

Facultad de Ciencias Económicas y Jurídicas

Universidad Nacional de La Pampa

IMPUESTOS 2022

CLASE 2-PRIMERA CATEGORIA

AÑO FISCAL E IMPUTACION DE GANANCIAS - CATEGORIZACION-

Impuesto a las Ganancias- Año Fiscal

Las ganancias se obtienen en el transcurso del tiempo.

Es necesario definir la forma en que las **ganancias se atribuyen las Ganancias a períodos fiscales** a los fines de determinación del impuesto. = Art 24 (ex art. 18).

Año fiscal coincide con el año calendario. Se extiende desde 01-01 a 31-12 de cada año.

- **La regla es la imputación de las ganancias al año fiscal.**

- **La excepción:**

Para sociedades con cierres distintos de diciembre, en las que se imputarán las ganancias al **año fiscal en que termina el ejercicio comercial** - Art 24 a. (Ex Art. 18.a.).

Se tiende de esa forma a facilitar la liquidación y el control fiscal.

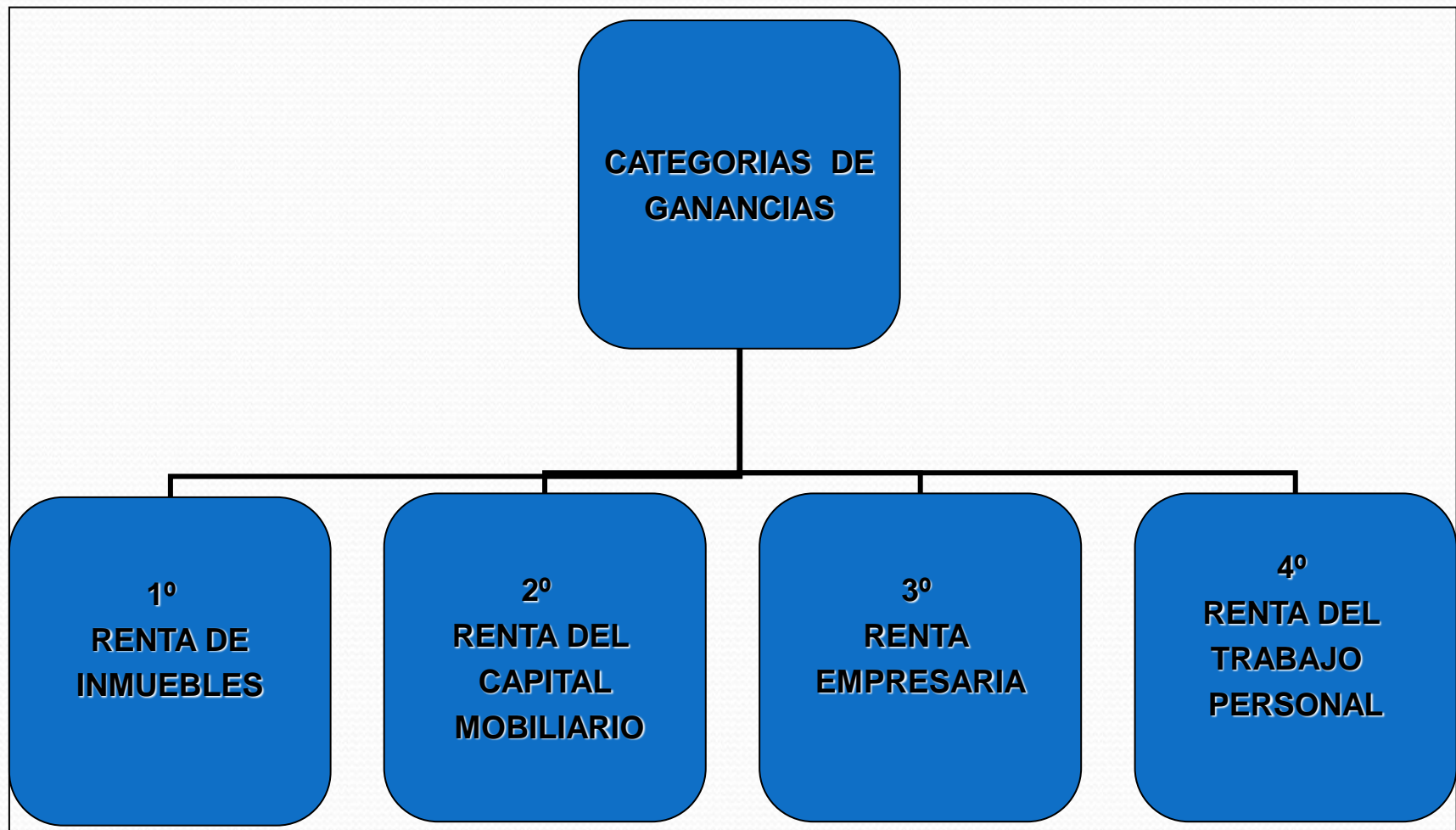
- Cuando **no se contabilicen** las operaciones: el **ejercicio coincide con año fiscal**, aunque la D.G.I. queda facultada para fijar otras fechas de cierre.

