

Material Imprimible

Curso de Ingresos Brutos AGIP

Módulo 1

Contenidos:

- Definición de Ingresos Brutos y objeto del impuesto
- Conceptos que no integran la base imponible
- Definición del concepto de habitualidad y presunciones
- Exenciones vigentes
- Cómo se calcula la base imponible para proceder a la determinación del impuesto
- Deducciones que podemos tomar a la hora de liquidar
- Cómo es el esquema de liquidación
- Categorías de contribuyentes que existen

¿Qué son los ingresos brutos?

El impuesto sobre los ingresos brutos es un **impuesto jurisdiccional**. Esto quiere decir que se aplica en las 23 provincias que componen el país, más la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

La aplicación se realiza a través de rentas de cada una de estas jurisdicciones. Por tanto, cada una de estas es dueña de su régimen de ingresos brutos.

Si bien el impuesto sobre los ingresos brutos grava justamente los ingresos, no es igual en todos lados. En cada jurisdicción este impuesto puede ser distinto y poseer su propia **autoridad de aplicación**.

- En Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la autoridad competente es la Administración Gubernamental de Ingresos públicos, conocida como la AGIP.
- En Provincia de Buenos Aires dicha autoridad es la agencia de recaudación de la Provincia de Buenos Aires conocida con la sigla ARBA.
- En la Provincia de Entre Ríos la autoridad es ATER, que es la Administradora Tributaria de Entre Ríos
- En la provincia de Misiones se conoce como DGR, que es la Dirección General de Rentas.

Cabe aclarar que, cuando se realiza una actividad por la que se obtienen ingresos gravados en más de una jurisdicción, el contribuyente en vez de inscribirse en el régimen local de una jurisdicción, se deberá inscribir en **Convenio Multilateral**.

¿Cuál es el objeto de este impuesto?

De acuerdo a lo que establece el código fiscal de la Ciudad autónoma de Buenos Aires: *“el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto que se cobra sobre todos los ingresos que tenga una persona o empresa como consecuencia del ejercicio habitual y a título oneroso en una jurisdicción del territorio nacional, respecto del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad”*. Esos ingresos son entonces, el objeto del impuesto.

Ingresos brutos en CABA

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el impuesto se rige según lo dispuesto por el Código Fiscal de CABA. Es importante tener en cuenta que este código no es siempre el mismo, puesto que se modifica de manera anual. Como posibles modificaciones al texto de la norma, podemos encontrar cambios referido a las alícuotas, entre otros aspectos del impuesto.

Para poder dar cuenta de estas actualizaciones es necesario recurrir a la Ley Impositiva del año que se esté estudiando. Cada diciembre de todos los años, se publica la nueva ley que será aplicable para el período fiscal entrante. Por ejemplo, si nosotros liquidamos ingresos brutos de Ciudad Autónoma de Buenos Aires para el período 2019 utilizaremos la ley tarifaria para 2019. Ahora, si lo hacemos para 2021 usaremos la ley de 2021. Entonces recuerden: siempre tenemos que mirar la ley del año con el que vamos a trabajar para poder tener en nuestras manos los datos actualizados.

Habitualidad

Para hablar del objeto del impuesto, se cita al artículo 173 del código fiscal de CABA que establece que *“Por el **ejercicio habitual** y a título oneroso en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, (...), se paga un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente Capítulo.”*

Pero, ¿qué significa “habitual”? ¿Cuándo algo es o no es habitual? La definición de habitualidad está en el Código en el artículo 176. Básicamente, lo que la normativa dice es que para determinar si hay habitualidad o no tenemos que tener en cuenta la índole de las actividades que realiza una empresa o persona humana, cuál es su objeto, su profesión o locación y los usos y costumbres de la vida económica.

El artículo continúa diciendo que no importa la cantidad o monto de las operaciones para el caso de que sean realizadas por profesionales que se dediquen o tengan potencialidad

de dedicarse a determinada actividad. Es importante, además, destacar que el artículo 176 del código fiscal aclara que la condición de habitualidad no se pierde por el hecho de que, después de adquirida, las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua.

En el artículo 177 del código de Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se mencionan algunas **presunciones de habitualidad**. Una presunción de habitualidad es un hecho que, de ocurrir, autoriza a pensar que existe la habitualidad. Estos son:

- *Intermediación ejercida percibiendo comisiones, bonificaciones, porcentajes u otras retribuciones análogas. Este punto es específico para los intermediarios o comisionistas.*
- *Fraccionamiento y venta de inmuebles (loteos), compraventa y locación de inmuebles. Y explotaciones agropecuarias, mineras, forestales e ictícolas.*
- *Operaciones de préstamo de dinero, con o sin garantía.*
- *Comercialización en esta jurisdicción de productos o mercaderías que entran en ella por cualquier medio de transporte.*
- *Operaciones de otorgamiento de franquicias (contratos de franchising)*
- *Celebrar contratos de publicidad.*
- *Organización y explotación de exposiciones, ferias y espectáculos artísticos.*

Todo esto que ha sido enumerado hace presumir, según el código fiscal de CABA, que existe habitualidad y que por ende corresponde aplicar el impuesto sobre los ingresos brutos cuando exista un cobro o facturación por estos tipos de actividad sin frecuencia.

