

Material Imprimible

Curso Ganancias personas jurídicas, ganancia mínima presunta, bienes personales - acciones y participaciones societarias

Módulo Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

Contenidos:

- Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta: derogación, sujetos pasivos, bienes gravados y exentos
- Bienes no computables
- Base imponible
- Valuación de bienes en el país y en el exterior
- Ejercicio con aplicación y liquidación del impuesto

Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta

El **impuesto a la ganancia mínima presunta** es un gravamen autónomo ya que posee normativa, vigencia, concepto y regulaciones propias.

Lo podemos definir como el impuesto mínimo que una persona humana y/o jurídica debe ingresar en concepto de impuesto a las ganancias, y se presume que este mínimo es igual al 1% de los activos existentes al cierre del ejercicio fiscal.

Vale decir que los activos deben estar valuados de acuerdo a lo que establece la norma en la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta.

Si bien en este curso explicaremos el impuesto a la ganancia mínima presunta, es importante que sepan que por el artículo 76 de la ley 27.260, que derogó el título quinto de la ley 25.063, quedó derogado el impuesto para los ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2019. Esto aplicó para todas las empresas no categorizadas como Pymes, en los términos de la Ley 27.264.

Por otro lado, el título segundo de la Ley 27.264 dispuso la **derogación** del impuesto para las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas, para los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1º de enero de 2017.

Y, por último, a partir de la resolución general 4083-E, se dejó sin efecto el régimen de anticipos de impuesto a la ganancia mínima presunta.

Asimismo, tienen que tener en cuenta que si bien el impuesto está derogado, podría pasar que tengan el caso de algún cliente que necesite regularizar su situación para ejercicios anteriores. Es por eso que este tema cobra suma importancia.

Los **sujetos pasivos** de este impuesto eran:

- Las sociedades domiciliadas en el país.
- Las asociaciones civiles y fundaciones domiciliadas en el país
- Las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo
- Sociedades de economía mixta y empresas del estado
- Las personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales, en relación a dichos inmuebles
- Los fideicomisos constituidos en el país, excepto los fideicomisos financieros
- Los fondos comunes de inversión constituidos en el país
- Los establecimientos estables domiciliados o, en su caso, ubicados en el país, para el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o cualesquiera otras, con fines de especulación o lucro, de

producción de bienes o de prestación de servicios, que pertenezcan a personas de existencia visible o ideal domiciliadas en el exterior, o a patrimonios de afectación, explotaciones o empresas unipersonales ubicados en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas

En este último punto enumerado de sujetos pasivos del impuesto hablamos de “establecimientos estables”, y para definirlo utilizaremos la definición que brinda la ley, que dice que los establecimientos estables son los lugares fijos de negocios en los que una persona de existencia, ya sea visible o ideal, una sucesión indivisa, un patrimonio de afectación o una explotación o empresa unipersonal desarrolla su actividad en forma total y/o parcial. También incluye a los inmuebles urbanos afectados a la obtención de renta.

Entonces quedan incluidas las sucursales, una agencia o una representación permanente, una sede de dirección o de administración, una oficina, fábrica, taller, un inmueble rural, aun cuando no se explote, entre otras.

Además, la ley especifica que no se considerará establecimiento estable la realización de negocios en el país por medio de corredores, comisionistas o cualquier otro intermediario que gocen de una situación independiente, siempre que éstos actúen en el curso habitual de sus propios negocios.

El artículo tres de la ley en cuestión establece que quedan **exentos** de este gravamen los bienes que listaremos a continuación:

- Los bienes situados en la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur
- Los bienes pertenecientes a los sujetos alcanzados por el régimen de inversiones para la actividad minera, que se hallen afectados al desarrollo de las actividades comprendidas en el mencionado régimen.
- Los bienes pertenecientes a entidades e instituciones reconocidas como exentas por la Administración Federal de Ingresos Públicos. Y los bienes beneficiados por una exención del impuesto, subjetiva u objetiva, en virtud de leyes nacionales o convenios internacionales aprobados, en los términos y condiciones que éstos establezcan.