- **Art. 24** - El año fiscal comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre.
- Los contribuyentes imputarán sus ganancias al año fiscal de acuerdo con las siguientes normas:
 - **a) las** ganancias obtenidas como dueño de **empresas** civiles, comerciales, industriales, agropecuarias o mineras o **como socio de las mismas**, se imputarán al **año fiscal en que termine el ejercicio anual correspondiente**.
- Las ganancias indicadas en el artículo **53 se consideran** del año fiscal en que termine el ejercicio anual en el cual se han devengado.
- **Cuando no se contabilicen las operaciones** el ejercicio **coincidirá con el año fiscal**, salvo otras disposiciones de la Dirección General Impositiva, la que queda facultada para fijar fechas de cierre del ejercicio en atención a la naturaleza de la explotación u otras situaciones especiales.
- Se consideran **ganancias del ejercicio las devengadas en el mismo**. No obstante, podrá **optarse por imputar las ganancias en el momento de producirse la respectiva exigibilidad**, cuando las ganancias se originen en la venta de mercaderías realizadas con plazos de financiación superiores a 10 (diez) meses, en cuyo caso la **opción deberá mantenerse por el término de 5 (cinco) años y** su ejercicio se exteriorizará mediante el procedimiento que determine la reglamentación. El criterio de imputación autorizado precedentemente, podrá también aplicarse en otros casos expresamente previstos por la ley o su decreto reglamentario. *Los dividendos de acciones o utilidades distribuidas por los sujetos del artículo 73 y los intereses o rendimientos de títulos, bonos, cuotapartes de fondos comunes de inversión y demás valores se imputarán en el ejercicio en que hayan sido: (i) puestos a disposición o pagados, lo que ocurra primero; o (ii) capitalizados, siempre que los valores prevean pagos de intereses o rendimientos en plazos de hasta un año.*

ART. 24

- b) Las **demás ganancias se imputarán** al año fiscal en que hubiesen sido **percibidas**, excepto las correspondientes a la **primera categoría** que se imputarán por el método de lo devengado.
- *Las ganancias a que se refieren los artículos 95, 98 y 99 se imputarán al año fiscal en que hubiesen sido percibidas. En el caso de las comprendidas en los artículos 98 y 99, cuando las operaciones sean pagaderas en cuotas con vencimiento en más de un año fiscal, las ganancias se imputarán en cada año en la proporción de las cuotas percibidas en este.*
- Los honorarios de directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia y las retribuciones a los socios administradores serán imputados por dichos sujetos al año fiscal en que la asamblea o reunión de socios, según corresponda, apruebe su asignación.
- Las ganancias originadas en **jubilaciones o pensiones** liquidadas por las cajas de jubilaciones y las derivadas del desempeño de cargos públicos o del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia que como consecuencia de **modificaciones retroactivas de** convenios colectivos de trabajo o estatutos o escalafones, sentencia judicial, allanamiento a la demanda o resolución de recurso administrativo por autoridad competente, se percibieran en un ejercicio fiscal y hubieran sido devengadas en ejercicios anteriores, podrán ser imputadas por sus beneficiarios a los ejercicios fiscales a que correspondan. El ejercicio de esta opción implicará la renuncia a la prescripción ganada por parte del contribuyente.