Servicios digitales

Una de las últimas incorporaciones al código fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires dispuso que se agregaran los artículos 177 bis y 177 ter en los cuales se incorporan los servicios digitales.

El artículo 177 bis aclara qué sucede en el caso de que la prestación de servicios digitales sea realizada por sujetos no residentes en el país. Dice que, en dicho supuesto, existirá actividad alcanzada por el impuesto sobre los ingresos brutos cuando la prestación del

servicio produzca efectos económicos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o recaiga sobre sujetos, bienes, personas o cosas situadas o domiciliadas en esa jurisdicción - con independencia del medio, plataforma o tecnología utilizada a tal fin - o cuando el prestador contare con una presencia digital.

¿En qué casos se verifica esa presencia digital? Si es que, en el período fiscal inmediato anterior, se cumple con alguno de los siguientes parámetros:

- Efectuar transacciones, operaciones y/o contratos con usuarios domiciliados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Ser titular o registrar un nombre de dominio de Internet de nivel superior Argentina (.ar) de conformidad con las normas y reglamentaciones que dicte la Dirección Nacional del Registro de Dominios de Internet dependiente de la Secretaría Legal y Técnica de la Nación, y/o poseer una plataforma digital orientada, total o parcialmente, al desarrollo de su actividad con sujetos ubicados o domiciliados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Poner a disposición respecto de sujetos radicados, domiciliados o ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de una interfaz digital multifacética que les permita localizar a otros usuarios e interactuar entre ellos.
- Poner a disposición respecto de sujetos radicados, domiciliados o ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de una interfaz digital multifacética que les facilite la entrega de bienes y/o las prestaciones de servicios subyacentes entre los sujetos que utilicen tales servicios.
- Poner a disposición respecto de sujetos radicados, domiciliados o ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de una interfaz digital multifacética y que la misma se nutra de los datos recopilados acerca de los usuarios y/o las actividades desarrolladas y/o realizadas por estos últimos en esa interfaz digital multifacética.
- La puesta a disposición de una plataforma digital, cualquiera su medio, cuya actividad se despliegue mediante el acceso a la misma a través de direcciones de protocolo de internet o de cualquier otro método de geolocalización ubicados dentro de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Asimismo, se considera que existe actividad gravada en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires cuando por la comercialización de servicios de suscripción online, para el acceso a toda clase de entretenimientos audiovisuales (películas, series, música, juegos, videos, transmisiones televisivas online, etc.) que se transmitan desde internet a televisión, computadoras, dispositivos móviles, consolas conectadas y/o plataformas tecnológicas, por sujetos no residentes en el país y se verifique que tales actividades tengan efectos sobre sujetos radicados, domiciliados o ubicados en territorio de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Actividades no gravadas

No todas las actividades que realice un contribuyente están alcanzadas por este impuesto sobre los ingresos brutos. El artículo 178, aclara que hay ciertas **actividades que no están gravadas** con el impuesto sobre los ingresos brutos, y ellas son:

- El trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, con remuneración fija o variable. Es decir que los sueldos de empleo en relación de dependencia no están alcanzados por el impuesto sobre los ingresos brutos o sea algo que no constituye un hecho imponible se traduce en que no nace la obligación tributaria. No tiene efectos tributarios.
- El desempeño de cargos públicos es otro de los puntos enumerados en el código que genera el no nacimiento y no constitución de hecho imponible, por lo tanto, no está alcanzado por el impuesto.
- Y la percepción de jubilaciones u otras pasividades en general por ejemplo pensión, cobros de retiro privado...

Todos estos ingresos no constituyen objeto del impuesto por lo tanto no podemos decir que se genere hecho imponible alguno en Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Este código agrega que las actividades no mencionadas expresamente en este código o en la Ley Tarifaria, están gravadas. Demos buscar a qué alícuota se encuentra alcanzada la actividad en la ley tarifaria del año e que estemos liquidando el impuesto.

Exenciones

Una exención es cuando determinada situación u operación se encuentra alcanzada por el impuesto; es decir, es objeto del impuesto. Sin embargo, por alguna cuestión en particular, se ha decidido que no tribute. Esto sucede por ejemplo cuando se quiere incentivar o beneficiar a cierta actividad. Un ejemplo de esto podría ser que en CABA propusieron asimilar la tarea de un profesional independiente a la de un empleado en relación de dependencia por lo que estos profesionales están exentos y no pagan ingresos brutos.

Las exenciones se encuentran enumeradas en el artículo 180 del código. Estas son:

- *Los ingresos provenientes de toda operación sobre títulos, letras, bonos, obligaciones y demás papeles emitidos por la Nación, las Provincias, las Municipalidades y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. También las rentas y ajustes producidas por estos instrumentos. Se destaca que las actividades desarrolladas por los agentes de bolsa y por todo tipo de intermediarios en relación con tales operaciones no se encuentran alcanzadas por la presente exención.*
- *Los ingresos obtenidos por la emisión de moneda de curso legal en la República Argentina realizada por la Sociedad del Estado Casa de Moneda.*
- *Los ingresos provenientes de la edición de libros, diarios, periódicos, revistas, videogramas y fonogramas, en todo proceso de creación cualquiera sea su soporte. Igual tratamiento tiene la distribución, venta y alquiler de libros, diarios, periódicos, revistas y videogramas y fonogramas sólo cuando se encontraran en soporte físico. Están comprendidos en esta exención los ingresos provenientes la locación de espacios publicitarios en tales medios (avisos, edictos, solicitadas, etc.).*
- *Obtenidos por los establecimientos educacionales privados*
- *Derivados de la representación de diarios, periódicos y revistas del interior del país.*
- *Los ingresos de los socios o accionistas de cooperativas de trabajo, provenientes de los servicios prestados en las mismas. Cuidado porque que esta exención no alcanza a los ingresos provenientes de prestaciones o locaciones de obra o de servicios por cuenta de terceros, aun cuando dichos terceros sean socios o accionistas o tengan*