También se encuentran:

- Las cuotas partes de fondos comunes de inversión, las acciones y demás participaciones en el capital de otras entidades sujetas al impuesto
- Los bienes entregados por fiduciantes, sujetos pasivos del impuesto, a los fiduciarios de fideicomisos que revistan igual calidad frente al gravamen
- Y los bienes del activo gravado en el país cuyo valor en conjunto, determinado de acuerdo con las normas de esta ley, sea igual o inferior a \$200.000.

A su vez, la ley establece que aquellas exenciones totales o parciales que recaigan sobre títulos, letras, bonos y demás títulos valores, establecidas o que se establezcan en el futuro, no tendrán efecto para los contribuyentes del impuesto a la ganancia mínima presunta.

Bienes no computables

¿Alguna vez escucharon hablar de estos? Los **bienes o valores no computables** son aquellos que no computan para el cálculo del activo a partir del que calcularemos el impuesto a la ganancia mínima presunta.

El artículo 12 de la ley de ganancia mínima presunta establece que a los efectos de la liquidación del gravamen no serán computables los siguientes valores:

- 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
- El valor de las inversiones en la construcción de nuevos edificios o mejoras que no revistan el carácter de bienes de cambio, en el ejercicio en que se efectúen las inversiones totales o, en su caso, parciales, y en el siguiente.

Debemos considerar que aquellos bienes inmuebles que revistan el carácter de bienes de cambio o que no se encuentren afectados en forma exclusiva a la actividad comercial, industrial, agrícola, ganadera, minera, forestal o de prestación de servicios inherentes a la actividad del sujeto pasivo, no gozan de este beneficio.

Además, a los efectos de la liquidación del presente gravamen no se consideran como activos los saldos pendientes de integración de los accionistas.

Los dividendos en efectivo o en especie no serán computables a los fines de la liquidación de este gravamen. Quedan excluidas las acciones liberadas, percibidas o no a la fecha de cierre del ejercicio, correspondientes a ejercicios comerciales de la sociedad emisora que

hayan cerrado durante el transcurso del ejercicio por el que se liquida el tributo, cualquiera fuera el ejercicio en el que se hayan generado las utilidades.

Tampoco van a ser computables a fines de este impuesto las utilidades acreditadas o percibidas por las participaciones en el capital de otros sujetos pasivos del impuesto, correspondientes a ejercicios comerciales de los mismos cerrados durante el transcurso del ejercicio por el que se liquida el tributo, salvo que formen parte del valor de dichas participaciones al cierre de este último.

En aquellos casos en que existan activos gravados en el exterior, la suma de \$200.000 que hemos mencionado cuando estudiamos las exenciones, será incrementada en el importe que resulte de aplicarle a la misma el porcentaje que represente el activo gravado del exterior, respecto del activo gravado total.

Ahora bien, cuando el valor de los bienes supere la suma de \$200.000 o la suma que se calcule a partir de la existencia de activos gravados en el exterior, quedará sujeto al gravamen la totalidad del activo gravado del sujeto pasivo del tributo. Veamos juntos un ejemplo.

Supongamos que una compañía posee el 70% de sus activos en el país, mientras que el 30% restante se encuentra en el exterior. El monto exento de \$200.000 se incrementará en un 30%, siendo el nuevo monto exento de \$260.000.

Esto sucederá siempre y cuando el valor de los bienes no supere la suma de \$200.000. Caso contrario, como hemos mencionado, quedará sujeto al gravamen la totalidad del activo gravado del sujeto pasivo del tributo.

Base imponible del gravamen

Como ya hemos mencionado, la **base imponible del gravamen** resulta de calcular el 1% del activo al cierre del ejercicio fiscal, pero... ¿Cómo valuamos ese activo?

El artículo 4 de la ley de ganancia mínima presunta detalla que los bienes gravados del activo en el país deberán valuarse de acuerdo con las normas que iremos citando a continuación. Comenzaremos con la forma en la que se valuarán los bienes muebles amortizables, e incluiremos en esta metodología los reproductores amortizables.

Aquellos que hayan sido adquiridos, se valuarán al costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio, y se le aplicará el índice de actualización referido a la fecha de

adquisición o de ingreso al patrimonio. Recuerden que desde abril de 1992, el índice para actualizar las sumas en cuestión es 1.

