los fiscos nacionales, provinciales y municipales; al fondo partidario permanente; a los partidos políticos reconocidos; a las instituciones religiosas; a las asociaciones, fundaciones y entidades sin fines de lucro cuyo objetivo principal sea: obra medica asistencial sin fines de lucro, investigación científica y tecnológica, investigación científica sobre cuestiones económicas, políticas y sociales y actividad educativa; todas deben estar reconocidas como entidades exentas por la AFIP. A través de la RG N° 1815 y sus modificatorias, se establecen las formalidades a cumplir, por parte de los donantes, a efectos de que resulta admisible la deducción de las donaciones efectuadas a las instituciones sin fines de lucro (y entidades religiosas), algunos de los requisitos, son:

- Las donaciones en efectivo deben realizarse mediante depósitos bancarios a nombre de los donatarios.
- Deberán verificar en la página web de AFIP, cada vez que efectúen una operación con alguna institución exenta, el estado o vigencia de la condición de la institución y archivar el reporte de la consulta formulada, cronológica y alfabéticamente, por denominación de la entidad, a disposición del personal fiscalizador. Esta documentación acreditará el beneficio de deducción en el Impuesto a las Ganancias de las donaciones efectuadas. De comprobarse la invalidez de la exención invocada, los terceros interesados deben informar tal hecho a la AFIP dentro de los 5 días hábiles administrativos, contados a partir de producida dicha circunstancia, mediante la presentación de una nota, ante la dependencia en la cual se encuentran inscriptos. La falta de cumplimiento dará lugar a la aplicación de la sanción prevista en el artículo 39 de la Ley de Procedimiento Fiscal N° 11.683.

A las donaciones admitidas se les aplica el límite del 5% comentado para las cuotas médico-asistenciales.

Las cuotas de la universidad del hijo forman parte del monto consumido, pero no son deducibles.

El importe abonado en concepto de servicio doméstico, es deducible hasta la suma de \$51.967.- que resulta ser el mínimo no imponible³⁶ para el período fiscal 2017.

2- Deducciones personales

Marco Normativo. Objeto.

La Ley del Impuesto a las Ganancias, establece en su Artículo 23 las denominadas deducciones personales, que son aquellos conceptos que la ley permite deducir a un contribuyente persona física o sucesión indivisa por tener a cargo determinados sujetos y así tributar un menor impuesto. El fin que persiguió el legislador con este tipo de deducción fue intentar lograr una mayor equidad tributaria haciendo que los que más tienen más paguen, principio que tiene jerarquía constitucional.

Deducciones Personales. Concepto.

Este tipo de deducciones tiene como propósito compensar los importes que el contribuyente destina al sustento personal y de su familia, los cuales no se consideran a efectos de la determinación del impuesto.

A diferencia de lo que ocurre con el resto de las deducciones (gastos), en este caso no se requiere ningún respaldo de comprobantes de erogaciones (salvo para los gastos de sepelio), procediendo la deducción con el mero cumplimiento de los requisitos exigidos por la norma según el concepto de que se trate.

Podríamos definir a las deducciones personales como aquellos conceptos de importe fijo que la ley permite deducir a los contribuyentes en atención a las personas que el mismo tiene a su cargo con el fin de lograr mayor equidad ateniendo a la capacidad contributiva de cada contribuyente. Teniendo en cuenta que la capacidad contributiva es la aptitud económica que tiene un miembro de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos. En definitiva,

³⁶ Ley 26.063 B.O.: 09/12/2005, vigencia a partir del período fiscal 2.005.

las deducciones personales como su nombre lo indica son conceptos fijos de gastos cuyo importe se determinan a través de decretos reglamentarios que se pueden deducir aquellos contribuyentes que tienen determinadas personas a su cargo. Cabe destacar que se relacionan con la obtención, mantenimiento y obtención de ganancias gravadas, sino que se relacionan con la situación particular de cada sujeto pasivo del tributo.

Cargas de Familia. Concepto. Marco normativo.

Las cargas de familia para la LIG son aquellos sujetos que revistiendo la calidad de parientes frente al contribuyente y cumpliendo ciertos requisitos exigidos por ley como ser: no tener ganancias en el año fiscal mayores al mínimo imponible de \$51.967.- para el período fiscal 2017, ser residentes en el país, estar a cargo del contribuyente y para ciertos casos cumplimentar los requisitos de edad, la ley permite por cada uno de ellos deducir ciertos importes fijos de la base imponible del impuesto.

Los requisitos que se deben cumplir para que sean deducibles son:

- 1) Que en el ejercicio fiscal (año calendario), no tengan ingresos por cualquier concepto superiores al mínimo no imponible que para el período fiscal 2017 es de \$ 51.967.-. Esto quiere decir que, si perciben un sueldo por un trabajo que en manera anual no supera ese tope, se puede deducir. Si supera ese monto, se convierte en no deducible. Los ingresos comprenden cualquier tipo de ingreso: por trabajo en relación de dependencia, por trabajo autónomo, por sorteos, etc. Se exceptúa los reembolsos de capitales.
- 2) Que estén efectivamente a cargo del contribuyente. Esto no implica necesariamente que viva con el contribuyente, pero que sí económicamente haya una ayuda por parte de este, dado que caso contrario no estaría a cargo del mismo.
- 3) Ser residentes en el país. Cabe destacar que la LIG establece que se consideran residentes todos aquellos sujetos que vivan mínimo en el año calendario seis meses.
- 4) Los hijos/as resultan computables en declaración jurada en la medida que sean menores de 18 años. Salvo la excepción de que estén incapacitados para

el trabajo, los que siempre resultan deducibles en la determinación del gravamen.

Cabe destacar que son deducibles los hijos del cónyuge, es decir los hijastros ya que la ley ni su decreto reglamentario establece como requisito que sean hijos matrimoniales. Pero no implica que se pueda deducir a los hijos del concubino o concubina, estos no son deducibles.

Con la publicación de la Resolución General 4286 del 7/2018, se establecieron modificaciones al cómputo de cargas de familia. Entre ellas se estableció que "cuando la carga de familia sea menor de 18 años, la deducción será computada por quien posea la responsabilidad parental, en los términos del Código Civil y Comercial de la Nación", mientras que cuando ésta sea ejercida por los dos progenitores -y ambos perciban ganancias imponibles-, cada uno podrá computar el 50% del importe de la deducción, o bien uno de ellos el 100% de dicho importe. Ésta modificación rige a partir del período 2018 en adelante.

Demás está decir que el esposo o esposa se puede deducir como carga de familia siempre y cuando cumpla con los requisitos de estar a cargo del contribuyente, ser residentes y no tener en el año ingresos superiores al mínimo no imponible. Cabe destacar que el concepto de cónyuge no se asimila de ninguna manera al de concubino o concubina, ya que estos no son deducibles.

Deducción especial. Concepto. Marco normativo.

Las personas humanas tendrán derecho a deducir de sus ganancias netas de fuente argentina, hasta la suma equivalente al mínimo no imponible del período de liquidación, y tratándose de ganancias netas comprendidas en el artículo 49 de la LIG, siempre que trabajen personalmente en la actividad o empresa y/o de ganancias netas incluídas en el artículo 79 de la LIG. Es decir, el contribuyente deberá obtener ingresos de la cuarta categoría y además, trabajar personalmente en la actividad o empresa que le amerite la obtención de rentas de tercera categoría.

La misma, será posible en la medida que se hubieran abonado los aportes que como trabajadores autónomos les corresponda realizar obligatoriamente al

SIPA (Sistema Previsional Argentino), o a las cajas de jubilaciones sustitutivas que corresponda, tales como las cajas provinciales de los profesionales.

Esto significa que para que la deducción de que se trata sea posible, es condición indispensable que la totalidad de los aportes indicados, desde enero a diciembre del período fiscal que se declara, o por los que exista la obligación de efectuarlos, estén pagos a la fecha de vencimiento general fijada para la presentación de la declaración jurada o que, por lo menos, de no ser así, el contribuyente hubiera ingresado en un plan de facilidades de pago vigente.

Esta deducción podrá ser elevada hasta 3,8 veces cuando se trate de las siguientes ganancias a que se refieren los incisos a), b) y c) del artículo 79 de la LIG, a saber:

Inciso a), del desempeño de cargos públicos y la percepción de gastos protocolares;

Inciso b), del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia;

Inciso c), de las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y de los consejeros de las sociedades cooperativas.

La deducción especial tiene como propósito aliviar la carga impositiva que pesa sobre aquellas actividades donde adquiere preponderancia el trabajo personal y, por consiguiente, son limitadas las erogaciones a deducir para determinar la materia imponible y sobre las cuales recaen elevados aportes con destino a la seguridad social.

Los importes a continuación, corresponden al período fiscal 2017:

Mínimo no imponible	51.967
Cargas de familia	60.767
Cónyuge: corresponde 9 meses: $48.447/12 \times 9 = 36.335$	
Hijo 17 años: 24.432	
Hijo 28 años: no corresponde	
Tío: no corresponde	
Deducción especial	51.967
Total	164.701

En particular, y para el caso práctico en cuestión, corresponden las deducciones personales por cargas de familia por su hijo menor de 18 años y por el cónyuge, desde que contrajo matrimonio.

También corresponde la deducción especial, ya que se trata de ganancia de tercera categoría para el contribuyente. Según lo establecido en el inciso c) del Artículo 23, corresponde la deducción equivalente al mínimo no imponible siempre que trabajen personalmente en la actividad. Es condición indispensable para el cómputo, que se hayan efectuado los pagos de los aportes que como trabajadores autónomos les corresponda realizar obligatoriamente, al sistema integrado de jubilaciones y pensiones o a las cajas de jubilaciones sustitutivas que corresponda.

Determinación del impuesto del contribuyente

Resultado explotación unipersonal	164.915
Deducciones personales	(23.022,17)
Resultado neto	141.892,83
Deducciones personales	164.701
Ganancia neta sujeta a impuesto	0
Impuesto determinado	0

Determinación del impuesto a ingresar

Impuesto determinado	0
Impuesto a la ganancia mínima presunta	(1.000)
Pago a cuenta débitos y créditos	(272)
Retenciones	(8.000)
Anticipos	(5.000)
Monto a ingresar/saldo a favor del contribuyente	(13.000)

Situación patrimonial del contribuyente

1- Bienes y deudas del contribuyente

Bienes/deudas	Al inicio	Al cierre
Casa – habitación	200.000	200.000
Automóvil 50%	12.500	12.500
Automóvil particular	30.000	60.000
Capital afectado a la explotación	1.038.700	1.192.372
Total	1.281.200	1.464.872

2- Capital afectado a la explotación al inicio y al cierre

Bienes/deudas	Al inicio	Al cierre
Caja	15.000	5.000
Bancos	10.000	10.000
Créditos		
Por ventas	120.000	200.000
Retenciones	15.000	8.000
Anticipos	15.000	4.000
Crédito GMP	1.000	1.000
Débitos y créditos		272
Mercaderías	535.000	475.000
Bienes de uso	623.500	723.500
Proveedores	(280.000)	(220.000)
Deudas fiscales		
Ingresos brutos	(1.350)	(1.800)
IVA	(9.450)	(12.600)
Otras deudas	(5.000)	0
Total	1.038.700	1.192.372

Justificación patrimonial

Concepto	Columna I	Columna II
Patrimonio al inicio		1.281.200
Patrimonio al cierre	1.464.872	
Resultado del ejercicio		141.892,83
Difs. Gastos de rodados no deducibles	3.000	
Gratificación abonada en 2015		2.000
Impuesto a las Ganancias 2013	35.000	
Curso no deducible	500	
Amortizaciones		26.767
Herencia		50.000
Venta y reemplazo		200.000
Venta automóvil particular		10.000
Dif. Seguro de vida no deducible	3.003,77	
Dif. Prepaga no deducible	4.374,06	
Dif. Honorarios médicos	3.000	
Consumido	198.110	
Total	1.711.859,83	1.711.859,83

Comprobación del monto consumido

El monto consumido calculado por diferencia en el punto precedente puede comprobarse por ingresos y egresos de fondos.

Detalle	Ingresos	Egresos
Saldo de caja y bancos al inicio	25.000	

Saldo de caja y bancos al cierre		15.000
Saldo de créditos por ventas al cierre		200.000
Saldo de créditos por ventas al inicio	120.000	
Saldo de proveedores al cierre	220.000	
Saldo de proveedores al inicio		280.000
Ingresos por ventas	1.607.150	
Compras		1.023.694
Herencia	50.000	
Venta del auto particular	40.000	
Compra del auto particular		60.000
Deudas fiscales y sociales al inicio		10.800
Deudores incobrables		15.000
Impuesto a las Ganancias 2013 (pago)		5.000
Anticipo de Ganancias 2014 (pago)		4.000
Pago de IVA 2013 (86.856 – 12.600)		74.256
Ingresos brutos abonado 2014 (27.450 – 1.800)		25.650
Pago por siniestro		15.000
Indemnización cobrada	7.000	
Sueldos y cargas sociales		95.940
Indemnizaciones		3.000
Retenciones sufridas		8.000
ABL inmuebles		1.600
Intereses resarcitorios		700
Autónomos		6.000
Seguro de vida		4.000
Medicina prepaga		12.000
Servicio domestico		5.400
Honorarios médicos		5.000
Donación		1.000
Totales	2.069.150	1.871.040
Consumido	198.110	

Anticipos para el ejercicio 2018

Impuesto determinado	0
Pago a cuenta GMP	(1.000)
Retenciones	(8.000)
Neto	0
Importe de cada anticipo	0

ii. Impuesto al Valor Agregado.

El Impuesto al Valor Agregado³⁷ (en adelante IVA) es un impuesto al consumo, que se aplica a la venta de cosas, a la prestación de servicios y a las importaciones de ciertos bienes.

Los artículos 10, 11 y 12 de la Ley del Impuesto, definen los conceptos de base imponible, débito fiscal y crédito fiscal. De esta manera, define a la base imponible como el precio neto de venta que resulte de la factura o comprobante equivalente emitido por los sujetos obligados, neto de descuentos y similares. Sobre esta base imponible, se aplicará la alícuota correspondiente, lo que dará lugar al débito fiscal.

En cambio, el crédito fiscal es el que se genera en la compra de insumos, contratación de servicios, etc. Lo que para el vendedor es el débito fiscal, resulta ser el crédito fiscal para el comprador. La diferencia entre el impuesto que se incluye en las ventas (débito fiscal) y el tomado de las facturas de compras de insumos o servicios (crédito fiscal), constituye en cada período fiscal el monto a abonar al fisco. Este monto a abonar al fisco, se denomina Saldo Técnico del impuesto y puede ser a favor del fisco, cuando el débito fiscal supera al crédito fiscal o a favor del sujeto contribuyente, cuando el total del crédito fiscal supere el total del débito fiscal del período.

Ejemplo:

Fabricante vende por \$ 100 + 21 % IVA	Deposita \$ 21 al fisco (Saldo técnico a favor del fisco).
Intermediario vende a \$ 110 + 21 % IVA	\$ 23.1 Débito Fiscal \$ 21 Crédito Fiscal Deposita \$ 2.1 al fisco (Saldo técnico a favor del fisco).
Contribuyente vende a \$ 150 + 21 % IVA	\$ 31.5 Débito Fiscal \$ 23.1 Crédito Fiscal Deposita \$ 8.4 al fisco (Saldo técnico a favor del fisco).

³⁷ Ley de Impuesto al Valor Agregado N° 23.349 B.O. 25/08/1986 t.o. 1997, sus modificatorias y complementarias. Decreto Reglamentario n°692/1998 B.O. 17/06/1998.

Puede ocurrir que concurra un cliente que solicite un repuesto para su uso personal, lo que implicaría una venta a un consumidor final, y en este caso la venta se realizaría sin discriminarle el IVA, en cuánto el mismo se encuentra comprendido dentro del precio final que paga el consumidor final. Excluyendo al consumidor final, para el resto de los integrantes del ciclo comercial, el efecto del IVA debería ser neutro considerando los IVA de compras y ventas. Esta neutralidad se rompe en la medida que:

- El fisco implementa sistemas de retenciones anticipadas al depósito de débito fiscal,
- Largos períodos de saldo a favor debido a la estacionalidad inherente a la actividad, produciendo esto un costo financiero adicional.

En las compras de insumos realizadas a grandes contribuyentes, además del 21 % de IVA corresponde otro 5 % denominado IVA percepción (que se analizará más adelante, cuando se trate el tema de Regímenes de retención y percepción).

- El IVA debe ser depositado el día 18 del mes siguiente a la operación de venta, pero si esta se realiza con cobro a 60 días, el vendedor igualmente debe depositar el IVA, financiándolo por 60 días con capital de trabajo propio hasta el cobro de dicha venta.

