

FACPCE

CEAT

MANUAL
DE
IMPUESTO A LAS GANANCIAS
Incluye 343 Fallos Dictámenes y Respuestas de
AFIP

PERIODO FISCAL 2021

2º EDICIÓN
13 de MARZO de 2022

Autor:

OSCAR A. FERNANDEZ

*Contador Público (UBA)

*Especialista en Derecho Tributario (Facultad de Derecho Universidad Austral)

*Post Grado en Derecho Tributario (Facultad de Derecho Universidad de
Salamanca España)

Autor: Oscar A. Fernández

- Contador Público (UBA)
- Especialista en Derecho Tributario (Facultad de Derecho Universidad Austral)
- Post Grado en Derecho Tributario (Facultad de Derecho Universidad de Salamanca España)
- Socio del estudio “Fernandez, Moya y Asociados”

Actividad docente

- Profesor de la “Maestría en Tributación” de la Facultad de Ciencias Económicas de la UBA.
- Profesor de la “Maestría en Derecho Tributario” de la Facultad de Derecho de la UBA.
- Profesor de la “Maestría en Derecho Tributario” de la Facultad de Derecho de la Universidad Austral

Actividad académica

- Coordinador técnico de la CEAT de la F.A.C.P.C.E.
- Miembro de la Comisión de Estudios Tributarios del C.P.C.E.P.B.A.
- Miembro de la Comisión de Impuestos de la delegación la Plata del C.P.C.E.P.B.A.
- Miembro activo de la A.A.E.F.

Libros publicados

- Coautor del libro de “Convenio Multilateral” de Editorial Buyatti.
- Coautor del libro “Cuestiones Fundamentales de Procedimiento Tributario Nacional” de Editorial Buyatti.
- Coautor de distintas obras colectivas:
 - *Derecho Penal Tributario, Editorial Marcial Pons;
 - *Presunciones y Ficciones en el Régimen Tributario Nacional, Editorial la Ley;
 - *Derecho Penal Tributario, Editorial Ad-Hoc.
 - *Traducción Jurisprudencial del Régimen Penal Tributario, Editorial Errepar

Autor del Informe Nº 11 del CECyT Principios fundamentales para aplicar sanciones penales. Caso particular de la determinación sobre base presunta.

Autor del Manual de Impuesto a las ganancias (CEAT – FACPCE)

Autor del Manual de Impuesto sobre los bienes personales (CEAT – FACPCE)

Autor del Manual de Convenio multilateral (CEAT – FACPCE)

Autor del Manual de Monotributo (CEAT – FACPCE)

INDICE

Impuesto a las ganancias.

Capítulo 1 Objeto.

Pág.56

Introducción.

Esquema de liquidación a partir de la ley 27.430.

Escala progresiva del impuesto a las ganancias

Vigencia. Impuesto de ejercicio anual.

Dictámenes (PTN)

- 1) Dictamen (PTN) 20/2005 del 20.01.2005
- 2) Dictamen (PTN) 224/2005 del 14.07.2005
- 3) Dictamen (PTN) 132/2005 del 19.04.2005

Jurisprudencia

- 4) Nerly Antonio TFN Sala C del 19.10.2006
- 5) Maridon Beatriz TFN Sala D del 19.10.2006
- 6) Magariños Juan Carlos TFN Sala B del 20.12.2004
- 7) Boiteaux Miguel Angel TFN Sala B del 02.08.2005
- 8) Magariños Juan Carlos CNACAF Sala II del 05.06.2008
- 9) Boiteaux Miguel Angel CNACAF Sala V del 12.04.2007
- 10) Sanatorio Otamendi y Miroli CSJN del 25.08.1988
- 11) Sambrizzi Eduardo A. CSJN del 31.10.1989

Objeto

Objeto del gravamen

Teoría de la fuente

Teoría del balance

Excepciones al principio de fuente

Enajenación de bienes muebles amortizables

Enajenación de acciones e instrumentos financieros

Enajenación de inmuebles y transferencia de derechos sobre inmuebles

Vigencia de la ley 27.430

Impuesto cedular

Rentas de fuente extranjera

Ley 23.905 I.T.I.

Adjudicación de inmuebles. Enajenación de derechos de un fideicomiso.
Vigencia ley 27.430

12)Acta Nº 31 EDI con entidades profesionales del 04/07/2019.

Cese de actividades en una explotación unipersonal

Excepciones al principio de fuente (art. 53 inciso f) de la LIG)

Edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal
(Dictámenes)

13)Dictamen (DATyJ) 66/1982 del 22/09/1982.

14)Dictamen (DAT) 80/1996 del 19/07/1996.

15)Dictamen (DAT) 66/2003 del 29/09/2003.

16)Dictamen (DAT) 72/2005 del 23/11/2005.

Loteos con fines de urbanización (Dictámenes)

17)Dictamen (DAT) 5/2008 del 04/02/2008.

Excepción al principio de fuente. Enajenación de bienes recibidos en cancelación
de créditos por la actividad profesional, oficios, Etc.

Excepción al principio de fuente. Transferencia de intangibles

Excepción al principio de fuente. Rentas de cuarta categoría

Principio de fuente. Venta de caballos por parte de un abogado

18)Dictamen (DALyRSS) 53/2006 del 18/12/2005.

Principio de fuente. Ingresos por el pase de un jugador de futbol

19) Lopez Claudio Javier TFN Sala B del 05/02/2001.

20) Lopez Claudio Javier CNACAF Sala IV del 09/03/2006.

Principio de fuente. Transferencia de los derechos económicos y federativos de un jugador de futbol.

21) Resolución (SDG TLI) 31/2009 del 04/09/2009.

Principio de fuente. Indemnización por despido y gratificaciones por retiro voluntario

22) De Lorenzo Amelia Beatriz CSJN del 17/6/2009.

23) Cuevas Luis Miguel CSJN del 30/11/2010.

24) Negri Fernando Horacio CSJN del 15/07/2014.

25) Circular (AFIP) 4/2016 (B.O.18/08/2016).

Principio de fuente. Indemnización por servidumbres petroleras

26) Yparraguirre Juan CSJN del 11/11/2014.

Habitualidad compra venta de inmuebles

27) Spanier Alberto Gabriel y Spanier Sergio Guillermo TFN Sala "A" del 11/11/2007.

28) Hesperia SA CSJN del 18/08/1943.

29) Brave Rafael CSJN del 15/10/1947.

30) Polledo Casimiro SA CSJN del 03/05/1965.

31) Tierras y Yerbales SA CSJN del 03/05/1965.

Inmueble desafectado de una explotación unipersonal

32) Furnari Roberto Vicente TFN Sala A del 25/10/2006.

33) Salerno Nelly Hilda CNACAF Sala III del 19/12/2007.

34) Salerno Nelly Hilda CSJN del 16/11/2009.

35) Rodriguez Ramón Alberto TFN Sala B del 22/04/2016.

Habitualidad. Compra venta de acciones

36)Dictamen (DAT) 14/2012

Habitualidad. Compra venta de cuotas parte de SRL

37)Dictamen (DAT) 31/2000

Habitualidad. Instrumentos y contratos derivados

38)Dictamen (DAT) 48/2003

Venta de inmuebles por parte de un sujeto adherido al monotributo

39)Dictamen (DAT) 45/2005 del 26/7/2005

Tratamiento de los subsidios

40)Bus del Oeste S.A. T.F.N. Sala A del 06.12.2012

41)Bus del Oeste SA CNACAF Sala II del 28/11/2013

42)Bus del Oeste SA CSJN del 09.09.2014.

43)Manuel Quinzan TFN Sala A del 27/11/2014.

44)Manuel Quinzan CNACAF Sala II del 09/09/2014.

45)Manuel Gomez TFN Sala B del 06/02/2017.

46)Cerde Jorge Antonio TFN Sala B del 08/05/2019.

Tratamiento de las jubilaciones

47)García María Isabel CSJN del 6.03.2019

48)García Blanco Esteban CSJN del 06.05.2021

Concepto de enajenación

Transferencia de bienes a precio no determinado

Transferencia de inmuebles afectados a una explotación unipersonal

Venta judicial de inmuebles

Residencia

Sujetos residentes en el país

Perdida de la condición de residentes en el país

Acreditación de la pérdida de la residencia en el país

Carácter de beneficiario del exterior

Doble residencia

Sujetos no residentes en el país

Definición de vivienda permanente. Definición de centro de intereses vitales

49)Dictamen (DAL) 14/2000 del 17.03.2000

Perdida de la residencia

50)Dictamen (DAL) 121/2000 del 27.12.2000

R.G.2.322 Cancelación de la inscripción

R.G.4.236 Formalidades a tener en cuenta en el caso perder la residencia en el país

R.G.4.760 Aclaraciones en el caso de pérdida de la residencia en el impuesto sobre los bienes personales

Capítulo 2 Sujetos.

Pág.161

Sociedad conyugal

Transferencia de un fondo de comercio por disolución de la sociedad conyugal.

51)Dictamen (DAL) 118/2000 del 20/12/2000.

Sucesión indivisa

Retención de impuesto a las ganancias, durante el periodo posterior a la declaratoria de herederos.

52)Dictamen (DAT) 30/2008 del 04/04/2008.

Menores de edad

Establecimiento permanente

Jurisdicciones no cooperantes

Jurisdicciones de baja o nula tributación

Sucursales y filiales de empresas extranjeras

Vinculación económica

Capítulo 3 Fuente.

Pág.186

Fuente

Fuente argentina

Exportaciones e importaciones

Fuente extranjera

Fuente argentina en el caso de instrumentos financieros

La problemática de las monedas digitales y/o criptomonedas

Jurisprudencia en materia de fuente

53)Hidroeléctrica el Chocón SA CSJN del 17.9.2013

54)Banca Nazionale del Lavoro SA CSJN del 23.8.2001

55)Rheinstahl Hanomag Cura SA CSJN del 17.12.1973

56)Casa Denk – Aceros Boehler SACe I CSJN del 20.12.1972

Ganancias de fuente argentina de sujetos no residentes por enajenación indirecta de bienes del país

Capítulo 4 Criterios de imputación.

Pág.203

Imputación

Rentas que se imputan por lo devengado

Rentas que se imputan por lo percibido

Definición del concepto de percibido en la LIG

Definición de ejercicio fiscal en la LIG

Devengado exigible

Dividendos. Utilidades. Intereses o rendimientos.

Honorarios de directores y socios gerentes

Sueldos y jubilaciones retroactivas

Ajustes de inspección

Impuestos cedulares

Planes de seguro de retiro privados

Imputación de gastos

Imputación de erogaciones realizadas por empresas locales que constituyan ganancias de fuente argentina para sujetos del exterior

Incrementos patrimoniales no justificados

Transferencia de bienes a precio no determinado

Rescisión de operaciones

Descuentos, rebajas y recupero de gastos

Imputación de la ganancia producto de quitas concursales

Jurisprudencia en materia de imputación

57) Tecpetrol SA CSJN del 12.9.2017

58) Compañía de Radiocomunicaciones Móviles SA CSJN del 1.9.2015

59) Asociart SA ART CSJN del 6.5.2014

60) Compañía Tucumana de Refrescos SA CSJN del 24.5.2011

61) Dycasa SA CNACAF Sala IV del 23.2.2016

62) Enap Sipetrol Argentina SA CNACAF Sala III del 28.9.2012

63) Tinelli Hugo Marcelo CNACAF Sala I del 15.11.2005

64) Boca Crece SA TFN Sala B del 8.6.2016

65) Jota K SRL TFN Sala D del 8.10.2009

Dictámenes en materia de imputación

66) Dictamen (DAT) 11/2000 del 29.2.2000

Capítulo 5 Quebrantos.

Pág.237

Quebrantos

Quebrantos específicos

Actualización de quebrantos

67)Acta Nº 21 EDI con cámaras empresariales del 05.02.2020

Cómputo de los quebrantos

Quebrantos específicos: Quebrantos por impuestos cedulares

Quebrantos específicos: Operaciones con instrumentos y contratos derivados.

Quebrantos específicos: Quebrantos de fuente extranjera.

Los quebrantos de fuente argentina se pueden compensar con ganancias de fuente extranjera

Quebrantos específicos de fuente extranjera por resultado por compra venta de instrumentos financieros

Los quebrantos de fuente argentina por impuestos cedulares no se pueden compensar con ganancias de fuente extranjera

Quebrantos específicos: Sujetos con rentas de tercera categoría.

Período de cómputo de los quebrantos (5 Años).

68)Maleic SA CSJN del 14.8.2007

Quebrantos provenientes de la exploración y explotación de recurso naturales en la plataforma continental y en la zona económica exclusiva.

Ganancias que tributan el impuesto con carácter de pago único y definitivo.

Las deducciones personales no pueden generar quebranto.

Capítulo 6 Deducciones personales.

Pág.251

Deducciones personales

Mínimo no imponible

Cargas de familia

Cónyuge

Conviviente

Hijos

Hijos incapacitados para el trabajo

Limitación a la deducción por cargas de familia (Ley 27.160)

10

Dictámenes y consultas en materia de cargas de familia

69) Dictamen (DAL) 24/2001 del 23.3.2001

70) ID 542733 del 13.12.2019

71) Dictamen (DAL) 92/2000 del 01.11.2000

Deducción especial

Deducción especial incrementada (primera parte y segunda parte)

Incremento de las deducciones personales para los empleados y jubilados de la Patagonia

Sustitución del MNI y de la Deducción Especial por un importe mayor para jubilados y pensionados

Otros ingresos. Tratamiento de los intereses de plazo fijo

72) Acta Nº 26 EDI con instituciones profesionales del 23.08.2021

Capítulo 7 Exenciones.

Pág.274

Exención para rentas financieras

Exenciones para intereses

Exención para Intereses por depósitos en instituciones financieras

Exención para Intereses y rendimientos de instrumentos financieros

Exención para el resultado por compraventa de instrumentos financieros

Aspectos controvertidos respecto del alcance de la exención del inciso h) del art. 26 de la LIG modificado por la ley 27.541

Aspectos controvertidos respecto de la vigencia de la ley 27.541

Aplicación del art. 95 segundo párrafo del Decreto 1.170/2018 para el periodo fiscal 2019

Exenciones para el resultado por compraventa de instrumentos financieros

Caso particular de los FCI

Requisitos para la procedencia de la exención

Aplicación de la exención para valores alcanzados por el impuesto cedular del art. 98 de la LIG

Procesos de conversión. Transferencia gravada

Tratamiento para beneficiarios del exterior

Exención para el SAC

Exención para entidades sin fines de lucro

El caso particular de las Cajas de Profesionales

Artículo 14 bis de la Constitución Nacional

Artículo 40 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires

Artículo 3 de la ley 24.241

73)Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Mendoza c/ Estado Nacional s/ Amparo CSJN del 05.05.2009

74)Banco de la Provincia de Buenos Aires c/ Estado Nacional CSJN del 15.03.1940

75)Dictamen (DATyJ) 10/1981 del 02.07.1981

Exención para operaciones de venta de inmuebles

Exención para entidades religiosas

Exención para entidades deportivas

Exención para derechos de autor

Exención para horas extras

Exención para bono por productividad, fallo de caja y conceptos similares

Exención para donaciones

Exención para intereses de créditos laborales y para indemnizaciones

Exención para guardias obligatorias

Otras exenciones

Pérdida de la exención por transferencias a fiscos extranjeros

Exención para al personal de salud y fuerzas de seguridad (periodo fiscal 2020)

Exención para el teletrabajo (Ley 27.555)

Jurisprudencia en materia de exenciones de entidades sin fines de lucro

76)Asociación Rosarina de Anestesiología CSJN del 16.11.2009

77)Asociación de Clínicas y Sanatorios Privados de la Provincia de Salta
CSJN del 16.11.2009

78)Cámara de Propietarios de Alojamientos CSJN del 26.11.2002

79)Fundación el Arte de Vivir CNACAF Sala III del 4.7.2019

80)Club Newman Asociación Civil CNACAF Sala IV del 25.4.2017

81)Cámara Argentina de Farmacias CNACAF Sala III del 6.4.2017

82)Asociación de Médicos de San Martín y Tres de Febrero CAMARA
FEDERAL DE APELACIONES DE SAN MARTIN Sala "II" del 31.03.2015

Dictámenes en materia de exenciones de entidades sin fines de lucro

83)Dictamen (DAT) 16/2007 del 21.2.2007

84)Dictamen (DAL) 6/2000 del 8.5.2000

Jurisprudencia en materia de transferencias a fiscos extranjeros

85)Cascos Blancos CSJN del 9.6.2015

Capítulo 8 Impuesto a las salidas no documentadas.

Pág.341

Impuesto a las salidas no documentadas

Impugnación del gasto e ingreso del impuesto a las salidas no documentadas

No corresponde el ingreso del impuesto a las salidas no documentadas

El gasto es deducible pero se debe ingresar el impuesto a las salidas no documentadas (Servicios)

El gasto es deducible y no se debe ingresar el impuesto a las salidas no documentadas (Adquisición de bienes)

R.G. 893 (No vigente)

R.G. 4.433 (Vigente)

El impuesto a las salidas no documentadas no se puede pagar por compensación

Jurisprudencia en materia de impuesto a las salidas no documentadas

86)Geigy Argentina SA CSJN del 10.10.1969

87)Radio Emisora Cultural SA CSJN del 9.11.2000.

88)Red Hotelera Iberoamericana SA CSJN del 26.08.2003

89)Bolland y Cía. SA CSJN del 21.02.2013

90)D` Ingianti Rosario Vicente CSJN del 12.10.2010

91)ANTU Aplicaciones Industriales Integradas SA C.S.J.N. del 31.07.2012

92)Giubel SA CNACAF SALA V del 20.08.2020

93)Modart SACIF CNACAF SALA II del 11.04.2011

94)PC Arts Argentina SA CNACAF SAL I del 13.03.2020

Capítulo 9 Rentas de primera categoría.

Pág.388

Rentas de primera categoría

Locación de inmuebles

Deducción de alquileres incobrables

Derechos reales

Mejoras

Impuestos pagados por el inquilino

Alquiler de cosas muebles accesorias al inmueble

Inmuebles destinados a recreo o veraneo del propietario

Inmuebles cedidos gratuitamente o a precio indeterminado

Inmuebles en condominio

Valor locativo

Arrendamientos en especie

Cesión gratuita de nuda propiedad con reserva de usufructo

Deducciones especiales de primera categoría

Determinación de la ganancia de primera categoría

Amortizaciones

Sublocación

Inmuebles adquiridos durante el año fiscal

Rentas de primera categoría de fuente extranjera

Jurisprudencia en materia de valor locativo

95) Beilison Eduardo Federico TFN Sala B del 12.10.2018

96) Petrucci Anselmo TFN Sala C del 11.07.2007

Jurisprudencia en materia de mejoras

97) Reynoso Pedro Alberto TFN Sala D del 16.7.2004

98) Reynoso José CNACAF Sala V del 04.09.2006

99) Sansevich Cosme A. TFN Sala C del 28.04.2005

Inmueble que no estuvo alquilado. Deducción de gastos

100) Dictamen (DAT) 41/2004 del 30.06.2004

Alquileres percibidos por adelantado, mediante la entrega de un inmueble

101) Dictamen (DAT) 62/2002 del 28.06.2002

Alquileres percibidos por la instalación de una antena en la terraza de un edificio

102) Dictamen (DAT) 18/2010 del 20.04.2010

Inmueble utilizado en forma ocasional como casa habitación por razones laborales y estudiantiles

103) Resolución (SDG TLI) 22/2011 del 19.04.2011

Inmueble ubicado en un barrio privado en el cual el contribuyente vive los sábados y domingos. De lunes a viernes vive en CABA

104) Grupo de enlace AFIP - CPCECABA del 05.09.2011

Deducción de gastos de un inmueble que solo estuvo alquilado 3 meses en el curso del año

105) Grupo de enlace AFIP - CPCECABA del 14.04.2010

Deducción de gastos de un inmueble destinado a recreo o veraneo

106) Grupo de enlace AFIP - CPCECABA del 05.09.2011

Durante que períodos se debe declarar el valor locativo como renta presunta de primera categoría y durante que períodos se puede deducir los gastos de un inmueble destinado a recreo o veraneo

107) Grupo de enlace AFIP - CPCECABA del 27.05.2009

Inmueble cedido gratuitamente en usufructo

108) Grupo de enlace AFIP - CPCECABA del 28.05.2008

Inmueble cedido gratuitamente en usufructo. Deducción de gastos

109) Grupo de enlace AFIP - CPCECABA del 02.07.2008

Capítulo 10 Rentas de segunda categoría.

Pág.421

Rentas de segunda categoría

Rentas producto de la colocación del capital

Locación de cosas muebles, derechos, regalías y subsidios

Rentas vitalicias

Planes de seguro de retiro. Beneficios

Planes de seguro de retiro. Rescates.

Obligaciones de no hacer

Interés accionario que distribuyen las cooperativas

Transferencia definitiva de patentes, regalías

Dividendos y utilidades de sociedades de capital

Resultados de instrumentos y contratos derivados

Resultado por compra venta de instrumentos financieros e inmuebles

Tratamiento de los dividendos y utilidades

Dividendos en especie

Rescate de acciones

Dividendos y utilidades presuntos

Primer límite

Segundo límite

Tercer límite

Definición de regalía

Intereses presuntos

Deducciones especiales de segunda categoría

Rentas de segunda categoría de fuente extranjera

Jurisprudencia en materia de financiación de la venta de acciones

110) Soldati Santiago Tomás CSJN del 15.10.2013

Intereses de un préstamo realizado a su cónyuge y a su sobrino

111) Eliades María C. Díaz de CNACAF Sala I del 28.04.1981

Venta de un inmueble mediante la constitución de un contrato oneroso de renta vitalicia

112) Dictamen (DATyJ) 8/1980 del 09.05.1980

Capítulo 11 Rentas de tercera categoría

Pág.460

Sujetos

Las sociedades de capital

Dictamen sobre la vigencia del impuesto a las ganancias para las sociedades

113) Dictamen (DATJ) 17/1982 del 15.2.1982

Las demás sociedades

Los fideicomisos transparentes

Las explotaciones unipersonales

Ciertos auxiliares de comercio

Excepciones al principio de fuente

Loteos con fines de urbanización

Edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal

Desarrollo y enajenación de inmuebles bajo el régimen de conjuntos inmobiliarios

Rentas no incluidas en 1º, 2º o 4º categoría

Compensaciones y viáticos

Caso particular de la actividad profesional u oficios

Definición de explotación unipersonal

Jurisprudencia sobre el concepto de explotación unipersonal

114) Fara Luis Ernesto TFN del 11.07.1986

115) Pifano Juan J. TFN Sala B del 29.09.1986

Circular sobre el concepto de explotación unipersonal

116) Circular (DGI) 1080 (B.O.11.09.1979)

Dictamen sobre el concepto de explotación unipersonal

117) Dictamen (DATJ) 7/1980 del 07.05.1980

Dictamen sobre la actividad de taxista

118) Dictamen (DAT) 37/1995 del 17.3.1995

Dictámenes sobre la actividad de productor de seguros

119) Dictamen (DAL) 70/2000 del 18.10.2000

120) Dictamen (DAT) 107/1989 del 29.5.1989

Tratamiento de los fideicomisos de construcción y/o inmobiliarios

Fideicomisos tipificados en el art. 53 de la LIG

Fideicomisos tipificados en el art. 73 de la LIG

Importante aclaración del art. 130 del D.R. de la LIG (S/Decreto 1.170/2018)

La primera cuestión a analizar: La entrega en fiducia.

La segunda cuestión a analizar: La cesión de derechos de un fideicomiso.

La tercera cuestión a analizar: La adjudicación de unidades.

La cuarta cuestión a analizar: La posterior venta de las unidades adjudicadas.

Venta de derechos de un fideicomiso inmobiliario

121) Acta N° 31 EDI con entidades profesionales del 04/07/2019.

Tratamiento de los fideicomisos mixtos

122) Fideicomiso Edificio la Favorita de Rosario CNACAF Sala II
18.6.2020

123) Resolución (SDG TLI) 6/2011 del 16.02.2011

124) Resolución (SDG TLI) 11/2011 del 03.03.2011

125) Dictamen (DI ALIR) 8/2010 del 07.09.2010

126) Dictamen (DI ALIR) 9/2010 del 13.09.2010

Tratamiento de la entrega en fiducia de un inmueble a un fideicomiso de construcción al costo que además realiza ventas a terceros

127) Dictamen (DAT) 1/2014 del 07.02.2014

Entrega de un inmueble en fiducia por parte de una persona humana

128) Dictamen (DAT) 55/2005 del 26.09.2005

Costo computable de los terrenos aportados en fiducia a precio no determinado

129) Dictamen (DAT) 99/2012 del 08.02.2012

Adjudicación de unidades y posterior venta de las unidades adjudicadas

130) Dictamen (DAT) 18/2006 del 16.03.2006 (GANANCIAS e IVA)

131) Dictamen (DAT) 16/2006 del 06.03.2006 (IVA)

Aporte de un inmueble a una SA por parte de una persona humana

132) Dictamen (DAT) 7/2007 del 29.01.2007

Impuesto al valor agregado

133) López Mariana y otros CNACAF Sala III 6.8.2013

Retención de impuesto a las ganancias

Adjudicación de unidades funcionales de un fideicomiso a los fiduciarios beneficiarios

R.G. 2.139

134) Dictamen (DAT) 78/2008 del 30.12.2008

135) Resolución (SDG TLI) 53/2008 del 30.12.2008

136) Dictamen (DAT) 09/2007 del 31.01.2007

137) Dictamen (DAT) 27/2007 del 30.04.2007

Tratamiento de los fideicomisos de administración

138) Dictamen (DAT) 12/2007 del 31.01.2007

139) Dictamen (DIALIR) 06/07 del 14.02.2007

140) Dictamen (DAT) 103/2001 del 31.11.2001

141) Dictamen (DAL) 8/2002 del 21.01.2002

142) Dictamen (DAT) 17/2002 del 04.02.2002

143) Resolución (SDG TLI) 28/2018 del 10.05.2018

Fideicomiso de administración en los cuales el fiduciario beneficiario es un sujeto exento de impuesto a las ganancias

144) Dictamen (DAT) 25/2011 del 19.4.2011

145) Dictamen (DAT) 37/2009 del 11.06.2009

146) Dictamen (DAT) 1/2009 del 06.01.2009

Fideicomisos que administran inversiones de “Cajas de Profesionales” Provinciales

Artículo 14 bis de la Constitución Nacional

Artículo 40 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires

Artículo 3 de la ley 24.241

147) Caja de Abogados y Procuradores de la Provincia de Mendoza CSJN del 05.05.2009.

148) Banco de la Provincia de Buenos Aires c/Estado Nacional C.S.J.N. del 15.03.1940

149) Dictamen (DAT) 25/2011 del 19.04.2011

150) Dictamen (DAT) 37/2009 del 11.06.2009

151) Dictamen (DAT) 01/2009 del 06.01.2009

152) Dictamen (DAT) 04/2013 del 14.03.2013

153) Dictamen (DAT) 09/2012 del 11.06.2012

154) Dictamen (PTN) 05/2008 del 10.01.2008

155) Dictamen (DATyJ) 10/1981 del 02.07.1981

Tratamiento de los fideicomisos de garantía

156) Dictamen (DAT) 60/2007 del 16.08.2007

Tratamiento de los consorcios de propietarios

157) Dictamen (DAT) 77/2011 del 06.10.2011

158) Dictamen (DAT) 18/2010 del 20.04.2010

159) Dictamen (D.A.T.) 75/01 del 31.10.2001

160) Dictamen (DAT) 118/1995 del 31.10.1995

Determinación del resultado impositivo en las rentas de 3º categoría

Bienes recibidos en cancelación de créditos por honorarios profesionales

Sujetos que confeccionen balances

Sujetos que no confeccionen balances

Jurisprudencia sobre balance contable versus balance impositivo

161) Huelva SA TFN Sala A del 14.9.1972

162) Maricola Jorge TFN Sala D del 14.12.2000

163) Industrias Plásticas D`Accord SRL TFN Sala A del 17.12.1997

Bienes adjudicados a los socios por disolución de la sociedad

Distribución de los resultados en el caso de las demás sociedades, fideicomisos transparentes y explotaciones unipersonales

Ventas de bienes de cambio. Determinación de la ganancia bruta

Jurisprudencia sobre el tratamiento de los envases como bienes de cambio o como bienes de uso

164) Coca Cola SA TFN Sala D del 26.03.1974

165) San Martín Refrescos SA CNACAF Sala III del 22.06.1982

166) San Martín Refrescos SA TFN Sala C del 30.08.1977

Valuación de bienes de cambio (Excepto inmuebles)

Mercadería de reventa (última compra)

Productos elaborados (última venta menos gastos de venta y % de utilidad)

Productos en curso de elaboración

Hacienda

Cereales, oleaginosas, frutas, etc.