inversiones que no integran el capital societario. ¿Qué queremos decir con esto? Pues, que los que están exentos son los ingresos de los socios o accionistas de las cooperativas de trabajo provenientes si de los servicios prestados en las mismas, pero no de un servicio prestado por un tercero o un intermediario. Hay que prestar mucha atención a la hora de analizar e interpretar una norma, ver bien los requisitos que se deben cumplir de un beneficio o un derecho.

- *Derivados de los intereses y/o actualización de depósitos en caja de ahorro, a plazo fijo, cuenta corriente y/o cuenta única. Es importante destacar que esta exención rige únicamente para personas humanas y sucesiones indivisas. Esto significa que, si una sociedad tiene ingresos por intereses por depósitos, si tributarán ingresos brutos.*
- *Los ingresos obtenidos por el ejercicio de profesiones liberales universitarias de grado oficialmente reconocidas, cuya carrera tenga una duración no inferior a cuatro (4) años y no se encuentre organizada en forma de empresa.*

El Decreto 2033 del Gobierno de Ciudad Autónoma de Buenos Aires del año 2003, reglamenta la exención de los profesionales. En esta norma se establece que para gozar de la exención como profesional:

- el título debe ser expedido por universidades oficialmente reconocidas.
- Además, en el caso de ser necesario para ejercer, el profesional debe estar inscripto en la matrícula correspondiente.

Se deben reunir todos los requisitos para poder considerarse exento, siendo la exención referida de pleno derecho, esto significa que no hay necesidad de empadronamiento ni de inscripción en el impuesto para gozar de la misma, tal como lo estableció el Artículo 180 del Código Fiscal vigente. De todas maneras, en el caso de que un profesional encuadre en esta situación descrita, si lo desea, puede exteriorizar su situación de exento, frente a terceros, inscribiéndose en el “Registro de Profesionales autodeclarados exentos”.

Esta exención de profesionales no rige para las personas jurídicas, sólo rige para personas humanas. Si los ingresos se obtienen en forma de empresa, entonces el contribuyente no podría gozar de la exención y debería pagar ingresos brutos. A partir de los requisitos enumerados, entendemos que un contribuyente, no puede hacer un curso de dos años en el exterior y argumentar que se encuentra exento de pagar ingresos brutos en Ciudad Autónoma de Buenos Aires por ser profesional.

Ejemplo de la carrera de contador, que es una carrera de grado superior a 4 años y está regida por la ley de educación nacional. Todos los ingresos que una persona humana obtenga con la profesión de contador en Ciudad Autónoma de Buenos Aires van a estar exentos del pago del tributo. El profesional debe estar matriculado. Esto será así, en tanto y en cuanto, el contribuyente cumpla con la segunda condición que establece que la persona no debe estar organizada en forma de empresa. Si los ingresos que obtiene un contribuyente, los obtiene estando asociado con otro contador, organizado en forma de empresa, entonces no podría gozar de la exención y debería pagar ingresos brutos.

Se sigue enumerando las exenciones establecidas en el código fiscal de la Ciudad autónoma de Buenos Aires. Dentro de estas se encuentran:

- *Los ingresos correspondientes al propietario por el alquiler de hasta dos unidades de vivienda y siempre que no se supere el importe que fije la Ley Tarifaria.*
- Los ingresos provenientes de las ventas de inmuebles en los siguientes casos:
 - Ventas efectuadas después de los dos años de su escrituración en los ingresos correspondientes al enajenante, excepto aquéllas realizadas por una empresa o sociedad y por quienes hacen profesión de la venta de inmuebles.
 - Ventas efectuadas por sucesiones.
- Ventas de única vivienda efectuadas por el propietario
- Ventas de inmuebles afectadas a la actividad como bienes de uso.
- Venta de lotes pertenecientes a subdivisiones de no más de cinco unidades excepto que se trate de loteos efectuados por una sociedad o empresa.