Todos (adultos, niños o jubilados), cuando compran algo o contratan un servicio, pagan este impuesto ya que son los consumidores finales. Sin embargo, existe una serie de productos y servicios que están exceptuados, exentos en el impuesto:

- Ventas exentas del IVA³⁸

Los libros, diarios y publicaciones periódicas, estampillas de correo, billetes para viajar en transportes públicos y boletos de espectáculos teatrales, agua ordinaria natural, pan común y leche sin aditivos (cuando el comprador es consumidor final, el Estado nacional, provincial o municipal, obras sociales o comedores escolares), y las exportaciones.

³⁸ Artículo 7 – Ley IVA

- Servicios exentos del IVA³⁹

Los prestados por escuelas privadas incorporadas a la enseñanza oficial, los prestados por las obras sociales, transporte internacional de personas y transporte nacional de personas que no supere los 100 km, los prestados por agencias de lotería, los prestados por servicio doméstico.

El porcentaje que se agrega al precio como IVA es del 21 %⁴⁰, en general. De todas maneras, existen tasas diferenciales para ventas o prestaciones de servicios (por ejemplo, del 27 % al servicio de luz de un local comercial, siempre que sea Responsable Inscripto en IVA o Monotributista).

Actividades alcanzadas y alícuotas

La Ley del impuesto define los sujetos alcanzados por el impuesto, como también las actividades que se encuentran gravadas y las alícuotas que deben aplicarse en cada operación⁴¹.

En el caso, el contribuyente realiza la actividad de venta de repuestos y artículos relacionados con la reparación de maquinaria agrícola, lo que se encuentra comprendido dentro del objeto del impuesto, según lo establecido en el artículo 1 inciso a): se encuentran gravadas por el impuesto, las ventas de cosas muebles situadas o colocadas dentro del territorio del país. En su Artículo 4, la Ley determina quienes son sujetos pasivos del impuesto de acuerdo con la actividad que realicen, en su inciso a), establece que serán sujetos pasivos del impuesto, aquellos que hagan habitualidad en la venta de cosas muebles. Por lo que el contribuyente, resulta ser sujeto del impuesto.

No obstante, la ley exime a ciertos sujetos y actividades según su Artículo 7, dentro del cual no encontramos ninguna que se aplique al contribuyente. Solo el caso de las operaciones de exportación y las realizadas con el territorio de Tierra del Fuego e islas del Atlántico Sur, lo que será tratado más adelante.

En cuanto a las alícuotas aplicables, las mismas se diferencian según las actividades y operaciones que realicen los contribuyentes. La Ley determina un

³⁹ Artículo 7 – Ley IVA

⁴⁰ Artículo 28 – Ley IVA

⁴¹ Artículo 5 – Ley IVA

alícuota general del 21% y alícuotas reducidas e incrementadas que van desde el 2,5% hasta el 27%.

En el Título VI, Artículo 36 de la Ley de IVA, determina la obligación de los responsables de inscribirse en el impuesto ante la AFIP y adecuarse a las normas que la misma establezca en cuanto a la forma y tiempo. El momento de inscripción resulta en aquel en el que el sujeto comienza a tener actividad económica, ya sea la compra o venta de los bienes que comercializa. Desde el momento en que los sujetos se inscriben corresponde su categorización ante el impuesto en:

- Responsables inscriptos.
- Responsables exentos.

El Artículo 37 de la Ley, determina las obligaciones de los Responsables Inscriptos cuando realicen operaciones con otros sujetos responsables inscriptos. El mismo determina la obligación de discriminar en el documento que emitan (factura o documento equivalente), el importe del gravamen que corresponde según la operación que estén llevando a cabo. Cuando los responsables inscriptos realicen operaciones con consumidores finales no deberán discriminar en la factura o documento equivalente el impuesto que recae sobre la operación. Mismo criterio debe aplicarse para operaciones que se lleven a cabo con sujetos exentos en el impuesto.

En su artículo 41, establece que el incumplimiento de emitir comprobantes con el impuesto discriminado hará presumir que el mismo no se ha pagado o ingresado, por lo que el sujeto receptor del comprobante, no podrá computarlo como crédito fiscal en su liquidación. En el mismo título, se faculta a la AFIP a establecer las normas a las que se deberán adecuar los responsables con respecto a la forma de emisión de las facturas o documentos equivalentes como así también, las registraciones que deberán llevar que permitan exteriorizar las operaciones que realizan, tanto de compras como de ventas o prestaciones de servicios (Ley IVA: 42 – RG AFIP N° 100 y N° 1415).

¿Existe el caso en que el contribuyente realice operaciones exentas en IVA?⁴²

La respuesta es afirmativa. Un caso particular, ocurre con las operaciones que se realicen con sujetos radicados en la provincia de Tierra del Fuego e Islas del Atlántico Sur (Área Aduanera Especial – AAE). Por lo que, si el contribuyente realice una venta de acuerdo con lo siguiente, la misma estará exenta en el IVA. Así las cosas, de la Ley N° 19.640 y del Decreto 1139/1988, centrados en lo estrictamente aplicable al caso bajo análisis, se considera importante lo siguiente:

1. La cuestión es que, si se dan las condiciones indicadas en la ley, las ventas al AAE (Área Aduanera Especial) se consideran exportaciones, y consecuentemente se deben facturar sin IVA y con comprobantes tipo "E".
2. La condición aludida en el punto anterior se considerará cumplida cuando la venta se realice desde el TNC (Territorio Nacional Continental) hacia el AAE. Dicho de otra manera, para que efectivamente se cumpla la condición, el vendedor radicado en el TNC debe entregar la mercadería en el AAE.
3. Incumplida la condición, la venta se transforma en una operación común y corriente, a facturarse con IVA y con comprobantes tipo "A", "B" o "C", según sea la condición frente al impuesto en cuestión de los actuantes.

Analizado que fuera el marco legal de referencia, resta llevarlo a la práctica cotidiana para poder determinar cuál es el tipo de comprobante que corresponde emitir y si se debe o no facturar con IVA en cada caso.

A los fines anunciados, tendremos que focalizar la atención en el lugar de entrega de las mercaderías, y se podrán dar básicamente las siguientes situaciones:

1. Entregas en el TNC: Se considera entrega en el TNC cuando la mercadería es retirada desde el depósito del vendedor; ya sea por el mismo cliente, por un transporte de su propiedad, o por un transporte pago por él.

⁴² Artículo 7 – Ley IVA

2. Entregas en el AAE: Se considera entrega en el AAE cuando el vendedor envía la mercadería con un servicio de transporte propio hasta el AAE, o la envía con un servicio de transporte "ajeno" pero haciéndose cargo del costo del flete.

Del análisis anterior, y sin mayores esfuerzos interpretativos, surge claramente la respuesta a los dos interrogantes principales. En tal sentido:

1. Si se entrega en el TNC: La venta es con IVA y con factura "A" o "B" según la condición frente al IVA del comprador.

2. Si se entrega en el AAE: La venta es sin IVA y con factura tipo "E" por considerarse una exportación.

La AFIP ha emitido algunos dictámenes al respecto. En el Dictamen de Asesoría Técnica (DAT) 111/1995 manifestó textualmente *"que, si bien en la facturación consta el domicilio de Tierra del Fuego, la transferencia de la mercadería se concretó en el territorio continental, por lo cual las empresas vendedoras no pueden acordarles el carácter de exportación a las operaciones que efectuaron en las condiciones descritas, debiendo en consecuencia tributar el IVA que les resulte aplicable"*.

El Dictamen (DAT) 6/2007 nos recuerda que el artículo 17 de la Resolución General (AFIP) N° 1415 determina que *"el comprobante que respalda a la operación de exportación, incluyendo las que se realicen en el área aduanera especial, deberá estar identificado con la letra 'E'"*.

Cómputo de Cargas Sociales en el Impuesto al Valor Agregado

A pesar de existir una única caja en el ámbito de la Administración Federal de Ingresos Públicos, generalmente no se permite efectuar compensaciones entre conceptos de seguridad social contra impuestos, y viceversa. Sin embargo, el Decreto 814/2001⁴³, aún vigente, permite computar un porcentaje de las contribuciones de seguridad social abonadas como crédito técnico del Impuesto al Valor Agregado.

El Artículo 4 del Decreto mencionado establece que, de la contribución patronal efectivamente abonada, los contribuyentes podrán computar como

⁴³ Decreto Nacional N° 814/2001 B.O. 22/06/2001.

crédito fiscal (primer párrafo Artículo 24 de la Ley de IVA) del Impuesto al Valor Agregado el importe que resulta de aplicar sobre las mismas bases imponibles (remuneraciones brutas) los porcentajes que para jurisdicción se establecen en su anexo. En el caso de los exportadores, las contribuciones que resultan computables como crédito fiscal del IVA se podrán recuperar como crédito de exportación, de acuerdo con el procedimiento previsto en la RG N° 2000 de la AFIP.

Este régimen rige actualmente en todo el país, salvo en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en el Gran Buenos Aires. Reglamentando el tema, la RG de AFIP 1069 estableció que el porcentaje abonado de contribuciones de seguridad social, abonado por un período mensual, se podrá computar como crédito fiscal de IVA correspondiente al mismo período mensual devengado, en la medida que fuera ingresado hasta la fecha de vencimiento establecida para el impuesto. Si el pago de las contribuciones se efectúa después del vencimiento del IVA, el porcentaje se podrá computar en la declaración jurada correspondiente al período fiscal en que fueron abonadas. Si las contribuciones se abonan mediante un plan de pagos, se puede tomar la parte proporcional del porcentaje de la cuota, en el mes que se abonan.

Cuando se confecciona el F 2002, correspondiente a la declaración jurada de IVA, el porcentaje que se computa de pago de cargas sociales se informa en el campo: "Contribuciones de Seguridad Social (Decreto 814/01)". Lo que define qué porcentaje se tiene que aplicar, es el lugar o jurisdicción en donde se encuentren trabajando los empleados.

Antes de tomar la decisión de computar el porcentaje de contribuciones como crédito técnico de IVA, hay que saber que ese importe no podrá luego ser deducido como gasto en la liquidación del Impuesto a las Ganancias del contribuyente que efectúa la compensación. Lógicamente, en este caso no significa un gasto, sino que consiste en un crédito para la empresa. Hay que evaluar entonces si conviene aprovecharlo como crédito del IVA o como deducción en el cálculo del Impuesto a las Ganancias.

Aplicación al caso

- 1) El 10 de enero de 2018 vende a un responsable inscripto por un importe neto de 2000.- IVA por 420.-, total de factura \$ 2.420.-
- 2) El 11 de enero de 2018, el cliente devuelve un artículo adquirido por no resultar el correspondiente, por lo que el contribuyente emite sobre la operación de la venta anterior una nota de crédito por un importe neto de 20.- IVA por \$ 4,20.-, total del comprobante \$ 24,20.-
- 3) El 12 de enero compra a un proveedor monotributista por \$ 200.- Total del comprobante \$ 200.-
- 4) El 13 de enero recibo sobre la factura de la compra anterior una nota de crédito original por \$ 10.- debido a que el proveedor, otorga un descuento por pronto pago.
- 5) El 14 de enero le compra a un proveedor responsable inscripto mercaderías para reventa por un importe neto de \$ 10.000.- IVA por \$ 2.100.- total del comprobante \$ 12.100.-
- 6) El 15 de enero recibe una nota de débito original por una diferencia sobre la factura anterior por un importe neto de \$ 100.-, IVA por 21, total del comprobante \$ 121.

Registraciones en Libro IVA Ventas: Débito fiscal

Fecha	Comprobantes	Neto	IVA	Total
10/01/18	Factura duplicado. Tipo A N°1	\$ 2000	\$ 420	\$ 2420
11/01/18	Nota de Crédito duplicado. Tipo A N°1	(\$ 20)	(\$ 4,20)	(\$ 24,20)
	Total	\$ 1980	\$ 415,80	\$ 2395,80

Libro IVA Compras: Crédito fiscal

Fecha	Comprobantes	Neto	IVA	Total
12/01/18	Factura original Tipo C	\$ 200		\$ 200
13/01/18	Nota de crédito original Tipo C	(\$ 10)		(\$ 10)
14/01/18	Factura original. Tipo A	\$ 10.000	\$ 2.100	\$ 12.100
15/01/18	Nota de Débito original. Tipo A	\$ 100	\$ 21	\$ 121

	Total	\$ 10.290	\$ 2121	\$ 12.411
--	-------	-----------	---------	-----------

Saldo técnico = Crédito fiscal – Débito fiscal

\$ 2.121 - \$ 415,80 = \$ 1705,20 (saldo técnico a favor del contribuyente). Esto significa que no debe ingresar importe alguno al fisco, por el contrario, tiene saldo a su favor.

Agentes de Percepción y de Retención de IVA⁴⁴ – Regímenes de pagos a cuenta del impuesto.

Percepción⁴⁵: relacionada exclusivamente con las compras.

Retención⁴⁶: relacionada exclusivamente con las ventas.

Percepciones de IVA

¿Cómo funciona el Régimen de Percepciones en el IVA?, por ejemplo, un Responsable Inscripto (proveedor) que actúa como agente de percepción de IVA, a la hora de facturar por una compra está autorizado a adicionar un porcentaje que actualmente es del 3% sobre el neto de la compra. El agente de percepción proveedor recarga un porcentaje adicional a la factura llamado percepción de IVA (se considera un pago a cuenta del impuesto, un crédito para el contribuyente pasible de la percepción). Este agente de percepción tiene la obligación de adicionar dicho porcentaje y luego ingresarlo al fisco nacional. De manera que al Estado le ingresará dinero a partir del mes siguiente en concepto de IVA del 21% y el 3% del neto de la factura de compra que el agente perceptor tiene la obligación de depositar.

El Estado designará que proveedor (para este caso, y contribuyentes para el caso de agentes en general) podrá actuar como agente de percepción. En base al análisis de las operaciones de cada contribuyente, la AFIP, publica mediante el dictado de Resoluciones Generales, que contribuyentes son designados a actuar como Agentes de Percepción y cuales dejan de serlo.

⁴⁴ Resolución General AFIP N° 18 – B.O. 23/08/1997. Régimen de Retención. Resolución General AFIP N° 3337 – B.O. 01/04/1991. Régimen General de Percepción.

⁴⁵ Resolución General AFIP N° 2408

⁴⁶ Resolución General AFIP N° 2854

Ejemplo: Factura A: Neto: \$ 1.000

IVA: \$ 210

Total: \$ 1.210

Percepción: \$ 30 (3% del importe neto gravado).

Se establece que para ser agente de percepción de IVA las personas de existencia física o ideal deben cumplir con tres requisitos:

- 1) Revistan ante la AFIP como Responsables Inscriptos.
- 2) Ser responsables inscriptos muy importantes para la economía nacional, con grandes capitales, generen mucho empleo.
- 3) Ser elegidos agentes de percepción por el Estado Nacional.

Los agentes de percepción tienen la obligación de informar su condición de agentes de percepción a sus clientes. Es decisión de cada sujeto comprarles o no.

¿Qué utilidad tiene el porcentaje adicionado al neto como percepción?

Los \$ 30 de pago al Estado sirve como crédito fiscal: es dinero que juega a favor del sujeto pasivo de la percepción y permite su deducción como pago a cuenta en la declaración jurada del período.

Retenciones de IVA

Las retenciones se relacionan al concepto de venta exclusivamente. Al momento de la venta el cliente informa a su proveedor que es agente de retención de IVA. Es obligación del cliente informar al proveedor responsable inscripto su condición de agente de retención. A diferencia del régimen de percepciones, la retención se aplica en el momento del pago al proveedor. El agente detraerá del monto a abonar, el importe de la retención y entregará un comprobante que justifique la operación.

Ejemplo: Importe Neto a abonar: \$ 2.500

IVA discriminado en el comprobante: \$ 525

Total: \$ 3.025

Importe por retener por IVA: \$ 525 / 2= \$ 262,50 (50% del IVA)

Total pagado con retención descontada: \$ 2.762,50.

Certificado por retención descontada: \$ 262,50.-

Si al momento de pagarnos fuera un cliente común debería abonar el monto de \$ 3.025. Pero no resulta un cliente común, es agente de retención del IVA, así que abonará el importe de \$ 2.762,50 y por la diferencia de \$ 262,50, entregará un comprobante (certificado de retención) por la retención practicada.

¿Quiénes pueden actuar como agentes de retención?

Las condiciones son las mismas que para actuar como agente de percepción. Son designados por AFIP en base a criterios que la Administración establece.

Cuando el contribuyente cobra no lo hace por el total, sino que momentáneamente el agente le detrae una parte del precio de la factura que luego se encargará de trasladar al Estado Nacional. De los \$ 525 que factura en concepto de IVA, el agente de retención detrae la mitad (el 50% del IVA): \$ 262,50 (Retención de IVA).