Sementeras (en función de las inversiones)

Determinación y valuación del inventario de bienes de cambio

Deducciones y provisiones globales

Actualización

Las inversiones no son bienes de cambio

Bienes de cambio (excepto inmuebles) fuera de moda, deteriorados, mal elaborados, etc.

Establecimiento de cría (costo estimativo por revaluación anual)

Hacienda bovina, ovina y porcina

Otras haciendas

Vientres

Establecimientos de cría. Ejercicio de inicio de actividad. Valuación de las existencias finales de hacienda

Hacienda bovina, ovina y porcina

Otras haciendas

Hacienda que tiene el carácter de bien de cambio

Hacienda que tiene el carácter de bien de uso

Animales adquiridos

Animales de propia producción

Valuación de inmuebles que tienen el carácter de bienes de cambio

Inmuebles adquiridos

Inmuebles construidos

Obras en construcción

Mejoras

Enajenación de inmuebles

Venta de inmuebles que tienen el carácter de bienes de cambio y de bienes de uso

Venta de inmuebles sin costo individual

Venta judicial de inmuebles por subasta pública

Venta de inmuebles afectados a una explotación unipersonal

Venta de lotes (loteos con fines de urbanización)

Valor de plaza

Jurisprudencia sobre valuación de bienes de cambio a valor de plaza

167) Bodegas San Telmo SA CNACAF Sala V del 26.12.2005

Retiro de mercadería para uso particular

Bienes de uso que se afectan como bienes de cambio

Venta de bienes muebles amortizables. Determinación del costo computable

Bienes adquiridos

Bienes fabricados

Bienes de cambio que se afecten como bienes de uso

Sujetos del ajuste por inflación impositivo

Actualización

Venta de inmuebles que no sean bienes de cambio. Determinación del costo computable

Inmuebles adquiridos

Inmuebles construidos

Obras en construcción

Mejoras

Amortizaciones

Sujetos del ajuste por inflación impositivo

Venta de bienes intangibles. Determinación del costo computable

Sujetos del ajuste por inflación impositivo

Venta de bienes intangibles de propia producción. Determinación del costo computable

Venta de acciones, participaciones sociales, FCI, ADRS, CEDEARS, fideicomisos, Etc. Determinación del costo computable

Sujetos del ajuste por inflación impositivo

Señas o anticipos que congelan precio

Venta de títulos públicos, monedas digitales, Etc. Determinación del costo computable

Venta de otros bienes. Determinación del costo computable

Dividendos y utilidades no computables dentro de las rentas de la 3º categoría

Bienes muebles amortizables fuera de uso (Desuso)

168) Dictamen (DAT) 31/2006 del 05.05.2006

Venta y reemplazo de bienes de uso

Jurisprudencia y dictámenes sobre venta y reemplazo

- 169) Dictamen (DAT) 73/2006 del 21.11.2006
- 170) Resolución N° 11/2014 (SDG TLI) del 27.03.2014.
- 171) Resolución N° 2/2014 (SDG TLI) del 14.01.2014.
- 172) Dictamen (DAT) 42/2013 del 30.10.2013.
- 173) Dictamen (DAT) 57/2008 del 23.07.2008.
- 174) Dictamen (DAT) 92/2007
- 175) Escarpatri SA TFN Sala A del 16.08.2007.
- 176) Santiestrella SA TFN Sala B del 05.12.2006.
- 177) Gena S.A. Agrícola Ganadera T.F.N. Sala "B" del 28.03.2006
- 178) Perfecto López y CIA S.A. T.F.N. Sala "B" del 04.05.06

Tratamiento de las diferencias de cambio

- 179) Dictamen (DAT) 40/2005 del 04.07.2005

Alícuotas del impuesto en las rentas de 3º categoría

Impuesto de igualación

Tratamiento de los dividendos o utilidades en especie

Disposición de fondos o bienes a favor de terceros

Sujetos alcanzados por el instituto de disposición de fondos o bienes a favor de terceros

Disposición de fondos

Disposición de bienes

Pagos por el uso de los bienes dispuestos

Operaciones en condiciones de mercado

Dividendos o utilidades presuntos

Definición de operaciones realizadas en interés de la empresa

Renta presunta para la sociedad vs. Dividendos o utilidades presuntos

Disposición de fondos. Tasa de interés

Disposición de bienes. Pago por el uso de los bienes

Base imponible para la aplicación de la presunción del 8% o del 20%

Valor de plaza de los inmuebles

Valor de plaza de los bienes muebles

Devolución de los fondos o de los bienes

Operaciones realizadas en condiciones de mercado. Informe de contador público

Intervención de un establecimiento permanente

Renta presunta para la sociedad vs. Dividendos o utilidades presuntos

Liberalidades. Gasto no deducible

Jurisprudencia sobre disposición de fondos o bienes a favor de terceros

180) Macro Fundamentals SA TFN Sala B del 19.02.2020

181) Exxonmobil Business Support Center Argentina SRL TFN Sala B del 07.11.2019

182) Compañía de Transporte de Energía Eléctrica de Alta Tensión Transener SA CSJN del 10.05.2016

183) Colima SA TFN Sala C del 26.11.2004

184) Servando Pedrido SAIC CNACAF Sala III del 11.10.2005

185) Servando Pedrido SAIC TFN Sala D del 22.12.2000

186) Akapol SA CSJN del 3.5.2012

187) Fiat Concord SA CSJN del 06.03.2012

188) BJ Service SRL CSJN del 06.03.2012

189) Petroquímica Rio Tercero SA CSJN del 14.07.2015

190) Dragados y Obras Portuarias SA CSJN del 24.04.2012

Tratamiento de las empresas de construcción

Tratamiento de las minas, canteras y bosques

Deducciones de 3º categoría

Gastos inherentes al giro del negocio

Deducción de diferencias de cambio producto de una deuda con los accionistas por el pago de dividendos

191) Resolución (SDG TLI) 53.2021 del 21.07.2021

Gastos no deducibles. Empleadores incluidos en el REPSAL

Pérdidas extraordinarias por diferencias de cambio negativas derivadas de operaciones de “dólar bolsa” o “dólar MEP”, con títulos públicos.

192) Circular 5/2014 (B.O.19.11.2014)

Jurisprudencia sobre gastos inherentes al giro del negocio

193) Colegio Victoria SA TFN Sala B del 15.4.2004

194) Pihue SA CNACAF Sala A del 28.11.2019

195) Molinos Rio de la Plata SA TFN Sala B del 13.06.2002

196) Molinos Rio de la Plata SA TFN Sala D del 20.11.2003

Malos créditos

Definición de malos créditos (Créditos dudosos y Créditos incobrables)

Índices de incobrabilidad

Créditos de escasa significación

Créditos con garantía

Cálculo de previsión por malos créditos

Implementación de la previsión por malos créditos

Información a la AFIP

Jurisprudencia y dictámenes sobre malos créditos

Definición de malos créditos

197) Sullair Argentina S.A. C.S.J.N. del 21.02.2013

- 198) Multicanal S.A. C.S.J.N. del 18.12.2012
- 199) Telefónica de Argentina S.A. C.S.J.N. del 14.02.2012
- 200) Banco Frances S.A. C.S.J.N. del 09.11.2010
- 201) Aguas Argentina S.A. C.S.J.N. del 11.10.2016

A modo de resumen

Mediación prejudicial obligatoria

- 202) Resolución (SDG TLI) 58/2019 del 07.11.2019.

Malos créditos momento de imputación

- 203) Athuel Electrónica SA TFN Sala A del 3.10.2010

Operaciones comerciales

- 204) Dictamen (DAT) 17/1995 del 21.2.1995

Cálculo de la previsión por malos créditos

- 205) Dictamen (DAT) 29/1996 del 3.5.1996

Los préstamos a terceros no se deducen como malos créditos

- 206) Bioimplant SA TFN Sala B del 16.11.2006
- 207) Bioimplant SA CNPE Sala "A" del 30.05.2006
- 208) Biomplant SA JNPT N° 2 del 13.02.2006 (Causa 2055/2004)

Los anticipos de proveedores no se deducen como malos créditos

- 209) Aisa SA TFN Sala A del 29.02.2006

Gastos de organización

Compañías de seguros. Reservas matemáticas

Gastos incurridos en el extranjero

Jurisprudencia sobre gastos realizados en el exterior

- 210) Pedro Moscuza e hijos SA CNACAF Sala IV del 19.12.2006
- 211) Cafiero y Pollio SA TFN Sala A del 28.6.2001

Gastos realizados en favor del personal

Aportes de los empleadores a planes de seguro de retiro

Gastos de representación

Definición de gastos de representación

No son gastos de representación

Tope para la deducción de gastos de representación

Gastos por viajes

Jurisprudencia sobre gastos de representación

212) Red Link SA TFN Sala A del 13.08.2015

Honorarios de directores, síndicos y socios gerentes

Limitación de la deducción en cabeza de la sociedad

Honorarios de síndicos

Incremento del monto fijo de \$ 12.500

Tope deducible para directores, miembros de consejo de vigilancia y socios administradores

Tope del 25% definición del resultado contable

213) Dictamen (DAT) 60/2003 del 01.09.2003

214) Dictamen (DAT) 67/2003 del 02.10.2003

215) Dictamen (DAT) 72/2003 del 19.11.2003

216) Dictamen (DAT) 64/2005 del 20.10.2005

217) Dictamen (DATyJ) 23/1981 del 05.08.1981

Requisitos para la deducción

Conceptos deducibles sin aplicación del tope en cabeza de la sociedad

Renta no computable en cabeza del director

Carácter de socios administradores

Jurisprudencia sobre honorarios de directores

Honorarios sin asignación individual:

218) Tecnología Integral de Mantenimiento S.A. T.F.N. Sala "B" del 17.06.08

219) Nueva Subgra TFN Sala B del 26.05.2003

Período en que corresponde la deducción de los honorarios:

220) Ruta 22 SA TFN Sala B del 29.9.2003

Tratamiento de un director suplente:

221) Comisión de enlace AFIP CPCECABA reunión del 28.5.2008.

222) Comisión de enlace AFIP CPCECABA reunión del 2.7.2008.

Tratamiento de un gerente no socio de una SRL

223) Dictamen (DAT) 46/2008 del 12.09.2008

Se trata de un ejercicio con quebrantos:

224) Longvie SA CNACAF Sala IV del 23.03.2006

Deducción de honorarios por funciones técnico administrativas

225) Picapau SRL CNACAF Sala V del 20.02.2020

226) Surpiel S.A. T.F.N. Sala "D" del 17.04.06

Análisis del tema laboral y de los recursos de la seguridad social

227) Comisión de enlace AFIP - DGI/CPCECABA reunión del 12/10/2011

228) Dictamen 41/2013

Art. 27 LCT

Resolución (ANSES) 443/1992

Art. 261 ley 19.550

229) Dictamen (Dirección Coordinación Operativa) 34/1996 del 15.01.1996

230) Serca SA CSJN del 05.11.2020

Análisis del tratamiento en el impuesto al valor agregado de los honorarios por funciones técnicas

- 231) Dictamen (D.A.T.) 45.2002 del 30.05.2002
- 232) Scaramella Julio Cesar TFN Sala A del 27.12.2012
- 233) Paolini Eugenio TFN Sala B del 11.06.2008
- 234) Freire Andrés y Bilinkis Santiago T.F.N. Sala D del 23.11.2007
- 235) Garat Howard Luís, C.N.A.C.A.F. Sala V del 05.09.2001
- 236) Garat Howard Luís T.F.N. Sala A del 01.09.1999
- 237) Trod Luís Moisés C.N.A.C.A.F. Sala III del 01.02.2000
- 238) Trod Luís Moisés T.F.N. Sala D del 10.03.1999

Reservas y provisiones

Jurisprudencia sobre provisiones

- 239) Clínica Oftalmológica de Alta Complejidad SA CNPE Sala B del 16.05.2006

Actualizaciones en la ley de impuesto a las ganancias

Ajuste por inflación impositivo

Introducción

Sujetos del ajuste por inflación impositivo

Vigencia del ajuste por inflación impositivo

- 240) Acta n° 30 EDI c/entidades profesionales del 02.05.2019

Computo del ajuste por inflación impositivo

- 241) Acta n° 35 EDI c/entidades profesionales del 25.06.2020
- 242) Acta n° 36 EDI c/entidades profesionales del 26.08.2020

Mecanismo del ajuste por inflación impositivo

Ajuste por inflación estático

Activos computables y activos no computables

Tratamiento de los bienes de cambio

Tratamiento de las inversiones del exterior

- 243) Dictamen (DAT) 2/2009 del 03.04.2009.
- 244) Dictamen (DAT) 85/2007 del 14.11.2007.
- 245) Dictamen (DAT) 37/2004 del 02.06.2004.
- 246) Dictamen (DAT) 26/2005 del 12.05.2005.

Tratamiento de los saldos a favor técnicos de IVA

- 247) Dictamen (DAT) 7/1981 del 20.05.1981.
- 248) Alcalis de la Patagonia CSJN del 06.05.1986
- 249) Gipsy Traslados Marinos SRL TFN Sala B del 24.05.2005

Correcciones del activo no computable

Pasivos computables y pasivos no computables

Cálculo del ajuste por inflación estático

Ajuste por inflación dinámico

Ajustes dinámicos positivos

Ajustes dinámicos negativos

Cálculo del ajuste por inflación

Normas de valuación para los sujetos del ajuste por inflación impositivo

Normas de aplicación para los sujetos del ajuste por inflación impositivo

- 250) Instrucción general (DGI) 236/1978

Jurisprudencia respecto del ajuste por inflación impositivo

- 251) Bodegas Esmeralda SA Juzgado Federal de Córdoba N° 1 del 15.08.2019
- 252) Bio Bahía SA Cámara Federal de Bahía Blanca del 03.02.2022
- 253) Santiago Dugan Trocello SRL CSJN del 30.06.2005

- 254) Candy SA CSJN del 03.07.2009
- 255) Giorno SA CSJN del 24.06.2021
- 256) Swaco de Argentina SA CSJN del 14.02.2012
- 257) Estancias Argentinas el Hornero SA CSJN del 2.10.2012
- 258) Alubia SA CSJN del 4.11.2014
- 259) M. Royo SA CSJN del 5.7.2016
- 260) Eduardo Jorge Feler CSJN del 06.08.2020

Relevamiento de Gustavo Naveira de Casanova de 111 fallos de la CSJN

Capítulo 12 Rentas de cuarta categoría.

Pág.1068

Rentas de cuarta categoría

Empleados en relación de dependencia en el sector público

- 261) Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional CSJN del 27/11/2018.
- 262) Resolución (C.M.) 8.2019 (B.O.06.03.2019)

Empleados en relación de dependencia en la actividad privada

Jubilaciones y pensiones

Jurisprudencia en materia de jubilaciones

- 263) García María Isabel CSJN del 26/03/2019
- 264) García Blanco Esteban CSJN del 06/05/2021

Planes de seguro de retiro privados

Servicios prestados por socios de cooperativas de trabajo

Profesiones, oficios, directores

Honorarios de los administradores de la "SAS"

Actividad profesional y oficios. Rentas de tercera categoría

Jurisprudencia en relación con la actividad profesional

- 265) Paracha Jorge Daniel CSJN del 02/09/2014.

Corredor, viajante de comercio, despachante de aduana

Bienes recibidos en cancelación de créditos

Indemnizaciones y retiros voluntarios

Jurisprudencia en relación con las indemnización y retiros voluntarios

266) De Lorenzo Amelia Beatriz CSJN de fecha 17/6/2009.

267) Cuevas Luis Miguel CSJN del 30/11/2010.

268) Negri Fernando Horacio CSJN del 15/07/2014.

269) Circular 4.2021 (B.O.18.10.2021)

Viáticos y compensaciones

Opción de compra de acciones

Actividad de transporte de larga distancia

Personal docente. Adicional por material didáctico

Eliminación de exenciones para rentas de cuarta categoría

Beneficios sociales

Instituto de venta y reemplazo y desuso

Jurisprudencia. Opción de compra de acciones de la compañía

270) Almirón Juan Manual TFN Sala C del 03.07.2013

271) Almirón Juan Manual CNACAF Sala I del 20.10.2016

272) Almirón Juan Manual CNAPE Sala B del 31.10.2007

Jurisprudencia. Habitualidad dentro de las rentas de cuarta categoría. Abogado que trabaja en relación de dependencia y percibe una gratificación excepcional por única vez por labores jurídicas

273) Forenza Arturo TFN Sala A del 16.07.2017

Jurisprudencia. Tratamiento de las propinas dentro de las rentas de cuarta categoría

274) Huarte Atilio CSJN del 19.05.1961

Dictamen. Cesión de honorarios

275) Dictamen (DAL) 95/1999 del 05.10.1999

Capítulo 13 Impuestos cedulares.

Pág.1115

Impuestos cedulares

Intereses de fuente argentina

Intereses gravados a la alícuota del 5%

Intereses gravados a la alícuota del 15%

276) Acta N° 33 EDI Con Instituciones profesionales del 06/11/2019.

Plazos fijos UVA

Plazos fijos intereses pagados en millas

Rescate de cuota parte de fondos comunes de inversión en distintas monedas

Beneficiarios del exterior

Intereses de fuente extranjera

Diferimiento de intereses de títulos públicos y de obligaciones negociables

277) Acta N° 29 EDI Con Instituciones profesionales del 11/03/2019.

278) Acta N° 31 EDI Con Instituciones profesionales del 04/07/2019.

Determinación de la ganancia

Cuando el valor se suscribe o adquiere al precio nominal residual

Adquisición de valores que contengan intereses corridos. Opción

279) Acta N° 30 EDI Con Instituciones profesionales del 02/05/2019.

Suscripción o adquisición de valores emitidos bajo la par. Tratamiento del descuento

280) Acta N° 29 EDI Con Instituciones profesionales del 11/03/2019.

Suscripción o compra de un valor pagando un precio neto de intereses superior al nominal residual. Opción.

Las opciones deben mantenerse por 5 años

Imputación por lo devengado

Dividendos y utilidades de fuente argentina

Retención sobre dividendos y utilidades

Fondos comunes de inversión abiertos

Beneficiarios del exterior

Dividendos o utilidades percibidos por sociedades simples, explotaciones unipersonales o fideicomisos transparentes

Imputación de los dividendos

Dividendos no computables

Dividendos y utilidades de fuente extranjera

Resultado por compra venta de instrumentos financieros de fuente argentina

Resultados por compra venta gravados a la alícuota del 5%

Resultados por compra venta gravados a la alícuota del 15%

Resultados por compra venta gravados a la alícuota del 15%

Vigencia particular. Solamente para operaciones de compra de valores realizadas a partir del 01/01/2018

FCI Abiertos y fideicomisos financieros. Tratamiento del activo subyacente principal exento

Valores emitidos en distintas monedas

Determinación de la ganancia bruta

Beneficiarios del exterior

Caso en el que el comprador es un sujeto no residente

Procesos de conversión. Transferencia gravada.

R.G. 4.190 (B.O.12.01.2018). No corresponde aplicar la retención de impuesto a las ganancias de la R.G. 2.139

Resultado por compra venta de inmuebles o de derechos sobre inmuebles de fuente argentina

Determinación de la ganancia bruta

Enajenación de inmuebles afectados a una explotación unipersonal

Vigencia

Decreto 976/2018

281) ACTA Nº 31 EDI Con Instituciones profesionales del 04/07/2019.

R.G. 4.190 (B.O.12.01.2018). No corresponde aplicar la retención de impuesto a las ganancias de la R.G. 2.139

Deducción especial para ciertos impuestos cedulares

Deducciones admitidas en los impuestos cedulares

Deducciones no admitidas en los impuestos cedulares

Impuestos cedulares. Normas de aplicación supletoria

R.G. 4.468 (B.O.26.04.2019)

ACTA Nº 31 EDI Con Instituciones profesionales del 04/07/2019.

R.G. 4.479 (B.O.09.05.2019)

R.G. 4.488 (B.O.20.05.2019)

R.G. 4.501 (B.O.06.06.2019)

Impuesto semi cedular. Resultado por compra venta de instrumentos financieros e inmuebles de fuente extranjera

Los intereses deben discriminarse del precio de venta. Esos intereses se gravan a la alícuota progresiva del art. 94 primer párrafo (5% al 35%).

Costo computable de fuente extranjera. Moneda dura

Capítulo 14 Deducciones.

Pág.1166

Deducciones

Gastos necesarios para obtener mantener y conservar la fuente

Gastos necesarios para obtener mantener y conservar ganancias gravadas

Tratamiento de los gastos realizados en el país y en exterior

Resultado por compra venta de instrumentos financieros de fuente extranjera.
Deducciones.

Deducciones generales

Intereses de deudas

Principio de afectación patrimonial

Intereses por créditos hipotecarios

Rentas de tercera categoría. Deducción de intereses por deudas financieras contraídas con sujetos vinculados.

Primas de seguro para caso de muerte

Donaciones

Los aportes para jubilaciones y pensiones

Las amortizaciones de los bienes inmateriales

Los aportes para obras sociales y cuotas de medicina prepaga

Los honorarios médicos

Deducción de gastos de medicamentos

282) ID 667851 del 13/12/2019

Alquiler del inmueble destinado a casa habitación.

Aportes a planes de seguro de retiro privados

Personal doméstico

Deducciones especiales de primera, segunda, tercera y cuarta categoría.

Los impuestos

Las primas de seguros

Las pérdidas extraordinarias

Delitos cometidos por los empleados

Los gastos de movilidad y viáticos

Las amortizaciones

Amortización de inmuebles

Amortización de bienes muebles

Jurisprudencia

Jurisprudencia relacionada con la deducción de pérdidas extraordinarias

283) Roque Vasalli SA CSJN del 13.05.1982

284) Astra Capsa CSJN del 2.02.2011

Jurisprudencia relacionada con la deducción de intereses del impuesto a los réditos

285) Sociedad Argentina de Edificación SA CSJN del 12.7.1967

Jurisprudencia relacionada con la deducción de amortizaciones

286) Telintar SA CSJN del 22.05.2012

287) Telintar SA CNACAF Sala IV del 25.09.2009

288) Telintar SA TFN Sala B del 28.07.2005

289) Oleoductos del Valle S.A. C.S.J.N. del 16.02.2010

290) Transporte Automotores Plusmar S.A. C.N.A.C.A.F. Sala III del 06/10/09

291) Transporte Automotores Plusmar S.A. T.F.N. Sala A del 30/11/05

292) Centrales Térmicas Patagónicas SA C.N.A.C.A.F. Sala II del 26.02.09

293) Oleoducto Trasandino Argentina SA CSJN del 08.04.2008

294) CEP SA CNACAF Sala I del 30.08.2005

295) Alto Palermo Shopping Argentina SA TFN Sala D DEL 11.04.2005

296) Central Costanera SA TFN Sala C del 29.6.2001

Jurisprudencia relacionada con la deducción de gastos necesarios para obtener mantener y conservar ganancias gravadas

297) Magdalena Ruiz Guiñazú TFN Sala D del 05.03.2008

298) Gelblung Samuel CNACAF Sala IV del 14.02.2012

299) Trucco Pedro Agustín CNACAF Sala IV del 18.06.2013

300) Fiume Angel TFN Sala A del 12.08.2014

Jurisprudencia relacionada con el principio de afectación patrimonial en el caso de una SA

301) INC SA CSJN del 15.07.2021

Jurisprudencia relacionada con la deducción del impuesto sobre los bienes personales

302) Aldrey Florencio CNACAF Sala I del 12.06.2018

303) Ceide Néstor Raúl CNACAF Sala IV del 18.12.2012

304) Blaquier Carlos Pedro CNACAF Sala IV del 04.09.2013

305) Dictamen (DAT) 55/2002 del 31.05.2002

Jurisprudencia relacionada con donaciones

306) Asociación Civil Jockey Club CSJN del 23.11.2004

Jurisprudencia relacionada con la deducción del impuesto al valor agregado

307) Antares TFN Sala A del 21.09.1992

308) Ascona SA Cía. de Reaseguros CNACAF Sala II del 02.10.2007

Capítulo 15 Deducciones no admitidas.

Pág.1280

Deducciones no admitidas

Los gastos personales y de sustento del contribuyente

Los intereses por capitales invertidos en sociedades simples o residuales y en explotaciones unipersonales

El sueldo del cónyuge o pariente

El impuesto a las ganancias

Los sueldos de directores que actúen en el extranjero y los honorarios por asesoramiento técnico financiero prestados desde el exterior

Las inversiones y mejoras

Las utilidades

Las amortizaciones de llaves y marcas

Las donaciones no deducibles. Las prestaciones de alimentos. Las liberalidades

Las pérdidas por operaciones ilícitas y cohecho

El fondo para constituir le reserva legal

Amortizaciones y gastos de automóviles

Jurisprudencia sobre la deducción de gastos de automóvil

- 309) Janssen Cilag Farmacéutica SRL CSJN del 29.11.2011
- 310) Roux Ocefa SA CSJN del 29.11.2011
- 311) Instituto de Sanidad Ganadera S.R.L. C.N.A.C.A.F. Sala "IV" del 12.08.09
- 312) Janssen Cilag Farmacéutica SRL CNACAF Sala V del 21.08.2007
- 313) Bayer S.A. C.N.A.C.A.F. Sala II" del 09.10.07
- 314) EMI Odeon SAlyC C.N.A.C.A.F. Sala "I" delL 28-03-06
- 315) Asege S.A. C.N.A.C.A.F. Sala "I" del 12-09-03

Las retribuciones por la explotación de marcas y patentes de sujetos del exterior

Intereses y multas

Sujetos incluidos en el "Repsal"

Impugnación del gasto por no actuar como agente de retención

Jurisprudencia

- 316) San Juan SA CSJN del 27.10.2015
- 317) André Luis Enrique TFN Sala B del 14.03.2017
- 318) Kalina SA TFN Sala B del 21.09.2018

Limitación de la deducción del gasto de proveedores monotributistas

Art. 29 de la ley de monotributo

Art. 43 del decreto reglamentario de la ley de monotributo

Art. 72 de la R.G. 4.309

Jurisprudencia respecto de la deducción de proveedores monotributistas

319) Golba Construcciones SA CNACAF Sala V del 30.09.2008

Capítulo 16 Beneficiarios del exterior.

Pág.1315

A modo de introducción

Rentas de fuente argentina principio general

Rentas de fuente argentina excepciones al principio general:

Derechos reales

Instrumentos o contratos derivados

Empresas de transporte internacional. Armadores

Agencias de noticias internacionales

Operaciones de seguros o reaseguros

Remuneraciones o sueldos de directores que actúen en el extranjero

Honorarios o remuneraciones por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior

Servicios prestados en la nube por sujetos no residentes

320) Resolución (SDG TLI) 47/2017 del 06.12.2017

Jurisprudencia. Asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior (Respecto del sistema Amadeus)

321) Aerolíneas Argentinas SA CNACAF Sala I del 05.02.2008.

322) Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur SA CNACAF Sala V del 02.06.2009.

323) Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur SA TFN Sala A del 6.02.2007.

Explotación de películas extranjeras; transmisiones de radio desde el exterior; transmisiones de televisión desde el exterior; proyección, reproducción, transmisión, o difusión de imágenes y sonidos desde el exterior

Régimen de retención a beneficiarios del exterior

Retención del 35% sobre la presunción de ganancia

Presunción de ganancia de fuente argentina:

Contratos de transferencia de tecnología

Resolución (INPI) 328/2005.