- Transferencia de boletos de compraventa en general, excepto aquellas realizadas con habitualidad o por una sociedad o empresa.
- Los ingresos obtenidos por las exportaciones, estas son las ventas de productos y mercaderías con destino directo al exterior del país. Esta exención no alcanza a las actividades conexas como, por ejemplo: el transporte, el eslingaje, el estibaje, el depósito y toda otra de similar naturaleza. El transporte internacional de cargas también se encuentra exento, no así las actividades conexas. Y los ingresos obtenidos por la exportación de servicios que se efectivicen en el exterior.
- Los ingresos obtenidos por la locación de las viviendas acogidas al régimen de la Ley Nacional de locaciones urbanas.
- Los ingresos obtenidos por la explotación de automóviles de alquiler con taxímetros, de hasta tres (3) unidades.
- Ingresos obtenidos en concepto de honorarios de integrantes de directorios, de consejos de vigilancia y de otros órganos de similar naturaleza.
- Aquellos obtenidos por la actividad de emisión de radiodifusión y de televisión. La exención sólo comprende a los ingresos obtenidos por los titulares de las licencias concedidas por el Estado para la emisión de radio y televisión.
- Los ingresos obtenidos por el desempeño de actividades didácticas o pedagógicas realizadas en forma individual y directa por personas humanas, no organizadas como empresa, cuyo título habilitante esté oficialmente reconocido.
- Ingresos que perciben las personas humanas por el desempeño de actividades culturales y/o artísticas. Esta exención no comprende a las personas humanas que no tengan residencia en el país o que no registren una residencia de por lo menos cinco (5) años. De esta exención quedan expresamente excluidas las actividades de intermediación, producción, organización, representación y demás figuras similares de quienes realizan las manifestaciones culturales.
- Los ingresos de los feriantes (...), de los feriantes artesanos (...) y los dependientes de la Comisión Nacional de Museos y Lugares Históricos radicados en la Feria del

Patio del Cabildo, que provienen de las ventas de los rubros autorizados por la normativa citada anteriormente y de sus propios productos artesanales.

- Las personas con discapacidad. Tengan en cuenta que para gozar de esta exención se deberá acreditar la condición mediante certificado correspondiente. De esta manera, quedará exento del pago del tributo el desarrollo de actividades mediante permisos precarios, consistentes en la venta al público de golosinas, juguetes menores, fotografías y artículos religiosos).
- Los ingresos provenientes de las operaciones realizadas por las fundaciones, las asociaciones, entidades o comisiones de beneficencia, de bien público, asistencia social, científicas, artísticas, culturales y deportivas - todas éstas sin fines de lucro - siempre que cuenten con la exención del Impuesto a las Ganancias y los ingresos obtenidos sean destinados exclusivamente al objeto previsto en sus estatutos sociales, acta de constitución o documento similar y en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre los socios.
- Los ingresos de procesos industriales, en tanto estos ingresos no superen el importe anual que establezca la Ley Tarifaria referido a los ingresos totales del contribuyente o responsable del ejercicio anterior.
- Los ingresos por los servicios prestados al Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que se adjudiquen por un proceso de licitación pública.
- Los ingresos obtenidos por la Sociedad del Estado Facturación y Cobranza de los Efectores Públicos provenientes del cobro de las prestaciones brindadas a personas con cobertura social o privada, por la Red de Efectores Públicos de Salud dependientes del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Los ingresos correspondientes al transporte internacional de pasajeros, aéreo y por agua, siempre que exista con el país de origen de la compañía convenios de reciprocidad en materia tributaria.
- La locación, diseño y construcción de stands en exposiciones, congresos, ferias y las inscripciones a congresos, cuando sean contratadas por sujetos residentes en el exterior.

- Las cooperativas de trabajo, y las cooperativas de viviendas.
- Los ingresos que perciben las personas humanas que se encuentren inscriptos en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social y se encuentren registrados en el Régimen del Monotributo Social ante AFIP.
- Los ingresos provenientes de la primera enajenación de inmuebles destinados a viviendas unifamiliares y/o multifamiliares no superiores a la categoría "C".
- Los ingresos provenientes de las construcciones correspondientes a planes sociales de vivienda.
- Las empresas alcanzadas por la Ley Nacional de energía eléctrica que realicen operaciones de venta en el mercado eléctrico mayorista.

Tipos de exenciones

Al momento de tener que liquidar ingresos brutos, tendremos que hacer un análisis exhaustivo del contribuyente, las actividades que realiza, su condición subjetiva, los importes de facturación, las alícuotas a las que la ley tarifaria grava los ingresos, etc. ¿Por qué? Porque es en función de todos esos parámetros que tendremos que determinar si corresponde el pago del impuesto o no, y la alícuota a la cual tendrá que tributar. Es por ello que es interesante conocer que **las exenciones pueden ser de dos tipos:**

- exenciones de carácter subjetivo
- y exenciones de carácter objetivo.

Las exenciones de carácter subjetivo son aquellas que apuntan al sujeto que realiza la actividad. Por ejemplo, cuando se dicen que están exentos los ingresos obtenidos por los establecimientos educacionales privados, se habla de una exención al sujeto que son los establecimientos.

Cuando se dice que están exentas las operaciones de ventas de inmuebles afectadas a la actividad como bienes de uso, acá estamos antes una exención de tipo objetiva porque no se refiere al sujeto que realice la actividad.

Tal como lo expresa el artículo 181 del código fiscal, en materia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, no serán de aplicación las exenciones, llamadas liberalidades en el texto del código, dispuestas, en los casos de exenciones de carácter subjetivo, cuando se desarrollen actividades a las que la Ley Tarifaria fija alícuotas superiores a la tasa subsidiaria o sean actividades relacionadas con salas de recreación o películas de exhibición condicionada. En los casos de exenciones de carácter subjetivo y cuando se desarrollen además actividades alcanzadas por alícuotas diferenciales superiores a la subsidiaria, la exención sólo es procedente para aquéllas que tributen por la alícuota subsidiaria. Este es un ejemplo de porqué es necesario el análisis exhaustivo del cliente.