El agente de retención ingresa el monto retenido, al fisco en nombre del sujeto retenido, es por ello por lo que realiza un “ingreso a cuenta” del sujeto retenido (lo mismo ocurre con los agentes de percepción del IVA). Implica que el agente de retención ingresó parte del débito fiscal generado en la operación en nombre del sujeto retenido. Por eso la retención juega como una especie de crédito fiscal para el sujeto retenido.

Así tendremos 3 tipos de créditos fiscales en IVA:

- El crédito fiscal del 21%
- El crédito por percepciones de IVA en compras del 3%
- El crédito por retenciones de IVA en ventas del 50% del IVA.

El tema se desarrollará con mayor nivel de detalle en el punto vi).

iii. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

En algunos casos, este tributo actúa como complementario del Impuesto a las Ganancias y en otros como un verdadero tributo patrimonial. Se determina sobre la base de los activos, valuados conforme a las normas de la Ley. Si bien es un impuesto creado de emergencia y con una vigencia teórica de diez años, se viene prolongando su vigencia hace varios períodos.⁴⁷ Es importante aclarar, que la Ley N° 27.260 en su Artículo 76, deroga el Título V de la Ley N° 25.063 y sus modificaciones, lo que implica la derogación del mencionado impuesto para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2019. Previamente, la Ley N° 27.264 en su Título II dispuso la derogación de dicho impuesto para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas, en los términos del Artículo 1 de la Ley 25.300 y sus normas complementarias (Ley de Fomento para la Micro, Pequeña y Mediana Empresa del 16 de agosto de 2000). No obstante, se analizará el impuesto para el caso planteado.

Como se observa se gravan los activos sin considerar los pasivos generando situaciones injustas.

Para entender un poco la mecánica que se analizará más adelante, la presunción es que todos los activos deben generar una renta, castigando la improductividad de la misma.

Los sujetos pasivos del impuesto, simplificando en demasía la cuestión son los sujetos comprendidos en la tercera categoría del impuesto a las ganancias.

Existen exenciones y bienes no computables⁴⁸. Dentro de las primeras merece destacarse que se encuentran exentos los activos que en su conjunto no superen los \$ 200.000,-- incrementado en la proporción que sobre el total de estos se tengan en el exterior. Si superan dicha cifra se tributará sobre el total de activos.

Resulta no computable, el valor correspondiente a los bienes muebles amortizables, de primer uso, excepto automotores, en el ejercicio de adquisición

⁴⁷ Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta - 25.063 B.O. 30/12/1998, sus modificatorias y complementarias.

⁴⁸ Artículo 3 Ley Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

o de inversión y en el siguiente y el valor de las inversiones en la construcción de nuevos edificios o mejoras en el ejercicio en que se efectúen las inversiones totales o, en su caso, parciales, y en el siguiente, excepto que se trate de inmuebles no afectados a la actividad.

La determinación es anual, pero mensualmente es posible que se determinen anticipos. La alícuota es del 1%⁴⁹ y La liquidación del impuesto es simultánea con el Impuesto a las Ganancias.

El Impuesto a las Ganancias determinado para el ejercicio fiscal por el cual se liquida el gravamen, podrá computarse como pago a cuenta del impuesto de esta ley, una vez deducido de éste el que sea atribuible a los inmuebles no afectados a la actividad.

En forma simple, determinado el Impuesto a las Ganancias, si este fuera inferior al determinado para el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta se le deducirá de este el primero y se ingresarán ambos impuestos.

La parte abonada de este último impuesto podrá computarse como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias, con ciertos topes, en los próximos diez ejercicios.

Por su lado, el impuesto determinado por los inmuebles ya mencionados, actúan como un impuesto definitivo, no susceptible de compensación. Sólo, si transcurridos esos diez años, no se pudiera compensar con el Impuesto a las Ganancias, adquirirá las veces de un tributo.

Liquidación del Impuesto para el caso

Activos afectados a la explotación al inicio y al cierre

Activo	Al cierre
Caja	5.000
Bancos	10.000
Créditos	
Por ventas	200.000
Retenciones	8.000
Anticipos	4.000

⁴⁹ Tasa del Impuesto – Artículo 13 Ley IGMP.

Crédito GMP	1.000
Débitos y créditos	272
Mercaderías	475.000
Bienes de uso	723.500
Total	1.426.772

Detalle de Bienes de Uso

Detalle	Fecha de adquisición/ afectación	Fecha de baja	Valor de origen	% de afectación	Valuación Fiscal
Local	20/09/2004		180.000 (1)	100	50.000
Galpón	07/12/2012	11/08/2017	300.000 (1)	100	100.000
Oficina	15/10/2017		400.000 (1)	100	100.000
Muebles y útiles	11/02/2010		60.000	100	
Equipos de computación	25/03/2015		21.000	100	
Automóvil	23/04/2012		25.000	50	10.000
Vehículo utilitario	19/04/2015		50.000	100	25.000

Determinación del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

Caja, Bancos y Créditos

La valuación de las existencias de dinero en efectivo, según los incisos d) y e) del Artículo 4 de la Ley, se valúan a su valor nominal a la fecha de cierre del ejercicio fiscal, o sea, al 31 de diciembre de 2017. Lo mismo ocurre para el caso de los saldos en cuentas bancarias.

En casos de contar con créditos, depósitos y tenencia en moneda extranjera, la misma se reexpresará en pesos al valor de cotización al cierre del ejercicio fiscal, de acuerdo con lo establecido en el Artículo 8 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto.

Para el caso de anticipos, retenciones y pagos a cuenta de impuestos, se computarán como créditos en la medida en que excedan el monto del respectivo impuesto. Implica que, si el impuesto determinado por Ganancias resulta en \$ 1000, y se tienen anticipos y retenciones por \$ 2000, el excedente de \$ 1000 será computable como crédito por el impuesto.

De esta manera, tenemos:

Caja	5.000
Bancos	10.000
Créditos	
Por ventas	200.000
Retenciones, como de la liquidación del Impuesto a las Ganancias surge un saldo a ingresar, implica que las mismas se consumen en la liquidación.	0
Anticipos, ocurre lo mismo que para las retenciones.	0
Crédito GMP, no resulta computable como crédito, el originado por el propio impuesto.	0
Débitos y créditos, ocurre lo mismo que para el caso de retenciones y anticipos.	0

Mercaderías y Bienes de Cambio en general

Para la valuación de estos activos, se utilizan las mismas normas aplicadas por el Impuesto a las Ganancias (Ley de Impuesto a las Ganancias, Artículo 4 inc. c). Por lo que vale remitirse a la valuación que se hizo anteriormente.

Existencia final 2017

Producto A: $5.000 \times 70 = 350.000$

Producto B: $2.500 \times 50 = 125.000$

Total = 475.000

Mercaderías	475.000
-------------	---------

Bienes de uso

Para el caso de valuación de bienes de uso, la Ley remite a las consideraciones para la valuación de los bienes de uso en el Impuesto a las Ganancias, con la salvedad que, para el caso de los inmuebles, la Ley determina un límite mínimo en el inciso b) del Artículo 4, este valor mínimo de valuación no deberá ser inferior a la base imponible del impuesto inmobiliario vigente a la fecha de cierre del ejercicio que se liquida.

Detalle	Fecha de adquisición /afectación	Fecha de baja	Valor de origen	Amortización acumulada	Valor Residual	Valor Fiscal
Local	20/09/2004		180.000 (1)	40.320	139.680	50.000
Galpón	07/12/2012	11/08/2017	300.000 (1)	0	0	100.000
Oficina	15/10/2017		400.000 (1)	1.600	398.400	100.000
Muebles y útiles	11/02/2010		60.000	48.000	12.000	
Equipos de computación	25/03/2015		21.000	21.000	0	
Automóvil	23/04/2012		25.000	25.000	0	10.000
Vehículo utilitario	19/04/2015		50.000	30.000	20.000	25.000
Total			1.036.000	165.920	570.080	

Por último, debemos analizar los beneficios impositivos que surgen del Artículo 12 de la Ley de GMP. En primer lugar, el inciso a) determina que no será computable. “...el valor correspondiente a los bienes muebles amortizables de primer uso, excepto automotores, en el ejercicio de adquisición o de inversión y en el siguiente...”.

En función de ello:

- Equipos de computación: Estos fueron adquiridas en marzo de 2012. El valor residual impositivo de las mismas asciende a 0 ya que las mismas se encuentran totalmente amortizadas.
- Rodados: En primer lugar, vale decir que por el término de “automotores” deberá entenderse a los vehículos comprendidos en el inciso a) del Artículo 5 de la Ley N° 24449, tal como lo dispuso el Decreto (PEN, Poder Ejecutivo Nacional) 681/1999 (BO: 25/6/1999). El automotor se incluye dentro de la definición de automóvil por lo que no estaría comprendido en el beneficio, pero debido a que se encuentra totalmente amortizado, su valor corresponde a cero. Por ello, y dado que el utilitario adquirido no se encuentra incluido dentro de dicha definición, el mismo correspondió ser no computable hasta el ejercicio anterior, debido a que en el ejercicio que se cierra, el tercero, corresponde incluirse como base imponible del impuesto.

Bienes de uso	570.080
---------------	---------

Liquidación del impuesto

Activo sujeto a impuesto

Activo	Al cierre
Caja	5.000
Bancos	10.000
Créditos	
Por ventas	200.000
Retenciones	0
Anticipos	0
Crédito GMP	0
Débitos y créditos	0
Mercaderías	475.000
Bienes de uso	570.080
Total	1.260.080

Determinación del Impuesto

Total de Activo Sujeto a Impuesto	1.260.080
Mínimo exento: 200.000,-	(200.000)
Activo Neto Sujeto a Impuesto	1.060.080
Alícuota aplicable	1%
Impuesto a la GMP determinado	10.600,80
Impuesto a las Ganancias Determinado: Asciende a 18.981	
Pago a cuenta por Impuesto a las Ganancias	0
Impuesto a la GMP a ingresar	10.600,80

Impuesto a las Ganancias. Cómputo como pago a cuenta.

El Impuesto a las Ganancias determinado por el mismo período fiscal podrá computarse como pago a cuenta del presente impuesto. Según lo determina el Artículo 13 de la Ley de Impuesto en su segundo párrafo “*el Impuesto a las Ganancias determinado para el ejercicio fiscal por el cual se liquida el presente gravamen, podrá computarse como pago a cuenta del impuesto de esta ley...*”

Del análisis del cómputo del pago a cuenta entre ambos impuestos pueden derivarse dos situaciones:

1. Que el Impuesto a las Ganancias sea mayor al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta: El excedente del Impuesto a las Ganancias determinado sobre el

Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta no generará saldo a favor del contribuyente.

2. Que el Impuesto a las Ganancias sea menor al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta: Se ingresará el impuesto a la ganancia mínima presunta en la medida en que exceda el Impuesto a las Ganancias.

3. Cómputo como pago a cuenta en períodos futuros El Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta ingresado podrá computarse como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias en los diez (10) años siguientes, siempre que en tales años el Impuesto a las Ganancias exceda al impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, procediendo el cómputo a cuenta hasta dicho excedente.

Determinación de anticipos para el próximo ejercicio

Según lo establecido en el Título II de la RG N° 2011, en sus Artículos 10, 11 y 12; se deberán ingresar 5 anticipos para los sujetos que resulten personas físicas o explotaciones unipersonales cuyos cierres de ejercicios coincidan con el año calendario y 11 anticipos para los demás responsables.

El importe de los anticipos se calculará de la siguiente manera: Sobre el impuesto determinado en el período fiscal inmediato anterior a aquel al que corresponda imputar los anticipos , deducida la suma computada como pago a cuenta por los gravámenes similares pagados en el exterior, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15 del Título V de la Ley N° 25.063 y sus modificaciones, se restará el Impuesto a las Ganancias determinado por el mismo período fiscal, que resulte computable como pago a cuenta del presente gravamen, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 13 del mencionado título V.

Sobre este importe se aplicará el porcentaje que según el sujeto será: para los sujetos cuyos ejercicios comerciales coincidan con el año calendario, el 20% (lo que implica la cantidad de 5 anticipos anuales) y para los demás sujetos, se aplicará el 9% (implica la cantidad de 11 anticipos anuales). Corresponderá el ingreso de anticipos cuando los importes resultantes por cada anticipo superen la suma de \$100 para los sujetos con cierre de ejercicio coincidente con el año calendario y \$45, para los demás sujetos.

iv. Impuesto a los Bienes Personales.

El impuesto grava la posesión o pertenencia de bienes por parte de personas físicas al 31 de diciembre de cada año.⁵⁰

Es un tributo que asume la característica de instantáneo toda vez que el hecho imponible recae sobre la “fotografía” de los bienes personales gravados del contribuyente, tomada a dicha fecha.

Los sujetos domiciliados o radicados en el país deberán tributar tanto por los bienes situados en el mismo como en el exterior. En cambio, los sujetos domiciliados o radicados en el exterior deberán hacerlo solo por los bienes situados en el territorio de la nación. En realidad, la base imponible del gravamen no parece ser la más adecuada, ya que solo tiene en cuenta la posesión o pertenencia de bienes, sin considerar los pasivos del contribuyente. De acuerdo con el principio de la capacidad contributiva, resultaría mucho más adecuada la consideración del patrimonio, circunstancia que se hace más patente en contribuyentes con alto índice de endeudamiento o, incluso, patrimonio negativo.

Para su determinación se valorará la totalidad de los bienes del contribuyente según las normas de valuación previstas en la ley del impuesto y, si la sumatoria de los valores arroja un total igual o inferior a 950.000 pesos, el sujeto se encuentra exento del impuesto. Si el valor total de los bienes supera el importe anterior, la totalidad de sus bienes se encuentra gravada a la alícuota del 0.5%.

El gravamen se rige por las disposiciones de la Ley de Procedimiento Tributario, y su aplicación, percepción, y fiscalización estará a cargo de la AFIP. Para los casos no previstos expresamente en la reglamentación, se aplicarán supletoriamente las disposiciones legales y reglamentarias del Impuesto a las Ganancias.

En el caso bajo análisis, se deberá valorar los bienes propiedad del contribuyente al 31 de diciembre de 2014, teniendo en cuenta el siguiente detalle.

⁵⁰ Ley de Impuesto a los Bienes Personales Título VI, Decreto 281/1997 (T.O. Ley 23.966 B.O. 20/08/1991)

Bienes y deudas del contribuyente

Bienes/deudas	Al cierre
Casa – habitación	200.000
Automóvil 50%	12.500
Automóvil particular	60.000
Capital afectado a la explotación	1.192.372
Total	1.464.872

Capital afectado a la explotación al inicio y al cierre

Bienes/deudas	Al cierre
Caja	5.000
Bancos	10.000
Créditos	
Por ventas	200.000
Retenciones	8.000
Anticipos	4.000
Crédito GMP	1.000
Débitos y créditos	272
Mercaderías	475.000
Bienes de uso	723.500
Proveedores	(220.000)
Deudas fiscales	
Ingresos brutos	(1.800)
IVA	(12.600)
Otras deudas	0
Total	1.192.372

En base a los valores determinados para el Impuesto a las Ganancias analizado anteriormente, se deberán efectuar las modificaciones necesarias a fin de adecuar las valuaciones de acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto a los Bienes Personales.

Para el caso de la titularidad del capital de empresas o explotaciones unipersonales, como es el caso, las pautas para la valuación de estas dependerá de:

- Si llevan registraciones que permitan confeccionar balances⁵¹, lo que no ocurre en el caso planteado.
- No se lleven registraciones que permitan confeccionar balances⁵², esto si ocurre en el caso planteado.

⁵¹ Decreto Reglamentario N° 127/1996 B.O. 16/02/1996, Artículo 20.

⁵² Decreto Reglamentario N° 127/1996 B.O. 16/02/1996, Artículo 22.

Sin embargo, cabe considerar que no siempre las participaciones resultaran computables a efectos del impuesto, esto ocurrirá cuando el pasivo supere al activo⁵³.

Para el caso planteado, el valor de la participación se determinará valuando el capital (activo menos pasivo) conforme a las normas del impuesto.

Valuación de Bienes y capital afectado a la explotación unipersonal

Bienes / deudas	Fecha de adquisición	Valor de Origen	Amort. Acum.	Valor Residual	Valor Tabla AFIP	Valor Impuesto Inmobiliario / Automotor
Casa – habitación	01/01/2003	200.000	44.800	155.200		600.000
Automóvil 50%	10/05/2005	12.500	12.500	0	30.000	20.000 (100%)
Automóvil particular	20/10/2017	60.000	12.000	48.000	60.000	55.000
Capital afectado a la explotación		1.192.372				
Total		1.464.872				

Casa-habitación

Las normas por aplicar son las del inciso a) del Artículo 22 de la norma. Para el caso de inmuebles adquiridos, se valuarán a su costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio, actualizado por los índices elaborados por la AFIP. El costo de adquisición de un inmueble estará integrado por el valor de compra y todos los gastos necesarios para efectuar la operación, como las comisiones, gastos, sellados, honorarios, etc. (remitiéndonos al Artículo 59 de la Ley del impuesto a las Ganancias).