Por su parte, los bienes que hayan sido elaborados, fabricados o construidos, serán valuados al costo de elaboración, fabricación o construcción y se le aplicará el índice de actualización referido a la fecha de finalización de la elaboración, fabricación o construcción.

Los bienes en curso de elaboración, fabricación o construcción se valuarán al valor de cada una de las sumas invertidas. En los casos de los bienes adquiridos, elaborados, fabricados o construidos, se les detraerá del valor determinado, el importe que resulte de aplicar los coeficientes de amortización ordinaria que correspondan.

Tengan en cuenta que la amortización impositiva que utilizaremos para la determinación de la ganancia mínima presunta es la misma que hemos estudiado para el impuesto a las ganancias.

Ahora veremos cómo valorar los bienes inmuebles, excluidos los que revistan el carácter de bienes de cambio. Estos se valuarán de acuerdo a las siguientes normas: Los inmuebles adquiridos serán valuados al costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio actualizado

Los inmuebles construidos se valuarán al valor del terreno más el costo de construcción. Esta suma deberá ser actualizada de corresponder.

Las obras en construcción se valuarán al valor del terreno actualizado más cada una de las sumas invertidas actualizadas.

Llegado el caso que debamos valorar un inmueble rural, el valor determinado, de acuerdo con las normas que acabamos de estudiar, se reducirá en el importe que resulte de aplicar el 25% sobre el valor fiscal asignado a la tierra libre de mejoras a los fines del pago del impuesto inmobiliario provincial, o en \$200.000, el que resulte mayor.

Un aspecto importante a tener en cuenta es que el valor a computar, de acuerdo a la ley de ganancias para cada uno de los inmuebles, no puede ser inferior al de la base imponible que se encuentre vigente a la fecha de cierre del ejercicio que se liquida. Esta base imponible es la que generalmente se usa para el pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares.

En aquellos casos en que no resulte posible determinar el costo de adquisición o el valor a la fecha de ingreso al patrimonio del inmueble, se utilizará esta base imponible para el pago de impuestos.

En el caso de que deban valuarse minas, canteras, bosques naturales, plantaciones perennes como por ejemplo plantaciones frutales, vides, bosques de sombra, etc. y otros bienes similares, se computarán al costo de adquisición, de implantación o de ingreso al patrimonio más, en su caso, los gastos efectuados para obtener la concesión.

Cuando estos bienes sufran un desgaste o agotamiento, podremos restar las amortizaciones correspondientes.

En las explotaciones forestales la madera ya cortada o en pie se computará por su valor de costo.

Asimismo, para determinar si los inmuebles forman parte del activo, debemos verificar que a la fecha de cierre del ejercicio se tenga su posesión o se haya efectuado su escrituración.

¿Qué pasa en los casos de usufructos constituidos por contrato gratuito? En ese caso el usufructuario deberá computar como activo, a los fines de este impuesto, el valor total del inmueble, determinado de acuerdo con las normas precedentes.

¿Qué pasa en los casos de cesión de la nuda propiedad de un inmueble por contrato oneroso con reserva del usufructo? En este caso, se considerarán titulares por mitades a los nudos propietarios y a los usufructuarios.

A esta altura ya saben cómo valuar determinados bienes de una empresa para poder calcular el impuesto a la ganancia mínima presunta, pero nos han quedado algunos tipos de bienes de los que no hemos hablado aún.

¿Qué les parece si comenzamos con los bienes de cambio? Estos serán valuados de acuerdo a las disposiciones de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Si tienen alguna duda al respecto les aconsejamos que se remitan al módulo de impuesto a las ganancias.

Los depósitos y créditos en moneda extranjera y las existencias de la misma, serán valuados de acuerdo con el último valor de cotización, tipo comprador del Banco de la

Nación Argentina, a la fecha de cierre del ejercicio, incluyendo el importe de los intereses que se hubieran devengado a dicha fecha.

Hay que tener en cuenta que los créditos deberán ser depurados de acuerdo con los índices de incobrabilidad previstos para el impuesto a las ganancias que hemos estudiado anteriormente.