Declaración jurada

Las obligaciones tributarias de cada contribuyente quedan determinadas a partir de que ese contribuyente presenta una **declaración jurada** mensual ante AGIP. Esta declaración jurada presentada por el contribuyente puede ser rectificada. ¿Qué significa rectificar una declaración jurada? Significa volver a presentarla por algún error u omisión que tenga la declaración original. La declaración jurada presentada siempre está sujeta a la verificación administrativa y el responsable es el declarante, o sea el contribuyente.

El artículo 187 del código fiscal dice que: *“La Administración Gubernamental de Ingresos Públicos puede verificar las declaraciones juradas a fin de comprobar su exactitud. Si el contribuyente o responsable no ha presentado la declaración jurada o la misma resulta inexacta por error o falsedad en los datos que contiene, o porque el contribuyente o responsable ha aplicado erróneamente las normas tributarias, conocido ello, la Administración debe determinar de oficio la obligación tributaria sobre base cierta o presunta”*

Es por ello por lo que el artículo 191 dice que *“Todas las registraciones contables deben estar respaldadas por los comprobantes correspondientes, y sólo de la fe que estos merecen, surge el valor probatorio de aquellas.”*

Cómo determinar la base imponible

La base imponible es el importe, expresado en valores monetarios, al que luego se le aplica la alícuota para calcular el impuesto determinado. Por ejemplo, si un monotributista vendió en un mes mercadería por \$15.000, esa será la base imponible a la que se le aplicará la alícuota.

El gravamen se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el periodo fiscal, por el ejercicio de la actividad gravada salvo expresa disposición en contrario.

El ingreso bruto es el valor o monto total, en dinero, en especies o en servicios, devengado por la actividad gravada durante el ejercicio. Y, en base a ello se calcula la base imponible.

La **base imponible, en función del tipo de factura** que emita el contribuyente:

- Si un contribuyente es responsable inscripto, en cuyo caso, cuando factura lo hace como importe neto más IVA, el IVA no debe considerarse para el cálculo de la base imponible. No es el monto total con IVA, sino que es el monto gravado antes de agregar el IVA, sea este del 10.5% , 21% o 27%. Recuerden que los responsables inscriptos en IVA emiten factura A cuando le venden a otro responsable inscripto en donde el IVA si se encuentra discriminado, y emiten factura B cuando le venden a un consumidor final. En este último caso, el IVA se incluye en el precio, pero no se encuentra discriminado.
- En el caso de que el responsable sea monotributista, deberán considerar el importe total facturado. Recuerden que los monotributistas sólo emiten facturas C. Las facturas C no permiten discriminar IVA. De hecho, un monotributista no paga IVA, sino que paga con la cuota del monotributo ganancias e IVA de forma integrada y simplificada.
- Mientras que, en las operaciones realizadas por responsables que no tengan obligación legal de llevar libros y formular balance en forma comercial, la base imponible será el total de los ingresos percibidos en el período.
- En el caso de que una venta se cobre en especie, lo que habrá que hacer es valuar la cosa entregada a cambio.

¿Cómo se calcula la base imponible?

El artículo 206 del código fiscal que nos dice que “Los ingresos brutos se imputan al período fiscal en que se devengan.” Y a continuación dice que: “Se entiende que los ingresos se han devengado, (salvo las excepciones previstas en el presente Código):

- *En el caso de venta de bienes inmuebles, desde el momento de la firma del boleto, de la posesión o escrituración, el que fuere anterior.*
- *En el caso de venta de otros bienes, desde el momento de la facturación o de la entrega del bien o acto equivalente, el que fuere anterior.*
- *En los casos de trabajos sobre inmuebles de terceros, desde el momento de la aceptación del certificado de obra, parcial o total, o de la percepción total o parcial del precio o de la facturación, el que fuere anterior.*
- *En el caso de prestaciones de servicios y de locaciones de obras y servicios -excepto las comprendidas en el inciso anterior- desde el momento en que se factura o termina total o parcialmente la ejecución o prestación pactada, el que fuere anterior, salvo que las mismas se efectúen sobre bienes o mediante su entrega, en cuyo caso el gravamen se devengará desde el momento de la entrega de tales bienes.*
- *En el caso de intereses, desde el momento en que se generan y en proporción al tiempo transcurrido hasta cada período de pago del impuesto.*
- *En el caso de recupero total o parcial de créditos deducidos con anterioridad como incobrables, en el momento en que se verifica el recupero.*
- *En los demás casos, desde el momento en que se genera el derecho a la contraprestación*
- *En el caso del contrato de leasing, por los cánones, desde el momento en que se generan, y en proporción al tiempo transcurrido hasta el vencimiento de cada período de pago del impuesto. Por el pago del valor residual desde el momento en que el tomador ejerce la opción de compra, en las condiciones fijadas en el contrato.*
- *En el caso de provisión de energía eléctrica, agua o gas o prestaciones de servicios cloacales de desagües o de telecomunicaciones, desde el momento en que se produzca*

el vencimiento del plazo fijado para su pago o desde su percepción total o parcial, el que fuera anterior.