Cuando se trate de inmuebles con edificaciones, construcciones o mejoras finalizadas, se le detraerá el importe que resulte de aplicar a dicho valor el 2% anual en concepto de amortización, computada desde el inicio del trimestre

⁵³ Decreto Reglamentario N° 127/1996 B.O. 16/02/1996, Artículo 24.

calendario en el que se haya producido la adquisición, ingreso al patrimonio o finalización de la construcción, según corresponda.

El valor residual actualizado de cada uno de los inmuebles del contribuyente no podrá ser inferior a la base imponible vigente al 31 de diciembre del año en que se liquida, establecida a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares o al valor fiscal determinado a la fecha citada.

Esta valuación fiscal, se tomará también en los casos en que no resulte posible determinar el costo de adquisición o el valor a la fecha de ingreso al patrimonio.

Valor de plaza: el Artículo 17 del Decreto Reglamentario otorga la posibilidad de valuar los inmuebles a su valor de plaza al 31 de diciembre, cuando este resulte inferior al importe determinado según las pautas legales de valuación y pudiera acreditarse en forma fehaciente a través de documentación probatoria. Ejercida la opción, el contribuyente deberá informarle a la AFIP, el procedimiento utilizado para la determinación del valor de plaza, en oportunidad de la presentación de la declaración jurada.

Se considera un caso especial, el caso de inmuebles destinados a casa-habitación del contribuyente, o del causante en el caso de sucesiones indivisas, del valor determinado de conformidad a las disposiciones legales podrá deducirse el importe adeudado al 31 de diciembre de cada año en concepto de créditos otorgados para la compra, construcción o mejora de dichos inmuebles⁵⁴.

Corresponde amortizar por el total de 14 años completos:

Amortización acumulada: $200.000 \times 0,8 \times 0,02 \times 14$:	44.800
--	--------

Automóviles

El inciso b) del Artículo 22 de la Ley dispone que se valuaran al costo de adquisición actualizado por los índices elaborados por AFIP. Al valor obtenido, se le restará la amortización acumulada correspondiente a los años de vida útil

⁵⁴ Decreto Reglamentario N° 127/1996 B.O. 16/02/1996, Artículo: 15.

transcurridos desde la fecha de adquisición, computando las fracciones como año completo⁵⁵.

En el caso de automotores, el valor a consignar al 31 de diciembre de cada año no podrá ser inferior al que establezca la AFIP con el asesoramiento de la Superintendencia de Seguros de la Nación. La comparación entre el valor residual actualizado y el valor establecido por la AFIP deberá efectuarse para los “automotores”, quedando comprendidos en la especie, los automóviles, motos, camiones, pick ups, etc. Dicha comparación deberá realizarse solo durante la vida útil de dichos bienes.

Automóvil 50%

Corresponde a un automóvil adquirido junto con su esposa.

Valor de Origen (total): 25.000

La fecha de adquisición es en el año 2005 por lo que al 2017, el automóvil se encuentra totalmente amortizado. Si lo comparamos con el valor de la tabla elaborada por AFIP, resulta un valor de \$ 15.000 (\$ 30.000 x 50%), pero al haber transcurrido el total de la vida útil asignada, corresponde valor cero.

Automóvil particular

Corresponde al automóvil adquirido durante el ejercicio bajo análisis.

Amortización acumulada \$ 60.000 x 0,2 x 1: \$ 12.000	\$ 12.000
--	-----------

Patrimonio afectado a la explotación unipersonal

Para la valuación de la explotación unipersonal, se aplican las mismas normas de valuación que para el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta por lo que se utilizan los mismos valores. Se agrega el cómputo de los pasivos.

Activo	Al cierre
Caja	5.000

⁵⁵ Decreto Reglamentario N° 127/1996 B.O. 16/02/1996, Artículo: 18.

Bancos	10.000
Créditos	
Por ventas	200.000
Retenciones	0
Anticipos	0
Crédito GMP	0
Débitos y créditos	0
Mercaderías	475.000
Bienes de uso	570.080
Total	1.260.080

Pasivo	Al cierre
Proveedores	(220.000)
Deudas fiscales	
Ingresos brutos	(1.800)
IVA	(12.600)
Otras deudas	0
Total	(234.400)

Capital afectado a la explotación unipersonal	1.025.680
---	-----------

Bienes personales del hogar

De acuerdo a lo determinado en el inciso g) del Artículo 22 del impuesto, corresponde valuar los bienes que el contribuyente utiliza en su hogar, incluye los electrodomésticos, muebles, útiles y demás bienes, los cuales deberán ser valuados a su costo de adquisición, el cual en su conjunto 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 computar, en caso de corresponder, el monto de la exención prevista en el Artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales⁵⁶.

Bienes sujetos al Impuesto

Bienes/deudas	Valuación para IBP
Casa – habitación	600.000
Automóvil 50%	0
Automóvil particular	60.000
Capital afectado a la explotación	1.025.680
Total	1.685.680

⁵⁶ Para el período fiscal 2017, se aplica el Inciso b) del Artículo 24, incluido en el Título VI de la ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, 23.966 (t.o. 1997).

Determinación e ingreso del impuesto

Total de bienes sujetos al impuesto, sin bienes del hogar	1.685.680
Bienes del hogar (5% bienes situados en el país)	84.284
Total de bienes sujetos al impuesto	1.769.964
Alícuota del impuesto. Corresponde aplicar la alícuota del 0,5%	8.850
Impuesto determinado	8.850
En caso de corresponder, deberían deducirse anticipos por el impuesto en el caso de que el contribuyente los hubiese ingresado durante el ejercicio fiscal 2017, como no ha ingresado, no corresponde su deducción.	
Impuesto a ingresar	8.850

v. Regímenes de la Seguridad Social – Autónomos – Empleadores.⁵⁷

Régimen de Trabajadores Autónomos

El contribuyente que se inscribe en el Régimen General es también un Trabajador Autónomo y está obligado a efectuar sus aportes al Sistema Previsional Argentino (SIPA), según la actividad que desarrolle. Se debe efectuar mensualmente el pago de los aportes y contribuciones, correspondientes al mencionado Sistema.

En relación con este Régimen de Autónomo, es importante dejar claro que la inscripción la realiza el contribuyente mediante una autodeterminación (es el propio contribuyente quien tiene la obligación de inscribirse al régimen de acuerdo a la actividad que realice y a los ingresos que obtenga y efectuar las recategorizaciones necesarias a medida que varíen sus ingresos o la actividad que realice).

Los contribuyentes para su autodeterminación deberán observar el siguiente orden de análisis:

- 1- Identificar la actividad principal, por la cual va a realizar su inscripción.
- 2- Según dicha actividad, identificar en que TABLA se encuentran incluidos.
- 3- Según la Tabla que le corresponde, se determina una CATEGORIA de la misma, la cual, en el caso de un inicio de actividad, es la Categoría mínima de la

⁵⁷ Ley Nº 24.241 – Sus modificatorias y complementarias.

Tabla que le corresponda. Valores correspondientes a partir de Septiembre de 2018 en adelante.

Tablas y categorías Aplicable al Régimen de Autónomos.

Grupos de Actividades	Ingresos brutos anuales	Categorías	Importe Mensual
Tabla I - Dirección, administración o conducción de sociedades comerciales o civiles, regulares o irregulares, y socios de sociedades de cualquier tipo.	Menores o iguales a \$ 15.000	III	\$ 3.204,50.-
	Mayores a \$ 15.000 y menores o iguales a \$ 30.000	IV	\$ 5.127,19.-
	Mayores a \$ 30.000	V	\$ 7.049,88.-
Tabla II - Actividades no incluidas en el punto anterior, que constituyan locaciones o prestaciones de servicios	Menores o iguales a \$ 20.000	I	\$ 1.602,24.-
	Mayores a \$ 20.000	II	\$ 2.243,14.-
Tabla III - Resto de las actividades no comprendidas en los puntos anteriores	Menores o iguales a \$ 25.000	I	\$ 1.602,24.-
	Mayores a \$ 25.000	II	\$ 2.243,14.-
Tabla IV - Afiliaciones voluntarias	Sin limitación	I	\$ 1.602,24.-
Menores de 18 hasta 21 años	Sin limitación	I	\$ 1.602,24.-
Jubilados por la Ley 24.241	Sin limitación	I	\$ 1.351,89.-
Amas de casa - Ley 24.828	Sin limitación	I	\$ 550,57.-

Fuente: www.afip.gob.ar

TABLA I

Las personas comprendidas son aquellas que por sí solas o conjunta o alternativamente con otras, asociadas o no, ejerzan habitualmente en la República alguna de las actividades que a continuación se enumeran, siempre que éstas no configuren una relación de dependencia:

a) Dirección, administración o conducción de cualquier empresa, organización, establecimiento o explotación con fines de lucro, o sociedad comercial o civil, aunque por esas actividades no obtengan retribución, utilidad o ingreso alguno.

b) Cuando se trate de socios de sociedades a los fines de su inclusión obligatoria, serán de aplicación las siguientes normas:

1. Los socios de sociedades de cualquier tipo cuya participación en el capital sea igual o superior al porcentual que resulte de dividir el número cien (100) por el número total de socios.
2. El socio comanditado único de las sociedades en comandita simple o por acciones. Si hubiera más de un socio comanditado se aplicará lo dispuesto en el punto anterior, tomando en consideración solamente el capital comanditado.
3. Los socios de las sociedades civiles y de las sociedades comerciales irregulares o, de hecho, aunque no se cumpla el requisito a que se refiere el punto 1.
4. Los socios de sociedades de cualquier tipo -aunque no estuvieran comprendidos en los puntos anteriores-, cuando la totalidad de los integrantes de la sociedad estén ligados por un vínculo de parentesco de hasta el segundo grado de consanguinidad y/o afinidad.

TABLA II

Las personas comprendidas son aquellas que por sí solas o conjunta o alternativamente con otras, asociadas o no, ejerzan habitualmente en la República alguna de las actividades que a continuación se enumeran, siempre que éstas no configuren una relación de dependencia, y que constituyan locaciones o prestaciones de servicios:

- a) Profesión desempeñada por graduado en universidad nacional o en universidad provincial o privada autorizada para funcionar por el Poder Ejecutivo, o por quien tenga especial habilitación legal para el ejercicio de profesión universitaria reglamentada.
- b) Producción o cobranza de seguros, reaseguros, capitalización, ahorro, ahorro y préstamo, o similares.
- c) Cualquier otra actividad lucrativa no comprendida en los apartados precedentes.

TABLA III

Las personas comprendidas son aquellas que por sí solas o conjunta o alternativamente con otras, asociadas o no, ejerzan habitualmente en la República alguna de las actividades que a continuación se enumeran, siempre que éstas no configuren una relación de dependencia, y no se encuentren incluidas en las Tablas I y II descritas precedentemente.

Por cada CATEGORIA de cada TABLA, existe un C.R.A. Código de Registro Autónomo, con el cual se efectúa la inscripción en el Régimen de Trabajadores Autónomos y se realizan los pagos mencionados.

Actividad única

Los responsables deberán encuadrarse en la categoría inferior de la Tabla que le corresponda de acuerdo con la actividad a desarrollar, es decir, Categoría I de la Tabla II o III según corresponda, siempre que no esté incluido en lo mencionado en el párrafo siguiente.

Los sujetos que realicen como única actividad autónoma la dirección, administración o conducción de sociedades comerciales o civiles, regulares o irregulares, sin obtener retribución, utilidad o ingreso alguno por dicha actividad deberán encuadrarse, como categoría mínima obligatoria, en la Categoría III de la Tabla I.

Categorización

Para los contribuyentes titulares de empresas o explotaciones unipersonales las categorías mínimas de revista serán las previstas en las Tablas II o III del Anexo II del Decreto 1.866/06 de acuerdo con la actividad que realicen y sus ingresos brutos anuales. Importes para el período Septiembre 2018 en adelante.

TABLA	Ingresos Brutos	Categoría	Importe a Ingresar
Tabla II - Actividades no incluidas en el punto anterior,	Menores o iguales a \$ 20.000	I	\$ 1.602,24.-

que constituyan locaciones o prestaciones de servicios	Mayores a \$ 20.000	II	\$ 2.243,14.-
Tabla III - Resto de las actividades no comprendidas en los puntos anteriores	Menores o iguales a \$ 25.000	I	\$ 1.602,24.-
	Mayores a \$ 25.000	II	\$ 2.243,14.-

¿A qué se consideran ingresos brutos?

Se consideran ingresos brutos a los obtenidos por el trabajador autónomo -en dinero o en especie y netos de devoluciones y descuentos- durante el año calendario, por:

a) El desarrollo de sus actividades, incluidos los importes percibidos en concepto de adelantos, anticipos o pagos a cuenta, así como los derivados de la venta de bienes de uso afectados a la actividad que realiza, entendiéndose como tales aquellos que sean amortizables para el Impuesto a las Ganancias.

b) Su participación en sociedades de cualquier tipo, cuando se trate de socios que obligatoriamente deben afiliarse en el Régimen Nacional de la Seguridad Social para trabajadores autónomos.

Los ingresos brutos no comprenden a los impuestos nacionales indirectos, como ser los impuestos al valor agregado e internos, cuando el trabajador autónomo sea sujeto pasivo de dichos tributos.

A efectos de su imputación al año calendario, así como de la atribución de los resultados obtenidos por las sociedades a sus socios se deberán observar las disposiciones vigentes para el Impuesto a las Ganancias.

El importe total de ingresos brutos no podrá ser inferior al total de ingresos que se deben considerar para determinar la ganancia bruta gravada, exenta y no alcanzada por el Impuesto a las Ganancias, para el respectivo año calendario.⁵⁸

Para el caso analizado, los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el año 2014 fueron \$ 915.000, por lo que quedará incluido para el año 2015 en la TABLA II Categoría II.

⁵⁸ Art. 7 RG N° 2217/07

Empleadores

Como el contribuyente resulta ser empleador, deberá cumplir con los regímenes nacionales de la seguridad social, los cuales se analizaron anteriormente.

vi. Regímenes de Recaudación – Nacionales y Provinciales.

Regímenes de Recaudación - Retenciones y Percepciones - Conceptos

Retenciones y Percepciones - Concepto

Ambas son formas de adelantar el ingreso del impuesto de que se trate, en tanto que el contribuyente que las haya sufrido las deducirá de la suma final a pagar de ese impuesto (por haberla adelantado a través de sus clientes y de sus proveedores).

Al designar contribuyentes que estén obligados a practicar retenciones o percepciones en las operaciones que realizan (se denominan Agentes de Recaudación), los fiscos ponen a los mismos en el lugar del organismo de recaudación por lo que les asigna la responsabilidad de recaudar e ingresar el impuesto de que se trate. Asimismo, los fiscos establecen normas y reglamentaciones que determinan las formas y plazos de ingresos de los montos que perciben o retienen, como así también las multas por falta de cumplimiento o adecuaciones de los regímenes.

Así entonces, se denominan Regímenes de Retenciones y Percepciones, a los distintos mecanismos que establecen los fiscos para establecer a los distintos contribuyentes que tendrán la obligación de retener o percibir impuestos.

En la actualidad nos encontramos con numerosos regímenes de percepción y retención aplicados a diferentes impuestos y provenientes de diferentes organismos recaudadores. Esto se debe a que constituyen una herramienta muy interesante para las autoridades impositivas ya que permiten facilitar la tarea de administración tributaria y recaudación de los tributos.

Además, tiene la ventaja financiera de proporcionar un adelantamiento del ingreso del impuesto sobre el cual recae la imposición, ya que depósito de la retención o percepción es generalmente anterior al del propio impuesto en nombre del cual se crea el régimen. Esas ventajas a nivel de la administración tributaria traen como contrapartida para los contribuyentes sobre los cuales recae a la obligación de actuar como agente de retención o percepción una carga adicional en materia tributaria y sobre aquellos sobre los cuales se efectúa la retención o percepción, un adelantamiento de la tributación que en casos hasta puede traer aparejado un perjuicio financiero si generan la continua acumulación de saldos a favor.

Retenciones:

Se denominan así porque ocurren en el momento de un pago, en el cual el deudor (agente de retención obligado por alguna norma legal) al pagarle una deuda o factura al contribuyente, le descuenta la cifra (o porcentaje) que ordena esa norma legal, le otorga una constancia de retención por ese importe y luego deposita la cifra retenida (juntamente con otras retenciones que haya practicado) en una cuenta a favor del fisco.