Resolución (INTI) 13/1987.

Ley 22.426 de transferencia de tecnología

Jurisprudencia en materia de renovación y requisitos de contratos de tecnología

324) Oleoducto Trasandino Argentino SA CSJN del 08.04.2008

325) Ecolab SA CNACAF Sala I del 05.03.2020

326) Rovafarm Argentina SA CNACAF Sala V del 19.2.2015

327) Edesur SA CSJN del 02.03.2011

328) Accenture SA CNACAF Sala III del 09.10.2008

Prestaciones derivadas en cesiones de derechos o licencias o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos no contemplados en el apartado 1) del inciso a) del art. 104 de la LIG

Derechos de autor

Jurisprudencia en materia de derechos de autor

329) Application Software SA CSJN del 22.02.2011

Intereses por prestamos obtenidos en el exterior

Intereses por depósitos en instituciones financieras

Sueldos y honorarios

Alquiler de cosas muebles

Alquiler de inmuebles

Venta de bienes de sujetos empresa del exterior

Inciso residual para las restantes rentas

Opción para determinar la ganancia en forma real

Dividendos y utilidades

Resultado por venta de instrumentos financieros

R.G. 739 Régimen de retención a beneficiarios del exterior

R.G. 3.497 Impuesto a las ganancias. Sujetos comprendidos en convenios sobre doble imposición. Procedimiento informativo

Capítulo 17 Rentas de fuente extranjera.

Pág.1384

Rentas de fuente extranjera

Establecimiento permanente del exterior

Determinación del resultado del establecimiento permanente del exterior

Operaciones con sujetos vinculados del exterior

Determinación de la ganancia neta y de la ganancia neta sujeta a impuesto de fuente extranjera

Determinación del resultado impositivo de fuente extranjera del establecimiento permanente del exterior

Conversión a pesos de las ganancias de fuente extranjera obtenidas a través de un establecimiento permanente del exterior

Conversión a pesos de las ganancias de fuente extranjera obtenidas en forma directa en el exterior

Imputación de ganancias y gastos de fuente extranjera

Determinación del resultado del establecimiento permanente del exterior

Imputación del resultado del establecimiento permanente del exterior

Imputación de las rentas de fuente extranjera obtenidas en forma directa

Honorarios de directores, síndicos, etc. residentes en el país de sociedades del exterior

Beneficios de planes de seguro de retiro del exterior

Erogaciones realizadas por empresas del país que constituyan ganancias de fuente argentina para sujetos del exterior

Transparencia fiscal internacional

Trust, Fideicomisos y Fundaciones de interés privado del exterior

Sociedades del exterior sin personalidad fiscal

Sociedades del exterior con personalidad fiscal

Casos en los cuales no resulta de aplicación la transparencia fiscal internacional del art. 130 incisos d), e) y f) de la LIG

Tratamiento de los quebrantos de fuente extranjera

Los quebrantos de fuente extranjera no se pueden computar contra ganancias de fuente argentina

Determinación de la ganancia neta de fuente extranjera

Los quebrantos de fuente argentina se computan contra las ganancias de fuente extranjera

Quebrantos específicos de fuente extranjera por compra venta de acciones e instrumentos financieros

Los quebrantos cedulares de fuente argentina no se pueden computar contra ganancias de fuente extranjera

El MNI y las cargas de familia no pueden generar quebrantos de fuente extranjera

Exenciones de fuente extranjera

Tratamiento de las diferencias de cambio de fuente extranjera

Dictamen sobre diferencias de cambio de fuente extranjera

330) Dictamen (DAT) 40/2005 del 04.07.2005

Salidas no documentadas de fuente extranjera

Rentas de primera categoría de fuente extranjera

Rentas de segunda categoría de fuente extranjera

En las rentas de segunda categoría el costo computable se determina en moneda dura

Rentas de tercera categoría de fuente extranjera

Determinación del resultado impositivo de un establecimiento permanente del exterior

Asignación del resultado impositivo de un establecimiento permanente del exterior

Asignación del resultado impositivo en el caso de las demás sociedades, fideicomisos transparentes, explotaciones unipersonales, y profesiones u oficios que se complementen con una explotación comercial

Valuación de las existencias de bienes de cambio en el exterior. Adecuaciones

Enajenación de bienes de uso, bienes intangibles, inversiones y otros bienes. Determinación del costo computable

Enajenación en el exterior de bienes muebles exportados para consumo en el exterior. Determinación del costo computable

Actualización del costo computable. En las rentas de tercera categoría el costo computable se determina en moneda dura

Disposición de fondos o bienes en el exterior a favor de terceros que no sea en interés de la empresa

Establecimientos permanentes del exterior que realicen actividades de empresas de construcción

Minas, canteras y bosques naturales del exterior

Tipo de cambio para convertir a pesos las operaciones en monedas de distintos países. Tratamiento de las diferencias de cambio

Establecimientos permanentes con operaciones en monedas de distintos países. Tratamiento de las diferencias de cambio. Remisión de utilidades a sus titulares sujetos empresa

Rentas de cuarta categoría de fuente extranjera

Planes de seguro de retiro del exterior Beneficios netos de aportes

Compensaciones en dinero o en especie gravadas como rentas de cuarta categoría

Deducciones de fuente extranjera

Determinación de la ganancia neta de fuente extranjera

Deducciones generales y especiales de fuente extranjera

Amortizaciones

Actualización de las amortizaciones en el exterior. Conversión a pesos de las amortizaciones

Deducciones no admitidas de fuente extranjera

Determinación del impuesto de fuente extranjera

Crédito por impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior

Crédito de impuesto por impuestos análogos efectivamente pagados correspondientes a rentas de fuente extranjera

Impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior correspondientes a rentas presuntas

Socios o accionistas residentes en el país de sociedades o estructuras del exterior. Impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior por la sociedad o estructura del exterior

Definición de impuestos análogos al impuesto a las ganancias

Se debe tratar de impuestos efectivamente pagados en el exterior

Conversión a pesos de los impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior

Titulares de establecimientos permanentes del exterior. Impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior por el establecimiento permanente del exterior

Existencia de ganancias de fuente argentina. Ajuste del impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior por el establecimiento permanente

Conversión a pesos del impuesto análogo efectivamente pagado por el establecimiento permanente del exterior

Período de imputación del impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior

Rentas que tributan por transparencia fiscal (Art. 130 Incisos d), e) y f) de la LIG). Impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior por la sociedad o estructura del exterior

Rentas que no tributan por transparencia fiscal (Art. 130 Incisos d), e) y f) de la LIG). Impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior por la sociedad o estructura del exterior

Rentas de fuente extranjera obtenidas en forma directa. Impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior

Remesa de utilidades a los titulares de establecimientos permanentes del exterior o a los accionistas o socios de sociedades del exterior

Residentes del país que deben liquidar el impuesto análogo en el exterior

Pago de diferencias de impuestos análogos correspondientes a períodos anteriores

Reconocimiento en el exterior de impuestos análogos pagados en exceso

Demás sociedades y explotaciones unipersonales con rentas de fuente extranjera. Cómputo del impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior

El impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior (que resulte no computable en un período fiscal) se puede computar durante los 5 años siguientes

Recupero del impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior. Reducción del crédito de impuesto

Jurisprudencia sobre planificación fiscal internacional

331) Molinos Río de la Plata SA CSJN del 02.09.2021

332) Molinos Río de la Plata SA CNACAF Sala I del 19.05.2016

Capítulo 18 Prestamos entre familiares.

Pág.1526

Introducción técnica

Jurisprudencia

333) Zucchini Alfredo Enrique CNACAF Sala IV del 27.02.2014

334) De Martino Conrado FTN Sala B del 31.05.1994

335) Beker Alejandro José TFN Sala D del 15.12.1999

336) Soriano Suarez Nelson Humberto TFN Sala B del 09.02.1999

337) Lañin Aaron TFN Sala B del 26.03.2003

338) Ochoa Carlos Alejandro TFN Sala A del 11.10.2012

Capítulo 19 Modificación del consumo en menos.

Pág.1542

Introducción técnica

Jurisprudencia

339) Games Fernando Jorge CNACAF Sala II del 07.04.2009.

340) Figlioli Jorge Delfor TFN Sala A del 08.03.2006.

341) Ekserciyan Armenak TFN Sala C del 17.11.2006.

Capítulo 20 Pago a cuenta en el impuesto a las ganancias del impuesto sobre los débitos y créditos bancarios.

Pág.1556

Micro, pequeñas y medianas empresas tramo 1

Resto de los sujetos

Capítulo 21 Normas de valuación del patrimonio al inicio y al cierre para personas humanas.

Pág.1561

R.G. 2.527

Capítulo 22 Beneficios en el impuesto a las ganancias para contribuyentes cumplidores.

Pág.1566

Ley 27.451. Art. 17.1 incorporado por LEY 27.562 (B.O.26.08.2020)

R.G. 4.855 (B.O.10.11.2020)

Beneficios para contribuyentes cumplidores

Sujetos inscriptos en el impuesto a las ganancias

Personas humanas y sucesiones indivisas

Micro o Pequeñas empresas con rentas de tercera categoría

Amortización acelerada en el impuesto a las ganancias

Inversiones realizadas hasta el 31/12/2021

El beneficio resulta de aplicación en los ejercicios finalizados con posterioridad al 30/12/2020

Impuesto a las ganancias. Amortización acelerada. Reglamentación de la AFIP

Los beneficios no son acumulativos

Definición de contribuyente cumplidor

Monotributistas

Implementación del beneficio para monotributistas

Pago de las cotizaciones previsionales del monotributo

Reglamentación de la AFIP del beneficio de contribuyente cumplidor

Requisitos para poder tramitar el beneficio de contribuyente cumplidor

Quedan excluidos del beneficio de contribuyente cumplidor

Procedimiento para la adhesión al beneficio de contribuyente cumplidor

Caracterización en el sistema registral

Solicitud de revisión por denegatoria del beneficio de contribuyente cumplidor

Desistimiento del beneficio

Ley 27.653 (B.O.11.11.2021). Art. 13

R.G. 5.101 (B.O.19.11.2021)

Beneficios para contribuyentes cumplidores

Sujetos adheridos al Monotributo.

Implementación del beneficio para monotributistas

Reglamentación de la AFIP

Se debe pagar las cotizaciones de seguridad social

Sujetos inscriptos en el impuesto a las ganancias

Personas humanas y sucesiones indivisas

Reglamentación de la AFIP

Micro o Pequeñas empresas con rentas de tercera categoría

Amortización acelerada en el impuesto a las ganancias

Inversiones realizadas hasta el 31/12/2022

El beneficio resulta de aplicación en los ejercicios finalizados con posterioridad al 30/12/2021

Los beneficios no son acumulativos

Impuesto a las ganancias. Amortización acelerada. Reglamentación de la AFIP

Definición de contribuyente cumplidor

342) Acta N° 38 EDI con entidades profesionales del 16.12.2021

Reglamentación de la AFIP del beneficio de contribuyente cumplidor

Requisitos para poder tramitar el beneficio de contribuyente cumplidor

Quedan excluidos del beneficio de contribuyente cumplidor

Procedimiento para la adhesión al beneficio de contribuyente cumplidor

Caracterización en el sistema registral

Solicitud de revisión por denegatoria del beneficio de contribuyente cumplidor

Desistimiento del beneficio

Capítulo 23 Régimen General de retención de impuesto a las ganancias.
R.G. 830 Pág.1590

Conceptos alcanzados por el régimen de retención

Conceptos no sujetos a retención

Reintegro de gastos

Sujetos obligados a actuar como agentes de retención

Pago global de honorarios médicos

Las obras sociales deben actuar como agentes de retención

Sujetos pasibles de retención

Pagos a varios sujetos en forma global

Momento en que corresponde practicar la retención

Operaciones de pase

Honorarios de directores y socios gerentes

Operaciones efectuadas mediante pagarés, letras de cambio, facturas de crédito y cheques de pago diferido

Cesiones de créditos

Anticipos a cuenta del precio

Pagos por el alquiler de inmuebles rurales correspondientes a más de un período mensual

Enajenación de bienes muebles con intervención de intermediarios

Operaciones a través de mercados de cereales a término

Intermediarios y mercados de cereales a término

Mercado de futuros y opciones

Determinación del importe a retener

Base de cálculo de la retención

Varios conceptos incluidos en una misma factura

Procedimiento de cálculo de la retención

Varios pagos durante el mes calendario

Pagos por fondos fijos

Pagos de derechos de autor

Monto mínimo de retención

Ajustes en meses posteriores de conceptos retenidos

Pagos de rentas atribuibles a un período fiscal cerrado

Ingreso e información de las retenciones practicadas

Constancia de retención

Retenciones practicadas en exceso

Imposibilidad de retención. Información a la AFIP

Operaciones de cambio o permuta

Omisión de retención. Auto retención

Certificado de exclusión de retención

Régimen excepcional de ingreso

Carácter que revisten las retenciones y las auto retenciones

Las notas revisten el carácter de declaración jurada

Supremacía de los regímenes especiales de retención

Sanciones por no actuar como agente de retención

Anexo VIII Alícuotas de Retención

Anexo IX Modelos de certificados y constancias

Capítulo 24 Régimen de retención de impuesto a las ganancias para empleados en relación de dependencia, jubilados y pensionados. R.G. 4003

Pág.1647

Art. 176.2 del D.R. de la LIG

R.G. 4003 CON LAS MODIFICACIONES DE LA R.G. 5.008 (B.O.15.06.2021) Y DE LA R.G. 5.076 (B.O.27.09.2021)

Ganancias alcanzadas por el régimen de retención

Sujetos obligados a actuar como agentes de retención

Sujetos que perciban sueldos de más de un empleador

Sujetos pasibles de retención

Momento en el cual corresponde practicar la retención

Definición de pago

Determinación del importe a retener

Impuesto a cargo del agente de retención

Pago de ajustes retroactivos

Pagos por vía judicial

Obligaciones de los empleados y jubilados

Formulario de declaración jurada F. 1357

Obligación de inscribirse en el impuesto a las ganancias

Presentación de la declaración jurada informativa por parte del empleado

Confección de la declaración jurada informativa

Declaraciones juradas con saldo a pagar o con saldo a favor

Consulta de las retenciones sufridas

Solicitud de autorización de no retención

Obligaciones del agente de retención

Información que la AFIP pone a disposición del agente de retención

Liquidación anual y final que debe realizar el empleador

Confección de la liquidación anual y final

Información e ingreso de las retenciones

Ingreso de las retenciones a través del SICORE

Sanciones por incumplimientos

Reintegros por honorarios médicos

Empleados con franquicias impositivas o que hubieran realizado donaciones

Capítulo 25 Régimen de anticipos de impuesto a las ganancias. R.G. 4034

Pág.1688

Anticipos a cuenta del Impuesto a las Ganancias

Cantidad de anticipos a ingresar

Determinación del importe de los anticipos

Meses en los cuales se produce el vencimiento de los anticipos

Día de vencimiento de los anticipos

Montos mínimos de los anticipos

Régimen de reducción los anticipos

Momento a partir del cual se puede optar por reducir los anticipos

Requisitos para ejercer la opción de reducción de los anticipos

Procedimiento para ejercer la opción de reducción de los anticipos

Controles sistémicos por parte de la AFIP

Efectos del ejercicio de la opción de reducción de los anticipos

El ejercicio de la opción implica la reducción de todos los anticipos

Denegatoria de la reducción de anticipos

Impuesto determinado mayor a la estimación de reducción de anticipos

Comunicación en el domicilio fiscal electrónico

Jurisprudencia sobre reducción de anticipos

343) Díaz Manuel Oscar CNACAF Sala V del 17.11.2021

ACLARACION RESPECTO DE LA JURISPRUDENCIA, LOS DICTAMENES Y LAS OPINIONES DEL FISCO

En los fallos en los dictámenes y en las opiniones del fisco, los destacados son nuestros. Las transcripciones son literales.

=====

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Capítulo 1 OBJETO

INDICE

Introducción.

Esquema de liquidación a partir de la ley 27.430.

Escala progresiva del impuesto a las ganancias

Vigencia. Impuesto de ejercicio anual.

Dictámenes (PTN)

Dictamen (PTN) 20/2005 del 20.01.2005

Dictamen (PTN) 224/2005 del 14.07.2005

Dictamen (PTN) 132/2005 del 19.04.2005

Jurisprudencia

Nerly Antonio TFN Sala C del 19.10.2006

Maridon Beatriz TFN Sala D del 19.10.2006

Magariños Juan Carlos TFN Sala B del 20.12.2004

Boiteaux Miguel Angel TFN Sala B del 02.08.2005

Magariños Juan Carlos CNACAF Sala II del 05.06.2008

Boiteaux Miguel Angel CNACAF Sala V del 12.04.2007

Sanatorio Otamendi y Miroli CSJN del 25.08.1988

Sambrizzi Eduardo A. CSJN del 31.10.1989

Objeto

Objeto del gravamen

Teoría de la fuente

Teoría del balance

Excepciones al principio de fuente

Enajenación de bienes muebles amortizables

Enajenación de acciones e instrumentos financieros

Enajenación de inmuebles y transferencia de derechos sobre inmuebles

Vigencia de la ley 27.430

Impuesto cedular

Rentas de fuente extranjera

Ley 23.905 I.T.I.

Adjudicación de inmuebles. Enajenación de derechos de un fideicomiso.
Vigencia ley 27.430

Acta Nº 31 EDI con entidades profesionales del 04/07/2019.

Cese de actividades en una explotación unipersonal

Excepciones al principio de fuente (art. 53 inciso f) de la LIG)

Edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal
(Dictámenes)

Dictamen (DATyJ) 66/1982 del 22/09/1982.

Dictamen (DAT) 80/1996 del 19/07/1996.

Dictamen (DAT) 66/2003 del 29/09/2003.

Dictamen (DAT) 72/2005 del 23/11/2005.

Loteos con fines de urbanización (Dictámenes)

Dictamen (DAT) 5/2008 del 04/02/2008.

Excepción al principio de fuente. Enajenación de bienes recibidos en cancelación
de créditos por la actividad profesional, oficios, Etc.

Excepción al principio de fuente. Transferencia de intangibles

Excepción al principio de fuente. Rentas de cuarta categoría

Principio de fuente. Venta de caballos por parte de un abogado

Dictamen (DALyRSS) 53/2006 del 18/12/2005.

Principio de fuente. Ingresos por el pase de un jugador de futbol

Lopez Claudio Javier TFN Sala B del 05/02/2001.

Lopez Claudio Javier CNACAF Sala IV del 09/03/2006.

Principio de fuente. Transferencia de los derechos económicos y federativos de un jugador de futbol.

Resolución (SDG TLI) 31/2009 del 04/09/2009.

Principio de fuente. Indemnización por despido y gratificaciones por retiro voluntario

De Lorenzo Amelia Beatriz CSJN del 17/6/2009.

Cuevas Luis Miguel CSJN del 30/11/2010.

Negri Fernando Horacio CSJN del 15/07/2014.

Circular (AFIP) 4/2016 (B.O.18/08/2016.

Principio de fuente. Indemnización por servidumbres petroleras

Yparraguirre Juan CSJN del 11/11/2014.

Habitualidad compra venta de inmuebles

Spanier Alberto Gabriel y Spanier Sergio Guillermo TFN Sala "A" del 11/11/2007.

Hesperia SA CSJN del 18/08/1943.

Brave Rafael CSJN del 15/10/1947.

Polledo Casimiro SA CSJN del 03/05/1965.

Tierras y Yerbales SA CSJN del 03/05/1965.

Inmueble desafectado de una explotación unipersonal

Furnari Roberto Vicente TFN Sala A del 25/10/2006.

Salerno Nelly Hilda CNACAF Sala III del 19/12/2007.

Salerno Nelly Hilda CSJN del 16/11/2009.

Rodriguez Ramón Alberto TFN Sala B del 22/04/2016.

Habitualidad. Compra venta de acciones

Dictamen (DAT) 14/2012

Habitualidad. Compra venta de cuotas parte de SRL

Dictamen (DAT) 31/2000

Habitualidad. Instrumentos y contratos derivados

Dictamen (DAT) 48/2003

Venta de inmuebles por parte de un sujeto adherido al monotributo

Dictamen (DAT) 45/2005 del 26/7/2005

Tratamiento de los subsidios

Bus del Oeste S.A. T.F.N. Sala A del 06.12.2012

Bus del Oeste SA CNACAF Sala II del 28/11/2013

Bus del Oeste SA CSJN del 09.09.2014.

Manuel Quinzan TFN Sala A del 27/11/2014.

Manuel Quinzan CNACAF Sala II del 09/09/2014.

Manuel Gomez TFN Sala B del 06/02/2017.

Cerda Jorge Antonio TFN Sala B del 08/05/2019.

Tratamiento de las jubilaciones

García María Isabel CSJN del 6.03.2019

García Blanco Esteban CSJN del 06.05.2021

Concepto de enajenación

Transferencia de bienes a precio no determinado

Transferencia de inmuebles afectados a una explotación unipersonal

Venta judicial de inmuebles

Residencia

Sujetos residentes en el país

Perdida de la condición de residentes en el país

Acreditación de la perdida de la residencia en el país

Carácter de beneficiario del exterior

Doble residencia

Sujetos no residentes en el país

Definición de vivienda permanente. Definición de centro de intereses vitales

Dictamen (DAL) 14/2000 del 17.03.2000

Perdida de la residencia

Dictamen (DAL) 121/2000 del 27.12.2000

R.G.2.322 Cancelación de la inscripción

R.G.4.236 Formalidades a tener en cuenta en el caso perder la residencia en el país

R.G.4.760 Aclaraciones en el caso de pérdida de la residencia en el impuesto sobre los bienes personales

=====

INTRODUCCION

ESQUEMA DE LIQUIDACION EN LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS A PARTIR DE LA LEY 27.340.

A) Personas Humanas. Art. 94 1º Párrafo. (Título IV Cap. I)
Sucesiones Indivisas.
Rentas de fuente argentina y rentas de fuente extranjera de 1º, 2º, 3º y 4º categoría.
Escala Progresiva.
Alícuota del 5% al 35%.

B) Personas Humanas. Art. 94 3º Párrafo. LEY 27.430.
Sucesiones Indivisas.
Rentas de Fuente Extranjera.
Venta de Instrumentos Financieros.
Venta de Inmuebles. (Adquiridos a partir 1/1/2018)
Alícuota del 15%.

C) Impuestos Cedulares (Título IV Cap. II Art. 97, 98 y 99). LEY 27.430. LEY 27.541.
Personas Humanas.
Sucesiones Indivisas.
Rentas de fuente argentina.

Observación:

Las rentas enumeradas en A), B) y las rentas cedulares del art. 97 de la LIG (dividendos y utilidades), se incorporan en la declaración jurada de impuesto a las ganancias.

Mientras que las rentas cedulares de los art. 98 (venta de instrumentos financieros) y art. 99 (venta de inmuebles y derechos sobre inmuebles), no se incorporan en la declaración jurada de impuesto a las ganancias.

Se declaran mediante los formularios F. 2022 y F. 2023.

Si obviamente repercuten en el consumo en la declaración jurada de impuesto a las ganancias cuya contrapartida es una justificación patrimonial.

El impuesto cedular del art. 95 de la LIG, ha sido derogado a partir del 01.01.2020, por imperio de la ley 27.541.

Art. 94 de la LIG

ESCALA PROGRESIVA DEL IMPUESTO PARA EL PERIODO FISCAL 2021
(5% AL 35%)

Art. 94 primer párrafo de la LIG

Las **personas humanas y las sucesiones indivisas** -mientras no exista declaratoria de herederos o testamento declarado válido que cumpla la misma

finalidad- abonarán sobre las ganancias netas sujetas a impuesto las sumas que resulten de acuerdo con la siguiente escala:

Ganancia neta imponible		Pagarán		
Mas de \$	A \$	\$	Mas el %	S/el exced.
0	64.532,64	0	5%	0
64.532,64	129.065,29	3.226,63	9%	64.532,64
129.065,29	193.597,93	9.034,57	12%	129.065,29
193.597,93	258.130,58	16.778,49	15%	193.597,93
258.130,58	387.195,86	26.458,39	19%	258.130,58
387.195,86	516.261,14	50.980,79	23%	387.195,86
516.261,14	774.391,71	80.665,80	27%	516.261,14
774.391,71	1.032.522,30	150.361,06	31%	774.391,71
1.032.522,30	En adelante	230.381,54	35%	1.032.522,30

ACTUALIZACION

Art. 94 segundo párrafo de la LIG

Los montos previstos en este artículo se ajustarán anualmente, a partir del año fiscal 2018, inclusive, por el coeficiente que surja de la variación anual de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIOTE), correspondiente al mes de octubre del año anterior al del ajuste respecto al mismo mes del año anterior.

RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA POR COMPRA VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS E INMUEBLES

ALICUOTA DEL 15%

Art. 94 tercer párrafo de la LIG

Cuando la determinación de la ganancia neta de los sujetos a que hace referencia el primer párrafo de este artículo (PERSONAS HUMANAS Y SUCESIONES INDIVISAS), incluya resultados comprendidos en el Título VIII de esta ley (RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA), provenientes de **operaciones de enajenación** de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales -incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, así como por la enajenación de inmuebles o transferencias de derechos sobre inmuebles, estos **quedarán alcanzados por el impuesto a la alícuota del quince por ciento (15%)**.

TRATAMIENTO DE LAS HORAS EXTRAS

Art. 94 cuarto párrafo de la LIG

Cuando la determinación del ingreso neto corresponda a horas extras obtenidas por trabajadores en relación de dependencia, las sumas resultantes de tal concepto, sin incluir las indicadas en el inciso x) del artículo 26, no se computarán a los fines de modificar la escala establecida en el primer párrafo, por lo que tales emolumentos tributarán aplicando la alícuota marginal correspondiente, previo a incorporar las horas extras.

=====

VIGENCIA. IMPUESTO DE EJERCICIO ANUAL

Antes de abocarnos al análisis del impuesto a las ganancias, veamos desde cuando rige una reforma en el impuesto a las ganancias ocurrida en el curso de un período fiscal, teniendo en cuenta que el impuesto a las ganancias es un impuesto de ejercicio. Es decir que por ejemplo en el caso de una persona humana el nacimiento del hecho imponible se produce el 31 de diciembre.

DICTAMEN (PTN) 20/2005 DEL 20.01.2005

DICTAMEN (PTN) 224/2005 DEL 14.07.2005

DICTAMEN (PTN) 132/2005 DEL 19.04.2005

NERLY ANTONIO TFN SALA C DEL 19.10.2006

MARIDON BEATRIZ TFN SALA D DEL 19.10.2006

MAGARIÑOS JUAN CARLOS Y BOITEAUX MIGUEL ANGEL TFN SALA B DEL 20.12.2004 Y 02.08.2005

MAGARIÑOS JUAN CARLOS CNACAF SALA II DEL 05.06.2008

BOITEAUX MIGUEL ANGEL CNACAF SALA V DEL 12.04.2007

SANATORIO OTAMENDI Y MIROLI CSJN DEL 25.08.1988

SAMBRIZZI EDUARDO A CSJN DEL 31.10.1989

Con el dictado de la ley 25.414 (B.O.30.03.2001), y el decreto 493 (B.O.30.04.2001), se derogó la exención para operaciones de venta de acciones, en el impuesto a las ganancias, en el caso de personas humanas no habitualistas. Ley posteriormente deroga por imperio de la ley 25.556 (B.O.28.12.2001).

Por lo tanto, en el año 2001, el tema de conflicto pasaba por determinar si las operaciones de compraventa de acciones realizadas entre el 01.01.2001 y el 30.04.2001 gozaban de la exención y las operaciones realizadas a partir del 01.05.2001 no tenían derecho a la exención; o si por el contrario todas las operaciones realizadas entre el 01.01.2001 y el 31.12.2001 no tenían derecho a la exención.