Particulares en la forma en la que se determina la Base imponible

Primer caso. Hay algunos casos en que la Base imponible queda determinada a partir de las diferencias entre precios de compra y de venta. Esto sucede en los siguientes casos:

- *Comercialización de billetes de lotería y juegos de azar autorizados, cuando los valores de compra y de venta son fijados por el Estado.*
- *Comercialización mayorista y minorista de tabacos, cigarros y cigarrillos.*
- *Comercialización de productos agrícola-ganaderos efectuada por cuenta propia por los acopiadores en la parte que hubieran sido adquiridos directamente a los propios productores.*
- *Compraventa de oro y divisas desarrollada por responsables autorizados por el Banco Central de la República Argentina.*
- *Comercialización mayorista de medicamentos para uso humano.*
- *Distribución mayorista y/o minorista de gas licuado de petróleo en garrafas, cilindros o similares.*

Segundo caso. Un caso que merece especial atención es el de los intermediarios. Al respecto el código fiscal indica que: *"Para los comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, concesionarios, agentes oficiales de venta y representantes, o cualquier otro tipo de intermediarios en operaciones de naturaleza análoga, la base imponible está dada por la diferencia entre los ingresos y los importes que corresponde transferir a los comitentes por las operaciones realizadas en el período fiscal."* Para estos intermediarios, entonces, no se consideran dentro de los ingresos los montos facturados por pago de formularios, aranceles y tributos de terceros. Lo mismo sucede con los ingresos obtenidos como consecuencia de operaciones realizadas por cuenta y orden de terceros y los ingresos de los agentes de carga internacional por las comisiones y/o retribuciones por la intermediación del transporte de la mercadería.

Tercer caso. En el caso de las operaciones realizadas por las entidades financieras comprendidas en la ley nacional que las regula, se considerará ingreso bruto a los importes devengados, en función del tiempo, en cada período. La base imponible estará constituida por el total de la suma del haber de las cuentas de resultado, no admitiéndose deducciones de ningún tipo.

Cuarto caso. En el caso de comercialización de bienes usados recibidos como parte de pago, la base imponible es la diferencia entre su precio de venta y el monto que se le ha atribuido en oportunidad de su recepción. El mismo artículo plantea una presunción aplicable en el caso particular de concesionarios o agentes de venta de vehículos. Al respecto dice que la base imponible en ningún caso podrá ser inferior al 10% del valor asignado al tiempo de su recepción o al de su compra.

Quinto caso. En aquellos casos en que la venta de inmuebles se realice en cuotas, por plazos superiores a doce meses, la base imponible está constituida por la suma total de las cuotas o pagos que vencieran en cada período. Es decir que si se acuerdan 18 cuotas de \$100.000 mensualmente se computarán \$100.000. Si llegara a existir una cuota extraordinaria en los meses 6, 12 y 18 por ejemplo, de \$50.000 adicionales, en esos meses, la base imponible será de \$150.000.

Hay otros supuestos especiales de cálculo de la base imponible, bastante específicos, es por ello que recomendamos la lectura del capítulo 5 del código fiscal.

Ingresos que no integran la base imponible

Para poder determinarlo es necesario ver que establece el código fiscal de Ciudad autónoma de Buenos Aires respecto de qué ingresos no forman la base imponible:

- *Los importes correspondientes a impuestos internos, Impuesto al Valor Agregado e impuestos para los Fondos, Nacional de Autopistas y Tecnológico del Tabaco. Esta*

deducción sólo puede ser efectuada por los contribuyentes de derecho de los gravámenes citados, en tanto se encuentren inscriptos como tales.

- *Los importes que constituyen reintegro de capital en los casos de depósitos, préstamos, créditos, descuentos, adelantos y toda otra operación de tipo financiero.*
- *Los reintegros percibidos por los comisionistas, consignatarios y similares, correspondientes a gastos efectuados por cuenta de terceros, en las operaciones de intermediación en que actúan.*
- *Los subsidios y subvenciones y percepciones correspondientes a las leyes de fomento del Estado Nacional o del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.*
- *Las sumas percibidas por los exportadores de bienes o servicios, en concepto de reintegros o reembolsos, acordados por la Nación.*
- *Los ingresos correspondientes a venta de bienes de uso.*
- *Los ingresos percibidos por los adquirentes de fondos de comercio ya computados como base imponible por el anterior responsable.*
- *En la industrialización, importación y comercialización minorista de combustibles los importes correspondientes al Impuesto al Valor Agregado en todas sus etapas y el Impuesto sobre los combustibles en la primera de ellas.*
- *El impuesto del ocho por ciento sobre el precio de venta al público a los paquetes de cigarrillos vendidos en el mercado interno tanto de fabricación nacional como importados.*
- *El valor de las contribuciones de los aportes de los integrantes de las Uniones Transitorias de Empresas, las Agrupaciones de Colaboración Empresaria y los demás consorcios y contratos asociativos que no tienen personería jurídica, en la medida que son necesarios para dar cumplimiento al contrato que le da origen, con independencia de las formas y medios que se utilicen para instrumentarlas.*
- *Los ingresos correspondientes a las transferencias de bienes con motivo de la reorganización de las sociedades a través de la fusión o escisión y de fondos de comercio.*

Deducciones

Una vez determinada la base imponible, hay ciertos conceptos que se encuentran expresamente enunciados en el código fiscal, que pueden ser deducidos de la base imponible. ¿Qué significa que se pueden deducir? Que pueden ser restados.