Percepciones:

Se denominan así porque ocurren en el momento de emitir una factura de venta, donde el vendedor (agente de percepción obligado por alguna norma legal) le adiciona al monto de la factura una cifra o porcentaje que ordena esa norma legal. Posteriormente depositará esa percepción juntamente con todas las demás percepciones que haya practicado en el mes, en una cuenta a favor del fisco.

Existen muchísimos regímenes de retenciones y percepciones (Regímenes de Recaudación) de Impuestos a las Ganancias, IVA e Ingresos Brutos Provinciales. Estos regímenes están creados según el tipo de actividad, el tipo de producto o servicio, el tamaño del agente (grandes contribuyentes, por ejemplo), etc. y en muchos casos se superponen y acumulan.

Régimen de recaudación Impuesto a las Ganancias

Existen varios regímenes de recaudación para el Impuesto a las Ganancias. Los que implican agentes de retención, percepción o ambos conjuntamente. Los mismos se determinan de dos maneras generalmente, por la operación que realiza el contribuyente en particular, o al superar ciertos montos en las distintas operaciones que el contribuyente realice (como por ejemplo el Régimen General de Retenciones de la RG N° 830⁵⁹).

Entre los regímenes de recaudación del Impuesto a las Ganancias vigentes, encontramos, entre otros y aplicables al ejemplo en análisis, los siguientes:

- Monotributo - Régimen de Retención de los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado - RG N° 2616.
- Régimen General de Retención del Impuesto a las Ganancias - RG N° 830.
- Régimen de Percepción de Ganancias por operaciones de importación definitiva de bienes - RG N° 2281.
- Régimen de Percepción del Impuesto a las Ganancias. Operaciones de Exportación Definitiva de Mercaderías – RG N° 3577.
- Régimen de Retención del Impuesto a las Ganancias - Trabajo en Relación de Dependencia, jubilados y pensionados - RG N° 2437.
- Régimen de Retención del Impuesto a las Ganancias Bienes Usados no Registrables - RG N° 3411

Para el ejemplo, se analizará uno de los Regímenes que por ser el más aplicado, merece una breve descripción. El contribuyente quedará comprendido en el Régimen General de Retenciones de la RG N° 830, el cual establece lo siguiente: deberán actuar como agentes de retención los siguientes sujetos siempre que se encuentren domiciliados o radicados en el país, entre otros y de acuerdo con la RG 830 en su Anexo IV, los siguientes:

“c) Las sociedades, asociaciones civiles, las fundaciones, las empresas o explotaciones unipersonales, las uniones transitorias de empresas, los

⁵⁹ Resolución General AFIP N° 830 del 26 de abril de 2000.-

agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios y asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas y las demás entidades de derecho privado, cualquiera sea su denominación o especie.”

“h) Las personas físicas y las sucesiones indivisas, sólo cuando realicen pagos como consecuencia de su actividad empresarial o de servicio.”

Operaciones sujetas al régimen

Quedan sujetos a retenciones varias operaciones las cuales se enumeran en la mencionada norma y para el ejemplo en análisis, encontramos aplicables:

“b) Alquileres o arrendamientos:

1. Bienes Muebles.

2. Bienes Inmuebles Urbanos y Suburbanos incluidos los efectuados bajo la modalidad de leasing, conforme a las normas catastrales jurisdiccionales.

f) Enajenación de bienes de cambio y bienes muebles.

i) Locaciones de obra y/o servicios, no ejecutadas en relación de dependencia,

k) Ejercicio de profesiones liberales u oficios; funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas, fiduciario, consejero de sociedades cooperativas, integrante de consejos de vigilancia y socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones; actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana”.

Operaciones no sujetas al régimen

Los conceptos no sujetos a retención se encuentran detallados en el Anexo III de la RG N° 830, entre otros:

“c) Las sumas que se paguen a las empresas y entidades pertenecientes, total o parcialmente, al ° Estado Nacional, Provincial, Municipal o Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

d) Las sumas que se paguen, por el desarrollo de su actividad específica, en concepto de intereses, comisiones, premios u otras retribuciones a: compañías de seguros, Aseguradoras de Riesgos del Trabajo (ART) reguladas por la Ley N° 24.557, sociedades de capitalización, empresas prestadoras de servicios públicos, empresas prestadoras de servicios de comunicaciones móviles y Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones (AFJP) regidas por la Ley N° 24.241 y sus modificaciones.

e) Las sumas que se paguen por todo concepto a las entidades financieras.

h) Los importes que se paguen por la comercialización de bienes muebles sujetos a precio oficial de venta”.

Sujetos pasibles de Retenciones

Son sujetos pasibles de la retención:

“a) Las personas físicas y sucesiones indivisas,

b) empresas o explotaciones unipersonales,

c) sociedades y asociaciones civiles, fundaciones y demás personas jurídicas de carácter público o privado,

d) fideicomisos constituidos en el país y fondos comunes de inversión constituidos en el país.

e) establecimientos estables de empresas, personas o entidades del extranjero,

f) los integrantes de las uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresarial, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas”

Momento de efectuar la retención

La retención se practicará en el momento en que se efectúe el pago, distribución, liquidación o reintegro del importe correspondiente al concepto sujeto a retención.

Base de cálculo, mínimos exentos y alícuotas aplicables

Monto mínimo a retener

Cuando resultará un importe a retener inferior a \$90 (\$150 a partir de Junio de 2018⁶⁰), no corresponderá efectuar retención.

Dicho importe se elevará a \$450 (\$650.- a partir de Junio de 2018⁶¹) cuando se trate de alquileres de inmuebles urbanos percibidos por beneficiarios no inscriptos en el gravamen.

Corresponde calcular la retención sobre el importe total de cada concepto que se pague, distribuya, liquide o reintegre, sin deducción de suma excepto de tratarse de sumas atribuibles a:

- a) Aportes previsionales
- b) Impuestos al Valor Agregado, Internos e Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural.

De realizarse en el curso de cada mes calendario a un mismo beneficiario varios pagos por igual concepto sujeto a retención, el importe de la retención se determinará aplicando el siguiente procedimiento:

- a) El importe de cada pago se adicionará a los importes de los pagos anteriores efectuados en el mismo mes calendario, aun cuando sobre estos últimos se hubiera practicado la retención correspondiente.
- b) A la sumatoria anterior se le detraerá el correspondiente importe no sujeto a retención.
- c) Al excedente que resulte del cálculo se le aplicará la escala o la alícuota que corresponda.
- d) Al importe resultante se le detraerá la suma de las retenciones ya practicadas en el mismo mes calendario, a fin de determinar el monto que corresponderá retener por el respectivo concepto.

⁶⁰ Según RG 4245/2018 – del 15/5/2018 – BO. 16/5/2018 – Modificatoria de la RG 830 – Régimen de retenciones para determinadas ganancias.

⁶¹ Según RG 4245/2018 – del 15/5/2018 – BO. 16/5/2018 – Modificatoria de la RG 830 – Régimen de retenciones para determinadas ganancias.

De esta manera, el anexo VIII de la RG N° 830, establece los mínimos exentos de retención para cada tipo de operación y las alícuotas aplicables. Para el caso, supongamos que el contribuyente efectuara un pago a un proveedor el día 15 de Abril de 2018, por la suma de \$ 200.000 pesos en concepto de mercadería para reventa que comprara en su momento, el cálculo del monto a retener será⁶²:

Pago a efectuar	200.000
Importe neto base para el calculo (detrayendo del monto total, importes correspondientes a Iva y otros tributos de los cuales el proveedor fuera agente de recaudación) = 16.000	160.000
De acuerdo al Anexo II de la RG 830, en su inciso f), establece que el mínimo exento para operaciones de Enajenación de bienes muebles y bienes de cambio es de \$100.000 – Previo al 1 de Junio 2018, luego \$142.400.- ⁶³	(100.000)
Monto base para el cálculo de la retención	60.000
El mismo inciso f), del Anexo II, establece que, al importe resultante, se le aplicará la alícuota del 2%, por lo que el monto a retener será:	1.200
Como el importe a retener supera el mínimo dispuesto por la RG 830 de 90 ⁶⁴ , corresponde retener:	1.200

De esta manera, el contribuyente pagará al proveedor la suma de \$ 198.800 y entregará un certificado por \$ 1.200.

Supongamos ahora que el contribuyente efectuará un nuevo pago al mismo proveedor en el mismo mes calendario y por la suma de \$ 30.000, por el mismo concepto (compra de mercaderías de reventa), en este caso efectuará el mismo cálculo para determinar el importe a retener, pero esta vez no detraerá el importe mínimo exento, ya que el mismo corresponderá detraer una sola vez en el período mensual y por proveedor. Entonces el cálculo será:

Importe a abonar	30.000
------------------	--------

⁶² Anexo II, inciso f).

⁶³ RG 4245/2018 – del 16/5/2018 – Modificatoria de la RG 830 – Régimen de retenciones para determinadas ganancias.

⁶⁴ \$150.- aplicable a las operaciones que se efectúen a partir del 1 Junio de 2018, de acuerdo a la RG 4245/2018 del 15/5/2018 – BO.: 16/5/2018

Importe neto, base de cálculo para la retención	23.000
Mínimo exento	0
Alícuota a aplicar	2%
Monto a retener	460

En efecto, pagará la suma de \$29.540 y entregará un certificado de retención por la suma de \$ 460.

Luego el contribuyente deberá ingresar al fisco l importes retenidos:

Los agentes de retención deberán ingresar el importe total de las retenciones practicadas desde el día 1 al 15, ambos inclusive, de cada mes, hasta el día del mismo mes que, de acuerdo con la terminación de la C.U.I.T., fije el cronograma de vencimientos que se establezca para cada año calendario. Asimismo, deberán informar nominativamente las retenciones practicadas en el curso de cada mes calendario, e ingresar el saldo resultante de la declaración jurada hasta la fecha de vencimiento fijada.

Régimen de Retención a empleados en relación de dependencia RG N° 4003/17⁶⁵.

Otro de los regímenes a los cuales deberá estar sujeto el contribuyente es el establecido para empleados en relación de dependencia que el mismo contrate.

Los conceptos sujetos a retención son los que surgen de las ganancias derivadas de:

- a) Del desempeño de cargos públicos y la percepción de gastos protocolares.
- b) Del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.
- c) De las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal.
- d) De los beneficios netos de aportes no deducibles, derivados del cumplimiento de los requisitos de los planes de seguro de retiro privados administrados por

⁶⁵ Resolución General Afip N° 4003/2017 del 2/3/2017. B.O. 3/3/2017.

entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros, en cuanto tengan su origen en el trabajo personal.

e) De los servicios personales prestados por los socios de las sociedades cooperativas, que trabajen personalmente en la explotación, inclusive el retorno percibido por aquéllos.

De acuerdo con el inciso b), deberá retener a sus empleados los montos que determina la RG.

Corresponderá practicar la retención en la oportunidad en que se efectivice cada pago de las ganancias comprendidas en el régimen, y, de corresponder, junto con la liquidación anual o final; según lo detallado en el artículo 21 de la RG 4003/2017.

Se les deberá retener Impuesto a las Ganancias, de acuerdo con la mencionada RG, a los empleados, jubilados y pensionados, cuando sus ganancias brutas superen los montos de las deducciones generales previstas para el período de liquidación y las deducciones personales vigentes de acuerdo a lo establecido en el Anexo II de la RG 4003/2017.

Las retenciones practicadas deberán informarse a través del programa aplicativo "SICORE - Sistema de Control de Retenciones". De la misma forma que para el caso del régimen de la RG N° 830.

A partir del período fiscal 2017, la obligación de utilizar el servicio SiRADIG - Trabajador para la presentación del F. 572 (ver <http://www.afip.gob.ar/572web/>⁶⁶) regirá para todos los empleados.

Para que el empleador realice las liquidaciones correspondientes, todos los trabajadores en relación de dependencia tiene la obligación de presentar el formulario 572 Web.

Para ello, deberá informar mediante transferencia electrónica de datos (F. 572) cuando inicie una relación laboral o cuando se produzcan modificaciones de datos, ingresando con la Clave Fiscal" (nivel de seguridad 2 o superior) a

⁶⁶ Fuente www.afip.gob.ar

www.afip.gob.ar al servicio “Sistema de Registro y Actualización de Deducciones del Impuesto a las Ganancias (SiRADIG) - TRABAJADOR”.

Debiendo informar datos al inicio de la relación laboral, mensualmente y hasta el 31 de marzo, inclusive, del año inmediato siguiente al que se declara.

Régimen de recaudación del IVA

El tema, fue analizado anteriormente, remitirse al tratamiento y análisis del Impuesto al Valor Agregado.

Régimen de recaudación para Seguridad Social RG N° 1784

Agentes de Retención.

Deberán actuar como agentes de retención:

a) Los sujetos obligados a actuar como agentes de retención del impuesto al valor agregado, en virtud del régimen instaurado por la Resolución General N° 18, sus modificatorias y complementarias, conforme a lo establecido en su artículo 2º, incisos a), b), y c) -Régimen general de retención del impuesto al valor agregado-.

b) La administración central de las provincias, municipalidades y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, incluidos sus entes autárquicos y descentralizados.

Los agentes de retención que omitan actuar como tales serán solidariamente responsables con los sujetos pasibles de retención, del cumplimiento de las obligaciones relativas a las contribuciones patronales con destino a la seguridad social.

Sujetos pasibles de retenciones.

Las retenciones se practicarán a los sujetos que tengan la condición de empleadores y el carácter de responsables inscriptos frente al Impuesto al Valor Agregado.

Sujetos excluidos de sufrir retenciones.

Quedan excluidos de sufrir la retención:

- a) Los obligados a actuar como agentes de retención.
- b) Los que no tengan el carácter de empleadores, excepto que se trate de una Unión Transitoria de Empresas (UTE).
- c) Los que revisten el carácter de sujetos exentos o no alcanzados en el Impuesto al Valor Agregado.
- d) Los adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo).
- e) La Asociación del Fútbol Argentino (AFA) y los clubes que intervienen en los torneos organizados por dicha asociación, en las divisiones Primera "A", Nacional "B" y Primera "B", alcanzados por el sistema especial de ingreso establecido por el Decreto N.º 1.212, de fecha 19 de mayo de 2003

Oportunidad en la que corresponde practicar la retención

La retención se practicará en el momento en que el agente de retención efectúe cada pago, total o parcial, del importe correspondiente a la operación comprendida, incluidos aquellos que revistan el carácter de señas o anticipos que congelen precios.

Determinación del importe a retener

El importe de la retención a practicar se determinará aplicando la alícuota del DOS POR CIENTO (2%), sobre las bases de cálculo que, para cada caso, se indican a continuación, según se trate de:

- a) Operaciones de ventas de cosas muebles, locaciones de obras, locaciones de cosas y de locaciones o prestaciones de servicios, gravadas por el impuesto al valor agregado: el precio neto gravado por el citado impuesto que resulte de la factura o documento equivalente, conforme a lo establecido en el artículo 10 de

la ley del mencionado gravamen, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

b) Conceptos comprendidos en el artículo 1º, en su segundo párrafo: el importe de cada pago, sin deducción de suma alguna por compensación, materiales y toda otra detracción que por cualquier concepto lo disminuya, excepto el monto correspondiente al débito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, siempre que la operación que origine dicho pago se encuentre gravada y el beneficiario del pago tenga el carácter de responsable inscripto ante el citado impuesto. Para excluir, de corresponder, el referido débito fiscal del pago que se realiza, se deberá dividir el importe que se abona por el coeficiente que resulta de la fórmula indicada en el Artículo 12.

El agente de retención detraerá el monto a retener, determinado de acuerdo con el procedimiento dispuesto en el artículo precedente, del importe del pago que se efectúa.

Si la retención a practicar -en función de la base de cálculo indicada en el artículo anterior, en su inciso a)- resulta superior al importe del pago que se realiza, la misma se efectuará hasta la concurrencia con dicho importe. En este caso, el excedente de la retención no practicada se detraerá en el o los sucesivos pagos que se efectúen.

Importe mínimo de retención

Corresponderá efectuar la retención únicamente cuando su importe sea igual o superior a la suma de CUARENTA PESOS (\$ 40.-).

Régimen de Retención y Percepción Impuesto a los Ingresos Brutos

El "Régimen General de Retención y Percepción" vigente en la Provincia de Buenos Aires para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, se haya previsto en la Disposición Normativa Serie "B" 1/2004, sus modificatorias y complementarias.

I. Régimen General de Retención

Objeto, concepto y operaciones comprendidas

La venta de cosas muebles, locaciones (de obras, cosas o servicios) y prestaciones de servicios. Se incluyen las operaciones por "Venta Directa" (la comercialización de productos y servicios directamente a los consumidores, en sus casas, en sus lugares de trabajo y en otros fuera de los negocios, con explicaciones o demostraciones de los productos o servicios por un revendedor).