DICTAMEN (PTN) 20/2005 DEL 20.01.2005

El procurador del tesoro de la nación entendió que las operaciones de venta de acciones realizadas entre al 01.01.2001 y al 30.04.2001, gozaban de la exención y que por lo tanto la reforma resultaba de aplicación para las operaciones realizadas a partir del 01.05.2001.

Dictamen (PTN) 20/2005 de fecha 20.01.2005

“Examen de la cuestión y conclusión

1. Como lo han señalado las Asesorías Legales del Ministerio de Economía y Producción y de esa Subsecretaría de Asuntos Legales de la Secretaría Legal y Técnica de la Presidencia de la Nación, al expedirse sobre los efectos que el dictado de la ley 25556 aparejaron sobre su similar 25414, esta Procuración del Tesoro se expidió de manera expresa sobre la vigencia temporal de la primera de las leyes citadas, puntualizando que, al no haber establecido una fecha para su entrada en vigencia, ella rige a partir de los ocho días corridos contados a partir de la fecha de su publicación en el Boletín Oficial (ver artículo 2 del CC).

Como esa publicación tuvo lugar el 28 de diciembre de 2001, debe considerarse que la ley 25556 comenzó a regir el día 5 de enero de 2002 y, en consecuencia, esta casa concluyó que la modificación normativa que ella aparejó produjo efectos a partir del ejercicio fiscal del año 2002.

2. Siendo ello así, considero oportuno recordar que esta Procuración del Tesoro ha expresado reiteradamente desde antiguo, que sus dictámenes "... importan un pronunciamiento definitivo no sujeto a debate o posterior revisión..." (dictámenes: 209:290); "... salvo que concurran nuevas circunstancias de hecho o que el contexto legal tenido en cuenta haya sufrido modificaciones, todo ello con la suficiente relevancia como para determinar la reconsideración de la opinión emitida" (dictámenes: 177:141).

Sin perjuicio de ello y dado que la Asesoría Legal dictaminante a fs. 43/47 sostiene que después del asesoramiento emitido por esta Procuración del Tesoro el 3 de julio de 2003 se han aportado nuevos elementos a la cuestión planteada, y que esas consideraciones se refieren principalmente a aspectos vinculados con la aplicación de la normativa relacionada con el funcionamiento del impuesto a las ganancias, estimo procedente llevar a cabo un nuevo análisis del "sub examine", el cual tiene en cuenta tanto lo dictaminado antes del presente por esta casa como los correspondientes informes técnicos, pero referido a una cuestión que no fue específicamente tratada en aquél.

3. El elemento que provee a este dictamen de autonomía, aun manteniendo el criterio sostenido en el del 3 de julio del año pasado, N° 351, está definido por la necesidad de determinar si las personas físicas no habitualistas domiciliadas en el país resultaban sujetos pasivos del gravamen sobre la venta de acciones que no cotizan en Bolsa. Ello, durante el período de enero a mayo del año 2001, por cuanto hasta este último mes rigieron las leyes 20628 (artículo 20, inciso wj), en

virtud de la cual aquellos contribuyentes no se encontraban alcanzados, y 25414 que los declaró alcanzados pero eximidos. Se trata, entonces, de un análisis que prescinde del momento en que resultó vigente la ley 25556.

De los tres puntos que forman el objeto del dictamen técnico pedido, este análisis se va a circunscribir al primero, "a) La venta de acciones que no cotizan en Bolsa realizadas por personas residentes en el país, no habitualistas, como hecho imponible frente al impuesto a las ganancias".

Por la opinión que vertiré, resulta insustancial el estudio de los otros dos puntos, referidos a los efectos y aplicación en el tiempo de la ley 25556. Además, porque contradicen inadecuadamente el dictamen de la Procuración del 3 de julio de 2003.

3.1. En el dictamen de esta casa 351 del 2003 se reseñó que "El Departamento Asesoría Legal A de la Dirección Homónima de la Dirección General Impositiva de la AFIP expresó que el artículo 2, inciso 1) de la Ley de Impuesto a las Ganancias considera como ganancia gravada a los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación" (ver fs. 6/16).

Debe asumirse que esa es la definición de la naturaleza de este impuesto, que tiene la particularidad -normalmente- de transformar negocios anteriores en hechos imposables recién en el mes de diciembre.

Quien obtiene una ganancia en los términos transcritos en el párrafo 1 de este punto, es sometido a ese mecanismo de determinación impropia del hecho imponible, estructura impositiva que conoce. Sabe que se trata de un impuesto denominado de ejercicio o periódico. La habitualidad de su negocio y el conocimiento del momento en que se va a considerar acaecido el hecho imponible, permite aceptar que pueda encontrar un esquema empresarial que le proteja en mayor o menor medida del alea natural del impuesto.

Esta prevención no es imaginable en la persona física no habitualista, de modo que extender aquella naturaleza imprecisa que gobierna al impuesto a las ganancias a este excepcional caso, y someterlo a la configuración de hecho imponible por una norma muy posterior al momento en que se realizaron los negocios ocasionales, importaría predicar la imperatividad de una naturaleza exponenciada en su imprecisión y por ello alejada del principio de certeza hasta un punto en que quedaría fuera del alcance de la justificación con que el interés público de la recaudación valida a este impuesto para los sujetos no excepcionales.

3.2. Aun cuando no incide en la solución que debe dársele a este caso, no corresponde soslayar que la ley 25414, al declarar alcanzados por el impuesto a los no habitualistas -si bien los eximió-, desconoció la naturaleza del impuesto que define el artículo 2, inciso 1) de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

3.3. Es cierto, como dice el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Catamarca, que con el dictamen de la Procuración del Tesoro del 3 de julio de

2003 quedaron pendientes de aclaración el momento a partir del cual operó la derogación de las normas legales que contornean al presente dictamen.

No corresponde, sin embargo, reanalizar aquello que fue materia de estudio en ese dictamen 351, referido a si la ley 25556 entró en vigencia en el año 2001 o en el 2002 y que el decreto 493/2001 perdió vigencia al ser derogada la ley 25414, por lo expresado en el punto 2 del presente Capítulo II.

Pero, como se ha dicho, el planteo ha servido para detectar que quedó sin aclarar que hasta el decreto 493/2001, **la venta de acciones que no cotizan en bolsa realizada por personas físicas residentes en el país, no habitualistas, no debe tributar el impuesto a las ganancias desde el 1 de enero hasta el 30 de abril de 2001. En el sentido indicado, dejo expuesta mi opinión**".

DICTAMEN (PTN) 224/2005 DEL 14.07.2005

Dictamen (PTN) 224/2005 de fecha 14.07.2005

“Análisis de la cuestión

1.1. La conclusión vertida en el dictamen 132, del 19 de abril del 2005, se fundó en una interpretación puramente literal del artículo 3, inciso c) del decreto 493/2001 que, como allí se dijo, encuadró las rentas de aquel tipo de operaciones en la segunda categoría del impuesto a las ganancias, con exclusión de las que debían ser incluidas en el artículo 49 de la ley 20628. Con base en ese tipo de análisis y por aplicación del artículo 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias se dictaminó que sólo las operaciones susceptibles de ser encuadradas en la tercera categoría se regían por el criterio de lo devengado.

1.2. Como resultado de ese mecanismo de interpretación se emitió, entonces, una opinión que apunta a aplicar criterios de imputación que sólo deben regir en situaciones no excepcionales y no en casos como el presente en que, como se dijo en el dictamen 20 del 21 de enero de 2005, concurren circunstancias especiales marcadas por la afectación retroactiva a negocios por parte de personas a quienes no podía extenderse el particular mecanismo de determinación del hecho imponible que se aplica en el impuesto a las ganancias.

1.3. Una interpretación coherente con los argumentos vertidos en ese dictamen sólo puede propiciar la inaplicabilidad al caso de tales criterios.

Es que, de conformidad con el dictamen 20/2005, lo trascendente es que el momento del negocio de venta de acciones, aporta el único dato que debe tenerse en cuenta para valorar si ese acto puede o no constituir un hecho imponible. Es decir, con prescindencia de que la acreencia del negocio se perciba o no en esa misma circunstancia. Como la conclusión, debo repetirlo, es negativa, carece de sentido interpretar que la materialización posterior del cobro pueda transformar aquel acto en hecho imponible.

2. El dictamen 132 del 19 de abril de 2005, se encargó, preponderantemente, de analizar los criterios de imputación aplicables según se trate de ganancias de segunda o tercera categoría y produjo un resultado teórico que no propició que se alcanzara la claridad que los presentantes pedían. En la medida en que, de todos modos, ese dictamen mantuvo el criterio sostenido en el que le precediera, corresponde ahora emitir una conclusión desprovista de abstracción que establezca lo siguiente: en concordancia con el dictamen 20 del 21 de enero de 2005, la compraventa de acciones que no cotizan en bolsa efectuada entre el 1 de enero y el 30 de abril de 2001 por personas físicas residentes en el país, no habitualistas, no debe tributar el impuesto a las ganancias, con prescindencia del modo de cobro de la operación.

III. Conclusión

Las personas físicas residentes en el país, no habitualistas, que hubieren vendido acciones entre el 1 de enero y el 30 de abril del año 2001, no deben tributar el impuesto a las ganancias producidas por esas operaciones, con prescindencia del momento en que aquéllas ingresen a su patrimonio”.

DICTAMEN (PTN) 132/2005 DEL 19.04.2005

Dictamen (PTN) 132/2005 de fecha 19.04.2005

“Se consulta a esta Procuración del Tesoro sobre si las ventas de acciones que no cotizan en bolsa realizadas por personas físicas residentes en el país, no habitualistas, entre el 1 de enero y el 30 de abril de 2001, se encuentren o no alcanzadas por el impuesto a las ganancias cuando esas operaciones se hubieren celebrado dentro de ese período pero el precio de la venta haya ingresado al patrimonio del enajenante con posterioridad a la segunda fecha mencionada.

(..)

5. En virtud de lo expuesto y con las reservas que impone la necesidad de examinar cada supuesto concreto que se plantee, considero que, de encuadrar las operaciones realizadas entre el 1 de enero y el 30 de abril de 2001 en la tercera categoría del impuesto a las ganancias, el ingreso proveniente de ellas no se encontraría alcanzado por ese tributo aunque hubiere ingresado al patrimonio del enajenante después de la segunda fecha mencionada”.

NERLY ANTONIO TFN SALA C DEL 19.10.2006

En el TFN nos encontramos con opiniones encontradas entre las distintas salas, algunas salas entendieron que las operaciones realizadas entre el 01.01.2001 y el 30.04.2001, tenían derecho a la exención, mientras que otra sala entendió que la exención no resultaba de aplicación para todo el año 2001.

TFN Sala “C” **“Nerly Antonio”** de fecha 19.10.2006

Para la sala C del TFN, las operaciones de venta de acciones realizadas hasta el 30.04.2001, se encuentran exentas de impuesto a las ganancias.

***“Que por lo expuesto, los suscriptos interpretan que cabe sostener razonablemente que de la modificación legal estatuida por el decreto 493/2001, no pueden surgir nuevos efectos sobrevinientes respecto de actos jurídicos perfeccionados durante la vigencia de la ley anterior, es decir, como en autos, antes del 30 de abril de 2001.*”**

Que cabe señalar que esta posición resulta coincidente con la vertida por el señor procurador general del Tesoro de la Nación en dictamen 20/2005, quien, sobre la base de la certeza jurídica que debe rodear a los actos negociables realizados en el decurso de la vida económica del país, señaló que "... hasta el decreto 493/2001, las ventas de acciones que no cotizan en bolsa realizadas por personas físicas residentes en el país, no habitualistas, no deben tributar el impuesto a las ganancias desde el 1 de enero hasta el 30 de abril de 2001".

Que cabe destacar que tal opinión no resulta sujeta a revisión judicial alguna, ni resulta vinculante para este Tribunal, aunque sí lo es para los servicios jurídicos de los órganos del poder administrador, y que la misma, si bien arriba a iguales conclusiones que las manifestadas en autos, lo hace sobre la base de fundamentos diferentes que los aquí sustentados”.

MARIDON BEATRIZ TFN SALA D DEL 19.10.2006

Para la sala D del TFN, las operaciones de venta de acciones realizadas hasta el 30.04.2001, se encuentran exentas de impuesto a las ganancias.

TFN Sala “D” **“Maridón Beatriz”** de fecha 19.10.2006

“Relata que en junio del año 2000 celebró un contrato de compraventa de acciones por el cual vende el 100% de su tenencia accionaria en Telecable Pérez SA, quedando sujeta la operación a la aprobación de la Comisión de Defensa de la Competencia y del COMFER. Manifiesta que con fecha 2 de enero de 2001 se transfirió la totalidad del paquete accionario de la sociedad al adquirente, quien pagó el porcentaje acordado sobre el precio neto y respecto del saldo adeudado se acordó un pago a plazo y se instrumenta un contrato de prenda en primer grado sobre las acciones transferidas y en la misma fecha se inscribe la transferencia de acciones en el Registro de Accionistas de la sociedad. Explica que al momento del vencimiento general del impuesto presentó la declaración jurada del impuesto a las ganancias del ejercicio 2001 considerando exenta la utilidad derivada de la venta antes descripta”.

(..)

“V. Que los fundamentos vertidos por el suscripto en el presente pronunciamiento también han sido adoptados por el procurador del Tesoro de la Nación al emitir el dictamen 20 de fecha 21/1/2005 donde opinó que las

utilidades por venta de acciones que no coticen en bolsa por personas físicas no habitualistas, no debían tributar el impuesto a las ganancias desde el 1 de enero hasta el 30 de abril de 2001.

Que en esa oportunidad el procurador expresó:

"Debe asumirse que ésa es la definición de la naturaleza de este impuesto, que tiene la particularidad -normalmente- de transformar negocios anteriores en hechos impositivos recién en el mes de diciembre.

Quien obtiene una ganancia en los términos transcritos en este punto, párrafo 1, es sometido a ese mecanismo de determinación impropia del hecho imponible, estructura impositiva que conoce. Sabe que se trata de un impuesto denominado de ejercicio o periódico. La habitualidad de su negocio y el conocimiento del momento en que se va a considerar acaecido el hecho imponible, permite aceptar que pueda encontrar un esquema empresarial que le proteja en mayor o menor medida del alea natural del impuesto.

Esta prevención no es imaginable en la persona física no habitualista, de modo que extender aquella naturaleza imprecisa que gobierna al impuesto a las ganancias a este excepcional caso, y someterlo a la configuración de hecho imponible por una norma muy posterior al momento en que se realizaron los negocios ocasionales, importaría predicar la imperatividad de una naturaleza exponenciada en su imprecisión y por ello alejada del principio de certeza hasta un punto en que quedaría fuera del alcance de la justificación con que el interés público de la recaudación válida a este impuesto para los sujetos no excepcionales

Aún cuando no incide en la solución que debe dársele a este caso, no corresponde soslayar que la ley 25414, al declarar alcanzados por el impuesto a los no habitualistas -si bien los eximió-, desconoció la naturaleza del impuesto que define el artículo 2, inciso 1) de la ley de impuesto a las ganancias".

Que en tal sentido la eliminación de la exención oportunamente prevista en el artículo 20, inciso w) de la ley del tributo, no tiene incidencia en la determinación del gravamen del período bajo examen, y esto es como consecuencia de la fecha a partir de la cual las normas citadas han cobrado vigencia.

VI. Que sin perjuicio de las precedentes consideraciones, que han sido efectuadas siguiendo la argumentación expuesta por las partes, debe tenerse en cuenta que conforme con la oportunidad en que fue celebrado el contrato de compraventa de las acciones en cuestión, dicha operación ha quedado totalmente fuera del alcance de los términos del citado decreto 493/2001, ya que aún en la hipótesis -no compartida, según se ha visto- de asignarle efecto retroactivo al 1/1/2001, el mismo no es aplicable a hechos impositivos acaecidos en el año 2000.

Ello es consecuencia de que la compraventa civil que se ha realizado en el caso de autos por escrito el 23/6/2000, es un contrato que se perfecciona

mediante la expresión del consentimiento formulado por las partes, de conformidad con lo que establece el artículo 1373 del Código Civil, sin que la fecha de tradición de los efectos vendidos, o la de su registración societaria ni la del pago del precio, puedan modificar las consecuencias económicas de su celebración. **Y siendo que ésta se operó durante el año 2000, a dicho período fiscal habría correspondido asignar el resultado impositivo derivado de la misma, si el mismo no se hubiera encontrado por ese entonces excluido del tributo.**

VII. En conclusión, a los resultados obtenidos de esa disposición de títulos valores, le corresponde el tratamiento de no alcanzadas, toda vez que dicha operación ha sido llevada a cabo por personas físicas en forma no habitual, y la no inclusión en el objeto del gravamen produce efectos análogos a los de la exención, debiendo por ello revocarse la resolución apelada en todas sus partes, con costas”.

MAGARIÑOS JUAN CARLOS Y BOITEAUX MIGUEL ANGEL TFN SALA B DEL 20.12.2004 Y 02.08.2005

Para la sala B del TFN, las operaciones de venta de acciones realizadas hasta el 30.04.2001, se encuentran gravadas por impuesto a las ganancias porque el impuesto a las ganancias es un impuesto de hecho imponible anual. Razón por la cual debe aplicarse la ley vigente al 31.12.2001 respecto de todo el período fiscal 2001. El hecho imponible se produjo el 31.12.2001.

TFN Sala “B” **“Magariños Juan Carlos”** de fecha 20.12.2004 y **“Boiteaux Miguel Angel”** de fecha 02.08.2005

“IV. Que, en orden a la resolución de la causa, es preciso señalar que esta Sala tiene sentado criterio al respecto en un caso análogo, caratulado *“Magariños, Juan Carlos s/apelación” - 20/12/2004* (se agrega en copia certificada formando parte de la sentencia), en donde se dijera que *“el impuesto a las ganancias es un impuesto de ejercicio; por lo tanto, comprende hechos imponibles de formación sucesiva que se perfeccionan a la finalización del año fiscal”*. Así, **se concluyó que el hecho imponible de la compraventa de acciones de enero del 2001 se había perfeccionado el 31 de diciembre de dicho año con el régimen legal de gravabilidad vigente a dicha fecha, analizando lo que la doctrina y jurisprudencia en materia fiscal conoce como *“retroactividad impropia o aparente”* que pretende englobar los cambios legislativos sobre períodos fiscales o situaciones no concluidas, al momento de la entrada en vigor de aquéllas.**

Que, sin perjuicio de lo expuesto, con posterioridad a ese pronunciamiento y por dictamen 20 de fecha 21/1/2005, el procurador del Tesoro de la Nación opinó que las utilidades por venta de acciones que no coticen en Bolsa por personas físicas no habitualistas, no debían tributar el impuesto a las ganancias desde el 1 de enero hasta el 30 de abril de 2001.

Que, para fundar esa posición, si bien reconoció que el impuesto a las ganancias era de aquellas gabelas de período o de ejercicio, dicho principio no podía ser aplicado en el caso de personas físicas no habitualistas y huérfanas de la protección de un esquema empresarial que las proteja del alea del impuesto, que habiendo concluido sus ocasionales transacciones de compraventa en el período antes descripto, se habrían visto imposibilitadas de desistir de la operación o de trasladar la incidencia del gravamen al precio pactado. Todo ello, amén de que se vulneraba, a su juicio, el concepto de periodicidad en el rendimiento que el objeto del gravamen describe en su artículo 2.

*Que, en estas condiciones, y en el enfoque que corresponde a este Tribunal, **la solución adoptada en el citado pronunciamiento "Magariños" sigue apareciendo correcta**, aun cuando ello no empece al mérito de las también acertadas consideraciones volcadas por el procurador del Tesoro de la Nación, enfocadas desde otro plano u óptica, animadas, tal vez, no por un apego técnico en la materia fiscal, pero sí imbuidas de razonabilidad, computando la naturaleza de aquellas personas que se han visto involucradas en controversias fiscales sobre una situación que no les resultaba familiar y habitual, producto de un acelerado devenir normativo típico de la emergencia institucional que atravesaba el país por aquellas fechas".*

En la CNACAF encontramos opiniones coincidentes en dos salas. Si bien respecto de la cuestión de fondo se termina fallando sobre la inconstitucionalidad de la ley 25.414 y del decreto 493, se sostiene que la exención no hubiese resultado de aplicación para todo el periodo fiscal 2001.

MAGARIÑOS JUAN CARLOS CNACAF SALA II DEL 05.06.2008

Para la CNACAF, las operaciones de venta de acciones realizadas hasta el 30.04.2001, se encuentran gravadas por impuesto a las ganancias porque el impuesto a las ganancias es un impuesto de hecho imponible anual. Razón por la cual debe aplicarse la ley vigente al 31.12.2001 respecto de todo el período fiscal 2001. El hecho imponible se produjo el 31.12.2001.

Ello sin perjuicio de que la CNACAF entiende que la ley 25.414 es inconstitucional, no se le puede otorgar facultades al poder ejecutivo para derogar exenciones.

CNACAF Sala "II" "**Magariños Juan Carlos**" de fecha 05.06.2008.

"III. Para decidir como lo hizo, el Tribunal Fiscal de la Nación consideró que:

- La ley 25414, publicada en el Boletín Oficial el día 30 de marzo de 2001, tuvo por finalidad delegar en el Poder Ejecutivo Nacional atribuciones legislativas hasta el 1 de marzo de 2002 -crear o eliminar exenciones impositivas, entre otras-;

- El artículo 7 de dicha ley sustituyó el inciso 3) del artículo 2, de la ley de impuesto a las ganancias, estableciendo que eran ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto en cada categoría, "... los resultados obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, títulos, bonos y demás títulos valores, cualquiera fuera el sujeto que las obtenga" (sic);

- El decreto 493/2001 (BO - 30/4/2001), invocando las facultades delegadas enumeradas por la ley 25414, eliminó la exención que en materia de impuesto a las ganancias beneficiaba a los resultados obtenidos por las personas físicas provenientes de la venta de acciones que no cotizaran en bolsas o mercados de valores;

- Se sustituyó, asimismo, el párrafo 1 del inciso w) del artículo 20 de la ley de impuesto a las ganancias y, en la nueva valoración, quedaban exentos del gravamen "... los resultados provenientes de operaciones de compraventa, cambio, permuta o disposición de acciones, títulos, bonos y demás títulos valores, obtenidos por personas físicas o sucesiones indivisas..., excluidos los originados en las citadas operaciones que tengan por objeto acciones que no coticen en bolsas o mercados de valores, cuando los referidos sujetos sean residentes en el país" (sic);

- La ley 25414 al delegar los poderes legislativos en el Poder Ejecutivo Nacional hasta el 1 de marzo de 2002, estableció en su artículo 6 que "... al término del plazo establecido en el artículo 1, se operará de pleno derecho la caducidad de la delegación de facultades dispuesta en la presente ley sin perjuicio de la validez y continuidad de la vigencia de las normas que haya dictado el Poder Ejecutivo Nacional en ejercicio de las atribuciones que se le deleguen" (sic);

- La ley 25556 (BO - 28/12/1991), que derogó la ley 25414, nada dijo de las normas dictadas por el Poder Ejecutivo Nacional en el ejercicio de las facultades delegadas por esta última, por lo que tiene efectos "ex tunc" y no afecta, en principio, la validez de dichas normas;

- El decreto 493/2001 resulta, entonces, de plena aplicación;

- **En tanto el impuesto a las ganancias es un impuesto de ejercicio y en el "sub lite" el contrato de compraventa de acciones sin cotización celebrado por Juan Carlos Magariños se perfeccionó el 2 de enero de 2001, la renta obtenida por éste en virtud de dicha venta corresponde al período fiscal 2001, y a los efectos del impuesto a las ganancias el hecho imponible se perfeccionó el día 31 de diciembre de 2001;**

(..)

VI. En tanto el impuesto a las ganancias es un impuesto de ejercicio, para el ejercicio fiscal 2001, concluido el 31 de diciembre de ese año, rigió la ley 25414 a pesar de que su entrada en vigencia fue posterior a la fecha del perfeccionamiento del contrato de venta de acciones cuyos resultados fueron objeto de la determinación de oficio apelada.

Por lo tanto, a juicio de este tribunal, asiste razón al Tribunal Fiscal de la Nación cuando sostiene que, en el "sub lite", estamos ante un caso de retroactividad impropia o aparente -ver consids. IV y V del fallo apelado-".

BOITEAUX MIGUEL ANGEL CNACAF SALA V DEL 12.04.2007

CNACAF Sala "V" "Boiteaux Miguel Angel" de fecha 12.04.2007.

"VI. Que, para decidir como lo hizo el Tribunal Fiscal de la Nación señaló: "es preciso señalar que esta Sala tiene sentado criterio al respecto en un caso análogo, caratulado 'Magariños, Juan Carlos s/apelación' - 20/12/2004 (...) en donde se dijera que 'el impuesto a las ganancias es un impuesto de ejercicio; por lo tanto, comprende hechos imponibles de formación sucesiva que se perfeccionan a la finalización del año fiscal'. Así, se concluyó que el hecho imponible de la compraventa de acciones de enero del 2001 se había perfeccionado el 31 de diembre (sic) de dicho año con el régimen legal de gravabilidad vigente a dicha fecha, analizando lo que la doctrina y jurisprudencia en materia fiscal conoce como 'retroactividad impropia o aparente' que pretende englobar los cambios legislativos sobre períodos fiscales o situaciones no concluidas, al momento de la entrada en vigor de aquéllas".

VII. Que, esta Sala comparte el criterio del Tribunal Fiscal respecto a la retroactividad impropia de la ley 25414 por tratarse de un impuesto de ejercicio, que comprende hechos imponibles de formación sucesiva que se perfeccionan a la finalización del año fiscal'.

SANATORIO OTAMENDI Y MIROLI CSJN DEL 25.08.1988

CSJN "Sanatorio Otamendi y Miroli" de fecha 25.08.1988:

"7) Que, según lo ha resuelto este Tribunal in re "Nizzia, Raúl c/Lecor S. A." - fallada con fecha 27 de mayo de 1986-la situación fiscal de las partes debe establecerse conforme con la ley tributaria vigente al momento de configurarse el hecho imponible. De ahí que al verificarse aquél en oportunidad de la entrega de la posesión -artº 5, inc. b, de la ley 22.294 y su decreto reglamentario- con fecha 30 de setiembre de 1980, el a quo debió haberse sujetado a los términos de la ley 22.294, la cual determina pautas mínimas para fijar el contenido de la obligación fiscal que contractualmente había asumido la compradora".

SAMBRIZZI EDUARDO A. CSJN DEL 31.10.1989

CSJN "Sambrizzi Eduardo A." de fecha 31.10.1989:

“5) Que, conforme a los agravios expuestos, la cuestión a resolver en autos y de la cual depende la solución del caso, consiste en determinar el momento en que se configuró el hecho imponible del tributo examinado.

(..)

7) Que, por último, corresponde señalar que la solución a la que se acaba de arribar no importa otorgar efecto retroactivo a la ley 22752, toda vez que **sólo existe retroactividad si el hecho imponible, incluida su dimensión temporal, ha tenido íntegra realización antes de entrar en vigor la ley que lo convierte en imponible**, lo cual, como se ha visto, no ha ocurrido en autos”.

=====

OBJETO DEL GRAVAMEN

El texto de la ley de impuesto a las ganancias fue reordenado mediante el **decreto 824/2019**, publicado en el boletín oficial el 6/12/2019.

El texto del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias fue reordenado mediante el **decreto 862/2019**, publicado en el boletín oficial el 9/12/2019.

Art. 1 y 2 de la LIG

Los sujetos residentes en el país tributan impuesto a las ganancias, por sus rentas de fuente argentina y por sus rentas de fuente extranjera. Pudiendo computar como pago a cuenta lo tributado por sus rentas del exterior (hasta el incremento de la obligación fiscal). Mediante la presentación de una declaración jurada.

Los sujetos no residentes en el país tributan impuesto a las ganancias, solamente por sus rentas de fuente argentina, mediante un sistema de retención en la fuente, con carácter de pago único y definitivo. Siendo la alícuota del 35%. (Título V de la LIG).