Las **deducciones** que se pueden tomar a la hora de liquidar son:

- *Las sumas correspondientes a devoluciones, bonificaciones y descuentos efectivamente acordados por épocas o medios de pago o volumen de venta u otros conceptos similares correspondientes al período fiscal que se liquida.*
- *La proporción de los créditos incobrables producidos en el transcurso del período fiscal que se liquida que hubieran integrado la base imponible en cualquiera de los períodos no prescriptos.*
- *Los importes correspondientes a envases y mercaderías devueltas por el comprador, siempre que no se trate de actos de retroventa o retrocesión.*

En el caso de créditos incobrables, hay que tener en cuenta que se deben verificar algunos de los índices justificativos de la incobrabilidad que se mencionan en el código que son:

- la cesación de pagos real y manifiesta,
- la quiebra,
- el concurso preventivo,
- la desaparición del deudor,
- la prescripción y
- la iniciación del cobro compulsivo.

Llegado el caso de que un crédito incobrable se deduzca y posteriormente sea recuperado, ya sea en forma total o parcial, ese recupero se considerará un ingreso gravado imputable al período en que el hecho ocurra. Las deducciones enumeradas sólo son procedentes cuando los conceptos a que se refieren correspondan a operaciones o actividades de las que derivan los ingresos objeto de la imposición. Si no tienen relación con actividades gravadas, no podrán “restarse” de la base imponible.

Categoría de contribuyentes

Para la liquidación y pago del impuesto **los contribuyentes son clasificados en cuatro categorías:**

- Categoría Contribuyentes Locales:
- Categoría Régimen Simplificado
- Categoría Convenio Multilateral:
- Categoría Actividades Especiales:
- Vamos a explicarlas

En la Categoría Contribuyentes Locales, quedan comprendidos los contribuyentes que no estén sujetos al régimen del Convenio Multilateral, ni a las categorías de actividades especiales ni del Régimen Simplificado del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Mientras que, en categoría Régimen Simplificado del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, se encuentran comprendidos los pequeños contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que por determinados parámetros puedan quedar categorizados en este régimen.

Por su parte en la Categoría Convenio Multilateral, quedan comprendidos los contribuyentes que se hallan sujetos al régimen del Convenio Multilateral. Tributan por Convenio Multilateral los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que ejercen actividades 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, etcétera, con o sin relación de dependencia.

En la categoría Actividades Especiales se encuentran comprendidos las "Películas de exhibición condicionada", que tributan de acuerdo a parámetros relevantes.

Cambio de categoría

El contribuyente podrá cambiar su categoría en cualquier momento del año. Cuando el cambio de categoría se notifique una vez comenzado el mes, todo el mes completo deberá liquidarse de acuerdo con la nueva categoría declarada. Recuerden que el período fiscal para la determinación del gravamen es el año calendario. Se entiende por año calendario al que se inicia el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre.

- La categoría de contribuyentes locales deberá liquidar e ingresar 12 anticipos mensuales liquidados sobre la base de los ingresos devengados en los meses respectivos. Luego tendrán que hacer una liquidación final sobre la base de la totalidad de los ingresos devengados en el período fiscal. (Año calendario)
- El régimen simplificado sustituye la obligación de tributar por el sistema general del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para aquellos contribuyentes que resulten alcanzados. Los pequeños contribuyentes que podrán quedar encuadrados son las personas humanas que realicen cualquiera de las actividades alcanzadas por el impuesto, y las sucesiones indivisas en su carácter de continuadoras de las actividades de las mencionadas personas humanas. También se incluyen a las sociedades, en la medida que tengan un máximo de tres socios. Para encuadrarse en el régimen, deben cumplirse algunas condiciones. El régimen simplificado consta de 8 categorías y para cada una de ellas, corresponde abonar una cuota fija.

Condiciones para poder estar en el régimen simplificado

En primer lugar, se debe cumplir con que por las actividades alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos hayan obtenido en el período fiscal inmediato anterior al que se trata, ingresos brutos totales (gravados, no gravados, exentos) inferiores o iguales al importe que fije la Ley Tarifaria. Además, no deben superar en el mismo período fiscal anterior los parámetros máximos referidos a las magnitudes físicas que se establezcan para su categorización a los efectos del pago de impuestos que les corresponda realizar. Las magnitudes físicas que se considerarán son la superficie afectada y la energía eléctrica consumida. También se debe verificar que el precio máximo unitario de venta, sólo en los

casos de venta de cosas muebles, no supere la suma que fije la Ley Tarifaria. Por último, la condición es que no realicen importaciones de cosas muebles y/o de servicios.

Es importante resaltar que para determinadas actividades no deben ser consideradas algunas de las magnitudes físicas establecidas. Así, por ejemplo, no debe ser tenido en cuenta el parámetro superficie afectada a la actividad en los casos de contribuyentes con actividad de:

- servicios de playas de estacionamiento, garajes y lavaderos de automotores - servicios de prácticas deportivas (clubes, gimnasios, canchas de tenis y paddle, piletas de natación y similares) - servicios de diversión y esparcimiento (billares, pool, bowling, salones para fiestas infantiles, peloteros y similares) - servicios de alojamiento y / u hospedaje prestados en hoteles, pensiones, excepto en alojamientos por hora - servicios de enseñanza, instrucción y capacitación (institutos, academias, liceos y similares), y los prestados por jardines de infantes, guarderías y jardines materno infantiles - servicios prestados por establecimientos geriátricos y hogares para ancianos - servicios de reparación, mantenimiento, conservación e instalación de equipos y accesorios, relativos a rodados, sus partes y componentes - servicios de depósitos y resguardo de cosas muebles - locaciones de bienes inmuebles.