- Cuando corresponda la imputación de acuerdo con **su devengamiento**, la misma deberá efectuarse en función del tiempo, siempre que se trate de intereses estipulados o presuntos -excepto los producidos por los valores mobiliarios-, alquileres y otros de características similares.
- Las disposiciones precedentes sobre **imputación de la ganancia** se aplicarán correlativamente para la **imputación de los gastos salvo disposición en contrario. Los gastos no imputables a una determinada fuente de ganancias se deducirán en el ejercicio en que se paguen.**
- Las diferencias de impuestos provenientes de ajustes se computarán en el balance impositivo correspondiente al ejercicio en que se determinen o paguen, según fuese el método utilizado para la imputación de los gastos.
- Cuando corresponda imputar **las ganancias de acuerdo con su percepción**, se considerarán percibidas y los gastos se considerarán pagados, cuando se cobren o abonen en efectivo o en especie y, además, en los casos en que, estando disponibles, se han acreditado en la cuenta del titular, o con la autorización o conformidad expresa o tácita del mismo, se han reinvertido, acumulado, capitalizado, puesto en reserva o en un fondo de amortización o de seguro cualquiera sea su denominación o dispuesto de ellos en otra forma.
- Con relación a planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros, se reputarán percibidos únicamente cuando se cobren: a) los beneficios derivados del cumplimiento de los requisitos del plan; y b) los rescates por el retiro del asegurado del plan por cualquier causa.
- *Tratándose de erogaciones efectuadas por empresas locales que resulten ganancias de fuente argentina para personas o entes del extranjero con los que dichas empresas se encuentren vinculadas o para personas o entes ubicados, constituidos, radicados o domiciliados en jurisdicciones de baja o nula tributación, la imputación al balance impositivo sólo podrá efectuarse cuando se paguen o configure alguno de los casos previstos en el párrafo 6 de este artículo o, en su defecto, si alguna de las circunstancias mencionadas se configura dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada en la que se haya devengado la respectiva erogación.*



Criterios de imputación

- Primera Categoría: devengado (Art 24 b. – Ex Art. 18. b).
- Segunda Categoría: percibido (Art 24. b – Ex Art. 18.b). Permite mejor control, porque se exteriorizan con el cobro.
- Tercera Categoría: (Art 24.a – Ex Art. 18.a.) devengado.
 - Excepción 1: devengado exigible.
 - Excepción 2: puesta a disposición (para ciertos valores mobiliarios)
- Cuarta Categoría: (Art 24 a. – Ex Art. 18.b).
 - Percibido .
 - Excepción 1: asignación.
 - Excepción 2: ciertos ajustes retroactivos => opción devengado c/renuncia a la prescripción ganada.

Criterios de imputación

Tercera Categoría

- La excepción es devengado exigible (Art 24 a. – Ex Art. 18.a.) cuando las ganancias se originen en ventas de mercaderías a plazos mayores de 10 meses (Ley 23.260 vigente p/ej. iniciados desde 11-10-85). La opción deberá mantenerse por 5 años e implica renunciar a la prescripción.
- Se permite el devengado exigible para **venta de mercaderías** (antes por reglamento se permitía sólo para inmuebles).
- Se imputará la **ganancia a los meses en que las cuotas sean exigibles** (aunque no se cobren). dice ejerc. fiscales que correspondan.
- Ejemplo venta 12 cuotas el 15-11-2015, cuotas mensuales, cierre Diciembre:
- Ganancia por cuotas 1 y 2 (vto. 11-15 y 12-15) = atribuible a 2015
- Ganancia por cuotas 3 a 12: (vtos. desde 01-2016) atribuibles a 2016

Criterios de imputación

Tercera Categoría

- La excepción es puesta a disposición:
- los **dividendos de acciones, intereses de títulos, bonos y demás títulos valores.**
- Ejemplo: si la renta de un título es semestral, se consideran ganancia a los fines del impuesto en función de los vencimientos para el cobro de la renta (en el ejemplo semestralmente) aunque se contabilicen por el devengamiento mensual.