En el impuesto a las ganancias, las personas humanas se rigen por la teoría de la fuente, mientras que los sujetos empresa se rigen por la teoría del balance.

Comienza diciendo el art. 2 de la LIG:

*“A los efectos de esta ley son ganancias, **sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría** y aun cuando no se indiquen en ellas.”*

TEORIA DE LA FUENTE

Art. 2 apartado 1) de la LIG “TEORIA DE LA FUENTE”

En el caso de las personas humanas las rentas deben provenir de una fuente habilitada, la fuente no debe agotarse, y las mismas deben ser periódicas y habituales, si bien dicha habitualidad es potencial.

Reza el apartado 1):

*“Los rendimientos, rentas o enriquecimientos **susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente** que los produce y su habilitación;”*

TEORIA DEL BALANCE

Art. 2 apartado 2) de la LIG “TEORIA DEL BALANCE”

Mientras que en el caso de los sujetos empresas, las rentas están gravadas, aunque no sean periódicas, y aunque se agote la fuente productora de las rentas, es decir que cualquier incremento patrimonial resulta gravado por impuesto a las ganancias, aunque se trate de un enriquecimiento a título gratuito.

Establece el apartado 2):

*“Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos **que cumplan o no las condiciones del apartado anterior**, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL) y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, excepto que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 73, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 82 y estas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior;”*

=====

EXCEPCIONES AL PRINCIPIO DE FUENTE

No obstante lo expuesto la ley de impuesto a las ganancias contiene excepciones al referido principio de fuente, en primer lugar en su artículo 2 inciso 3), 4) y 5).

Art. 2 apartado 3) de la LIG

ENAJENACION DE BIENES MUEBLES AMORTIZABLES

El apartado 3) del artículo 2 de la ley del tributo se refiere a los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables.

Art. 2 apartado 4) de la LIG

ENAJENACION DE ACCIONES E INSTRUMENTOS FINANCIEROS

El apartado 4) se refiere a los resultados provenientes de la enajenación de acciones y de instrumentos financieros.

Se trata de los resultados derivados de la enajenación de:

Acciones, valores representativos de acciones y certificados de depósito de acciones y demás valores,

Cuotas y participaciones sociales -incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-,

Monedas digitales,

Títulos,

Bonos

Y demás valores,

En todos los casos cualquiera sea el sujeto que las obtenga;

Definición de demás valores.

Art. 9 del D.R. de la LIG

El concepto “demás valores” comprende:

A los títulos valores emitidos en forma cartular y a todos aquellos valores incorporados a un registro de anotaciones en cuenta, incluyendo los valores de crédito o representativos de derechos creditorios, contratos de inversión o derechos de crédito homogéneos y fungibles, emitidos o agrupados en serie y negociables en igual forma y con efectos similares a los títulos valores, que por su configuración y régimen de transmisión sean susceptibles de tráfico generalizado e impersonal en los mercados autorizados por la Comisión Nacional de Valores, además de los cheques de pago diferido, certificados de depósitos a plazo fijo, facturas de crédito, certificados de depósito y warrants, pagarés, letras de cambio, letras hipotecarias y todos aquellos títulos susceptibles de negociación secundaria en tales mercados.

No quedan incluidos dentro del concepto de “Demás valores”:

No quedan comprendidos dentro del concepto de “Demás valores”, los contratos de futuros, los contratos de opciones y los contratos de derivados en general que se registren conforme la reglamentación de la Comisión Nacional de Valores.

Art. 2 apartado 5) de la LIG

ENAJENACION DE INMUEBLES Y TRANSFERENCIA DE DERECHOS SOBRE INMUEBLES

El apartado 5) se refiere a los resultados provenientes de la enajenación de inmuebles, y transferencia de derechos sobre inmuebles. Al respecto se debe tener presente la reglamentación dictada a través del **decreto 976/2018** (B.O.01.11.2018).

En este último caso se debe ser cuidadoso con la vigencia, la excepción al principio de fuente rige para los inmuebles adquiridos a partir del 1/1/2018 (art. 86 inciso a) de la ley 27.430). Y en el caso de los recibidos por herencia legado o donación en la medida que el causante o donante los hubiese adquirido a partir del 1/1/2018.

VIGENCIA DE LA LEY 27.430

VIGENCIA: El art. 86 inciso a) de la ley 27.430, establece que:

ADQUISICIONES A PARTIR DEL 1.1.2018

*“**Art. 86** - Las disposiciones de este Título surtirán efecto para los ejercicios fiscales o años fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018, inclusive, con las siguientes excepciones:*

*a) Las operaciones detalladas en el apartado 5 del [artículo 2 de la ley de impuesto a las ganancias](#), texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, **tributarán en tanto el enajenante o cedente hubiera adquirido el bien a partir del 1 de enero de 2018** -en los términos que al respecto esta establezca la reglamentación- o, en caso de bienes recibidos por herencia, legado o donación, **cuando el causante o donante lo hubiese adquirido con posterioridad a esta última fecha**. En tales supuestos, las operaciones no estarán alcanzadas por el [Título VII de la ley 23905](#)” (I.T.I.).*

VIGENCIA: El art. 86 inciso g) de la ley 27.430, establece que:

ADQUISICIONES A PARTIR DEL 1.1.2018

*“**Art. 86** - Las disposiciones de este Título surtirán efecto para los ejercicios fiscales o años fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018, inclusive, con las siguientes excepciones:*

g) En el caso de certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares y cuotapartes de condominio de fondos comunes de inversión a que se refiere el segundo párrafo del [artículo 1 de la ley 24083](#) y sus modificaciones, comprendidos en el inciso c) del primer párrafo del cuarto artículo agregado a continuación del [artículo 90 de](#)

la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones (HOY ART. 98 LIG), las disposiciones allí previstas se aplicarán, **en la medida que las ganancias por su enajenación hubieran estado exentas o no gravadas con anterioridad a la vigencia de esta ley, para las adquisiciones de tales valores producidas a partir de esa vigencia**” (01.01.2018).

VIGENCIA: El art. 86 inciso f) de la ley 27.430, establece que:

OPCION PARA EL COSTO COMPUTABLE

“Art. 86 - Las disposiciones de este Título surtirán efecto para los ejercicios fiscales o años fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018, inclusive, con las siguientes excepciones:

f) Para la determinación de la ganancia bruta a que se refiere el cuarto párrafo del cuarto artículo agregado a continuación del artículo 90 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones (HOY ART. 98 LIG), en el caso de valores comprendidos en los incisos a) y b) del primer párrafo de ese artículo, **cuyas ganancias por enajenación hubieran estado exentas o no gravadas con anterioridad a la vigencia de esta ley, el costo a computar será el último precio de adquisición o el último valor de cotización de los valores al 31 de diciembre de 2017, el que fuera mayor**”.

IMPUESTO CEDULAR (PERSONAS HUMANAS Y SUCESIONES INDIVISAS FUENTE ARGENTINA)

El art. 99 de la LIG, establece que:

“Art. 99 - La ganancia de las **personas humanas** y de las sucesiones indivisas derivada de la **enajenación de o de la transferencia de derechos sobre, inmuebles situados en la República Argentina**, tributará a la alícuota del quince por ciento (15%).

La ganancia bruta se determinará en base a las siguientes pautas:

a) Deduciendo del precio de enajenación o transferencia el costo de adquisición, actualizado mediante la aplicación del índice mencionado en el segundo párrafo del artículo 93, desde la fecha de adquisición hasta la fecha de enajenación o transferencia. En caso de que el inmueble hubiera estado afectado a la obtención de resultados alcanzados por el impuesto, al monto obtenido de acuerdo a lo establecido precedentemente, se le restará el importe de las amortizaciones admitidas que oportunamente se hubieran computado y las que resulten procedentes hasta el trimestre inmediato anterior a aquel en que proceda su enajenación.

b) En los casos de operaciones a plazo, la ganancia generada con motivo del diferimiento y/o financiación tendrá el tratamiento respectivo conforme las disposiciones aplicables de esta ley.

Podrán computarse los gastos (comisiones, honorarios, impuestos, tasas, etcétera) directa o indirectamente relacionados con las operaciones a que se refiere el presente artículo”.

El art. 98 de la LIG, establece que:

“Art. 98 - *La ganancia neta de fuente argentina de las personas humanas y sucesiones indivisas derivada de resultados provenientes de operaciones de enajenación de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones, cuotas y participaciones sociales -incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, quedará alcanzada por el impuesto a la alícuota que se detalla a continuación dependiendo del valor de que se trate:*

a) Títulos públicos, obligaciones negociables, títulos de deuda, cuotapartes de fondos comunes de inversión no comprendidos en el inciso c) siguiente, así como cualquier otra clase de título o bono y demás valores, en todos los casos en moneda nacional sin cláusula de ajuste: cinco por ciento (5%).

El Poder Ejecutivo Nacional podrá incrementar la alícuota dispuesta en el párrafo precedente, no pudiendo exceder de la prevista en el inciso siguiente, siempre que medien informes técnicos fundados, basados en variables económicas, que así lo justifiquen.

b) Títulos públicos, obligaciones negociables, títulos de deuda, cuotapartes de fondos comunes de inversión no comprendidos en el inciso c) siguiente, monedas digitales, así como cualquier otra clase de título o bono y demás valores, en todos los casos en moneda nacional con cláusula de ajuste o en moneda extranjera: quince por ciento (15%).

c) Acciones, valores representativos y certificados de depósitos de acciones y demás valores, certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares y cuotapartes de condominio de fondos comunes de inversión a que se refiere el segundo párrafo del artículo 1 de la ley 24083 y sus modificaciones, que (i) cotizan en bolsas o mercados de valores autorizados por la Comisión Nacional de Valores que no cumplen los requisitos a que hace referencia el inciso u) del artículo 26 de esta ley, o que (ii) no cotizan en las referidas bolsas o mercados de valores: quince por ciento (15%).

Cuando se trate de cuotapartes de fondos comunes de inversión comprendidos en el primer párrafo del artículo 1 de la ley 24083 y/o de certificados de participación de los fideicomisos financieros, cuyo activo subyacente principal esté constituido por: (i) acciones y/o valores representativos o certificados de participación en acciones y demás valores, que cumplen las condiciones a que alude el inciso u) del artículo 26 de la ley, así como (ii) valores a que se refiere el cuarto párrafo de ese inciso, la ganancia por rescate derivada de aquellos tendrá el tratamiento correspondiente a dicho activo subyacente.

Cuando se trate de operaciones de rescate de cuotapartes de fondos comunes de inversión del primer párrafo del artículo 1 de la ley 24083 y/o de certificados de participación de fideicomisos financieros, integrado por valores comprendidos en el primer párrafo del presente artículo en distintas monedas, la reglamentación podrá establecer procedimientos que prevean la forma de aplicación de las alícuotas a que se refieren los incisos del primer párrafo, en forma proporcional a los activos subyacentes respectivos, así como la aplicación de exenciones en los casos que tales activos principales sean los comprendidos en el cuarto párrafo del inciso u) del artículo 26 de esta ley.

La ganancia bruta por la enajenación se determinará con base en las siguientes pautas:

(i) En los casos de los valores comprendidos en los incisos a) y b) del primer párrafo de este artículo, deduciendo del precio de transferencia el costo de adquisición. De tratarse de valores en moneda nacional con cláusula de ajuste o en moneda extranjera, las actualizaciones y diferencias de cambio no serán consideradas como integrantes de la ganancia bruta.

(ii) En el caso de los valores comprendidos en el inciso c) del primer párrafo de este artículo, deduciendo del precio de transferencia el costo de adquisición actualizado, mediante la aplicación del índice mencionado en el segundo párrafo del artículo 93, desde la fecha de adquisición hasta la fecha de transferencia. Tratándose de acciones liberadas se tomará como costo de adquisición aquel al que se refiere el cuarto párrafo del artículo 49. A tales fines se considerará, sin admitir prueba en contrario, que los valores enajenados corresponden a las adquisiciones más antiguas de su misma especie y calidad.

Lo dispuesto en el presente artículo también será de aplicación cuando el sujeto enajenante revista la condición de beneficiario del exterior, que no resida en jurisdicciones no cooperantes o los fondos invertidos no provengan de jurisdicciones no cooperantes. En dicho caso la ganancia -incluida aquella a que hace referencia el art. 15 de esta ley- quedará alcanzada por las disposiciones contenidas en el inciso i) y en el segundo párrafo del artículo 104, a la alícuota de que se trate establecida en el primer párrafo de este artículo.

En los supuestos, incluido el caso comprendido en el artículo 15 de esta ley, en que el sujeto adquirente no sea residente en el país, el impuesto deberá ser ingresado por el beneficiario del exterior a través de su representante legal domiciliado en el país. A tales efectos, resultará de aplicación la alícuota de que se trate, establecida en el primer párrafo de este artículo sobre la ganancia determinada de conformidad con lo dispuesto en esta ley”.

RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA OBTENIDAS POR PERSONAS HUMANAS Y SUCESIONES INDIVISAS RESIDENTES DEL PAIS

El art. 94 3º párrafo de la LIG, establece que:

“Cuando la determinación de la ganancia neta de los sujetos a que hace referencia el primer párrafo de este artículo, incluya resultados comprendidos en el Título VIII (GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA OBTENIDA POR RESIDENTES DEL PAIS) de esta ley, provenientes de **operaciones de enajenación de acciones**, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales -incluidas cuotas partes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, así como por la **enajenación de inmuebles o transferencias de derechos sobre inmuebles**, estos quedarán alcanzados por el impuesto a la alícuota del quince por ciento (15%)”.

LEY 23.905 I.T.I.

Art. 7º - “Establécese en todo el territorio de la Nación un impuesto que se aplicará sobre las **transferencias de dominio a título oneroso de inmuebles ubicados en el país**”.

Art. 8º - “Son sujetos de este impuesto las personas físicas y sucesiones indivisas, que revistan tal carácter para el impuesto a las ganancias, que **transfieran inmuebles, en la medida que dicha transferencia no se encuentre alcanzada por el mencionado impuesto.**”.

Resumen del tratamiento del resultado por la venta de inmuebles en el caso de personas humanas:

Después de la ley 27.430:

NO HABITUALISTA TRIBUTA IMPUESTO CEDULAR (15%).

INMUEBLE AFECTADO A 1º, 2º Y 4º CATEGORIA TRIBUTA IMPUESTO CEDULAR (15%).

HABITUALISTA TRIBUTA GANANCIAS ESCALA PROGRESIVA (5% AL 35%)

INMUEBLE AFECTADO A 3º CATEGORIA TRIBUTA GANANCIAS ESCALA PROGRESIVA (5% AL 35%).

FUENTE EXTRANJERA NO HABITUALISTA TRIBUTA EL 15% (ART. 94 3º PARRAFO DE LA LIG)

Antes de la ley 27.430:

NO HABITUALISTA TRIBUTA I.T.I.

INMUEBLE AFECTADO A 1º, 2º Y 4º CATEGORIA I.T.I.

HABITUALISTA TRIBUTA GANANCIAS ESCALA PROGRESIVA (5% AL 35%).

INMUEBLE AFECTADO A 3º CATEGORIA TRIBUTA GANANCIAS ESCALA PROGRESIVA (5% AL 35%).

FUENTE EXTRANJERA NO HABITUALISTA NO TRIBUTA

ACTA Nº 31 EDI CON ENTIDADES PROFESIONALES DEL 04/07/2019

ADJUDICACION DE INMUEBLES. ENAJENACION DE DERECHOS DE UN FIDEICOMISO

En relación con la vigencia establecida en el artículo 86 inciso a) y en el artículo 86 inciso g) de la ley 27.430, en el caso de venta de derechos sobre fideicomisos inmobiliarios, en **espacio de diálogos de AFIP con entidades profesionales, en el acta Nº 31 del 4/7/2019**, se puede ver la siguiente consulta y respuesta del fisco:

“1. Impuesto a las ganancias. Ley 27.430. Venta de derechos sobre fideicomisos inmobiliarios

A partir de las modificaciones introducidas en la ley del impuesto a las ganancias por la ley 27.430 quedaron alcanzados por el gravamen - a la alícuota del 15% - los resultados obtenidos por las personas humanas y sucesiones indivisas derivados de la enajenación de derechos sobre fideicomisos cuando las mismas se efectúen a partir del 01/01/2018 (art. 2 inciso 4. de LIG).

A diferencia de lo que ocurre con los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre los mismos (tal sería el caso de la cesión de un boleto de compraventa), ni la ley ni la reglamentación establecen precisiones respecto del tratamiento a dispensar cuando, por ejemplo, la adhesión al fideicomiso inmobiliario se realiza antes del 31/12/2017 pero el precio de compra se abona en cuotas, verificándose pagos antes y después de la citada fecha.

Entendemos que a los fines de definir la gravabilidad de la venta se deberá atender a la fecha de la firma del contrato de adhesión al fideicomiso, independientemente de la existencia y/o cuantía de pagos efectuados con motivo del mismo, ya sea antes o después del 31/12/2017. En tal sentido, si la adhesión fue formalizada antes del 31/12/2017 la venta no se encontraría alcanzada por el impuesto. Por el contrario, de formalizarse la adhesión a partir del 01/01/2018 el resultado por la venta tributaría el gravamen a la alícuota del 15%.

¿Se comparte el criterio?

Respuesta de AFIP

*En el entendimiento de que **la consulta está referida a la adhesión al fideicomiso inmobiliario y la posterior cesión de los derechos sobre el mismo, se comparte el criterio.***

Ello, por cuanto el artículo 86, inciso g), de la Ley N.º 27.430 prevé que “En el caso de certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos (...) comprendidos en el inciso c) del primer párrafo del cuarto artículo agregado a continuación del artículo 90 de la Ley (...), las disposiciones allí previstas se aplicarán, en la medida que las ganancias por su enajenación hubieran estado exentas o no gravadas con anterioridad a la vigencia de esta ley, para las adquisiciones de tales valores producidas a partir de esa vigencia.”.

Se interpreta que la adquisición de los derechos sobre el fideicomiso debe considerarse producida al momento de la suscripción del convenio de adhesión, independientemente de la forma y plazos de cancelación de su precio.

*Por otro lado, para el caso de que la consulta esté referida a la adquisición de los derechos sobre el fideicomiso, **la posterior adjudicación del inmueble y su venta en una tercera instancia, se formulan las siguientes consideraciones.***

Al respecto, cabe señalar que la adhesión a un fideicomiso inmobiliario no se traduce en derechos sobre inmuebles, sino en el derecho a la adjudicación futura de la o las unidades funcionales construidas, operación que se ejecuta mediante la transmisión de la propiedad fiduciaria a sus beneficiarios.

*Así pues, **en caso de haberse producido la adjudicación de las unidades con anterioridad al 01/01/18, la enajenación posterior de dicho inmueble por parte de una persona humana o sucesión indivisa estará alcanzada por el impuesto a la transferencia de inmuebles, y no por la ley de impuesto a las ganancias.***

Por el contrario, si se efectuó la adjudicación después del 01/01/18, la enajenación posterior se encontrará alcanzada por el impuesto a las ganancias, de conformidad al artículo 2º, inciso 5), de la ley del gravamen”.

*Téngase presente que la **ley 23.905**, crea el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas (hoy personas humanas) y sucesiones indivisas, cuando se trate de transferencia de dominio a título oneroso de inmuebles ubicados en el país, y en la medida que esa transferencia no se encuentre alcanzada por el impuesto a las ganancias.*

Se podría afirmar entonces que los sujetos con rentas de primera, segunda y cuarta categoría se rigen por la teoría de la fuente, y los sujetos con rentas de tercera categoría aplican la teoría del balance.

CESE DE ACTIVIDADES DE UNA EXPLOTACION UNIPERSONAL

Art. 133 del D.R. de la LIG

En el caso de una explotación unipersonal, que obtiene rentas de tercera categoría, frente al cese de actividades, se debe tener en cuenta el fuero de atracción que determina el **artículo 133 del decreto reglamentario** de la ley de impuesto a las ganancias:

“Cuando las sociedades o empresas o explotaciones unipersonales, comprendidas en los incisos b), d), e) y en el último párrafo del artículo 53 de la ley cesen en sus actividades, se entenderá que a los efectos del impuesto continúan existiendo hasta que realicen la totalidad de sus bienes o estos puedan considerarse definitivamente incorporados al patrimonio individual de los socios o del único dueño, circunstancia que se entenderá configurada cuando transcurran más de dos (2) años desde la fecha en la que la sociedad, empresa o explotación realizó la última operación comprendida dentro de su actividad específica”.

EXCEPCIONES AL PRINCIPIO DE FUENTE

Art. 53 inciso f) de la LIG

Entre las excepciones al principio de fuente podemos enumerar las tipificadas en el **inciso f) del artículo 53 de la ley** de impuesto a las ganancias, a saber:

LOTEOS CON FINES DE URBANIZACION

ADIFICACION Y ENAJENACION BAJO EL REGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL

ENAJENACION DE INMUEBLES BAJO EL REGIMEN DE CONJUNTOS INMOBILIARIOS

“Las derivadas de loteos con fines de urbanización, las provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal del Código Civil y Comercial de la Nación y del desarrollo y enajenación de inmuebles bajo el régimen de conjuntos inmobiliarios previsto en el mencionado código”.

En el caso de loteos con fines de urbanización, lo establecido en la ley del tributo, debe complementarse con lo expuesto en el **artículo 151 del decreto reglamentario**.

En el caso de edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal y los conjuntos inmobiliarios, lo expuesto en la ley del tributo, debe complementarse con lo expuesto en el **artículo 152 del decreto reglamentario**.

DICTAMENES. EDIFICACION Y ENAJENACION DE INMUEBLES BAJO EL REGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL

En el caso edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal deviene oportuno destacar los siguientes dictámenes:

DICTAMEN (DATyJ) 66/1982 DEL 22.09.1982

DICTAMEN (DAT) 80/1996 DEL 19.07.1996

DICTAMEN (DAT) 66/2003 DEL 29.09.2003

DICTAMEN (DAT) 72/2005 DEL 23.11.2005

DICTAMEN (DATyJ) 66/1982 DEL 22.09.1982

En el **dictamen (DATyJ) 66/1982** de fecha 22/09/1982, se analiza la excepción al principio de fuente tipificada en el actual art. 53 inciso f) de la LIG, “edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal”, en el caso sometido a consulta se trata de la transferencia de derechos de una unidad dentro de un edificio en construcción.

Al estudiar la transferencia de derechos de la unidad, el fisco realiza el siguiente análisis y distinción:

“El encuadramiento en dichas normas, alcanza a los resultados obtenidos por enajenaciones efectuadas bajo el Régimen de Propiedad Horizontal, por quienes han construido unidades para vender.

En el problema en consulta hay que distinguir si el titular que transfiere sus derechos, forma parte de un "consorcio" cuyos integrantes son propietarios del terreno y por cuya cuenta se construye la unidad o si el cedente ha adquirido mediante un boleto de compraventa únicamente los derechos sobre un departamento en edificación y el precio pactado consiste en el pago de un porcentual del costo de la unidad, más algunos gastos, como ser comisión del organizador del "consorcio", etc.

Esta diferenciación que se efectúa, se fundamenta en la necesidad de precisar los hechos que delimitan la situación de un examen, teniendo en cuenta las diversas modalidades de comercialización existentes en el mercado inmobiliario y con el objeto de determinar si existe -previo a la enajenación-construcción sobre inmueble propio, pues en esa coyuntura se dan los presupuestos -edificación y venta- fijados por los preceptos legales mencionados, para considerar incluida la operación en el impuesto a las ganancias, aun tratándose de un solo departamento y antes de terminado el mismo -según aclara el citado artículo 74- como ocurriría en nuestro caso.

En cambio, si el que realiza la operación no tiene derecho de propiedad sobre el terreno y la edificación que sobre él se realiza, cabe presumir que se trata de una simple cesión de boleto de compraventa cuya imposición

contempla el artículo 3, inciso a) del decreto reglamentario de la ley del impuesto a los beneficios eventuales”.

DICTAMEN (DAT) 80/1996 DEL 19.07.1996

En el **dictamen (DAT) 80/1996** de fecha 19/07/1996, se analiza la excepción al principio de fuente tipificada en el actual art. 53 inciso f) de la LIG, “edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal”, realizada por parte de una persona humana no habitualista en la compra venta de inmuebles, habiéndose producido la venta luego de un plazo considerable después de su construcción, y habiéndolo destinado previamente a vivienda y luego a locación.

En primer lugar el dictamen hace referencia al dictamen (DATJ) 66/1982, reiterando que para que la operación se encuentre gravada *“es necesario que la construcción se realice para vender”*.

Concluyendo luego el dictamen que:

“En el caso que nos ocupa, la circunstancia de haber utilizado el inmueble, según lo manifestado por el consultante, para vivienda por más de diez años y, posteriormente, haberlo otorgarlo en locación, permite interpretar, a criterio de este Departamento, que no se construyó con la finalidad de vender.

Es decir que cuando la ley se refiere en su artículo 49, inciso d), a ganancias provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de la Ley N° 13.512, debe tenerse en cuenta el ánimo del responsable al efectuar la construcción, el cual queda de manifiesto con el tipo de afectación de los inmuebles a la finalización de aquélla. En el presente caso, cabe reiterar, la utilización como vivienda y posteriormente la locación, por un período que esta asesoría interpreta considerable a los efectos de dilucidar la intención del sujeto, hacen que la venta de las propiedades quede fuera del ámbito de la ley del impuesto a las ganancias.

En virtud de lo expuesto y atento a lo normado por el artículo 8° de la Ley N° 23.905, se concluye que en las condiciones indicadas, las enajenaciones que nos ocupan quedan alcanzadas por el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas”.

DICTAMEN (DAT) 66/2003 DEL 29.09.2003

En el **dictamen (DAT) 66/2003** de fecha 29/09/2003, se analiza la excepción al principio de fuente tipificada en el actual art. 53 inciso f) de la LIG, “edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal”, realizada

por parte de una persona humana no habitualista en la compra venta de inmuebles, en el caso se trataba de un local construido y destinado a locación.

De la descripción de los hechos surge que:

“Expresa que el inmueble fue construido por el esposo y su hermano bajo el mencionado régimen, hace más de 50 años y que en la actualidad fue heredado por ella en un cincuenta por ciento (50%) y el resto por los herederos de su cuñado en la proporción correspondiente a cada uno de ellos.

Asimismo aclara que el inmueble desde su origen fue afectado a alquiler, que resulta la actividad que desarrolla y por la cual paga el impuesto a las ganancias y sobre los bienes personales”.

Quien dictamina hace referencia al dictamen (DAT) 80/1996, así como al dictamen (DATyJ) 66/1982.

Para concluir que:

“Pues bien, queda aclarado a través de la jurisprudencia administrativa descripta que sólo se encontrarán gravadas por el impuesto a las ganancias aquellas operaciones en las que se evidencie que el constructor-vendedor posee un propósito de lucro en la enajenación de los inmuebles de que se trata.

Por ello, este Departamento asesor concluye con relación al caso de autos que en función al tiempo transcurrido desde su construcción bajo el régimen de la ley 13512, no se verificaría el requisito de construcción para venta contemplado en el impuesto a las ganancias, por lo que la operación planteada se encuentra gravada en el impuesto a la transferencia de inmuebles para personas físicas y sucesiones indivisas -artículos 7 y 8 de la ley 23905-“.

DICTAMEN (DAT) 72/2005 DEL 23.11.2005

TIENE QUE HABER PROPOSITO DE LUCRO

SI EL DESTINO POSTERIOR A LA CONSTRUCCION FUE PARA VIVIENDA O LOCACION, NO HAY PROPOSITO DE LUCRO Y ESTA GRAVADO POR ITI

En el **dictamen (DAT) 72/2005** de fecha 23/11/2005, se analiza la excepción al principio de fuente tipificada en el actual art. 53 inciso f) de la LIG, “edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal”, realizada por parte de una persona humana no habitualista en la compra venta de inmuebles, la escribana oportunamente retuvo el 3% de impuesto a las ganancias, y frente al envío de una carta documento realiza la consulta a la AFIP.