Por su parte, el parámetro de energía eléctrica consumida no debe ser tenido en cuenta en los casos de:

- lavaderos de automotores - expendio de helados - servicios de lavado y limpieza de artículos de tela, cuero y / o de piel, incluso la limpieza en seco, no industriales y explotación de kioscos (poli-rubros similares).

Respecto de los contribuyentes que dentro de sus actividades se dediquen a la venta minorista de tabaco, cigarrillos y cigarros, tendrán que ingresar en el Régimen Simplificado por el resto de las actividades que desarrollen, no debiendo incluir -a efectos de su categorización- los montos de las ventas minoristas de tabaco, cigarrillos y cigarros.

Régimen General

Para la determinación de la base imponible, se tiene que sumar los ingresos y luego restarles las deducciones procedentes. Para **los contribuyentes del régimen general, el esquema de liquidación** es el siguiente: A esa diferencia resultante que llamaremos importe sujeto a alícuota, le aplicaremos la alícuota determinada en la ley tarifaria del año que estemos liquidando. Como resultado llegaremos al impuesto determinado del período para la actividad. Pero, el importe del impuesto que deben abonar los responsables será el que resulte de restar del total del gravamen correspondiente al período que se declare, las cantidades que ya hayan sido pagadas a cuenta del impuesto como por ejemplo las retenciones y percepciones sufridas por hechos gravados. Esta cuenta nos podrá dar o saldo a favor o impuesto a ingresar al fisco. Este esquema de liquidación, tal como mencionamos sólo se aplica a contribuyentes del régimen general, ya que los contribuyentes que se encuentren en el régimen simplificado abonarán todos los meses una cuota única del mismo importe.

El código fiscal habla acerca de los pagos a cuenta que podrán tomarse los contribuyentes que tributen por la actividad de servicio de transporte de carga por camiones. Al respecto, la ley dice que podrán computarse como pagos a cuenta de ingresos brutos, el 50% del gravamen de Patentes sobre Vehículos en General - excluido el incremento destinado al Fondo permanente para la ampliación de la Red de Subterráneos- pagado por los camiones que generan los ingresos gravados. No se podrá computarse saldo a favor en base a cualquier otra actividad. Este pago a cuenta será procedente siempre y cuando se verifique que tengan radicado y con guarda habitual en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires al menos el 70% de los vehículos del total de su flota de camiones.

Cese de actividades

El código fiscal prevé que cuando un contribuyente **cesa en su actividad**, este deberá abonar el impuesto correspondiente hasta la fecha de cese. Previo al pago, se deberá realizar la presentación de la declaración jurada respectiva. La denuncia de cese, debe

realizarse dentro del término 15 días de producido el hecho. El código fiscal explicita que, si la denuncia del hecho no se produce en el plazo previsto, se presume que el responsable continúa en el ejercicio de su actividad hasta un (1) mes antes de la fecha en que se presenta la denuncia en cuestión.

Ejemplo: un contribuyente cesa en su actividad un 3 de enero. Tiene hasta el 18 de enero para dar aviso. Supongamos que realiza la denuncia de cese el 4 de abril. La AGIP supondrá que, hasta el 4 de marzo, el contribuyente tuvo actividad.

En el caso de que el cese afecte a un contribuyente cuya liquidación de impuesto sobre los ingresos brutos se efectúa por el sistema de lo percibido, deben computar también los importes devengados no incluidos en aquel concepto. Esto no se aplica si hay continuidad económica. En breve estudiaremos qué significa que hay continuidad económica. Ejemplifiquemos esto último que acabamos de mencionar... El código nos indica que *“El gravamen se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados”* Esto quiere decir que si en enero del 2020 una empresa vende un producto, que cobrará en marzo del mismo año, esa venta tendrá que imputarse al mes de enero porque se devenga en enero, sin importar que se perciba en marzo. Este es un ejemplo de tomar el criterio del devengado. Ahora, si un contribuyente autorizado a utilizar el criterio del percibido, en el último mes de actividad considera sólo los ingresos percibidos, a medida que vaya cobrando ingresos devengados, pero no percibidos luego de la fecha de cese, iremos viendo que hay ingresos brutos que no tributarán impuesto cuando en verdad correspondía que tributen. Entonces en el último mes de actividad, el contribuyente deberá tomar los ingresos correspondientes a todo lo que cobró más todo lo que se devengó y aún no cobró

Este procedimiento no se iba a aplicar si existía la continuidad económica. ¿Qué cosas evidencian que hay continuidad económica?

- La fusión de empresas u organizaciones -incluidas unipersonales- a través de una tercera que se forma, o bien por absorción, pero sólo respecto al contribuyente absorbente.
- La venta o transferencia parcial de fondo de comercio de una entidad a otra - respecto del contribuyente vendedor-, constituya o no un mismo conjunto económico. Asimismo, la venta o transferencia de una entidad a otra que, a pesar de ser jurídicamente independiente, constituye un mismo conjunto económico.
- El mantenimiento de la mayor parte del capital en la nueva entidad.
- La permanencia de las facultades de dirección empresarial en la misma o mismas personas.