Por último, los depósitos y créditos en moneda argentina y las existencias de la misma se valuarán por su valor a la fecha de cierre de cada ejercicio. Al igual que los créditos en moneda extranjera, los créditos en moneda argentina también deberán ser depurados.

Veamos ahora cómo se valúan algunas inversiones:

- Los títulos públicos y demás títulos valores, incluidos los emitidos en moneda extranjera, excepto las acciones de sociedades anónimas y en comandita, que se coticen en bolsas o mercados serán valuados al último valor de cotización a la fecha de cierre del ejercicio. Para aquellos que no se coticen en bolsa se valuarán por su costo actualizado incrementado, de corresponder, en el importe de los intereses y diferencias de cambio que se hubieran devengado a la fecha de cierre del ejercicio.
- Por su parte, las cuotas partes de fondos comunes de inversión deberán ser valuadas al último valor de mercado a la fecha de cierre del ejercicio.

Ahora aprenderemos a valorar los bienes inmateriales según las normas del impuesto. Estos bienes, como ser llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros activos similares, serán valuados a su costo de adquisición u obtención, o valor a la fecha de ingreso al patrimonio.

Recuerden que, en el caso de corresponder, estos valores deberán estar actualizados.

Al valor resultante de la actualización se le detraerán, en caso de corresponder, los importes que hubieran sido deducidos, conforme a las pertinentes disposiciones de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Todos los demás bienes serán valuados por su costo de adquisición, construcción o valor a la fecha de ingreso al patrimonio actualizado.

Valuación de bienes en el país y en el exterior

Ahora veamos juntos algunas curiosidades... ¿Qué sucede con aquellos **anticipos**, retenciones y pagos a cuenta de impuestos, incluso los de ganancia mínima presunta que formen parte del balance como activos? En este caso, la ley establece que se computarán sólo en la medida en que excedan el monto del respectivo tributo, determinado por el ejercicio fiscal que se liquida.

Hasta el momento hemos estudiado cómo valorar los bienes situados en el país. Pero, cabe preguntarse qué se entiende, a los efectos de este impuesto, que un bien esté situado en el país.

Consideraremos que un bien se encuentra situado en el país siempre que no deba considerarse como situado con carácter permanente en el exterior.

Veremos entonces, en qué casos un bien se considerará situado con carácter permanente en el exterior:

- Los bienes inmuebles situados fuera del territorio del país.
- Los derechos reales constituidos sobre bienes situados en el exterior.
- Las naves y aeronaves de matrícula extranjera.
- Los automotores patentados o registrados en el exterior.
- Los bienes muebles y los semovientes situados fuera del territorio del país

Respecto de aquellos bienes que hayan sido retirados o transferidos del país, se considerará que se encuentran con carácter permanente en el exterior cuando hayan permanecido allí por un lapso igual o superior a seis meses en forma continuada con anterioridad a la fecha de cierre del ejercicio.

Bien. Ya hemos aprendido a valorar los bienes ubicados en el país... Ahora veamos cómo se valúan los bienes gravados del activo situados con carácter permanente en el exterior.

Los bienes muebles amortizables, inmuebles, los bienes de cambio, los títulos públicos y demás títulos valores, así como las cuotas partes de fondos comunes de inversión, los bienes inmateriales y las participaciones en uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier ente individual o colectivo, se valuarán de acuerdo a las normas ya mencionadas, excepto en lo relativo a la actualización de valores, el cómputo de diferencias de cambio y a las que toman como

referencia los impuestos inmobiliarios o tributos similares vigentes en el país. No obstante, si las valuaciones resultantes fueran inferiores al valor de plaza de los bienes, deberá tomarse este último.

Los créditos, depósitos y existencias de moneda extranjera, incluidos los intereses y ajustes devengados hasta la fecha de cierre del ejercicio, se valuarán al valor a esa fecha. Para la conversión se aplicará el valor de cotización, tipo comprador del Banco de la Nación Argentina, de la moneda extranjera de que se trate a la fecha de cierre del ejercicio.

Entonces recordemos que, valuados todos los bienes, el impuesto a ingresar surgirá de la aplicación de la alícuota del 1% sobre la base imponible del gravamen determinado de acuerdo con las disposiciones que hemos analizado.