Se encuentran alcanzadas las operaciones en las cuales se verifiquen las siguientes circunstancias:

- a) Respecto de la adquisición de las cosas muebles: entrega en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.
- b) Respecto de locaciones de cosas, obras o servicios y prestaciones de servicios: realización en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

Sujetos obligados a actuar como agentes de retención

- a) Las empresas que hubieran obtenido en el año calendario inmediato anterior ingresos brutos operativos (gravados, no gravados y exentos) por un importe superior a \$ 20.000.000, debiéndose computar, a estos efectos, los ingresos provenientes de todas las jurisdicciones.
- b) Los expendedores al público de combustibles líquidos derivados del petróleo que hubieran obtenido ingresos brutos operativos (gravados, no gravados y exentos) por un importe superior a pesos \$ 30.000.000, debiéndose computar, a estos efectos, los ingresos provenientes de todas sus actividades y en todas las jurisdicciones.

La obligación alcanza a los comisionistas, consignatarios, acopiadores y demás intermediarios que actúen en nombre propio y por cuenta ajena que, computando los ingresos obtenidos en el año calendario inmediato anterior

(incluidos los importes que transfieren a sus comitentes), superen los montos indicados.

Sustento territorial para actuar como agente de retención:

Con independencia de su domicilio principal, real o legal, quienes posean en la Provincia sucursales, agencias, representaciones, oficinas, locales y todo otro tipo de establecimiento, explotación, edificio, obra, depósito o similar y quienes se valgan para el ejercicio de su actividad en territorio provincial de los servicios de comisionistas, corredores, consignatarios o martilleros, deberán actuar como agentes de recaudación en la medida de que los ingresos fueren atribuibles a la provincia.

Sujetos pasibles de sufrir retenciones

Los enajenantes de cosas muebles, locadores (de cosas, obras o servicios) y prestadores de servicios.

Exclusiones, en función de los sujetos

- a) El Estado Nacional, los Estados Provinciales, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las Municipalidades; respecto de todos estos entes: sus dependencias, reparticiones autárquicas y descentralizadas.
- b) Los sujetos exentos, desgravados, o no alcanzados por el gravamen.
- c) Los que desarrollen las actividades comprendidas en los artículos 151, incisos b), c) y d), 152, 153, 155 y 175 del Código Fiscal.
- d) Los que hubieren obtenido un certificado de exclusión total de este régimen; cuando la exclusión sea parcial, deberá practicarse la percepción o la retención sobre la porción no excluida.
- e) Empresas de electricidad, gas, agua, servicios cloacales y telecomunicaciones.

f) Los pagos que se realicen a las empresas concesionarias respecto de las adquisiciones de automotores.

g) Los pagos que se realicen a droguerías, cooperativas de provisión farmacéuticas, farmacias u otros agentes que intervengan en la provisión minorista de medicamentos, principios activos o drogas farmacéuticas y especialidades medicinales o farmacéuticas.

Exclusiones, en función del objeto

Las operaciones de adquisición de cosa mueble cuando la misma haya revestido el carácter de bien de uso para el vendedor.

Dicha circunstancia se presumirá siempre que se trate de bienes usados y el vendedor no haga habitualidad en la venta de tales bienes.

Oportunidad en que corresponde practicar la retención

Deberán efectuarse en el momento del pago. En caso de pago parcial o en cuotas, la percepción se efectuará íntegramente sobre el importe del primer ingreso. Se entenderá por pago el abono en efectivo o en especie, la compensación y, con la autorización o conformidad expresa o tácita del co-contratante, la reinversión o disposición de los fondos en cualquier forma.

Determinación del monto sujeto a retención

Sobre el monto del pago, se deducirán los importes correspondientes a Impuestos Internos, Impuesto al Valor Agregado -débito fiscal-, Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural e Impuestos para los Fondos Nacional de Autopistas y Tecnológico del Tabaco y los correspondientes a Tasa sobre el Gasoil y Tasa de Infraestructura Hídrica.

Esta deducción sólo podrá ser efectuada por los contribuyentes de derecho de los gravámenes citados, en tanto se encuentren inscriptos como tales. El resultado que surge de aplicar el procedimiento descripto nos proporciona la base de cálculo sobre la cual se aplican las alícuotas

correspondientes.

Alícuotas que resultan de la aplicación

A los fines de liquidar la retención se deberá aplicar, sobre la base de cálculo señalada en el apartado anterior, la alícuota que con relación a cada contribuyente en particular se consignará en el padrón de contribuyentes que la Autoridad de Aplicación publica en su página Web y al que deberán acceder los agentes de retención.

Para establecer la alícuota aplicable a cada contribuyente, se utiliza una tabla conformada de quince grupos, a cada uno de los cuales le corresponde una alícuota de retención. Modo de establecer la pertenencia del contribuyente a alguno de los grupos de la tabla de alícuotas.

Para establecer la pertenencia del contribuyente a alguno de los grupos, se tendrá en cuenta distintos indicadores obrantes en la base de datos de la autoridad de aplicación, a saber: la falta de inscripción en el impuesto sobre los ingresos brutos; la inscripción y presentación de las últimas cuatro declaraciones juradas; exenciones asociadas al CUIT del contribuyente y categoría representativa del riesgo fiscal en la que hubiese sido incluido; la actividad principal desarrollada; zonificación determinada por la Autoridad de Aplicación e ingresos brutos operativos (gravados, no gravados y exentos) obtenidos por el contribuyente en el año calendario inmediato anterior.

Monto mínimo, a efectos de practicar la retención

A efectos de establecer si corresponde practicar la retención, el importe sujeto a la misma (base de cálculo), deberá ser igual o superior a la suma de \$ 400.

Imputación de las retenciones

El monto efectivamente abonado de la retención tiene para los contribuyentes el carácter de impuesto ingresado. Al vencimiento de la obligación fiscal podrán computarse a cuenta de la misma las retenciones sufridas en los dos meses anteriores, y hasta el último día del mes anterior al

citado vencimiento. Cuando la retención no sea declarada, con arreglo a lo previsto en el párrafo anterior, el importe retenido sólo podrá ser computado como pago a cuenta del impuesto mediante la rectificación de la declaración jurada.

Saldos a favor

Cuando las retenciones sufridas originen saldo a favor del contribuyente, su imputación podrá ser trasladada por éste a la liquidación del o de los anticipos siguientes, aun excediendo el período fiscal.

Ante la generación permanente de saldos a favor podrá solicitarse la reducción o atenuación de alícuotas con arreglo al régimen dispuesto por la Resolución Normativa ARBA N° 64/2010 y su modificatoria N° 72/2010, la citada en primer término deroga su similar N° 119/08, Disposición Normativa serie 'B' 75/2007 (t.o. por la RN 51/2009) y Resolución Normativa ARBA N° 48/2010, con vigencia a partir del 1 de setiembre de 2010.

Esos mecanismos no resultan de aplicación en los casos en que se encuentre previsto un Sistema de Compensación Automática.

II. Régimen General de Percepción

Objeto, concepto y operaciones comprendidas

La venta de cosas muebles, locaciones (de obras, cosas o servicios) y prestaciones de servicios. Se incluyen las operaciones por "Venta Directa" (la comercialización de productos y servicios directamente a los consumidores, en sus casas, en sus lugares de trabajo y en otros fuera de los negocios, con explicaciones o demostraciones de los productos o servicios por un revendedor).

Los sujetos obligados a actuar como agentes de percepción son:

a) Las empresas que hubieran obtenido en el año calendario inmediato anterior ingresos brutos operativos (gravados, no gravados y exentos) por un importe superior a \$ 20.000.000, debiéndose computar, a estos efectos, los ingresos provenientes de todas las jurisdicciones.

b) Los expendedores al público de combustibles líquidos derivados del petróleo que hubieran obtenido ingresos brutos operativos (gravados, no gravados y exentos) por un importe superior a pesos \$ 30.000.000, debiéndose computar, a estos efectos, los ingresos provenientes de todas sus actividades y en todas las jurisdicciones.

La obligación alcanza a los comisionistas, consignatarios, acopiadores y demás intermediarios que actúen en nombre propio y por cuenta ajena que, computando los ingresos obtenidos en el año calendario inmediato anterior (incluidos los importes que transfieren a sus comitentes), superen los montos indicados. Sustento territorial para actuar como agente de percepción Con independencia de su domicilio principal, real o legal, quienes posean en esta Provincia sucursales, agencias, representaciones, oficinas, locales y todo otro tipo de establecimiento, explotación, edificio, obra, depósito o similar y quienes se valgan para el ejercicio de su actividad en territorio provincial de los servicios de comisionistas, corredores, consignatarios o martilleros, deberán actuar como agentes de recaudación en la medida de que los ingresos fueren atribuibles a la provincia.

Sujetos pasibles de sufrir percepciones

Son pasibles de sufrir percepciones, los adquirentes de cosas muebles, locatarios (de cosas, obras, o servicios) y prestatarios de servicios.

Exclusiones en función de los sujetos

- a) El Estado Nacional, los Estados Provinciales, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las Municipalidades; respecto de todos estos entes: sus dependencias, reparticiones autárquicas y descentralizadas.
- b) Los sujetos exentos, desgravados, o no alcanzados por el gravamen.
- c) Los que desarrollen las actividades comprendidas en los artículos 151, incisos b), c) y d), 152, 153, 155 y 175 del Código Fiscal.

- d) Los que hubieren obtenido un certificado de exclusión total de este régimen; cuando la exclusión sea parcial, deberá practicarse la percepción sobre la porción no excluida.
- e) Los agentes de percepción comprendidos en el régimen especial para la comercialización de productos utilizados en medicina humana.
- f) Los agentes de percepción comprendidos en el régimen especial para la venta de cervezas y otras bebidas.
- g) Los agentes de percepción comprendidos en el "Régimen Especial para la comercialización de combustibles líquidos", actuarán de conformidad a este régimen general respecto de operaciones que no involucren la venta de combustibles líquidos derivados del petróleo.
- h) Los que desarrollen actividades íntegramente fuera de la jurisdicción provincial.
- i) Los contribuyentes alcanzados por las normas del Convenio Multilateral cuyo coeficiente, atribuible a la Provincia de Buenos Aires, resulte inferior a mil diez milésimos (0,1000).
- j) Los distribuidores, droguerías y demás sujetos que intervengan en la comercialización mayorista de medicamentos, principios activos o drogas farmacéuticas y especialidades medicinales o farmacéuticas, que actúen como agentes de percepción del régimen especial que tienen asignado.
- k) Los que desarrollen exclusivamente actividades agropecuarias.
- l) Las operaciones con consumidores finales. Se entiende que los adquirentes, locatarios o prestatarios, revisten dicha condición cuando destinen los bienes, locaciones (de obra, cosas o servicios) y prestaciones de servicios para uso o consumo privado. Se considera acreditado ese destino cuando por la magnitud de la transacción pueda presumirse que la misma se efectúa con tal categoría de sujetos y en tanto la actividad habitual del enajenante, locador o prestador consista en la realización de operaciones con los mismos.

Exclusiones en función del objeto

- a) Cuando las cosas muebles, locaciones, prestaciones de servicios, tengan para el adquirente, locatario o prestatario el carácter de bienes de uso o representen para los mismos insumos destinados a la fabricación o construcción de tal tipo de bienes. El destino deberá ser declarado por el adquirente, locatario o prestatario al momento de concertarse la operación y deberá ser consignado por el vendedor, locador o prestador en la factura o documento equivalente.
- b) Cuando, tratándose de operaciones realizadas por empresas de electricidad, gas, agua, servicios cloacales y telecomunicaciones, las mismas estén destinadas a inmuebles situados fuera de la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.
- c) Cuando tratándose de operaciones realizadas por entidades financieras comprendidas en la Ley N° 21526 y entidades emisoras y/o administradoras de tarjetas de créditos y compra, las mismas sean realizadas a través de sus casas matrices, sucursales, agencias, filiales u otras dependencias, situadas fuera de la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.
- d) Cuando, tratándose de operaciones realizadas por compañías de seguros, reaseguros y de capitalización y ahorro, las mismas tengan por objeto bienes situados o personas domiciliadas fuera de la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.
- e) Cuando, tratándose de operaciones realizadas a través del sistema de comercialización denominado "Venta Directa", la entrega de bienes por parte de las empresas fabricantes y/o importadoras a sus revendedores se perfeccione fuera de la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.
- f) Cuando se trate de operaciones de compraventa de petróleo crudo. Oportunidad en que corresponde practicar la percepción, deberán efectuarse en el momento del pago.

Alícuotas que resultan de aplicación

A los fines de liquidar la percepción se deberá aplicar, sobre la base de cálculo señalada en el apartado anterior, la alícuota que con relación a cada

contribuyente en particular se consignará en el padrón de contribuyentes que la Autoridad de Aplicación publica en su página Web y al que deberán acceder los agentes de percepción.

Para establecer la alícuota aplicable a cada contribuyente, se utiliza una tabla conformada de quince grupos, a cada uno de los cuales le corresponde una alícuota de percepción. Para ello, se tendrá en cuenta distintos indicadores obrantes en la base de datos de la autoridad de aplicación, a saber: la falta de inscripción en el impuesto sobre los ingresos brutos; la inscripción y presentación de las últimas cuatro declaraciones juradas; exenciones asociadas al CUIT del contribuyente y categoría representativa del riesgo fiscal en la que hubiese sido incluido; la actividad principal desarrollada; zonificación determinada por la Autoridad de Aplicación e ingresos brutos operativos (gravados, no gravados y exentos) obtenidos por el contribuyente en el año calendario inmediato anterior.

Monto mínimo a efectos de practicar la percepción

A efectos de establecer si corresponde practicar la percepción, el importe sujeto a la misma (base de cálculo), deberá ser igual o superior a la suma de \$ 50.

Las operaciones realizadas por el sistema de comercialización denominado "Venta Directa", no se encuentran sujetas a monto mínimo alguno.

Imputación de las percepciones

El monto efectivamente abonado de la percepción tiene para los contribuyentes el carácter de impuesto ingresado.

El vencimiento de la obligación fiscal podrá computarse a cuenta de esta las percepciones sufridas en los dos meses anteriores, y hasta el último día del mes anterior al citado vencimiento.

Cuando la percepción no sea declarada, con arreglo a lo previsto en el párrafo anterior, el importe percibido sólo podrá ser computado como pago a cuenta del impuesto mediante la rectificación de la declaración jurada.

Saldos a favor

Cuando las percepciones sufridas originen saldo a favor del contribuyente, su imputación podrá ser trasladada por éste a la liquidación del o de los anticipos siguientes, aun excediendo el período fiscal.

Ante la generación permanente de saldos a favor podrá solicitarse la reducción o atenuación de alícuotas con arreglo al régimen dispuesto por la Resolución Normativa ARBA N° 64/2010 y su modificatoria N° 72/2010, la citada en primer término deroga su similar N° 119/08, Disposición Normativa serie 'B' N° 75/2007 (t.o. por la RN N° 51/2009) y Resolución Normativa ARBA N° 48/2010, con vigencia a partir del 1 de setiembre de 2010.

Esos mecanismos no resultan de aplicación en los casos en que se encuentre previsto un Sistema de Compensación Automática.

vii. Impuestos Provinciales - Ingresos Brutos – Otros Impuestos Provinciales.

Impuesto a los Ingresos Brutos

Es un impuesto indirecto al consumo, cuyo hecho generador es el ejercicio habitual y a título oneroso del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de obras, bienes y servicios en cada provincia o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Cada provincia y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires dictan sus propios Códigos Fiscales en los cuales introducen las disposiciones aplicables al Impuesto a los Ingresos Brutos.

Como se aclaró al comienzo del estudio, el contribuyente, se radica en la provincia de Buenos Aires, por lo que el análisis se referirá a esta jurisdicción en particular, contemplando su normativa.

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, establece como hecho imponible para el Impuesto a los Ingresos Brutos, el ejercicio habitual y a título oneroso, lucrativo o no, en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad. Cualquiera sea el sujeto que la realice,

cualquiera sea el lugar donde la realice, dentro de la jurisdicción, pero haciendo referencia a zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza.

Cuando el Código Fiscal habla del ejercicio habitual de una actividad se refiere al desarrollo en el ejercicio fiscal de hechos actos y operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto, cuando los mismos sean efectuados por quienes hagan profesión de esas actividades. La habitualidad no se pierde por el hecho de que después de adquirida, las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua. El ejercicio habitual de una actividad se refiere a ejercer, hacer o realizar el comercio, industria, la profesión, el oficio, etc. Y entiende por oneroso, cuando existe una inmediata contraprestación o un compromiso de cumplimiento.