Del relato de los hechos surge “que las casas fueron construidas por sus padres, que el plano fue aprobado en 1971 y que las distintas plantas fueron construidas en etapas sucesivas”.

En el dictamen se hace mención a los dictámenes (DAT) 80/1996, y (DATyJ) 66/1982.

Para concluir el que:

“Queda en claro que a través de la jurisprudencia administrativa descrita sólo se encontrarán gravadas por el impuesto a las ganancias aquellas operaciones en las que se evidencie, a través del destino dado a las viviendas que el constructor-vendedor posee un propósito de lucro con la construcción y enajenación de los inmuebles de que se trate.

Es decir que si las unidades se construyeron para luego darle un destino distinto a la venta, como podría ser la locación o vivienda por un tiempo relativamente prolongado, la posterior venta de las mismas, en este caso en cabeza de otro sujeto que no tuvo ánimo de lucrar con la construcción y venta de las unidades, se encontrará alcanzada por el impuesto a las transferencias de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas, correspondiendo por consiguiente aplicar la alícuota del 15 (quince por mil) establecida en el artículo 6 de la resolución general (DGI) 3319.

Por el contrario, si la construcción tuvo como firme propósito la edificación y venta exigidos por los preceptos legales para considerar incluida la operación en el artículo 49, inciso d) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, aun tratándose de la venta de una sola unidad, la operación se encontrará comprendida en el artículo 6, inciso 2) de la resolución general (DGI) 3026, y por lo tanto alcanzada por la alícuota de retención del tres por ciento (3%)”.

DICTAMENES. LOTEOS CON FINES DE URBANIZACION

En el caso loteos con fines de urbanización resulta oportuno destacar el siguiente dictamen:

DICTAMEN (DAT) 5/2008 DEL 04.02.2008

En el **dictamen (DAT) 5/2008** de fecha 04/02/2008, se analiza la excepción al principio de fuente tipificada en el actual art. 53 inciso f) de la LIG, “loteos con fines de urbanización”, realizada por parte de una persona humana no habitualista en la compra venta de inmuebles, con la particularidad de que la subdivisión fue realizada por un abogado, bajo el régimen de propiedad horizontal de la ley 13.512, habiéndose obtenido 44 parcelas.

Al expedirse sobre el tema sometido a consulta, se hace referencia a los dictámenes (DAT) 80/1996, y (DATyJ) 66/1982.

Para terminar concluyendo que:

*“De las consideraciones plasmadas en la jurisprudencia administrativa reseñada se desprende que **lo que pretende gravar la ley es la edificación y venta, debiendo verificarse ambas condiciones para que la operación resulte alcanzada por el tributo, es decir que primero debe construirse y luego venderse bajo el régimen de propiedad horizontal**, circunstancia que no se verificaría de los elementos aportados por la consultante aún cuando se realicen determinadas obras de infraestructura y de servicios sobre el lote que se **destinará a subdividirse en 44 parcelas** y al desarrollo de un barrio cerrado bajo el régimen de la Ley N° 13.512, **por lo que no se daría la "edificación" a la que alude el texto legal.***

*Consecuentemente con lo expuesto, **se concluye que la venta de los lotes objeto de consulta no encuadra en los supuestos previstos por el artículo 49, inciso d), de la Ley de Impuesto a las Ganancias**, atento a no verificarse los presupuestos contemplados en los artículos 89 y 90 de la norma reglamentaria pertinente, razón por la cual dichas enajenaciones resultarán alcanzadas por el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas.*

*No obstante ello, **dicha conclusión no resultará válida si el inmueble a lotear ha sido recibido en cancelación de créditos originados en el ejercicio de las actividades comprendidas en los incisos f) y g) del artículo 79 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y las transferencias tengan lugar dentro de los 2 (dos) años de adquirido; o de verificarse una intencionalidad en la enajenación de inmuebles en forma habitual, por responder la adquisición del mismo al propósito de lucrar con su enajenación o tipificarse la existencia de una empresa o explotación unipersonal desde el punto de vista del Impuesto a las Ganancias, supuestos que de verificarse determinan que las ventas a efectuar resulten alcanzadas por este último gravamen**”.*

EXCEPCION AL PRINCIPIO DE FUENTE. ENAJENACION DE BIENES RECIBIDOS EN CANCELACION DE CREDITOS POR LA ACTIVIDAD PROFESIONAL, OFICIOS, ETC.

Art. 185 del D.R. de la LIG

Los beneficios obtenidos a raíz de la **transferencia de bienes recibidos en cancelación de créditos** originados por el ejercicio de las **actividades comprendidas en los incisos f) y g) del artículo 82** de la ley (1),

Constituyen ganancias generadas indirectamente por el ejercicio de estas, **comprendidas en el apartado 1) del artículo 2 de la LIG**,

Siempre que entre la fecha de adquisición y la de transferencia no hayan transcurrido más de dos (2) años.

(1) *“Inciso f) Del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fiduciario.*

También se consideran ganancias de esta categoría las sumas asignadas, conforme lo previsto en el inciso i) del artículo 91, a los socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones”.

“Inciso g) Los derivados de las actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana”.

Como se puede ver lo expuesto resulta de aplicación por ejemplo para un abogado o contador, entre otros.

EXCEPCION AL PRINCIPIO DE FUENTE. TRANSFERENCIA DE INTANGIBLES

Art. 48 inciso h) de la LIG

Los ingresos que en forma de uno o más pagos se perciban por la transferencia definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares, **aun cuando no se efectúen habitualmente esta clase de operaciones.**

EXCEPCION AL PRINCIPIO DE FUENTE EN RENTAS DE CUARTA CATEGORIA

Art. 82 segundo párrafo de la LIG

Sin perjuicio de las demás disposiciones de esta ley, para quienes se desempeñen en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas, según lo establezca la reglamentación **quedan incluidas en este artículo las sumas que se generen exclusivamente con motivo de su desvinculación laboral**, cualquiera fuere su denominación, **que excedan los montos indemnizatorios mínimos previstos en la normativa laboral** aplicable.

Cuando esas sumas tengan su origen en un acuerdo consensuado (procesos de mutuo acuerdo o retiro voluntario, entre otros) estarán alcanzadas en cuanto superen los montos indemnizatorios mínimos previstos en la normativa laboral aplicable para el supuesto de despido sin causa.

PRINCIPIO DE FUENTE. VENTA DE CABALLOS POR PARTE DE UN ABOGADO

DICTAMEN (DALIyRSS) 53/2006 DEL 18.12.2005

En el **dictamen (DALIyRSS) 53/2006** de fecha 18/12/2005, se analiza el tema de la habitualidad, en el caso de un abogado, que había adquirido 4 caballos de pura sangre de carrera, habiendo vendido uno de ellos al exterior, y habiendo aportado los otros tres a una SRL.

Del relato de los hechos sometidos a consulta resulta que:

*“La cuestión a dilucidar por este servicio jurídico consiste en determinar el tratamiento tributario que cabe otorgar, en el marco del impuesto a las ganancias, por una parte a los **rendimientos obtenidos por una persona física a raíz de la venta de un caballo pura sangre de carrera realizada en el año 2003, como asimismo, al aporte de capital en especie -los restantes equinos adquiridos- (SON 3) realizado a la sociedad de responsabilidad limitada de la cual resulta ser el socio principal**”.*

En relación con la venta del caballo de carrera quien dictamina sostiene que:

*“Ello así, adquiere relevancia en el "sub examine" determinar si los rendimientos obtenidos por una persona física como consecuencia de la **venta de un caballo pura sangre de carrera** cumplen con los elementos que configuran la denominada teoría de la fuente, esto es, una fuente que produzca la renta y subsista luego de obtenerla, periodicidad real o potencial en la obtención de la renta que nace de esa fuente permanente, y una actividad productora que habilite o explote la fuente.*

*Pues bien, en el orden de ideas señalado y de los elementos obrantes en estos actuados **resulta relevante advertir que el sujeto de la referencia al 31/12/2003 no posee más caballos de carrera en su patrimonio, es decir que con la venta del caballo al año siguiente de haberlo comprado se extingue la fuente productora de la renta, y con ello la posibilidad de que exista una periodicidad real o potencial en su obtención; es decir no se da cumplimiento al requisito de permanencia de la fuente.***

*En virtud de ello **los rendimientos obtenidos por la venta del caballo pura sangre de carrera "Candy Ride" efectuada por el sujeto de la referencia, se encuentran fuera del objeto del impuesto, toda vez que no se da simultáneamente cumplimiento a las exigencias que establece el precepto en estudio.***

*No obstante lo antedicho, **distinta sería la conclusión arribada respecto al tratamiento que corresponde dar a la venta en cuestión, en el caso que del análisis que realice el juez administrativo de los hechos involucrados se considere que se está frente a una empresa unipersonal, atento que en tal caso no interesa la habitualidad ni la periodicidad de las operaciones para gravar las rentas que se trate, puesto que conforme la teoría del balance todo ingreso que obtengan dichos sujetos -entre otros- se considera ganancia gravada”.***

En relación con el aporte de capital de los 3 caballos de carrera quien dictamina sostiene que:

*“Seguidamente resta abordar la cuestión referida al tratamiento tributario del resultado obtenido como consecuencia del **aporte en especie -tres caballos pura sangre de carrera- realizado por el responsable del asunto a una sociedad comercial.***

El artículo 3 de la norma que se analiza, contempla en su parte pertinente que "A los fines indicados en esta ley se entenderá por enajenación la venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades y, en general todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso".

*En este orden de ideas es dable señalar que, en términos genéricos, **el resultado proveniente de dicha enajenación, estará gravado con el impuesto en la medida que, tratándose de una persona física se de cumplimiento a los requisitos de habitualidad, permanencia y habilitación de la fuente** generadora de la ganancia.*

*Pues bien, en el "sub examine" **el aportante de los caballos de carrera resulta ser una persona física -Sr. Alonso- y quien recibe dicho aporte en especie es una sociedad de responsabilidad limitada -la cual está conformada como socio mayoritario por dicho aportante-, sin embargo el rendimiento obtenido como consecuencia de dicha enajenación al carecer dicho aporte del cumplimiento de las exigencias que prevé la norma -art. 2, inc. 1) de la ley del gravamen- queda fuera del objeto del impuesto.***

No obstante lo cual resultan extensivas a esta operación las apreciaciones formuladas precedentemente para la venta del caballo pura sangre "Candy Ride" en el caso que el juez administrativo interviniente considere que se está frente a una empresa unipersonal".

En función de lo expuesto termina concluyendo el dictamen que:

“a) A los efectos de la ley del tributo, las rentas, rendimientos y enriquecimientos son ganancias para una persona física en la medida que se dé cumplimiento simultáneamente a las exigencias que establece el artículo 2, inciso 1) de dicha norma.

*b) Toda vez que **en el particular con la realización de la operación en consideración -venta de un caballo de carrera- se extingue la fuente productora de la renta y con ello la posibilidad de que exista una periodicidad real o potencial en su obtención, los rendimientos obtenidos por dicha operación no se encuentran gravados, ya que no se cumplen los requisitos exigidos por la teoría de la fuente.***

*c) **Idéntico criterio cabe aplicar respecto de los rendimientos obtenidos por la persona física como consecuencia de los aportes - tres caballos de carrera- efectuados a una sociedad de responsabilidad limitada.***

d) Asimismo, se deja sentado que lo expuesto en los puntos precedentes no resultará, obviamente, de aplicación si se está en presencia de una empresa

unipersonal, de conformidad a las probanzas y convicción que considere entender el juez administrativo”.

También al referirse a la habitualidad, se podría hacer referencia al caso de un abogado, que gana un premio de U\$S 100.000 en un torneo de golf, por ejemplo. Ingreso que obviamente no es periódico ni habitual.

PRINCIPIO DE FUENTE. INGRESOS POR EL PASE DE UN JUGADOR DE FUTBOL

En relación con la habitualidad, respecto de los ingresos por el pase de un jugador de futbol, se debe consultar los siguientes fallos:

LOPEZ CLAUDIO JAVIER TFN SALA B DEL 5.2.2001

LOPEZ CLAUDIO JAVIER CNACAF SALA IV DEL 9.3.2006

En el fallo “**Lopez Claudio Javier**” de la sala “B” del TFN de fecha 05/02/2001, y de la sala “IV” de la C.N.A.C.A.F. de fecha 09/03/2006, se analiza el tema de la habitualidad, en el caso de un jugador de futbol, que obtiene un ingreso por el pase a otro club de futbol.

A la hora de determinar que los ingresos obtenidos por el pase de un jugador de futbol, están gravados por impuesto a las ganancias, la CNACAF destacó:

*“Que de las normas citadas se desprende que **la remuneración del jugador de fútbol profesional está integrada por diversos rubros** entre los que se encuentran el sueldo anual, el sueldo anual complementario y las primas o premios.*

*También se prevé, en las mencionadas normas, que **el contrato de un jugador puede ser objeto -estando vigente- de transferencia a otro club con el consentimiento expreso del jugador, supuesto en el cual corresponderá a éste un porcentaje del monto por el que se pacte la transferencia -al menos 15%- , cuyo pago quedará a cargo del club cedente** (artículos 14 de la ley 20160 y 9 del mencionado Convenio Colectivo). Este derecho se le reconoce al futbolista, tratése de una cesión definitiva (pase definitivo) o meramente temporal (pase a prueba)”.*

(..)

“Que de las apuntadas características de la actividad se deduce que la ganancia obtenida por el jugador a raíz de su transferencia se originó en el contrato que lo unía con su empleador Racing Club de Avellaneda”.

Concluyendo la Cámara que:

*“En resumen, en la vida del futbolista, **su pase a otra institución -del país o del extranjero- es una perspectiva que aquél tiene en consideración al momento de suscribir su primer contrato, lo que lo constituye en un hecho***

"susceptible de una periodicidad que implique una permanencia en la fuente" tal como se dispone en la definición que del hecho imponible se hace en el artículo 2, inciso 2) de la ley 20628. Esto permite afirmar, sin lugar a dudas que al momento del contrato, el jugador y el club convienen el salario en función de aquella perspectiva, la que, por lo tanto, forma parte indisoluble del emolumento que se percibe. **Tales elementos de hecho son suficientes para concluir en que la suma percibida, en razón de su pase, forma parte del salario regular y habilita su subsunción en el hecho imponible tal como se lo define en el artículo 2 del impuesto**".

PRINCIPIO DE FUENTE. TRANSFERENCIA DE LOS DERECHOS ECONOMICOS Y FEDERATIVOS DE UN JUGADOR DE FUTBOL

RESOLUCION (SDG TLI) 31/2009 DEL 4.9.2009

En relación con la habitualidad, respecto de la transferencia de los derechos económicos y federativos de un jugador de futbol, se puede recurrir a la siguiente opinión del organismo fiscal:

En la **resolución (SDG TLI) 31/2009** de fecha 04/09/2009, se analiza tema de la habitualidad, en el caso de un abogado, que obtiene ingresos como consecuencia de la transferencia de los derechos económicos y federativos de un jugador de futbol.

Deviene oportuno remarcar que el organismo recaudador, destacó que:

*"Las ganancias que han obtenido derivadas de la cesión de derechos económicos de los derechos federativos **se encuentran fuera del objeto del Impuesto a las Ganancias.***

*Ello así toda vez que los derechos económicos de los derechos federativos en examen, que **no son otros que aquellos que permiten obtener un aprovechamiento económico por la transferencia de un jugador de fútbol, no son intrínsecamente semejantes ni a derechos de llave, ni a patentes de invención, ni a una marca, ni a una regalía** de las descritas en el inciso h) del Artículo 45 de la ley del gravamen, pues en aquellos siempre subyace la prestación de servicios de una persona física*".

PRINCIPIO DE FUENTE. INDEMNIZACIONES POR DESPIDO Y GRATIFICACIONES POR RETIRO VOLUNTARIO

DE LORENZO AMELIA BEATRIZ CSJN DEL 17.6.2009

CUEVAS LUIS MIGUEL CSJN DEL 30.11.2010

NEGRI FERNANDO HORACIO CSJN DEL 15.7.2014

CIRCULAR (AFIP) 4/2016 (B.O.18.08.2016)

Se debe tener en cuenta que producto de la reforma de la ley 27.430, ahora el **artículo 82 segundo párrafo de la LIG**, establece que:

SE TRATA DE UNA EXCEPCION AL PRINCIPIO DE FUENTE incorporado por la ley 27.430.

*“Sin perjuicio de las demás disposiciones de esta ley, para quienes se desempeñen en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas, según lo establezca la reglamentación **quedan incluidas en este artículo las sumas que se generen exclusivamente con motivo de su desvinculación laboral**, cualquiera fuere su denominación, **que excedan los montos indemnizatorios mínimos previstos en la normativa laboral** aplicable. Cuando esas sumas tengan su origen en un acuerdo consensuado (procesos de mutuo acuerdo o retiro voluntario, entre otros) estarán alcanzadas en cuanto superen los montos indemnizatorios mínimos previstos en la normativa laboral aplicable para el supuesto de despido sin causa”.*

A su vez, el **artículo 26 inciso i) 2º párrafo de la LIG**, establece que:

EXENCIONES

“Las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despido y las que se reciban en forma de capital o renta por causas de muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen en virtud de lo que determinan las leyes civiles y especiales de previsión social o como consecuencia de un contrato de seguro”.

DE LORENZO AMELIA BEATRIZ CSJN DEL 17.6.2009

Al momento de estudiar la permanencia y/o agotamiento de la fuente productora de rentas, se debe tener en cuenta los siguientes fallos de la CSJN:

En el fallo **“De Lorenzo Amelia Beatriz”** de la CSJN de fecha 17/6/2009, se analiza el tema de la habitualidad y permanencia de la fuente, en el caso de una indemnización por despido por razones de maternidad o embarazo.

Destaco la señora Procuradora Fiscal, en su dictamen -compartido por la CSJN- que:

*“Al interpretar una disposición similar contenida en el artículo 1 de la ley 11682, el Tribunal señaló que si bien los réditos o rentas no presentan en sí mismos rasgos distintivos, **existen signos o caracteres objetivos tales como la periodicidad, la permanencia de la fuente que los produce** y su habilitación que permiten reconocerlos con relativa seguridad. La idea de periodicidad está claramente expresada, pues el tributo recae sobre una entrada que persiste o es susceptible de persistir. Así el fruto que produce el árbol o la cosecha que da la tierra, el arrendamiento, el salario o el interés de un capital (Fallos: 182:417).*

Esa periodicidad del rédito, precisó aún más Vuestra Excelencia, induce la existencia de una fuente relativamente permanente que subsiste después de producirlo, la cual se debe también "mantener y conservar", pues sólo haciéndolo así se podrán "mantener y conservar" los réditos como lo requiere la definición de la ley (criterio reiterado en Fallos: 209:347).

Desde mi óptica, estas consideraciones son plenamente aplicables al sub lite pues caracterizan a la denominada "teoría de la fuente", "teoría clásica de la renta" o "renta-producto", que la ley adopta durante el período de la litis para las personas físicas y sucesiones indivisas (cfr. art. 2 de la L. 20628, ya transcripto).

En tales condiciones, es evidente para mí que la indemnización por despido de la mujer trabajadora que obedece a razones de maternidad o embarazo, como lo establece el artículo 178 de la LCT, carece de la periodicidad y la permanencia de la fuente necesaria para quedar sujeta al gravamen. Ello es así pues su percepción involucra un único concepto, que es directa consecuencia del cese de la relación laboral.

Por el contrario, en mi parecer no puede afirmarse aquí que la propia relación laboral sea la causa jurídica del cobro de tal indemnización y que, por ende, ella también posea los caracteres de habitualidad y permanencia de la fuente. Es prístino que un orden lógico impone reconocer que primero ocurre el cese de la relación laboral y, luego, como consecuencia suya, nace el derecho al resarcimiento".

CUEVAS LUIS MIGUEL CSJN DEL 30.11.2010

En el fallo "**Cuevas Luis Miguel**" de la CSJN de fecha 30/11/2010, se analiza el tema de la habitualidad y permanencia de la fuente, en el caso de una indemnización por estabilidad gremial e indemnización por asignación gremial.

NEGRI FERNANDO HORACIO CSJN DEL 15.7.2014

En el fallo "**Negri Fernando Horacio**" de la CSJN de fecha 15/07/2014, se analiza el tema de la habitualidad y permanencia de la fuente, en el caso de una suma percibida por gratificación por cese laboral.

"1°) Que la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar lo decidido por la anterior instancia, rechazó la demanda interpuesta por Fernando Horacio Negri en cuanto perseguía la repetición de la suma de \$... que le fue retenida en concepto de impuesto a las ganancias al percibir la liquidación correspondiente al retiro voluntario que pactó con su empleador el 10 de mayo de 2004, calculada sobre el rubro "gratificación por cese laboral".

(..)

3°) Que contra lo así resuelto **la actora interpuso recurso extraordinario que fue concedido** en cuanto se encuentra en discusión la interpretación de normas de naturaleza federal, y denegado por la causal de arbitrariedad (conf. fs. 197). Aduce la apelante que la cámara realizó una incorrecta interpretación de la normativa aplicable, dado que toda suma recibida con motivo del cese de una relación laboral se halla fuera del ámbito de gravamen; y por otro lado, expresa que la sentencia resulta arbitraria pues atribuye a la "gratificación" por cese de la relación laboral la naturaleza de un concepto remunerativo, sin que tal carácter haya sido otorgado por su empleadora, ni controvertido por la AFIP en momento alguno, sin perjuicio de reconocer, contradictoriamente, que ella fue pactada en el marco de la extinción consensuada de la relación laboral.

4°) Que **el recurso extraordinario resulta formalmente procedente** puesto que se ha cuestionado la inteligencia otorgada por el superior tribunal de la causa a normas de carácter federal, como lo son los arts. 2° y 20, inc. i, de la ley 20.628 (art. 14, inc. 3°, de la ley 48). Asimismo, al encontrarse inescindiblemente ligada la arbitrariedad alegada por la recurrente con la exégesis de las normas federales, corresponde analizar ambos supuestos conjuntamente aun cuando el recurso fue concedido sólo en cuanto la interpretación de las normas de tal naturaleza (conf. doctrina de Fallos: 319:1716; 325:2875; 333:2141, entre otros).

5°) Que, **como acertadamente lo señala la señora Procuradora Fiscal en su dictamen, cabe poner de relieve en primer término que está fuera de discusión que la suma cuya sujeción al impuesto a las ganancias se encuentra en tela de juicio -es decir, la identificada como "gratificación cese laboral" (conf. recibo obrante a fs. 10)- fue convenida y abonada como consecuencia del distracto laboral de la actora, acaecido el 10 de mayo de 2004. Es decir, la actora y su entonces empleador -en el marco de lo previsto por el art. 241 de la ley 20.744 (y sus modif.)- a raíz de la ruptura del vínculo laboral por mutuo acuerdo convinieron en que el segundo abonaría a la primera una suma en concepto de "gratificación". Al ser ello así, resulta claro que el pago de dicha suma está motivado por la extinción de la relación laboral y, además, que el distracto de ese vínculo implica, para el trabajador, la desaparición de la fuente productora de rentas gravadas.**

6°) Que, **en tales condiciones, resulta aplicable en los presentes autos el criterio establecido por el Tribunal al decidir las causas D.1148.XLII "De Lorenzo, Amalia Beatriz (TF 21.504 - I) c/ DGI", sentencia del 17 de junio de 2009 y "Cuevas" (Fallos: 333:2193), a cuyos fundamentos y conclusiones cabe remitirse, en lo pertinente, en razón de brevedad. En efecto, sobre la base de la doctrina establecida en tales precedente, corresponde concluir que la aludida "gratificación por cese laboral" carece de la periodicidad y de la permanencia de la fuente necesaria para quedar sujeta al impuesto a las ganancias en los términos del art. 2°, inc. 1°, de la ley del mencionado tributo.**

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase a fin de que el tribunal

a quo, por quien corresponda, dicte un nuevo fallo con sujeción a lo decidido en el presente.

RICARDO LUIS LORENZETTI
ELENA I. HIGHTON DE NOLASCO
ENRIQUE S. PETRACCHI
JUAN CARLOS MAQUEDA”

CIRCULAR (AFIP) 4/2016 (B.O.18.08.2016)

GRATIFICACION POR CESE LABORAL. RETENCION DE GANANCIAS

“Que entidades representativas de distintos sectores económicos han planteado inquietudes, respecto del temperamento fiscal aplicable en el impuesto a las ganancias al pago correspondiente a la gratificación por cese laboral por mutuo acuerdo -normado en el Artículo 241 de la Ley de Contrato de Trabajo-.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re “Negri, Fernando Horacio c/EN AFIP-DGI” (15/07/2014), sostuvo que el pago por dicho concepto no está alcanzado por el mencionado tributo por cuanto tal gratificación carece de la periodicidad y permanencia de la fuente productora de la renta.

Que la resolución general nº 2.437, sus modificatorias y sus complementarias, estableció un régimen de retención en el impuesto a las ganancias aplicable, entre otras, a las rentas del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.

Por ello:

En ejercicio de las facultades conferidas a esta Administración Federal por el decreto 618 del 10 de julio de 1997, sus modificatorios y sus complementarios, se aclara que el pago realizado en concepto de gratificación por cese laboral por mutuo acuerdo -normado en el art. 241 de la LCT-, no se encuentra alcanzado por el impuesto a las ganancias.

Consecuentemente, el monto correspondiente a dicho concepto se halla excluido del régimen de retención establecido por la resolución general 2.437, sus modificatorias y sus complementarias”.

PRINCIPIO DE FUENTE. INDEMINIZACION POR SERVIDUMBRES PETROLERAS

IPARRAGUIRRE JUAN CSJN DEL 11.11.2014

En el fallo “Yparraguirre Juan” de la CSJN de fecha 11/11/2014, se analiza el tema de la habitualidad y permanencia de la fuente, en el caso de una suma

percibida por una sociedad de hecho por una indemnización por servidumbres petroleras.

“Que la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación que mantuvo las resoluciones de la A.F.I.P que determinaron de oficio el impuesto a las ganancias de los contribuyentes Juan Yparraguirre y Juan Mario Astiz por los periodos fiscales 2000 a 2003 con más sus intereses y multas.

2º). Que para así decidir, el a quo indicó que aquéllos **conformaban una sociedad de hecho dedicada -entre otras actividades- a la explotación de un establecimiento ganadero, ubicado sobre un inmueble que poseían en condominio**, y que la cuestión litigiosa se centraba en dilucidar el tratamiento tributario que correspondía asignar en el mencionado impuesto a las **sumas percibidas por esa sociedad de hecho en concepto de "servidumbres petroleras", abonadas en compensación de los perjuicios sufridos sobre el fundo de su propiedad.**

Explicó que **la ley 17.319 establece que los concesionarios de explotaciones hidrocarburíferas deben indemnizar a los propietarios superficiarios por los perjuicios ocasionados a los fundos afectados a esa explotación. Según el criterio del a quo, ello traduce la falta de gratuidad de esos pagos y un enriquecimiento en cabeza de quien los recibe, por lo cual, se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias.**

Al respecto afirmó que **la ley 20.628 considera ganancias -en cabeza de sociedades, empresas o explotaciones unipersonales- a "los rendimientos, rentas o beneficios patrimoniales que cumplan o no con los requisitos de permanencia y habilitación de la fuente que los produce" (fs. 445).** En ese sentido puntualizó que la citada ley, **en lo relativo a los "sujetos empresas" sigue la "teoría del balance" y grava todas las rentas obtenidas por ellos; sin perjuicio de lo cual destacó que los sujetos incluidos en el art. 49, inc. b, del mencionado ordenamiento -entre ellos las sociedades de hecho- se limitan a determinar el resultado impositivo y, una vez obtenido, lo trasladan a los socios, quienes los toman como ganancias de tercera categoría en sus respectivas declaraciones juradas.**

3º) Que, por otra parte, **desestimó el argumento de la actora referente a la aplicación supletoria de las exenciones previstas en la ley 21.499 para el supuesto de expropiación por causa de utilidad pública por considerarlo en pugna con el principio constitucional de reserva de la ley que guía la materia.**

SENTENCIA DE LA CORTE

(..)