Finalmente diremos que la ley menciona que, si llegara a existir alguna cuestión que no fuese prevista ni en la ley a la ganancia mínima presunta ni en su reglamentación, se aplicarán supletoriamente las disposiciones de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Ejercicio con aplicación y liquidación del impuesto

Ya hemos conocido los principales puntos respecto de la valuación de bienes, por eso la idea es que ahora hagamos juntos un pequeño ejemplo práctico en donde mostraremos la diferencia que existe entre el impuesto a la ganancia mínima presunta y el impuesto a las ganancias.

Supongamos que en el período fiscal X1 el impuesto a las ganancias determinado para una compañía asciende a \$500.000, mientras que el impuesto a la ganancia mínima presunta asciende a \$230.000.

Entonces, lo que el contribuyente debería ingresar como mínimo, son esos \$230.000. Como el impuesto a las ganancias resulta ser el impuesto determinado de mayor valor, el contribuyente ingresará al fisco \$500.000.

Ahora bien. Supongamos que en ese mismo ejercicio el impuesto a las ganancias determinado hubiera sido \$0, pero el 1% de los activos existentes al cierre que están valuados en \$650.000 es igual a \$6.500. Entonces, en este caso, como el impuesto a la ganancia mínima presunta es mayor al impuesto a las ganancias, el contribuyente ingresará esos \$6.500, que es el mínimo de impuesto que debería ingresar.

Debemos destacar que el impuesto a las ganancias determinado para el ejercicio fiscal por el que se liquida el impuesto a la ganancia mínima presunta, podrá computarse como

pago a cuenta de este último. El pago a cuenta que vamos a poder computar va a ser hasta la concurrencia con el impuesto determinado a la ganancia mínima presunta.

Si del cómputo previsto surgiere un excedente no absorbido, ese excedente no generará saldo a favor del contribuyente en este impuesto, ni será susceptible de devolución o compensación alguna. Veamos un pequeño ejemplo.

En el período fiscal X2, el impuesto a las ganancias determinado es igual a \$400.000 y el impuesto a la ganancia mínima presunta determinado asciende a \$100.000.

El contribuyente deberá ingresar al fisco los \$400.000 correspondientes al impuesto a las ganancias. Como el impuesto a las ganancias determinado es superior al impuesto a la ganancia mínima presunta determinado, el contribuyente computará el impuesto determinado en ganancias a cuenta de ganancia mínima presunta hasta \$100.000. Los \$300.000 de diferencia no generarán saldo a favor en el impuesto a la ganancia mínima presunta para el contribuyente.

Supongamos ahora que el impuesto a las ganancias determinado es igual a \$100.000 y el impuesto a la ganancia mínima presunta determinado asciende a \$400.000.

En este caso, dado que el impuesto a las ganancias es menor al impuesto a la ganancia mínima presunta, se ingresará al fisco el impuesto a la ganancia mínima presunta en la medida en que exceda el impuesto a las ganancias.

Ahora bien. El impuesto en estudio se liquidará a través del aplicativo de Ganancia Mínima Presunta que opera a través de la plataforma SiAp.

Las declaraciones juradas generadas con esta versión ingresan únicamente a la AFIP por Internet, y para verificar cuál es el aplicativo vigente, deberán ingresar en la plataforma de AFIP, en el apartado de aplicativos, y asegurarse siempre de estar trabajando con la última versión.

Al ir completando las distintas ventanas que componen el aplicativo, obtendremos la Declaración Jurada anual en papel, conocida como formulario 715. La misma se generará en su secuencia original y hasta tres rectificativas. En caso de que se necesiten confeccionar rectificativas posteriores a la tercera, el contribuyente deberá concurrir a la dependencia que le corresponda para poder confeccionarla.

Se obtendrá así un archivo con la totalidad de la información ingresada, que será validado y capturado a través de los distintos medios habilitados por la AFIP.

Asimismo, el sistema brindará la posibilidad de obtener un detalle de todos los datos ingresados en los ítems Bienes en el País y Bienes Situados en el Exterior, y nos permitirá la impresión de los mismos.

Sepan que son usuarios de esta aplicación todos los sujetos que estén alcanzados por este impuesto, de acuerdo con las normas legales vigentes.