Por lo tanto, en el caso en análisis, el contribuyente queda alcanzado por el impuesto por el ejercicio dentro de la provincia de buenos aires de la actividad de comerciante.

Base Imponible

El gravamen se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el periodo fiscal por el ejercicio de la actividad gravada.

Por lo tanto, a los efectos de determinar el impuesto, se deben considerar el total de los ingresos brutos obtenidos por el ejercicio de una actividad durante el ejercicio fiscal, los que se encuentran sujetos a la alícuota del impuesto prevista por la ley impositiva anual.

Resulta ser la base imponible en el caso del contribuyente, en valores monetarios, los ingresos brutos devengados en concepto de las ventas de bienes o por los servicios prestados.

A su vez, si el Código Fiscal establece que conceptos no se consideran integrantes de la base imponible:

- Impuestos internos.
- Impuesto al Valor Agregado – Debito Fiscal.

- Impuestos sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural.
- Impuestos destinados a los distintos fondos, por ejemplo, al Fondo de Autopistas, Tecnológico del Tabaco, Gasoductos, Fondos destinados al desarrollo de provincias en particular, Tasas de Infraestructura Hídrica, etc.

Respecto a las condiciones de la deducción de los impuestos, estas pueden ser efectuada por los contribuyentes de derecho de los gravámenes citados. Por ejemplo, en el caso del IVA solo pueden deducir el débito fiscal aquellos que operan en su carácter de responsables inscriptos del impuesto.

- Reintegros de capital.
- Reintegros de gastos.
- Subsidios.
- Reintegros a exportadores.
- Bienes de uso: corresponde a los ingresos por las ventas de bienes de uso, siempre y cuando revistan el carácter de bienes de uso para el vendedor como para el comprador.

La base de cálculo, entonces, son las sumas devengadas por ventas de productos o mercancías, por remuneración o compensación de servicios o por retribución de la actividad ejercida, luego de deducidos los conceptos que se detallaron anteriormente.

Son contribuyentes las personas humanas, sociedades con o sin personería jurídica y demás entes. Se clasifican en:

1. Obligados Directos: que desarrollan sus actividades exclusivamente en una jurisdicción.
2. De Convenio Multilateral: que ejercen en más de una jurisdicción provincial.

El impuesto se determina por Declaración Jurada del contribuyente donde deben consignarse los ingresos brutos devengados durante el período fiscal, que es el año calendario, cancelándose por medio de anticipos mensuales con ajuste final, sobre ingresos calculados sobre base cierta.

El impuesto mínimo y las alícuotas aplicables son establecidos anualmente por la Ley Impositiva de cada una de las jurisdicciones.

De esta manera, el contribuyente deberá presentar 12 declaraciones por anticipos mensuales y una declaración jurada anual.

Lo primero que se debe tener en cuenta, es la o las actividades en las que se encuentra inscripto el contribuyente ante el organismo recaudador (ARBA). En el momento de iniciar la inscripción como contribuyente directo del impuesto, se debe informar que actividad o actividades desarrollara. A tal fin, ARBA, determinó un listado con las distintas actividades en las que se pueden encuadrar los contribuyentes, ese listado, se denomina Código NAIIBB 99 (Nomenclador de Actividades del Impuesto a los Ingresos Brutos), y los contribuyentes quedarán encuadrados en alguna o algunas de las actividades allí incluidas estrictamente.

Puede ocurrir que no se encuentre específicamente detallada la actividad que el contribuyente realiza, por lo que se deberá seleccionar aquella que se acerque lo más posible.

Para el caso en análisis, el contribuyente, queda encuadrado en las siguientes actividades:

469090	VENTA AL POR MAYOR DE MERCANCIAS N.C.P.
331900	REPARACIÓN Y MANTENIMIENTO DE MÁQUINAS Y EQUIPOS N.C.P.

Como no existe una actividad que coincida literalmente con las actividades que desarrolla el contribuyente, se inscribe en aquellas que más se le asimilaran.

La actividad o actividades en las que se inscriben los contribuyentes definen la alícuota a las que quedarán alcanzados los ingresos y, por ende, el impuesto determinado.

Para el caso en análisis, y de acuerdo con el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires vigente por el periodo fiscal 2017, las alícuotas son:

Código	Descripción	Alícuota
469090	VENTA AL POR MAYOR DE MERCANCIAS N.C.P.	3,5%
331900	REPARACIÓN Y MANTENIMIENTO DE MÁQUINAS Y EQUIPOS N.C.P.	0%

Cabe aclarar que el Código Fiscal, se estructura de manera que establece alícuotas generales para cada una de las actividades y luego las incrementa, disminuye o exime, dadas ciertas características del contribuyente o la actividad que desee fomentar en el período fiscal, como lo son:

- Que el contribuyente desarrolle su actividad solo en la jurisdicción de Buenos Aires o sea contribuyente del Convenio Multilateral.
- Que se mantenga dentro de ciertos niveles de ingresos brutos.
- Que sea una actividad que el gobierno de turno quisiera promocionar, beneficiar o desarrollar.
- Que sea una actividad que el gobierno de turno quiera disminuir o bien no fomentar, como es el caso del consumo de tabaco que representa una de las alícuotas más altas.

Por ejemplo, para el caso de la actividad de venta de mercaderías, el código establece la alícuota del 3,5%, y para la de servicios, el 0%.

Liquidación del impuesto

Como se mencionara anteriormente, el impuesto determinado, surge de aplicar la alícuota según la actividad, a los ingresos devengados en el período mensual. Y luego, se confeccionará una declaración jurada anual, de la cual podrían surgir diferencias o no; las que se ingresarán al vencimiento de esta.

Entonces, supondremos que el contribuyente tuvo los siguientes ingresos durante el PF 2014 (aplicando alícuotas del PF 2017):

Período	Neto gravado	Conceptos exentos y no gravados	IVA	Total
Enero a diciembre 2014	915.000	500.000	192.150	1.607.150

Discriminado mensual y por actividad:

Periodo	Venta	Servicio	Total
Enero	30876	43657	74533
Febrero	32456	44345	76801
Marzo	43098	40765	83863
Abril	40621	34234	74855
Mayo	37654	42345	79999
Junio	35645	30654	66299

Julio	45099	36765	81864
Agosto	43564	28764	72328
Septiembre	42123	50986	93109
Octubre	35643	40765	76408
Noviembre	30987	23432	54419
Diciembre	39765	40757	80522
Totales	457531	457469	915000

Recordando que los ingresos no gravados por \$ 500.000.- corresponden a la venta de un galpón propiedad del contribuyente y afectado a su actividad, por lo que tampoco se encuentran gravados por ingresos brutos, pero sí deben ser declarados como exentos.

Suponiendo que se toma como ejemplo el mes de agosto, mes en el cual además ocurrió la venta del galpón, la liquidación por ese mes sería:

	Venta	Servicio
Ingresos gravados mensuales	43.564	28764
Base imponible		
Ingresos exentos	500.000	
Alícuota aplicable	3,5%	0%
Impuesto determinado	1.524,75	0
Deducciones del periodo		
Retenciones		450
Percepciones		520
Recaudaciones bancarias		150
Anticipo a ingresar		404.75

De esta manera, por el período fiscal agosto 2014, ingreso la suma de pesos 404.75.- (teniendo en cuenta las alícuotas del PF 2017).

En el año siguiente, el contribuyente deberá presentar una declaración jurada anual que contenga el detalle de todos los anticipos cancelados, con impuestos determinados, deducciones y pagos efectuados. En esa declaración jurada anual, el contribuyente podrá ajustar aquellos períodos que hayan sufrido modificaciones. Por ejemplo, puede ocurrir que un proveedor le haya aplicado mal una alícuota de percepción y el error se descubre meses después de ocurrido; el contribuyente podrá corregir ese error en el momento de presentación de la declaración jurada anual.

Un problema común para los contribuyentes en general ocurre con los regímenes de recaudación que ha determinado ARBA. Es cada vez más amplio el universo de contribuyentes que quedan incluidos como agentes de percepción y retención, lo que genera que los contribuyentes directos del impuesto se vean afectados por esas recaudaciones que en muchos casos generan saldos a favor de los contribuyentes ya que las alícuotas por los regímenes que se les aplican, superan las alícuotas a las cuales están alcanzadas sus actividades.

Como se aprecia en el ejemplo, partiendo de un impuesto determinado común para las dos actividades, de \$1.524,75.- el contribuyente abona \$404.75.- y la diferencia se debe a las detracciones por retenciones y percepciones que ha sufrido durante el período. Recordando que las mismas ocurren en momentos distintos (liquidación vs momento en que le efectúan la retención y/o percepción), ocasiona un problema financiero del tipo de que el contribuyente afronta las deducciones que luego se podrá descontar al siguiente mes.

Cuando los contribuyentes comienzan a tener excesivos saldos a favor en el impuesto se convierte en un problema ya que significa dinero inmovilizado en concepto de impuesto y dadas las actualizaciones de las alícuotas, en muchos casos el problema persiste o se agrava. ARBA ha determinado ciertos procedimientos para que los contribuyentes informen sobre el problema y pueda solucionarlo. Los mecanismos determinados por ARBA son:

- 1) Compensación contra futuras obligaciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos
- 2) Compensación contra otras obligaciones tributarias
- 3) Mecanismos tendientes a la reducción o atenuación de las alícuotas de percepción y/o retención.
 - a) Reducción total o parcial de las alícuotas de percepción y/o retención de cualquiera de los regímenes generales o especiales de recaudación
 - b) Atenuación de las alícuotas dispuestas para los regímenes generales de percepción o retención
 - c) Reclamo por disconformidad.
- 4) Mecanismo de solicitud de exclusión del régimen de acreditaciones bancarias

Impuestos provinciales sobre bienes

Otros de los impuestos que representan una gran participación en las recaudaciones provinciales, son los impuestos que recaen sobre bienes muebles e inmuebles. En especial, y en la Provincia de Buenos Aires, son el Impuesto Inmobiliario y el Impuesto Automotor.

Los mismos son determinados por ARBA de acuerdo con características de los bienes, por ejemplo, para el caso de los inmuebles, se tienen en cuenta características como la superficie total, superficie edificada, características de la edificación y su zona de ubicación. Para el caso de automotores, se tienen en cuenta características como marca, modelo y año de fabricación y la cotización que las empresas de seguros realizan sobre los mismos. Estos impuestos se liquidan en forma bimestral y son determinados por ARBA.

Para el caso en análisis, recaerán impuestos de este tipo sobre los inmuebles del contribuyente, casa, habitación, local, oficina y además por los vehículos que posee.

viii. Régimen de Convenio Multilateral.

El Régimen no presenta cambios cuando el contribuyente cambia su categoría de Monotributista a Responsable Inscripto, por lo que el análisis anterior, se mantiene para esta condición de contribuyente. Para el caso analizado, el contribuyente solo realiza operaciones dentro del territorio de la Provincia de Buenos Aires por lo que, en principio, no estaría incluido dentro de las normas del Convenio Multilateral. Podría ocurrir que comience a realizar operaciones con sujetos de otras jurisdicciones y en ese caso, quedaría incluido dentro de este régimen. Ahora bien, lo haría dentro del régimen general establecido en el Artículo 2, ya que los regímenes especiales incluidos en los Artículos 6 a 12, no abarcan las actividades que desarrolla el contribuyente.

Como el contribuyente no confecciona balances comerciales, la asignación de los ingresos y gastos para la determinación del coeficiente

unificado, se realizará teniendo en cuenta papeles de trabajo que se confeccionen a tal fin.

ix. Tasas y Contribuciones Municipales.

El punto fue analizado bajo la condición de Régimen Simplificado.

c. Regímenes de Facturación y Registración.

Tal como fue analizado anteriormente para el caso del Régimen de Monotributo, ahora corresponde el análisis para el caso de un contribuyente “Responsable Inscripto”. Las modificaciones comentadas en el análisis del Régimen de Monotributo, también se aplican a los contribuyentes del Régimen General, adecuándose a cada caso en particular, por lo que es conveniente la lectura conjunta con el Capítulo II punto c).

El régimen de emisión, registración y almacenamiento de comprobantes vigente en nuestro país se integra con las disposiciones contenidas en la Ley N° 11.683⁶⁷ de Procedimiento Tributario (en adelante LPT), su Decreto Reglamentario, y seis Resoluciones Generales reglamentarias fundamentales.

Dispone la Ley N° 11683, en sus Artículos 33 y 35, que todas las registraciones deben poseer respaldo documental, y solo de la fe que los comprobantes merezcan surgirá su valor probatorio. También la ley autoriza al Fisco a reglamentar la forma de emisión de comprobantes y las formas, plazos y condiciones de conservación de estos.

En uso de las facultades otorgadas por el Artículo 33 de la LPT la Administración Federal de Ingresos Públicos ha estructurado el régimen de emisión, registración, y almacenamiento de comprobantes sobre un eje central conformado por la RG N° 1415, disposición de carácter obligatorio y universal para todos los sujetos obligados a emitir y registrar comprobantes. En torno al

⁶⁷ Ley de Procedimiento Fiscal N° 11.683 (t.o. 1998) B.O. 20/07/1998. Decreto Reglamentario 1397/1979 B.O. 25/07/1979.

eje central el régimen posee cinco resoluciones generales fundamentales que apuntan a reglamentar situaciones particulares, ya sea por la condición del sujeto obligado frente al IVA, por la actividad que éste desarrolle, por el destino de sus ventas, prestaciones o locaciones (a responsables inscriptos, a consumidores finales, etc.), por su condición de contribuyente nuevo en el sistema tributario, o por la magnitud que alcancen sus operaciones.

Por lo tanto, estas cinco resoluciones generales, algunas de carácter obligatorio y otras de carácter optativo, se aplican únicamente cuando las condiciones particulares previstas se verifiquen y complementan las disposiciones establecidas por la norma general. Es decir que la RG N° 1415 es el núcleo y las Resoluciones 100, 1575, 259, y 2485 son sus satélites.

Régimen de emisión, Registración y Almacenamiento de comprobantes

Si bien el tema fue analizado anteriormente, se cree conveniente analizar el tema de factura electrónica para el caso de Responsables Inscriptos.

La factura electrónica es un régimen especial de emisión y almacenamiento electrónico de comprobantes originales respaldatorios de las operaciones de compraventa de cosas muebles, locaciones y prestaciones de servicios, locaciones de cosas y obras y las señas o anticipos que congelen el precio.

Generalización para responsables inscriptos y determinados sujetos independientemente de su condición en el gravamen desde el 1/7/2015 y la posibilidad de que los sujetos exentos opten por el régimen desde el 1/4/2015

Los Responsables Inscriptos deberán emitir comprobantes electrónicos originales a partir del 1/7/2015, para respaldar todas sus operaciones realizadas en el mercado interno.

Comprobantes alcanzados:

a) Facturas y recibos clase "A", "A" con la leyenda "PAGO EN C.B.U. INFORMADA" y/o "M", de corresponder.

b) Notas de crédito y notas de débito clase “A”, “A” con la leyenda “PAGO EN C.B.U. INFORMADA” y/o “M”, de corresponder.

c) Facturas y recibos clase “B”.

d) Notas de crédito y notas de débito clase “B”.

En cuanto a la emisión, deberán solicitar el Código de Autorización Electrónico (CAE) vía “Internet” a través de alguna de las siguientes opciones:

a) el programa aplicativo denominado “AFIP DGI - RECE - RÉGIMEN DE EMISIÓN DE COMPROBANTES ELECTRÓNICOS - Versión 4.0”,

b) el intercambio de información del servicio web bajo las siguientes denominaciones:

c) El servicio denominado “Comprobantes en línea”.

Existen situaciones especiales para la emisión de comprobantes, a saber:

* La obligación de emisión de los comprobantes electrónicos no incluye a las operaciones de compraventa de cosas muebles o prestaciones de servicios, no realizadas en el local, oficina o establecimiento, cuando la facturación se efectúa en el momento de la entrega de los bienes o prestación del servicio objeto de la transacción, en el domicilio del cliente o en un domicilio distinto al del emisor del comprobante.

* Cuando las facturas, recibos, notas de débito y de crédito, clase “B”, respalden operaciones con consumidores finales no comprendidas en el régimen de controladores fiscales, en las que se haya entregado el bien o prestado el servicio en el local, oficina o establecimiento, el emisor deberá entregar al consumidor la impresión de dichos comprobantes.

Regímenes de información específicos de cada actividad

A partir del primer período mensual completo en que el responsable emita los comprobantes electrónicos originales con las adecuaciones específicas en los campos adicionales que se establecen -RG AFIP N° 3749 Anexo, ap. B)- queda eximido de continuar con el cumplimiento del régimen informativo previsto en las RG AFIP N° 3270, 3730, 3368, 2820 o 3687 según corresponda.