La recurrente adujo que **los señores Yparraguirre y Astiz son titulares del dominio de un inmueble ubicado en la provincia del Chubut en el que se realizaron estudios de prospección petrolera que condujeron al descubrimiento del yacimiento denominado "Cerro Dragón", que es el más importante del**

país individualmente considerado. Señaló que **la actividad desarrollada en ese predio por las distintas empresas petroleras concesionarias -hoy unificadas en Pan American Energy LLC (Sucursal Argentina)- produjo la devastación del campo:** se rompieron los alambrados, se contaminó el agua, se arrasó la poca superficie cultivable que existía y se quebraron las barreras naturales contra la erosión. Afirmó que si bien el concesionario ocupa materialmente el 70% de la superficie del fundo, en realidad lo afecta en su totalidad ya que los espacios remanentes -entre campamentos y explotaciones, en uso o abandonadas- **no son susceptibles de ser utilizados en la actividad ganadera, de manera que la explotación económica del propietario superficiario desapareció .**

(..)

Asimismo afirma que **el art. 100 de la ley 17.319 procura una indemnización justa para el propietario superficiario**, es decir, integral en cuanto al valor de la cosa dañada y que, por ese motivo, no resulta razonable que el Estado la menoscabe gravándola con el impuesto, máxime al tratarse de la reparación de un daño y no de una renta.

(..)

6º) Que **el art 100 de la ley 17.319 dispone que "Los permisionarios y concesionarios deberán indemnizar a los propietarios superficiarios de los perjuicios que se cause a los fundos afectados por las actividades de aquéllos. Los interesados podrán demandar judicialmente la fijación de los respectivos importes o aceptar -de común acuerdo y en forma optativa y excluyente- los que hubiera determinado o determinare el Poder Ejecutivo con carácter zonal y sin necesidad de prueba alguna por parte de dichos propietarios".**

(..)

7º) Que, como adecuadamente lo señala la señora Procuradora Fiscal en su dictamen, **la AFIP reclama**, por intermedio de las resoluciones determinativas aquí impugnadas, **el impuesto a las ganancias de los periodos fiscales 2000 a 2003 que adeudarían dos personas físicas, los señores Juan Yparraguirre y Juan Mario Astiz, que son los titulares del dominio del inmueble dañado por la actividad de los concesionarios y permisionarios hidrocarbúferos.**

8º) Que es verdad que **Juan Yparraguirre y Juan Mario Astiz inscribieron ante la AFIP una sociedad de hecho integrada por ambos, cuyo objeto es la "cría de ganado ovino, excepto en cabañas y para la producción de lana"** (conf. fs. 13), y que **Pan American Energy LLC Sucursal Argentina señaló al CUIT de esa sociedad de hecho como beneficiario del pago de la indemnización** (confr. fs. 6 del cuerpo auxiliar II de la actuación SEFI 22.126, agregada por cuerda), aun cuando, como lo señala la señora Procuradora Fiscal, no hay documentación respaldatoria sobre el sujeto que recibió los pagos por el referido concepto. Sin perjuicio de ello, la disposición legal antes transcripta -el art. 100 de la ley 17.319- es clara en cuanto a que tal indemnización está destinada a "los propietarios superficiarios" de los respectivos fundos, para

resarcirlos de los perjuicios causados en ellos. La misma conclusión surge de lo establecido en el decreto 860/96. Ello implica -como lo señala la señora Procuradora Fiscal-, en aspecto no controvertido por las partes, que **no se mantiene ni se conserva la calidad del inmueble afectado a la explotación hidrocarburífera, ni tampoco será factible, por ende, "mantener y conservar" los réditos que éste producía con esa calidad perdida.**

9º) Que, con tal comprensión, **resulta aplicable en el sub examine el criterio establecido por el Tribunal en las causas D.1148 XLII "De Lorenzo, Amelia Beatriz (TF 21.504-1) c/ DGI", sentencia del 17 de junio de 2009 y "Cuevas" (Fallos: 333:2193).** En efecto, en el precedente citado en primer término se recordó que el art. 2º de la ley 20.628 dispone que a los efectos de esa ley "son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas: 1) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación" y que, al interpretar una disposición similar, contenida en el art. 1º de la ley 11.682, el Tribunal había señalado que si bien los réditos o rentas no presentan en sí mismos rasgos distintivos, existen signos o caracteres objetivos tales como la periodicidad, la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación que permiten reconocerlos con relativa seguridad (Fallos: 182:417); y que en el mismo precedente había afirmado que la idea de periodicidad estaba claramente expresada, pues el tributo recae sobre una entrada que persiste o es susceptible de persistir, como el fruto que produce el árbol o la cosecha que da la tierra, el arrendamiento, el salario o el interés de un capital. Asimismo puntualizó esta Corte que la periodicidad del rédito induce la existencia de una fuente relativamente permanente que subsiste después de producirlo, la cual se debe también "mantener y conservar", pues sólo haciéndolo así se podrán "mantener y conservar" los réditos como requiere la definición de la ley (conf. Fallos: 209:347). **En síntesis, de acuerdo con lo establecido en los citados precedentes, cabe afirmar que durante el periodo sobre el que trata la presente litis, la ley del tributo adoptó para las personas físicas y las sucesiones indivisas la "teoría de la fuente" "teoría clásica de la renta" o "renta producto" que requiere la subsistencia de la fuente productora después de producida aquella.**

10) Que, sobre la base de la doctrina establecida en los mencionados precedentes, **cabe concluir que la indemnización sobre la que versa esta causa no se encuentra alcanzada por el impuesto a las ganancias, pues no permanece ni se conserva la fuente como es necesario para que quede sujeta al gravamen en los términos del art. 2º, punto 1, de la citada ley 20.628, ya que aquélla es directa consecuencia de la destrucción de las calidades del inmueble afectado por la actividad hidrocarburífera.** En este punto cabe afirmar -en concordancia con lo señalado por la señora Procuradora Fiscal- que **desde un orden lógico de los sucesos, se impone reconocer que primero ocurre el daño a las pasturas, a la superficie cultivable, a las aguas, etc. y luego, como consecuencia de tales daños, se origina el derecho al resarcimiento previsto por el art. 100 de la ley 17.319 y por el decreto 860/96.**

Por ello, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario, se hace lugar a la queja, y **se revoca la sentencia apelada.** Con costas. Agréguese la

presentación directa a los autos principales, reintégrese el depósito de fs. 60 de aquélla y remítanse las actuaciones al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, dicte - un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo establecido en la presente.

RICARDO LUIS LORENZETTI
ELENA I. HIGHTON de NOLASCO
JUAN CARLOS MAQUEDA
E. RAÚL ZAFFARONI".

HABITUALIDAD COMPRA VENTA DE INMUEBLES

SPANIER ALBERTO GABRIEL Y SPANIER SERGIO GUILLERMO TFN SALA A DEL 11.11.2007

HESPERIA SA CSJN DEL 18.8.1943

RAFAEL BRAVE CSJN DEL 15.10.1947

POLLEDO CASIMIRO SA CSJN DEL 3.5.1965

TIERRAS Y YERBALES SA CSJN DEL 3.5.1965

Al momento de estudiar la habitualidad en materia de inmuebles, no puede dejar mencionarse los siguientes fallos en materia de impuesto a las ganancias y en materia de impuesto a los réditos:

SPANIER ALBERTO GABRIEL Y SPANIER SERGIO GUILLERMO TFN SALA A DEL 11.11.2007

En el fallo “**Spanier Alberto Gabriel y Spanier Sergio Guillermo**” de la sala “A” del TFN de fecha 11/11/2007, se analiza el tema de la habitualidad, en el caso de la venta de inmuebles por parte de una persona humana.

Alberto Gabriel Spanier **había declarado como ganancias exentas** el 50% de las utilidades por la venta de las unidades 1 "A", 1 "C", 2 "C" y 7 "B" del edificio ubicado en Cuba 4532 (CABA).

Sergio Guillermo Spanier **había declarado como ganancias exentas** el 50% de las utilidades por la venta de las unidades 1 "A", 1 "C", 2 "C" y 7 "B" del edificio ubicado en Cuba 4532 (CABA); el 100% de las utilidades por las unidades 2 "A" y 6 "B" del mismo edificio a la empresa Emprendimientos Buenos Aires SA, el 100% por la utilidad de la venta del piso 10 "A" de Roosevelt 2020 (CABA) a la empresa Proyecto SA y el 100% por la utilidad por la venta de la unidad del 6º piso ubicado en Constitución 1350 San Fernando, Provincia de Buenos Aires.

Se trataba de la suscripción de boletos de compraventa y luego la cesión de los mismos a terceros.

Ambos tienen como actividad declarada la de directores de sociedades anónimas. Alberto Spanier era director de “Emprendimientos Buenos Aires SA” y de “Proyecto SA”. Empresas dedicadas a la construcción de inmuebles, y siendo estas empresas a las cuales los hermanos le adquirieron los inmuebles de la calle Cuba 4532 y el de la calle Roosevelt 2020. Se trataba de la adquisición de los derechos sobre los inmuebles a valor de costo, para luego enajenarlos.

El TFN hace expresa referencia -entre otros- a cuatro fallos de la CSJN en materia de impuesto a las rentas: “Hesperia SA”, “Brave Rafael”, “Polledo Casimiro SA” y “Tierras Yerbales SA”.

Destaco el TFN, a la hora de confirmar las resoluciones del fisco, entre varios conceptos que:

“Para que una actividad sea considerada como ganancia deben configurarse conjuntamente los siguientes atributos:

a) **periodicidad:** *la frecuencia de los actos no accidentales dirigidos a la obtención de rentas debe ser real o potencial, es decir, susceptible de serlo por las características propias del contribuyente o la de sus actividades;*

b) **permanencia de la fuente:** *presupone la previa sustantividad de una fuente productora de rédito y la perdurabilidad de la misma una vez obtenida la renta.*

Habida cuenta de que el capital es el elemento generador de rentas, éstas constituyen el elemento generado, interpretándose que el rédito es el resultado que genera una fuente productora, de forma tal que subsista luego de originada la renta.

Ello significa que la realización de un capital impide que los beneficios puedan repetirse;

c) **habilitación o explotación de la fuente:** *implica la voluntad sobre la sustantividad de una actividad generadora de la renta que habilite o explote la fuente productora sin que ésta desaparezca, exista o no una finalidad lucrativa.*

La doctrina es conteste en considerar que dicha periodicidad puede ser efectiva o potencial.

*La primera contiene los siguientes caracteres: habitualidad o permanencia de la renta y frecuencia o repetición de las rentas, mientras que la segunda se puede definir como **la posibilidad cierta que una renta no periódica, según los caracteres de la periodicidad efectiva, se convierta en periódica siempre que se verifiquen ciertos índices**, tales como: **la importancia de la renta y/o ingresos o costos vinculados a la operatoria con el giro económico del beneficiario, la frecuencia de las operaciones y el ánimo de lucro, es decir, la intención de obtener una utilidad con la actividad** o bienes determinantes de la causa de la renta.*

Que en relación al primero de los índices mencionados, a los fines de considerar si las operaciones de compraventa de inmuebles realizadas por los contribuyentes fueron accidentales o habituales, debe aclararse que **si ciertas operaciones, en relación con otras realizadas, son específicamente del giro del contribuyente por estar incluidas indubitadamente en su comercio o si tienen evidente conexión con éste o implican una extensión de él, habrá que considerarlas comprendidas en la actividad habitual de quien las realiza**".

Para finalmente concluir el TFN que:

"Las actividades declaradas por los recurrentes, están íntimamente relacionadas con la construcción y enajenación de inmuebles, verificándose entonces uno de los índices a los que se refiere el considerando anterior.

Además, conforme surge de las declaraciones juradas presentadas por dichos sujetos, **la ganancia obtenida por la compraventa de los inmuebles en cuestión constituye la principal fuente de ingresos en los períodos en discusión**".

(..)

"La frecuencia o habitualidad de las operaciones debe ser analizada en función del período base relevante y no con respecto a años anteriores o posteriores".

HESPERIA SA CSJN DEL 18.8.1943

En el fallo "**Hesperia SA**" de la CSJN de fecha 18/08/1943, se analiza el tema de la habitualidad, en el caso de la venta de inmuebles, en el impuesto a los réditos.

RAFAEL BRAVE CSJN DEL 15.10.1947

EN 5 AÑOS COMPRO 8 INMUEBLES Y VENDIO 6 (GRAVADO)

En el fallo "**Brave Rafael**" de la CSJN de fecha 15/10/1947, se analiza el tema de la habitualidad, en el caso de la venta de inmuebles por parte de una persona humana.

La CSJN, sostuvo "*que siendo propia del comercio del contribuyente la compraventa de inmuebles es gravable la ganancia de una única operación*",

Para luego agregar "*que los términos profesión habitual o comercio, deben entenderse con el alcance de actividad regular del contribuyente con el propósito de obtener beneficio*",

Destacando el supremo tribunal que “descartadas las simples inversiones de capital, son indicios de tal actividad, la continuidad de las operaciones, su importancia con relación al giro del contribuyente, el fin de lucro”,

Para finalmente concluir “que tratándose de la compra-venta de inmuebles, la continuidad a que se ha hecho referencia, no necesita ser diaria. Basta la existencia de un número de operaciones adecuado para la eficacia de la especulación en tales bienes, que supone la posibilidad del transcurso de algún tiempo entre la compra y la enajenación.

Que en la especie este requisito puede considerarse cumplido, con la adquisición en un periodo de algo más de cinco años, de ocho propiedades y la venta de seis.

Que también resulta la importancia de los ingresos obtenidos por el contribuyente en proporción a sus otras rentas declaradas”.

POLLEDO CASIMIRO SA CSJN DEL 3.5.1965

En el fallo “**Polledo Casimiro SA**” de la CSJN de fecha 03/05/1965, se analiza el tema de la habitualidad, en el caso de la venta de inmuebles.

TIERRAS Y YERBALES SA CSJN DEL 3.5.1965

En el fallo “**Tierras y Yerbales SA**” de la CSJN de fecha 03/05/1965, se analiza el tema de la habitualidad, en el caso de la venta de inmuebles.

INMUEBLE DESAFECTADO DE UNA EXPLOTACION UNIPERSONAL

FURNARI ROBERTO VICENTE TFN SALA A DEL 25.10.2006

SALERNO NELLY HILDA CNACAF SALA III DEL 19.12.2007

SALERNO NELLY HILDA CSJN DEL 16.11.2009

RODRIGUEZ RAMON ALBERTO TFN SALA B DEL 22.04.2016

FURNARI ROBERTO VICENTE TFN SALA A DEL 25.10.2006

Al analizar la desafectación de inmuebles, oportunamente afectados a rentas de tercera categoría, se debe tener presente los siguientes fallos:

En el fallo “**Furnari Roberto Vicente**” de la sala “A” del TFN de fecha 25/10/2006, “**Salerno Nelly Hilda**” de la sala “III” de la CNACAF de fecha

19/12/2007, y de la CSJN de fecha 16/11/2009, se analiza el tema de la venta de inmueble desafectado de la actividad en una explotación unipersonal.

Se trataba de un contribuyente que había desafectado de su explotación unipersonal, un inmueble rural oportunamente afectado a la producción de rentas de la tercera categoría.

Pero al producirse la desafectación, en la declaración jurada de impuesto a las ganancias, se omitió sacar el inmueble del patrimonio afectado a la actividad.

En la esfera del TFN, el vocal preopinante, a la hora de evocar la determinación de oficio, tuvo en cuenta la realidad económica, expresando que:

*“Corresponde poner de relieve que a los efectos de determinar la afectación o no de un bien al patrimonio de una empresa o explotación unipersonal, **si bien se debe tener en cuenta la voluntad expresada por el dueño de la misma, no puede soslayarse la realidad económica** subyacente, máxime cuando, como sucede en autos, **la figura plasmada en las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente no condice con la realidad de los hechos.***
(..)

Un análisis preliminar nos conduciría a considerar que la exteriorización de la voluntad del Sr. Roberto Vicente Furnari, relacionada con la afectación del inmueble de que se trata, se encontraba expresada en las declaraciones juradas por él presentadas.

*No obstante ello, cabe manifestar que **no asiste duda respecto de que la finca vendida se encontraba inexplorada**, tal como se ha logrado probar con la informativa producida por el Instituto Nacional de Vitivinicultura (cfr. fs. 117/118), y las testimoniales obrantes a fs. 137 y 138 de estos actuados, por lo que **la realidad económica nos indica que el inmueble se encontraba inexplorado y, por ende, no afectado a la obtención de rentas gravadas por el impuesto a las ganancias.***

(..)

*Siendo ello así, **se concluye que al momento de la venta de la finca** situada en el Distrito El Plumerillo, Departamento Las Heras, Provincia de Mendoza, **el dueño de la misma no la mantenía afectada al patrimonio de la empresa o explotación unipersonal, por lo que la operación de que se trata no se encontraba gravada por el impuesto a las ganancias, y por ende, no cabe más que revocar la resolución apelada”.***

Mientras que por mayoría los otros dos vocales, le dieron preeminencia a la voluntad plasmada por el contribuyente en la declaración jurada, y por tal motivo confirmaron la determinación de oficio, sosteniendo que:

*“Corresponde poner de relieve que esta Sala considera que **a los efectos de determinar la afectación o no de un bien al patrimonio de una empresa o explotación unipersonal se debe tener en cuenta prioritariamente la voluntad expresada por el dueño o titular de la misma.** Ello como consecuencia de que esa empresa o explotación unipersonal resulta ser una actividad que se desprende de la personalidad de la persona física, y que se*

relaciona íntimamente con ella. Esa relación es tan estrecha que muchas veces puede verse confusa, de modo tal que a los efectos de determinar los bienes que se encuentran afectados al patrimonio de uno u otro sujeto debe estarse a las manifestaciones o hechos externos que determinen la voluntad de ellos.

*De este modo, considerando los elementos obrantes en las presentes actuaciones, **se desprende que la exteriorización de la voluntad del Sr. Roberto Vicente Furnari, relacionada con la afectación del inmueble de que se trata, se encuentra expresada en las declaraciones juradas presentadas por el causante y sus sucesores***”.

(..)

*“En relación con la defensa presentada por la recurrente, cabe manifestar que **no asiste duda respecto de que la finca vendida se encontraba inexplorada**, tal como se ha logrado probar con la informativa producida por el Instituto Nacional de Vitivinicultura (cfr. fs. 117/118), y las testimoniales obrantes a fs. 137 y 138 de estos actuados, **pero ello no modifica la voluntad expresada por el Sr. Furnari en sus declaraciones juradas relacionada con mantener afectada dentro del patrimonio de la explotación unipersonal a la finca situada en el Distrito El Plumerillo.***

Por tanto, de aquella exteriorización de voluntad del Sr. Roberto V. Furnari, cabe concluir que la conducta evidenciada por él era inequívocamente la de mantener -por las razones que habrá estimado pertinente- la finca como parte de su empresa, por más que se encontrara inexplorada.

Como se observa es el propio principio rector de la realidad económica (art. 2 de la L. 11683) el que confirma el criterio antes expuesto y desvanece la postura de los actores, toda vez que en la especie no cabe suponer que ha existido una dicotomía entre la intención económica del contribuyente con los actos y decisiones adoptadas por el mismo sobre el particular (conf. consid. VI). En rigor la tesis de los aquí actores implicaría desdeñar la voluntad del causante explicitada en los actos antes aludidos.

*Consecuentemente, **habiendo arribado a la conclusión de que al momento de la venta de la finca situada en el Distrito El Plumerillo, Departamento Las Heras, Provincia de Mendoza, el dueño de la misma la mantenía afectada al patrimonio de la empresa o explotación unipersonal, estos juzgadores entienden que la operación de que se trata se encuentra gravada por el impuesto a las ganancias, y por ende, no cabe más que confirmar la resolución apelada***”.

Sentencia posteriormente revocada por la CNACAF, revocación confirmada por la CSJN.

SALERNO NELLY HILDA CNACAF SALA III DEL 19.12.2007

Deviene oportuno destacar algunos de los párrafos de la sentencia de la Cámara:

“Que, es a partir de las pruebas reunidas en autos, que debe destacarse que **todos los vocales de la Sala A del Tribunal Fiscal coinciden en el estado de abandono y decrepitud del predio, esto es, que el señor Roberto Furnari no ejercitaba explotación comercial alguna del predio** que denote el ejercicio de una actividad; es más lo tenía materialmente fuera de ella (conf. consid. II, párr. 4 del voto de la mayoría y a su vez consid. IX, párr. 4 del voto minoritario; en ambos votos se sostiene que no existen dudas de que la finca estaba inexplorada)”.

(..)

Que sentada tal cuestión, **debe adelantarse que la sentencia del Tribunal Fiscal debe ser revocada.** En efecto, por un lado se aprecian nítidamente una serie de aspectos fácticos que permiten concluir de modo inequívoco que la voluntad del señor Furnari -desde el año 1990- fue desafectar de la actividad comercial el bien inmueble ubicado en El Plumerillo, Departamento de Las Heras, pues resulta indudable que la existencia de un fundo sin viñedos ni parrales y con semejante estado de abandono no puede ser concebido como integrante de un patrimonio empresario dedicado a la actividad viñatera.

(..)

No obstante, **existe otro aspecto fundamental en el análisis fáctico que viene dado por el trámite de erradicación de viñedos al que adhirió el contribuyente -TI 060-08411-90-2- por ante la delegación Mendoza del Instituto Nacional de Vitivinicultura, a tenor de lo normado por la ley 23550, su modificatoria 23683 y decreto reglamentario 301/1989”.**

(..)

“Es allí donde se aprecia el equívoco del voto mayoritario del Tribunal Fiscal, al pretender fundar su sentencia conforme al principio de realidad económica, pues esa conexión jurídica entre la regla interpretativa y la realidad de los hechos conduce precisamente a la solución contraria: conforme este principio el fundo era de propiedad del señor Furnari, no estaba afectado a la explotación unipersonal y su tratamiento en lo que hace al resultado económico debe seguir la línea argumental que marca el artículo 2, apartado 1 de la ley de impuesto a las ganancias”.

“Que, en atención a las premisas anteriormente expuestas puede concluirse que al momento de la venta del inmueble situado en El Plumerillo, Departamento de Las Heras, Provincia de Mendoza, el señor Furnari no mantenía afectado al patrimonio de la explotación unipersonal, por lo que el resultado de la operación económica en cuestión estaba excluido de tributar el impuesto a las ganancias conforme lo preceptuado en el artículo 2, apartado 1 de la ley 20628.

Que, en función de los argumentos desarrollados, **corresponde revocar la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación** y eximir, en consecuencia, a la actora de abonar el tributo reclamado; sin que sea necesario ingresar en el análisis de los demás agravios -intereses y multa- en virtud del resultado obtenido respecto de la cuestión de fondo”.

SALERNO NELLY HILDA CSJN DEL 16.11.2009

También deviene oportuno destacar algunos de los párrafos de la sentencia de la Corte:

“5°) Que en su expresión de agravios, el representante del organismo recaudador no refuta en modo alguno las categóricas conclusiones de la sentencia de cámara en cuanto a que el inmueble se encontraba en un total estado de abandono, y que no estaba afectado a ninguna explotación ni actividad productiva desde diez años antes de su venta. En tales condiciones, los agravios fundados en que durante los períodos fiscales anteriores al cuestionado en autos, el contribuyente había calificado en sus declaraciones juradas al inmueble como perteneciente a la explotación unipersonal no son suficientes al fin pretendido.

(..)

7°) Que por otra parte, los agravios relativos a la aplicación del principio de la "realidad económica" también resultan inatendibles, en tanto como se señaló el a quo tuvo por demostrado que el inmueble había sido desafectado de la explotación comercial desde mucho tiempo antes de su venta, de manera que, la pretensión del ente recaudador quedaba desprovista de sustento según las conclusiones expuestas en la sentencia apelada inclusive sin necesidad de acudir a ese principio.

8°) Que, en tales condiciones, corresponde declarar la deserción del recurso, pues el memorial de agravios no formula, como es imprescindible, una crítica concreta y razonada de los fundamentos desarrollados por el a quo (Fallos: 316:157 y 2568, entre muchos otros), desde que las razones expresadas en el memorial deben ser suficientes para refutar los argumentos de hecho y de derecho dados para llegar a la decisión impugnada (Fallos: 310:2929, entre muchos otros).

Por ello, se declara desierto el recurso ordinario de apelación (art. 280, párrafo segundo, in fine, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Con costas. Notifí- quese y devuélvase. RICARDO LUIS LORENZETTI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAUL ZAFFARONI - CARMEN M. ARGIBAY”.

RODRIGUEZ RAMON ALBERTO TFN SALA B DEL 22.04.2016

INMUEBLE NO AFECTADO A UNA EXPLOTACION UNIPERSONAL

En el fallo **“Rodríguez Ramón Alberto”** de la sala “B” del TFN de fecha 22/04/2016, se analiza el tema de la venta de inmuebles que nunca estuvieron afectado a la actividad de una explotación unipersonal. (si bien el fallo es de impuesto sobre los bienes personales).

“I.- Que a fs. 30/52 vta., se interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 265/2007 dictada por la *División Revisión y Recursos de la Dirección*

Regional Posadas de la AFIP-DGI, de fecha 31 de julio de 2007, por la que se determinó, con relación al **Impuesto sobre los Bienes Personales, períodos fiscales 2003 y 2004**, la obligación tributaria de la recurrente con más intereses resarcitorios y multa en los términos del art. 46 de la Ley 11.683, período 2003, equivalente a tres veces el impuesto pretendidamente dejado de ingresar.

Expresa el apelante en su escrito recursivo que **desarrollaba la actividad comercial de transporte automotor de cargas, siendo propietario de varios camiones**. Esta actividad cesó entre los años 2004 y 2005 debido a una crisis económica, según manifiesta. **En los años 1993 y 1994 habría comprado ciertos inmuebles rurales en la Provincia de Salta**, totalmente desmontados desde hacía diez años. Sostiene que nunca explotó los inmuebles ni tuvo la intención de hacerlo ni ánimo de revenderlos, ya que siempre se habría abocado a la actividad de transporte automotor de mercaderías, razón por la cual nunca habría deducido gastos o amortizaciones que hubiesen podido devengar dichos inmuebles.

Arguye que **por un error material en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los años 1999 a 2002 el contribuyente consignó esos bienes en la cuenta inversiones y no en la de inmuebles**. En el año 2003, expresa que **por una crisis en su actividad comercial tuvo que vender dichos inmuebles**, operación que se pactó con el comprador en tres pagos durante 2003, 2004 y 2005. Al estar un inmueble ocupado ilegítimamente por el Sr. Diego Martínez, la sociedad anónima compradora no ha abonado una porción del precio convenido.

(..)

Relata que en **los días 06, 26 y 27 de junio de 2006, de manera voluntaria y espontánea se procedió a rectificar las declaraciones juradas consignando los valores de los campos dentro del rubro inmuebles**.

(..)

Entiende que **la postura del Fisco se sustentaría implícitamente en el fallo “Furnari, Roberto Vicente y sus herederos, Nelly Hilda Salerno, Roberto Francisco Furnari, Marcelo José Furnari y Andrea Nelly Furnari” de la sala A de este Tribunal, sentencia de fecha 25/10/2006**. Indica que el presupuesto de hecho de los presentes actuados sería distinto al de aquél precedente, principalmente porque en el caso los inmuebles desde su compra nunca se habrían explotado, con lo cual la declaración de los bienes dentro del patrimonio de la empresa unipersonal no solo se debería a un error, sino que tampoco se correspondería con la realidad económica de tales bienes.

(..)

II.- Que a fs. 72/92 vta. contesta el recurso el Fisco Nacional.

Manifiesta que a efectos de determinar la afectación o no de un bien al patrimonio de una empresa o explotación unipersonal **se debería tener en cuenta prioritariamente la voluntad expresada por el dueño o titular de la misma. Dicha voluntad se encontraría expresada en autos en las declaraciones juradas presentadas por los períodos fiscales 1999 a 2002, en el ejercicio de la opción de la denominada “venta y reemplazo” que se vería plasmado en las escrituras de venta de los inmuebles, en la testimonial del ingeniero forestal Horacio Varela, en la testimonial tomada al ingeniero agrónomo Victorio**

Beltrame y en el informe presentado por la ingeniera forestal Zunilda Ernestina Fernández.