Criterios de imputación

- Cuarta Categoría: Art 24 b. – Ex Art. 18.b.
- El criterio general es **percibido**, excepto:
- **Honorarios a directores o síndicos, integrantes de consejo de vigilancia y administradores de las restantes sociedades**: se imputan al año fiscal en que la asamblea o reunión de socios, según corresponda, apruebe **su asignación**. (En normas s/ deducciones se complementa con asignación “individual”..
- Jubilaciones y pensiones, cargos públicos y rel. de dependencia, que por **modificaciones retroactivas**, convenios, sentencias judiciales, allanamiento a demanda o resolución de recurso administrativo, **se percibieren en un ejercicio y hubieran sido devengadas en ejercicios anteriores**, podrán ser imputados a los años fiscales a los que correspondan.

24 b. (Ex 18.b.) 3º párrafo- 4º retroact.

- **Demanda por dif. en jubilaciones** de los años 2006 a 2008.
- Fallo = 15/03/2015, percepción 15/11/2015

- Criterio general = percibido = se imputa a 2015
- Opción devengado = se imputa a los años 2006, 2007, 2008
Con renuncia a la prescripción ganada en su caso

Criterios de imputación

- Disposiciones sobre **imputación de ganancias = se aplican a los gastos.**
- Devengado: ingreso generado o producido, aunque no se haya percibido o no sea exigible. Devengado es cuando se ha adquirido el derecho a la percepción o retribución.
- Percibido:
 - cobren o abonen en efectivo o en especie y
 - cuando estando disponibles se **acreditaren en cuenta del titular** o con su aut. se hayan **reinvertido, acum. capitalizado, puesto en fondo de reserva o amortización o de seguro.**
- Reforma Ley 25784, b.o. 22-10-2003, último párrafo del Art. 24:
- Tratándose de erogaciones efectuadas por empresas locales que resulten ganancias de Fuente Argentina, para sujetos del exterior vinculados, o para personas o entes ubicados, const. radic. o domiciliados en países de baja o nula tribut. = la imput. a balance impositivo solo podrá efectuarse cuando se paguen en efectivo o los casos previstos de percepción (incluso hasta el vencim. para present. de DDJJ).
- DR 21.7

Art. 18 último Párrafo

- Erog. por empresas locales, que generen gan. de fuente Argentina.
 - p/sujetos del extranjero-vinculados
 - Personas o entes, en jurisdicciones de baja o nula tribut.

Imputación:

c/pago o

casos prev. párrafo 6^a,

o cuando esto ocurra dentro del plazo para presentar D.D.J.J.

Devengado - definiciones

- La **falta de definición expresa del concepto de "devengado"** en la normativa del impuesto a las ganancias genera problemas de interpretación. El organismo fiscal en su jurisprudencia administrativa, como algunas expresiones del Tribunal Fiscal de la Nación y la doctrina especializada han procurado diversos acercamientos al concepto, con la legítima pretensión de contribuir a clarificar la aplicación del mismo a las diversas situaciones casuísticas que se producen.
- **REIG Enrique:** Ingreso **devengado** es todo aquel sobre el cual **se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere.**
- Caracteriza como devengado a **un gasto** cuando se hayan producido los hechos sustanciales generadores del mismo y —siguiendo determinada doctrina extranjera - el **compromiso de gasto no se encuentre sujeto a condición** que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo prometido, no requiriéndose actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago, pudiendo ser una obligación a plazo y de monto no determinado.