Otras consideraciones

No resultan de aplicación para los presentes sujetos las excepciones a la obligación de emitir comprobantes -dispuesto en el ap. A del Anexo I de la RG AFIP N° 1415.

Los contribuyentes que ejerzan la opción para emitir comprobantes electrónicos originales, no se encontrarán alcanzados por el “Régimen de Información de Compras y Ventas” -RG AFIP N° 3685 Título I.

d. Regímenes de Información

Los distintos fiscos y organismos de control de tributos no solo establecen las regulaciones para los distintos tributos, tasa y contribuciones que recaudan, sino que también, establecen regímenes de información. Estos regímenes apuntan a la recolección de información de ciertos sectores de contribuyentes en los cuales los fiscos ponen más énfasis en el control. Si un fisco quiere llevar un control más permanente de una actividad, reglamenta un Régimen de Información mediante el cual solicita cierta información a los contribuyentes de manera periódica. La AFIP es uno de los organismos que más controles de este tipo realizan y se pondrá atención en ellos.

Existen numerosos regímenes de información, ya sea para ciertas actividades en general o para ciertos tipos de contribuyentes. Como por el ejemplo, un sector de contribuyentes que se encuentra sometido a varios regímenes de información es el agrícola-ganadero, este sector posee varios regímenes de información como lo son la presentación de información de existencias de granos destinados y no destinados a la siembra, cantidad de hectáreas destinadas a cultivos (detallando los cultivos a realizar o realizados), etc. También encontramos regímenes para los contribuyentes que realizan operaciones inmobiliarias, AFIP creó el Registro de Operaciones Inmobiliarias donde se deberán inscribir los contribuyentes que realicen ese tipo de actividad e informar las operaciones que realicen. Existen regímenes para la actividad futbolística, para operaciones financieras, contribuyentes que realicen donaciones, etc...

Otro tipo de regímenes, afectan a tipos de contribuyentes. A diferencia de los comentados anteriormente que afectan a determinados tipos de actividades, otros se refieren a tipos de contribuyentes, como por ejemplo ocurre con el Régimen de Información de Participaciones societarias, este es un régimen que busca información de contribuyentes organizados en forma de sociedades, ya sea regulares o irregulares, mediante el cual cada contribuyente debe informar quienes son los socios propietarios del capital, los integrantes de los órganos de administración y dirección y la composición del capital de la sociedad. De esta manera se logra tener un control de las sociedades y su composición accionaria. Otro afectado a los contribuyentes y no a actividades, es el Registro de Sujetos Vinculados, similar al anterior, pero en este caso se debe informar los contribuyentes que resultan poseer participaciones en otros contribuyentes o bien algún tipo de vinculación (comercial, de dirección o administración, etc.), que permita demostrar una relación comercial entre dos o más contribuyentes, por lo general, sociedades comerciales.

De esta manera, los contribuyentes se ven abrumados por los excesivos controles que los fiscos ejercen sobre ellos, y en muchos casos, información que se presenta en forma duplicada. No obstante, los fiscos no solo han aumentado los controles de este tipo, sino que no han dejado sin efectos controles anteriores que resultan obsoletos en los tiempos que corren, como es el caso del Régimen de información de participaciones en sociedades, la AFIP en este caso, tiene la información a disposición por los regímenes que ya comentamos con respecto a sociedades.

Como ya se comentó, existen regímenes que afectan actividades y regímenes que afectan a contribuyentes, en el caso bajo análisis, no resulta una actividad en la que los fiscos pongan su foco ya que resulta una de las más comunes y que dadas algunas medidas, como la implementación de Factura Electrónica, lograron establecer controles un poco más generales. Sin embargo, un Régimen de Información que se implementó durante el 2015, es el Régimen de Información de Compras y Ventas (CITI), mediante el cual la AFIP obliga a los contribuyentes a informar mensualmente sus operaciones de compras y de ventas.

Transferencia Electrónica para Operaciones Realizadas Ventas, Compras, Exportaciones e Importaciones.

A través de la Resolución General AFIP N° 3685 se derogan las Resoluciones Generales AFIP N° 3034 -en forma parcial- y N° 2457 (CITI-Compras y CITI-Ventas, respectivamente), y se publica un texto ordenado e integrado con ambos regímenes (Parte I o Título I).

Por otra parte, se deroga la Resolución General AFIP N° 1361 de emisión y almacenamiento de duplicados electrónicos y de almacenamiento de registraciones electrónicas, y se sustituye por el esquematizado a continuación (Parte II o Título II).

Esta modificación pretende condensar en un solo cuerpo normativo todo lo vinculado a la información que contaría el Organismo para almacenar electrónicamente comprobantes y registraciones, unificando diseños y especificaciones de archivos.

En atención a la reciente normativa relacionada con la emisión de comprobantes en forma electrónica, y a los efectos de viabilizar su utilización, se ha hecho necesario el dictado de esta norma con pautas más acabadas, con el fin de ajustar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, mediante la unificación de requisitos informáticos.

Régimen informativo de compras y ventas

Sujetos obligados:

Deben actuar como “agentes de información” los siguientes sujetos:

- los nominados por la AFIP en la web institucional⁶⁸;
- los alcanzados por el Régimen de Factura Electrónica, RG AFIP N° 2485, excepto monotributistas, categoría “H” en adelante, RG AFIP N° 3067;
- los Responsables Inscriptos (RI) en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) a partir del 1 de enero de 2014;

⁶⁸ www.afip.gob.ar/comprasyventas

- los responsables inscriptos en el IVA que, hasta el 22 de octubre de 2014, estaban obligados a almacenar electrónicamente sus registraciones, RG AFIP N° 1361, Tít. II.

El Fisco publicará en la página institucional la nómina de sujetos que queden incorporados en el Régimen -sin perjuicio de su notificación individual- y la de los excluidos.

Operaciones comprendidas

Deben informarse las siguientes operaciones, independientemente de que generen o no crédito o débito fiscal en el IVA:

Compras, locaciones o prestaciones recibidas	Ventas, locaciones o prestaciones realizadas
Importaciones definitivas de bienes y servicios	Exportaciones definitivas de bienes y servicios
Descuentos, bonificaciones, quitas, devoluciones y rescisiones obtenidos	Descuentos, bonificaciones, quitas, devoluciones y rescisiones efectuados.
Todo otro concepto facturado por separado, relacionado con las mismas o su forma de pago. Documentos independientemente de las operaciones de origen.	

e. Regímenes Especiales.

Al referir a Regímenes especiales, se habla de aquellos regímenes que los fiscos ponen a disposición de los contribuyentes en determinados casos o para fomentar algún tipo de actividad o mejorar alguna situación en particular.

Algunos de estos son, entre otros:

- Regímenes especiales de Promoción del Trabajo Registrado. Mediante el cual la AFIP otorga beneficios a los empleadores que registren a sus empleados en tiempo y forma. Lo que busca en este caso, es eliminar al trabajo no registrado y poder lograr una economía con pleno empleo registrado.

- Régimen de devolución de percepciones del Impuesto a las Ganancias para empleados en relación de dependencia y Monotributistas. Con este régimen, le AFIP pretende devolver a los sujetos que hayan sufrido retenciones y percepciones por el Impuesto a las Ganancias por operaciones realizadas en moneda extranjera, compra de moneda extranjera o consumos en el exterior. Se aplica solo a contribuyentes que no puedan computarse esas deducciones como pagos a cuenta del impuesto, cosa que ocurre con los contribuyentes del Régimen General que pueden descontar esos importes en sus declaraciones juradas personales.
- Regímenes de Facilidades de Pago. Mediante los denominados planes de pago los fiscos tanto nacionales, provinciales y municipales, lanzan regímenes de refinanciaciones de deuda mediante los cuales los contribuyentes pueden regularizar su situación ante los fiscos y hasta en algunos casos con beneficios en reducciones de multas o intereses.
- Régimen simplificado para pequeños contribuyentes. El comúnmente denominado Monotributo, es un régimen especial de tributación mediante el cual la AFIP otorga ciertos beneficios en los costos impositivos a los contribuyentes denominados pequeños.

De esta manera, a medida que los fiscos decidan fomentar alguna actividad o buscar algún objetivo en particular en el ámbito de la recaudación, pueden crear regímenes especiales para lograrlos.

Para el caso bajo análisis, el régimen de promoción de empleo de trabajo registrado resulta beneficioso para el contribuyente ya que implica la reducción en las cargas sociales para la contratación de nuevos empleados. Se trata de un Régimen destinado a incrementar la contratación de personal por tiempo indeterminado, dirigido a empleadores que no superen determinada plantilla de personal, en función de las cuales se establece el beneficio de reducción de contribuciones con relación a determinados Subsistemas de la Seguridad Social por el término de veinticuatro (24) meses.

En principio pueden hacer uso de dicho Régimen los empleadores de la actividad privada que tengan hasta ochenta (80) trabajadores, sin distinción de su naturaleza jurídica (personas físicas, sociedades, asociaciones etc.) respecto de cada nuevo trabajador contratado por tiempo indeterminado que incrementa

su nómina de personal con relación al período marzo de 2014, de acuerdo con los Artículos 24 y 25 Ley N° 26.940 y Art. 26 del Decreto Reglamentario.

También podrá hacer uso de regímenes de pago brindadas por los fiscos, solo si tuviese deuda por algún impuesto que no haya podido cancelar en tiempo y forma.

CONCLUSIONES SOBRE LA ACTIVIDAD

Tanto la venta de mercaderías como la de prestaciones de servicios no implican ser actividades con regulación especial por parte de los fiscos, sino que por ser unas de las más comunes dentro de la economía argentina, se regulan mediante normas más generales como pueden ser la facturación por medios electrónicos o los regímenes de información de compras y ventas.

Desde el inicio como en el transcurso de toda la vida de un contribuyente, es conveniente y necesario, llevar un detalle lo más pormenorizado posible del patrimonio como así también de todas las modificaciones que este sufre a medida que pasa el tiempo. Esto permitirá un mayor orden al momento de liquidar los impuestos en especial los de liquidación anual como lo son el Impuesto a las Ganancias, Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y a los Bienes Personales.

Una forma de poder lograr esto, y dados los avances tecnológicos en la actualidad, es la ayuda que puede brindar un software de gestión. Son programas que corren bajo plataformas informáticas que poseen innumerables herramientas tanto de gestión como impositivas. Permiten la gestión de inventarios, facturación, proveedores, clientes, cuentas bancarias, etc. Resultan de gran ayuda para poder contar con información clara, precisa y a tiempo de la situación de cada contribuyente-cliente. No obstante, estos sistemas requieren de una inversión inicial un poco alta por lo que se encuentra su implementación en contribuyentes que posean un volumen de operaciones considerable y en la medida que la relación beneficio – costo se mantenga positiva. No se encuentra un sistema informático cuando el contribuyente comienza con su actividad como Monotributista, ya que, por lo general, se inicia con una inversión inicial que cubra

las necesidades básicas del negocio y se amplía la inversión a medida que el negocio crece. Además, con el régimen de factura electrónica se permite tener información en tiempo y forma para el caso de las ventas o prestaciones que el mismo realice.

Los avances informáticos no solo corren para los contribuyentes sino también para los fiscos que, a través de plataformas web, permiten controlar de manera on-line las operaciones de los contribuyentes y haciendo uso de estos avances, también hostigan a los mismos con obligaciones de presentar datos de sus operaciones haciendo uso de sistemas informáticos. En muchos casos, los excesivos controles que ejercen los fiscos y los requerimientos de información justifican la implementación de sistemas informáticos que agilicen la comunicación de los datos.

La actividad de comercio es una de las más comunes dentro de las actividades económicas y no se encuentra con regulaciones o afectada a excesivos regímenes de información. Lo que se debe tener en cuenta es la correcta categorización del contribuyente de acuerdo con su actividad, para poder evitar que por error se lo incluya en una categoría impositiva que sea objeto de un mayor control por parte de los fiscos y esto haga que el mismo se vea cargado de excesivos regímenes de información o algún régimen de recaudación.

Con respecto a los impuestos en general, el hecho de que realice dos actividades de manera simultánea, venta y servicio, obliga a llevar un detalle por separado de los ingresos por cada una, si bien las alícuotas de los impuestos que recaen sobre ellas son similares, esto no quita que cualquier fisco decida implementar alguna quita o aumento en las mismas y se deban separar obligatoriamente.

BIBLIOGRAFÍA

DOCTRINA

Diez, Gustavo E. (2011). *Impuesto a las Ganancias*. (7ma. Ed. Actualizada y Ampliada). Buenos Aires: La Ley.

Diez, Humberto P. (1994). *Impuesto al Valor Agregado*. Agosto 1994. Buenos Aires: Errepar.

NORMATIVA

Ley N° 10.397 (B.O. 03/07/1986) t.o. Res. 39/11 y modificatorias. Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.

Ley N° 24.977 (B.O. 03/06/1998) Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.

Ley N° 26.565 – Régimen simplificado para pequeños contribuyentes - Sustituye el Anexo de la Ley N° 24.977 (Monotributo). Sancionada: noviembre 25 de 2009. Sus modificatorias y complementarias.

Ley N° 24.241 (B.O. 18/10/1993) Régimen Seguridad Social – Sus modificatorias y complementarias.

Ley N° 23.660 (B.O. 20/01/1989) Obras Sociales

Ley N° 23.661 (B.O. 20/01/1989) Sistema Nacional de Seguro de Salud

Ley N° 20.744 (B.O. 20/09/1974) Ley de Contrato de Trabajo

Ley N° 25.063 – Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (B.O. 30/12/1998), sus modificatorias y complementarias.

Ley N° 24.557 (B.O. 04/10/95) Riesgos de Trabajo.

Ley N° 20.628 - Impuesto a las Ganancias. Texto Ordenado (B.O. 31/12/1973) y sus modificatorias y complementarias y Decreto Reglamentario 1344/98 (B.O. 25/11/1998).

Ley N° 21.526 (B.O. 21/02/1977) Ley Entidades Financieras.

Ley N° 26.940 (B.O. 26/05/2014) Registro Público de Empleadores.

Ley N° 24.241 (B.O. 18/10/1993) Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones.

Ley N° 23.349 - Impuesto al Valor Agregado (B.O. 25/08/1986) t.o. 1997, sus modificatorias y complementarias. Decreto Reglamentario N° 692/1998 (B.O. 17/06/1998).

Ley de Impuesto a los Bienes Personales Titulo VI, Decreto 281/1997 (T.O. Ley 23.966 B.O. 20/08/1991).

Ley de Procedimiento Fiscal (t.o. 1998) B.O. 20/07/1998. Decreto Reglamentario 1397/1979 B.O. 25/07/1979.

Decreto Reglamentario N° 127/1996 (B.O. 16/02/1996).

Decreto Reglamentario N° 1/2010 – Ley N° 26565

Decreto Nacional N° 1866/06

Decreto Nacional N° 1242/13

Decreto Nacional N° 287/97

Decreto Nacional N° 814/2001 (B.O. 22/06/2001).

RG AFIP N° 2000

RG AFIP N° 1069

RG AFIP N° 2408

RG AFIP N° 2854

RG AFIP N° 2011

RG AFIP N° 830 (B.O.26/04/2000)

RG AFIP N° 2437/08 – Régimen de retención empleados relación de dependencia

RG AFIP N° 3411

RG AFIP N° 3525/13

RG AFIP N° 1415/03

RG AFIP N° 3749

RG AFIP N° 2746

RG AFIP N° 3982/17

RG AFIP N° 1415/03

RG AFIP N° 3665

RG AFIP N° 100/98

RG AFIP N° 3561/13

RG AFIP N° 3067/11

RG AFIP N° 3990/17

RG AFIP N° 830/02 (B.O. 26/04/2002). Sus modificatorias y complementarias.

RG AFIP N° 18. (B.O. 23/08/1997). Régimen de Retención. RG AFIP N° 3337 – B.O. 01/04/1991. Régimen General de Percepción.

RG AFIP N° 2217/07.

RG AFIP N° 3685/14.

Facturación y Registración – RG 1415/03 – RG 100/98 – RG 3561/13 – RG 3067/11 – Sus modificatorias y complementarias.

Comisión Arbitral – Convenio Multilateral del 18/08/1977.

RN ARBA N° 64/10 y modificatoria 72/10.

JURISPRUDENCIA JUDICIAL

TFN – SALA C – 29/6/2001 Fallo Central Costanera.

REFERENCIAS INTERNET

AFIP – www.afip.gov.ar

ARBA – www.arba.gov.ar

APR – www.apronline.gov.ar

Secretaría de salud - www.ssalud.gov.ar

Ministerio de trabajo de la Nación - www.trabajo.gov.ar

Plataforma digital Errepar on line - www.errepar.com

Ordenanza Fiscal e Impositiva de la Municipalidad de La Plata año 2013, modif. y complementarias. <http://www.apronline.gov.ar/?modulo=marcolegal>.