Devengado - definiciones

- **BALZAROTTI, Guillermo:** "Devengamiento es toda variación cualitativa o cuantitativa verificada en un patrimonio, originada en hechos naturales o sociales, sin sujeción a condición alguna".
- Fallo: Ecohabitat - Tribunal Fiscal de la Nación - sala A - 29/4/04. "el concepto de lo devengado implica que los resultados (ingresos y gastos) deben computarse **cuando la operación que los origina queda perfeccionada**, teniendo en cuenta la legislación o prácticas comerciales y la ponderación fundada de los riesgos inherentes. De tal forma resulta que una renta es atribuible conforme a dicho criterio cuando se hayan producido los actos, actividades o hechos sustanciales que la generan, aunque no sean exigibles al momento de su medición y en tanto se verifiquen parámetros objetivos esenciales y no meramente formales y la posibilidad fáctica y jurídica de que ese ingreso o gasto deba efectuarse. Es decir, debe tratarse **de un derecho cierto, no sujeto a condición que pueda tornarlo carente de virtualidad**, dado que mientras la condición no se haya cumplido, no existirá derecho cierto por una suma determinada sino recién cuando se cumpla la misma, habrá rédito devengado".

Categorización:

- El impuesto es global, ya que no se liquida impuesto por cada una de las categorías (aunque nació como cedular).

Fundamentos de la categorización:

- a. técnica legislativa;
- b. deducciones personales: mayores para 4ta. categoría;
- c. compensación de quebrantos;
- d. criterios de imputación de la renta.
- e. estructura cedular original del impuesto (mantiene el esquema original).

• **Carácter de la categorización:**

- enunciativo (s/Jarach)
- taxativo (sólo en casos que no encuadren en el criterio general).

Categorización:

- Para la clasificación la ley considera la relación económica por medio de bienes y actividades:
- Primera y Segunda: cuando la relación entre actividad del sujeto y de los bienes, casi no existe. Están referidas a ingresos por la mera posesión de bienes, sin mayor actividad.
- Primera = art. 44 ... (ex 41) Segunda: art. 48 (ex 44)
- Tercera: grado de importancia creciente de la actividad con relación al capital, rentas que provienen de todo tipo de sociedades o empresas. art. 53 y 73 (ex 49 y 69 respectivamente)
- Cuarta: trabajo personal. En ella la relevancia del factor capital ha desaparecido. Art 82 (Ex Art. 79)

Primera Categoría

- L. art. 44 a 47, 26.n. 85 a 88 - D.R. Art. 107 a 114 y 230.
- Se conoce como **renta del suelo** o la renta inmobiliaria e incluye.
- 44. a. producido de la **locación** de inmuebles urbanos y rurales.
- 44.b. contraprestación por **derechos reales** de usufructo, uso, habitación o anticresis, *superficie y otros derechos reales (L.27430 /CCYC)*
- 44. c. **Mejoras** introducidas por arrendatario, en la parte no obligada a indemnizar
- 44.d. **Contribución directa o territorial** y otros “gravámenes” a cargo del locatario o arrendatario.
- DR 110.d. : y “otros gravámenes o gastos que el inquilino ”
- 44. e. **Uso de muebles y accesorios** o servicios que suministre el propietario. DR 59.e. reitera conceptos.
- 44.f. **valor locativo** de inm. que sus prop. utilicen para recreo o veraneo.
- 44.g. **valor locativo** o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente o a precio no determinado

Incluye sublocación.

Valor locativo.

- *L. 44 f -recreo o veraneo y*
- *L. 44. g- inm. Ced. A precio no det v.l. o arrend. presunto, L.45,D.R. 107,110 .b.:*
- 45: Se presume que no es inferior al de *mercado en la zona*, conf. Reglamentación La AFIP podrá estimar de oficio la ganancia.
- (hasta 2017 el fijado por la Administración de Obras Sanitarias de la Nación ... o Municip. .. para el cobro de las tasas de alumbrado, barrido y limpieza.
- DR 107: se considera valor locativo al **alquiler o arrendamiento que obtendría el propietario si alquilara el inmueble** que ocupa para recreo, veranero....o cede gratuitamente o a precio no determinado.

- Art. 26.n. **exime del imp. al valor locativo de la casa habitación**, cuando sea **ocupada por sus propietarios**. (Estaría fuera del ámbito) y la **enajenación de la casa habitación**. DR 108 – 109 , aclara que no son deducibles los gastos casa-habitación. 26.n.
- DR 108 – 109: Afectación parcial de inmuebles de su propiedad a obtener ganancias: deducciones proporcionales.

- 46. Arrendam. en especie:

Deben declarar la ganancia a su **valor de realización** y al **valor de plaza al cierre de los no vendidos**. En este caso la diferencia entre el precio de venta y el precio de plaza, se computará como ganancia o quebranto del año en que se realizó la venta.

Ej: Recibió 1000 tn de maíz, vendió 30 en el ejercicio 2015 y 70 en 2015

⇒ Ganancia 2015 de 30 tn = por el valor de venta en 10-2015

⇒ Ganancia 2015 por 70 tn = por valor de cotización al cierre

⇒ Ganancia 2016 = valor de venta menos valor al cierre 2015

- 47. Transmisión gratuita de nuda propiedad c/res.usufructo. El usufructuario no puede deducir alquileres, aunque se hubieren pactado.



- 44.c. Mejoras:

- DR 110.f. ... aclara, que constituyan un beneficio para la propiedad acrecentando su valor.

- Se distribuirá en **proporción a los años** que resten para la finalización del contrato.

(existen opiniones sobre imputación mensual hasta finalización del contrato)

Ej. mejora 11-2015, contrato por año 2014 a 2016 =

Mejora dividido 2 = Gan. 2015 Mejora div. = Gan. 2016

- DR 230: **se reputan mejoras** y no son deducibles , aquellas erogaciones que no constituyan reparaciones ordinarias, que hagan al mero mantenimiento. **Presunción 20%** del VR.

- Aplicable para amort. y para gan. gravada. Amortizaciones sobre vida útil restante, a partir del ejercicio de habilitación inclusive.

Apuntes Impuestos - La Pampa - Cr. Mónica Toundaian

Criterio de imputación

- Criterio imputación de la renta: **devengado**.
- Y si el alquiler es incobrable?
- El art. 110.a DR admite la deducción como incobrables, de los alquileres adeudados al **finalizar juicios de desalojo** y de cobro de pesos. Sólo en casos especiales se aceptarán otros índices.
- Los **recuperos** son ganancias del año en que el hecho ocurra.

Amortizaciones: L. 86. 87 y 88, DR 206, 207, 208.

- Amort. **2% anual** s/ costo del edificio o construcción (única en la Ley).
- **Edif.:** valor de adquisición atribuible a los mismos, teniendo en cuenta el avalúo fiscal o en su defecto justiprecio (33% y 67%, o edif.. de prop. horizontal 20% y 80%).
- Amort. por trimestre para inmuebles (s/ L. 23.260, BO 11-10-1985, vig. PF año 86 y sociedades ej. iniciados con post. al 11-10-85).
- Momento? Desde la **afectación** a la obtención de ganancias gravadas hasta el trim. anterior a la venta o desafectación.
- Actualización: L.93. desde fecha **de origen o fecha de fin. de la construcción** (previa determinación del valor de origen de la obra, actualizando las inversiones desde su f.o. hasta la finalización de construcción.) Actualización hasta el 31-03-1992, s/ Ley 24073, art . 39. (no Ley de Convertibilidad 23.698). **Y desde 01/2018 para bienes incorporados en el patrimonio en ejercicios fiscales iniciados desde 01/01/2018.**

Actualización: L.93, con la reforma de la Ley 27430 y Ley 27468 8 B.O. 04-12-2018

Se practican conforme art. 39 Ley 24073, con coeficiente obtenido por aplicación del I.P.M.N.G. desde el origen hasta el 31-03-1992 (índice discontinuado), (esquema vigente desde 1992 a ej. fisc. Iniciados antes del 01-01-2018)

Para las adquisiciones o inversiones en **ejercicios fiscales iniciados desde 01-01-2018** (por reforma Ley 27.430) , art. 62 a 66, 71, 78, 87 y 88, y art. 98 y 99: se aplica la actualización por IP.C.

Ej. amortización de de departamento:

- V.O. = 200.000 (compra + gtos. escrituración)
- Fecha de **compra**: 10-10-1.990 (escritura o boleto y posesión)
- Fecha de **afectación** a la actividad: 01-05-2009
- Sin datos s/ v.f. t y mej. en el origen
- Aplico justiprecio 80% s/ 200.000 = 160.000
- V.U. 200 trim - Cantidad de trim. afectado = 3 en 2009
- IPMNG al cierre 31-12-2015/ IPMNG 10-1990 = 1,609
- V.O.A. = 160.000 X 1,609= 257.440.
- Amort. 2015 = 257.440 / 200 trim. x 4 trim.= 3.200
- Actualización: por alta posterior a 01-04-1992 , coef. 1.

Amortización otros bienes:

- Vida útil =

inmuebles 2% anual, criterio trimestral

resto, no en la ley, criterios instucc. DGI

Ejemplos: rodado 5 años, muebles y útiles 10 años,
maquinarias 5 años, alambrados 33 años, ...

- No prevista en la ley
- Criterios de antiguo form 223, origen instrucción DGI
- Forma de determinación = igual.
- En el caso de bienes construidos = se agrega actualización desde cada inversión hasta la finalización de la construcción.

- **La Ley 24.073** publicada en el Boletín Oficial del día 13-04-1992, que no ha sido derogada en forma expresa, **estableció en su artículo 39:**
- “A los fines de las **actualizaciones** de valores previstas en la Ley 11.683, t.o. 78 y sus modif., y en las normas de los tributos regidos por la misma, no alcanzados por las disposiciones de la **L. 23.928**, las tablas e índices que a esos fines elabora la Dirección General Impositiva para ser aplicadas a partir del 1 de abril de 1992 deberán, en todos los casos tomar como **límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, inclusive**. En idéntico sentido se procederá respecto de las actualizaciones previstas en el Código Aduanero (L. 22.415 y sus modificaciones).”
- “El Poder Ejecutivo Nacional, en oportunidad de proceder al ordenamiento de las citadas disposiciones deberá efectuar las adecuaciones del texto pertinente en virtud de lo establecido en el párrafo anterior”.

Deducciones:

- **Amortizaciones:**
- **Valor de origen:**
- DR 207: incluye los **gastos incurridos** con motivo de la compra o instalación **excepto** intereses reales o presuntos contenidos en la operación. Los intereses del cap. invertido no serán computados.
- (Los intereses por compra de inm. a plazos, son deducibles s/ DR art. 111 c).

- L 85 a.: no se computan comisiones a entidades del mismo grupo económico, intermediario en la operación, salvo que se pruebe la efectiva prestación del servicio.
- Bienes importados, el límite es el precio mayorista vigente en lugar de origen, más transporte y seguro.. La diferencia no es amortizable (se considera vinculación económica).

Valor de Origen Bienes recibidos p/herencia, legado o donación:

art. 4, DR 7:

Se considera **valor de adquisición**:

- valor **impositivo p/ el antecesor** a la fecha de ingreso en el patrimonio de aquellos (cesionario) y la misma fecha, o

En caso de no poder determinarse:

- Valor p/impuestos que graven transmisión gratuita de bienes .
- Será el costo computable por art. 56 a 69 de la ley.
- En su defecto V. Plaza s/D.R. 7.

Deducciones – Gastos de mantenimiento

- L. 89: Gastos de Mantenimiento deducibles son los **reales a base de comprobantes**.
- Existe una opción de deducir **Gastos Presuntos**, del 5 % de la renta bruta:
 - Sólo para inmuebles urbanos
 - No aplicable a sujetos que por su naturaleza deban llevar libros o tengan administradores que deban rendir cuentas de su gestión
 - Involucra gastos de mantenimiento por todo concepto: reparaciones, gastos de administración, primas de seguros, etc. (86.b. seg.p/todas las cat.).

- Para deducir los gastos vinculados con la obtención de la renta que se trata debe determinarse la ganancia bruta y en consecuencia **no habiéndose generado ingresos gravados de primera categoría** incluidos en el artículo 41 de la ley **no corresponde la deducción de gasto alguno.**
- Amortización de inmuebles: el artículo 83 regula el cálculo de la misma y establece que se trata de inmuebles **afectados a actividades o inversiones que originen resultados alcanzados por el impuesto,** y el período a amortizar es **desde la afectación** hasta su agotamiento, enajenación o desafectación. (En el caso como hay desafectación no corresponde deducción de importe alguno en concepto de amortización).