Dichos inmuebles habrían sido incluidos en el capital afectado a actividades de 3ra y 4ta categoría y otras participaciones, no declarando monto alguno en concepto de bienes inmuebles en los períodos 1999 a 2001 y exponiendo en la correspondiente al período fiscal 2002, inmuebles por la suma de \$... Entonces, los inmuebles habrían integrado el rubro inversiones “capital afectado a la empresa” hasta el momento de su enajenación, que tuvo lugar en 2003.

(..)

IV.- Que procede abocarse al análisis de la presente causa en los términos en que ha quedado trabada la litis.

Que la presente **causa se encuentra estrechamente vinculada con el fondo discutido en el Expediente N° 30.228-I**, y por ello corresponde recordar la causa del ajuste tratado en dicha oportunidad.

La controversia sometida a decisión en dicha oportunidad estuvo centrada en determinar si las ventas de inmuebles rurales ubicados en la provincia de Salta fueron efectuadas por el Sr. Ramón Alberto Rodríguez en su calidad de sujeto empresa (en cuyo caso se encontrarían gravadas en el impuesto a las ganancias por aplicación del art. 2°, apartado 2) y art. 49 inc. b), o bien si tales enajenaciones fueron celebradas por el apelante en su calidad de persona física, de lo que resultaría su no gravabilidad (art. 2° apartado 1) de la ley de impuesto a las ganancias).

Cabe adelantar que **la mencionada controversia fue resuelta por la Sala D de este Tribunal en la sentencia de fecha 30/10/2012 en favor del planteo del recurrente**. Dicha sentencia, que obra a fs. 298/303 vta del expediente N° 30.228-I que se tiene a la vista, **quedó firme y pasada en autoridad de cosa juzgada**, puesto que el Fisco Nacional únicamente apeló la imposición de costas, las que de todos modos resultaron confirmadas (expresión de agravios de fs. 312/316 y sentencia de la Alzada de fs. 352/353, todas del expediente N° 30.228-I).

(..)

Que, de conformidad con **el informe de inspección (fs. 42/50 del cuerpo ganancia mínima presunta, ant. adm.) del cotejo de las declaraciones juradas originales y rectificativas del impuesto a las ganancias de los períodos 1999 a 2004 surge que el contribuyente no expuso bienes inmuebles en los períodos 1999 a 2001, declarando sólo capital afectado a la actividad**, por lo que teniendo en cuenta la fecha de ingreso al patrimonio de los inmuebles, que fue durante los años 1993 y 1994, se dedujo que los terrenos se encontraban dentro del rubro “inversiones” hasta el momento de la enajenación.

(..)

Que, por la cuestión central, **el ente recaudador consideró que a los efectos de determinar la afectación o no de un bien al patrimonio de una empresa o explotación unipersonal se debe tener en cuenta prioritariamente la voluntad expresada por el dueño o titular de la misma. Por el contrario, el suscripto considera que a tales efectos debe tener principal**

preponderancia la realidad económica y no las manifestaciones de los contribuyentes, cuando de los hechos probados de la causa se desprenda una dicotomía entre la una y la otra.

Que, concordantemente con ello, **la prevalencia de la realidad económica en un caso análogo al presente fue sostenida por la Exma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, en los autos “Salerno, Nelly Hilda y otros”, sentencia de fecha 19/12/2007.** De allí que se trate, como en aquella oportunidad, de una cuestión de hecho y prueba respecto de la cual serán valorados los hechos probados en el expediente N° 30.228-I.

V.- Que las pruebas valoradas por la Sala D de este Tribunal fueron: **oficios dirigidos a la Municipalidad de Las Lajitas, Departamento de Anta, Provincia de Salta, a la Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta y al INTA.** Allí se informó que el recurrente no se encuentra inscripto ni registra antecedentes sobre el desarrollo de actividades comerciales ni agrícolas (fs. 130, 134 y 137 del Expediente N° 30.228-I que se tuvieron a la vista).

Además, **se produjo pericia contable** (fs. 138/146 del Expediente N° 30.228-I, que se tuvieron a la vista). Los expertos contables al examinar los registros de compras y ventas y declaraciones de impuesto a las ganancias y bienes personales de los períodos 2003 y 2004, informaron que la principal fuente de ingresos regular y habitual del contribuyente consiste en distintos tipos de fletes realizados en la Provincia de Misiones y Capital Federal, mientras que los gastos responden a nafta, aceite, publicidad, mantenimiento de los bienes de uso, seguros de vehículos, peajes y gas. **Señalaron que la documentación relevada no se puede relacionar con una actividad rural.** Además, explicaron que en el formato de los aplicativos vigentes a partir del año 1999 se preveía que para el impuesto a las ganancias, el rubro inversiones debía ser informado bajo el concepto de “resto de bienes en el país”, como figuraban los inmuebles rurales en las declaraciones juradas presentadas, mientras que en las declaraciones juradas del impuesto sobre los bienes personales han sido expuestos en el rubro “inmuebles”.

Que, además, en sede administrativa **se produjo una pericia forestal** (fs. 408/410) del cuerpo impuesto a las ganancias) en la se dejó en claro que las propiedades, en cuanto a su vegetación arbórea fueron explotadas en tiempos anteriores a la fecha de adquisición por parte del apelante y que carecen de caminos de extracción reciente y los tocones presentan un alto estado de descomposición, mientras que hay presencia de material leñoso de poco valor económico. **La perito interviniente concluyó que la explotación se efectuó con más de veinte años de antigüedad, por lo que se aconsejó la venta de los mismos debido a que su aprovechamiento no sería rentable.** Asimismo, expuso que durante el período en el que el apelante fue propietario de los predios, no se ha presentado ni aprobado plan de aprovechamiento o desmonte de masa forestal, lo que demuestra que el contribuyente no hizo explotación de ningún tipo en los mencionados inmuebles.

(..)

Que, sentado ello, cabe señalar que **en el presente caso, por esencia y por concepto la realidad económica que subyace al negocio no surge de lo consignado por el contribuyente en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias ni de la escritura de venta de los inmuebles**, sino que surge de los hechos anteriores a ellas, de las circunstancias que rodearon a la calidad y destino de los inmuebles y su separación de la explotación unipersonal.

Que, en atención a las premisas anteriormente expuestas **puede concluirse que los inmuebles no fueron explotados por el recurrente ni se encuentran vinculados a su actividad comercial, por lo cual los mismos no se encontraban afectados al patrimonio de la explotación unipersonal**; por consiguiente, **el resultado de la operación económica en cuestión estaba excluido de tributar el impuesto a las ganancias**, tal como concluyó la Sala D al resolver a este respecto.

Siendo ello así, dado que se trata en la especie del mismo ajuste pero con incidencia en el impuesto sobre los bienes personales, tampoco corresponde incorporar dentro del patrimonio de la empresa unipersonal a las sumas obtenidas por las ventas de inmuebles que fueron declaradas como “créditos” en la declaración jurada rectificativa del impuesto sobre los bienes personales del actor en los períodos 2003 y 2004 por la inspección, toda vez que el resultado de dichas ventas engrosa el patrimonio del contribuyente individual como persona física y no el de la explotación unipersonal.

Que, por todas las consideraciones que anteceden, **procede revocar en la medida del presente ajuste la resolución traída en recurso, con costas**”.

HABITUALIDAD. COMPRA VENTA DE ACCIONES

DICTAMEN (DAT) 14/2012

VENTA DE ACCIONES POR PARTE DE UNA PERSONA FISICA NO HABITUALISTA (antes de la reforma de la ley 27.430).

“I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la contribuyente del epígrafe en los términos de la Resolución General N° 1.948, mediante la cual consulta sobre el tratamiento a dispensar en el Impuesto a las Ganancias a los **ingresos provenientes de la compraventa de acciones** de su titularidad, que detenta **en distintas sociedades comerciales** conjuntamente con su cónyuge y sus hijos, de las cuales son los únicos accionistas, conformando un grupo económico familiar en el cual se efectuará un reordenamiento de las tenencias accionarias.

Al respecto aclara que en virtud de dicho reordenamiento ya **durante los años 2006 y 2007 se efectuaron contratos de compraventa de acciones tanto de empresas del país como del exterior**, entre los integrantes de la familia, siempre con el objetivo de igualación del patrimonio.

(..)

A su vez, manifiesta que a efectos de llevar a cabo el actual reordenamiento de los derechos de propiedad de algunos accionistas, conjuntamente con el resto, **consideran constituir un holding nacional o internacional, al que aportarán tenencias accionarias de distintas empresas** valuando las mismas a través del valor patrimonial proporcional (VPP) del último balance cerrado, agregando que "Una vez constituido el Holding y aportadas las acciones, se efectuarán operaciones de compra venta de acciones entre nosotros de dicho Holding. Adicionalmente, se efectuarán operaciones de compra venta de acciones entre nosotros, en modo directo o eventualmente a través de sociedades comerciales de las que somos los únicos titulares".

(..)

Sobre el tema de habitualidad, cabe además precisar que el mismo ha sido materia de análisis mediante el **Dictamen N° 48/03 (DAT)**, el cual interpretó que de las expresiones del inciso 1) del Artículo 2° de la ley del gravamen se debe inferir que "...son ganancias los conceptos allí vertidos sin obstar lo que específicamente disponen las distintas categorías, es decir independientemente de lo que establezcan las normas que determinan la tipificación de las ganancias", estimando en el sentido planteado que "...las normas del mentado Artículo 2° tienen preponderancia sobre las que estatuyen las distintas categorías, y es prueba de ello que estos últimos preceptos indican cuando a una de las ganancias que enumeran no le es aplicable el citado requisito de habitualidad [ej.: Artículo 45 inc. h) de la Ley del tributo)".

(..)

Siguiendo el criterio sustentado en el citado pronunciamiento se puede inferir que **la inclusión de los resultados obtenidos por la compraventa, cambio, permuta o disposición de acciones en el inciso k) del Artículo 45 de la ley del gravamen como rentas de segunda categoría no obsta para que los mismos se consideren alcanzados por el tributo sólo cuando tengan la condición de habituales**. Esto implica que tributarán aquellas rentas que surjan de las transferencias de títulos valores en los que el sujeto que las obtiene revista la calidad de persona física o sucesión indivisa habitualista en tales operaciones y mientras no se encuentren exentas por el inciso w) del Artículo 20 de la citada norma legal, es decir mientras los títulos involucrados no coticen en bolsas o mercados de valores para los cedentes residentes en el país.

(..)

A mayor abundamiento, es dable mencionar que sobre un tema con aristas similares al de trato, como lo es la **venta de cuotas partes sociales**, en el **Dictamen N° 31/00 (DAT)**, este servicio asesor citó la obra "Impuesto a las Ganancias" -octava edición, página 55- de Enrique Reig, en la parte que alude a la diferenciación básica entre los conceptos de renta-producto y ganancia de capital, en donde se indicó que renta "...es el producto periódico o susceptible de serlo que fluye de una fuente durable como consecuencia normal de un acto destinado a producirla", expresándose seguidamente que "...mientras la renta es el elemento producido, el capital es el elemento productor".

(..)

De esta forma dicho pronunciamiento distingue a las rentas definidas por el citado punto 1) del Artículo 2° de la Ley de Impuesto a las Ganancias y concluye que "... la utilidad obtenida por los consultantes por **la venta de cuotas partes de capital de la sociedad de responsabilidad limitada, no se encuentra alcanzada por el impuesto a las ganancias atento a que dicha renta**

encuadra en las denominadas ganancias de capital, las cuales se encuentran fuera del objeto del mismo para los sujetos que tributan bajo la teoría de la fuente, salvo algunas excepciones expresamente contempladas en la ley del gravamen".

*Siguiendo la inteligencia del aludido precedente administrativo se puede inferir que **la operación de venta de acciones, no hallándose entre las excepciones contempladas por la ley, mientras no genere un producto periódico o susceptible de serlo estará fuera del objeto del tributo.***

Llegado a este punto, corresponde evaluar si se dan o no las condiciones para considerar a las operaciones en cuestión como potenciales generadoras de un producto periódico.

(..)

*Para el caso específico de la venta de acciones, **Darío M. Rajmilovich**, hace hincapié en los conceptos de **hacer profesión habitual y de comercio con la venta de acciones** ("La habitualidad en la venta de acciones que no cotizan en bolsas o mercados de valores", IMP. 2011-5, 10).*

En lo atinente al primer concepto expresa que el caso de "...compraventa habitual o profesión habitual con acciones que no cotizan implica el ejercicio de una actividad consistente en comprar y vender acciones o participaciones con ánimo de lucro".

Enumera entre los supuestos abarcados: a) "...el acto de mediar entre la oferta y la demanda, como actividad lucrativa"; b) la inversión en participaciones de capital con el ánimo de ofrecer un negocio formado y enajenar "el intangible" a terceros inversores; c) adquisición del control de una sociedad para vender previa escisión distintas líneas de negocios o el negocio en bloque.

Respecto del concepto de comercio con la venta de acciones, expresa que el caso de "...operaciones de comercio resultantes de la venta de acciones que no cotizan implica la existencia de una obligación de venta o una intención de venta de las acciones concurrente a la fecha de adquisición de las mismas".

Prosigue aduciendo que este supuesto "...requiere la intención del vendedor, la cual debe estar ya presente en el momento de la adquisición o incorporación de las acciones de la reventa para obtener una utilidad, lo que implica que las acciones tienen el carácter de bienes de cambio para el vendedor y no una inversión de capital".

*Teniendo en consideración los criterios vertidos y **en la medida en que las acciones que venderá la persona física consultante formen parte de sus inversiones permanentes (circunstancia sujeta a verificación empírica), lo que implica que no se adquirieron con el objeto de obtener una renta a partir de su comercialización, se estima que los resultados de las operaciones por la que se transfieren tales títulos se encuentran fuera del objeto del impuesto**".*

HABITUALIDAD. COMPRA VENTA DE CUOTAS PARTE DE SRL

DICTAMEN (DAT) 31/2000

CESION DE CUOTAS PARTE DE UNA S.R.L.

*“En la presentación señalan que con fecha 14/04/99 procedieron a la **cesión y transferencia de 672 cuotas sociales** de su propiedad -valor nominal 10 pesos cada una-, correspondientes a la firma ... -cuyo capital se compone de 4.982 cuotas sociales-, concretándose la venta por un valor total de \$201.600”.-*

*“Cabe señalar en este punto, que de los antecedentes aportados por los consultantes **no surge que los mismos realicen dicha operatoria -cesión de cuotas sociales- de manera habitual.***

(..)

*En virtud de todo lo expuesto, **cabe concluir que la utilidad obtenida por los consultantes por la venta de cuotas partes de capital de la sociedad de responsabilidad limitada, no se encuentra alcanzada por el impuesto a las ganancias** atento a que dicha renta encuadra en las denominadas ganancias de capital, las cuales se encuentran fuera del objeto del mismo para los sujetos que tributan bajo la teoría de la fuente, salvo algunas excepciones expresamente contempladas en la ley del gravamen”.*

HABITUALIDAD. INSTRUMENTOS Y CONTRATOS DERIVADOS

DICTAMEN (DAT) 48/2003

RESULTADOS ORIGINADOS EN OPERACIONES CON INSTRUMENTOS FINANCIEROS DERIVADOS OBTENIDOS POR UNA PERSONA HUMANA

*“se inquiera interpretar el tratamiento tributario de una operación generada por **un contrato que la persona física -residente en Argentina- realiza con un agente de bolsa de Uruguay, y por el cual se obliga a comprar o vender un activo en una fecha futura a un determinado precio (futuro)** establecido en el momento del contrato. Agrega el área consultante que “Sin importar la cotización del activo a la fecha de vencimiento, el precio pactado se respeta, por lo que se generan resultados positivos para una parte y negativos para otra, provenientes justamente de la diferencia entre el precio pactado y la cotización al vencimiento”. Asimismo aclara que quien contrata puede salir de la operación (antes de la fecha de vencimiento) y que, además, resulta “... habitual que no se realice la entrega física del activo subyacente, sino que se liquiden las diferencias de resultados mencionadas”.*

“corresponde analizar si a las rentas cuestionadas se las puede considerar o no habituales.

De esta forma, si sólo tenemos en cuenta la frecuencia de las operaciones, resultará que al tratarse, según lo manifestado por las áreas consultantes, de una única transacción, ésta no debería considerarse habitual. Sin embargo, **se estima que debe predominar la potencialidad de la renta**, y en tal sentido versa la opinión del Dr. Horacio García Belsunce en su obra *El Concepto de Rédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario* (Ed. Depalma, 1967, pág. 122) al expresar que la posibilidad de reproducción del ingreso debe apreciarse más "... en su relación ya sea con el destino de la cosa o con la profesión de la persona, que con sus fuentes productoras", por lo cual constituye rédito "... **aquel beneficio que corresponde al fin a que se destina el bien que lo originó, o que deriva de la actividad habitual del contribuyente, sin que tenga significación alguna la frecuencia efectiva de ese ingreso**".

Desde este último punto de vista, y **tratándose que el fin de la operación de marras -especulativa según se indicó- es la obtención de un beneficio, no resulta ésta entonces asimilable a un resultado accidental** y ajeno a toda fuente, pues **cuando se realizó el egreso (pago de la prima) o se llevó a cabo el respectivo contrato existió la intención de obtener una utilidad** y, por otra parte, la potencialidad de realizar un indefinido número de operaciones

Es decir que, esta asesoría entiende que **los resultados originados en la aludida operación especulativa con contratos derivados tienen la condición de ser potencialmente habituales y por lo tanto alcanzados por el gravamen** en los términos del inciso j) del artículo 45 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones)".

VENTA DE INMUEBLES POR PARTE DE UN SUJETO ADHERIDO AL MONOTRIBUTO

DICTAMEN (DAT) 45/2005 del 26.7.2005

" se consulta qué gravamen corresponde retener y en función de qué dispositivo legal debe actuar el escribano interviniente, en el caso de **un monotributista enajenante de un inmueble de su propiedad afectado a la producción**.

Asimismo considera conveniente extender el análisis al supuesto en que dicho **inmueble estuviera destinado a locación**".

"con respecto al primero de los planteos formulados, que el mismo se refiere a la eventual **venta de un inmueble perteneciente a una persona física, utilizado por ésta para el desarrollo de su actividad**, lo cual permite colegir que se está en presencia de una empresa unipersonal.

corresponde señalar que el apartado 2) del artículo 2° de la ley del impuesto a las ganancias dispone que constituyen ganancias los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos obtenidos por los responsables enumerados en su

artículo 69 "... y **todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales ...**".

Por lo tanto, puede deducirse de lo expuesto precedentemente que **la venta de un inmueble utilizado como bien de uso en el marco de una empresa unipersonal se encuentra alcanzado por el impuesto a las ganancias.**

No obstante, cabe recordar que por medio de la Ley N° 25.865 se estableció un régimen tributario integrado y simplificado, en reemplazo de los impuestos a las ganancias y al valor agregado y al sistema previsional, destinado a los pequeños contribuyentes.

En tal sentido, a los fines de su inclusión en el régimen, el artículo 2° del citado cuerpo legal considera pequeños contribuyentes, entre otros, a las personas físicas que realicen venta de cosas muebles, obras, locaciones y/o prestaciones de servicios, incluida la actividad primaria.

A su vez, su artículo 6° prevé que los ingresos que deban efectuarse como consecuencia de la inscripción en el Régimen Simplificado sustituyen el pago de los impuestos a las ganancias y al valor agregado, aclarando en tal sentido que **las operaciones efectuadas por los contribuyentes inscriptos en el mencionado régimen se encuentran exentas de ambos gravámenes, así como de aquéllos que los sustituyan.**

Seguidamente, su artículo 7° dispone que los contribuyentes inscriptos en el Régimen Simplificado ingresarán mensualmente el impuesto integrado, sustitutivo de los impuestos mencionados en el artículo precedente, que resultará de la categoría donde queden encuadrados en función al tipo de actividad, a los ingresos brutos y a las magnitudes físicas asignadas a las mismas.

Por su parte, el **artículo 10 del Decreto N° 806/2004, reglamentario** de la ley del gravamen, indica que a fin de obtener la categorización en el régimen, **no se debe considerar como ingreso bruto al "... derivado de la realización de bienes de uso**, entendiéndose por tales aquéllos cuyo plazo de vida útil es superior a DOS (2) años y en tanto hayan permanecido en el patrimonio del contribuyente inscripto en el Régimen Simplificado (RS), como mínimo, DOCE (12) meses desde la fecha de habilitación del bien".

De la reseña efectuada se desprende que, **a los fines de determinar la categoría para cuantificar el impuesto sustitutivo, no deben incluirse dentro de la respectiva base de cálculo los ingresos provenientes de operaciones de venta de bienes de uso, lo cual, a juicio de este servicio asesor, dichas transacciones no se encuentran alcanzadas por el régimen simplificado, ello atento la eximición del gravamen consagrada por el artículo 6° "in fine" de la Ley N° 25.865.**

Además es dable traer a colación, lo expresado por la Dirección de ... mediante la Act. N° ... en el sentido que el "... monotributo no tiene por objeto sustituir con

idéntico tecnicismo el impuesto a las ganancias, razón por la cual sus pautas son autónomas".

Concluyendo que el "... monotributo no sustituye al impuesto a las ganancias por sus mecanismos; lo sustituye como recurso fiscal. No es un impuesto a las ganancias simplificado".

En razón de todo lo expuesto, **este servicio asesor interpreta que al no estar encuadrada la enajenación del inmueble que nos ocupa en las normas del impuesto a las ganancias, la misma se encuentra gravada por el impuesto a la transferencia de inmuebles de acuerdo a lo establecido en el Título VII de la Ley N° 23.905.**

Es dable advertir que en caso **de sostenerse un criterio opuesto al aquí sustentado, implicaría que los beneficios derivados de operaciones de ventas de inmuebles afectados por contribuyentes monotributistas a la realización de actividades, quedarían libres de toda imposición**".

"En lo que respecta a la segunda consulta formulada, relacionada con **la enajenación de un inmueble destinado a locación**, efectuada por una persona física o sucesión indivisa, que no revista la calidad de sujeto empresa, **esta asesoría entiende que al encontrarse dicha operación -por extinción de la fuente productora de ingresos-, fuera de la órbita de imposición del impuesto a las ganancias, queda también alcanzada por el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas.**

Ello sin dejar de hacer notar que al tema consultado le es también de aplicación las conclusiones vertidas para el supuesto anterior, es decir, que al no ser el monotributo un impuesto a las ganancias simplificado, **corresponde que a la venta del inmueble alquilado se le aplique el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas**".

=====

TRATAMIENTO DE LOS SUBSIDIOS

BUS DEL OESTE S.A. T.F.N. SALA "A" DE FECHA 06.12.2012

BUS DEL OESTE SA CNACAF SALA II DEL 28/11/2013

BUS DEL OESTE SA CSJN DEL 09.09.2014.

MANUEL QUINZAN TFN SALA A DEL 27/11/2014.

MANUEL QUINZAN CNACAF SALA II DEL 09/09/2014.

MANUEL GOMEZ TFN SALA B DEL 06/02/2017.

CERDA JORGE ANTONIO TFN SALA B DEL 08/05/2019.

El fisco entiende que los subsidios se encuentran gravados en el impuesto a las ganancias en el caso de un sujeto empresa.

El TFN revoca la determinación de oficio en materia de impuesto a las ganancias.

La Cámara revoca la sentencia del TFN y por lo tanto considera que los subsidios para los sujetos empresa están gravados por impuesto a las ganancias.

La CSJN le rechaza el recurso al contribuyente por Art. 280.

*"I.- Que a fs. 22/27vta. se interpone recurso de apelación contra la **resolución administrativa suscripta por la Jefa de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Microcentro** de la AFIP- Dirección General Impositiva, de fecha 22 de septiembre de 2009, mediante la cual **se determinó el ajuste en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2004.***

Manifiesta el recurrente que la AFIP impugnó la declaración jurada del impuesto a las ganancias por el período de marras, por entender que la empresa omitió declarar las compensaciones tarifarias.

(..)

Que el tema a decidir en autos refiere a si, como lo sostiene el Fisco Nacional, las sumas percibidas por la actora y originadas en lo dispuesto en el Decreto 652/02, constituyen compensaciones tarifarias, que integran el precio o tarifa final del pasaje que cobra la apelante, y que, por lo tanto, deben ser consideradas parte integrante de sus ingresos gravados.

Por el contrario, la actora sostiene que las mencionadas compensaciones se tratan, en realidad, de un auxilio económico a los componentes económicos del país, y que, por lo tanto, no pueden ser ingresos pasibles de tributar el impuesto a las ganancias.

Las compensaciones tarifarias otorgadas a la actora se encuentran detalladas en los considerandos del Decreto 652/02 cuando se expresa que "... por el artículo 12 del Decreto 976/01 se creó el FIDEICOMISO, constituido, por los recursos provenientes de la Tasa sobre el Gasoil, creada por el artículo 4° del Decreto N° 802/01, modificada por el artículo 3° del Decreto N° 976/01 y las tasas viales creadas por el artículo 7° del Decreto N° 802/01."

"Que mediante el Decreto 1377/01 se creó el SISTEMA DE INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE (SIT)."

"Que la norma recién aludida estableció que los recursos del FIDEICOMISO se afectarán al SISTEMA INTEGRADO (SISVIAL) y al SISTEMA FERROVIARIO INTEGRADO (SIFER), que constituyen el SIT, asignándole porcentajes para cada uno de los sistemas.

"Que ante la situación de emergencia en que se encuentra el sistema de transporte terrestre en la REPÚBLICA ARGENTINA, resulta necesario incluir al transporte automotor de pasajeros dentro de los destinos asignados a los recursos del FIDEICOMISO, con la exclusiva finalidad de compensar los desfases tarifarios ocasionados por el impacto de la devaluación del peso en la estructura de costos de las empresas transportistas, en áreas urbanas y suburbanas, bajo la jurisdicción nacional, asegurando la teleología del artículo 14 de la CONSTITUCIÓN NACIONAL; así como proveer lo necesario para asignar recursos de dicho fideicomiso a la transformación del transporte automotor de cargas bajo la misma órbita jurisdiccional.

"Que esa solución se encuadra en los objetivos establecidos por la Ley de Emergencia Pública y Reforma del Régimen Cambiario N° 25.561, en particular, en cuanto encomienda que por ella se le efectúa al PODER EJECUTIVO NACIONAL de mejorar el nivel de distribución de ingresos (artículo 1°, inciso 2) y de crear condiciones para el desarrollo económico sustentable y compatible con la restructuración de la deuda pública (artículo 1° inciso 3).

"Que el SISTEMA INTEGRADO DE TRANSPORTE TERRESTRE (SITRANS) coordinará las prestaciones de servicios ferroviarios y del transporte automotor, incluyendo las inversiones efectuadas en el SIFER y que por razones de la emergencia del sector de transporte terrestre no encuentran adecuada satisfacción respecto del cuadro de ingresos de los concesionarios, de forma tal de permitir la reconstrucción de la economía prevista en esas contrataciones...."

Que, asimismo, por la Resolución Conjunta 18/2002 del Ministerio de la Producción y N° 84/2002 del Ministerio de Economía, se aprueban criterios provisorios de los bienes fideicomitidos del mencionado Sistema, con destino a compensaciones tarifarias al transporte automotor de pasajeros de carácter urbano y suburbano.

En los considerandos de las mismas, se expresó que " Que existen factores que han incidido sobre la situación de las empresas de transporte, entre los que cabe señalar la disminución del número de pasajeros transportados y el encarecimiento de insumos básicos, como asimismo, los mayores costos que resultan del pago de las indemnizaciones derivadas de la falencia de varias compañías aseguradoras vinculadas a la actividad, que generan la necesidad de una adecuación tarifaria incompatible con la emergencia social que aqueja al país."

"Que el cuadro de situación apuntado compromete en forma actual la sustentabilidad del sistema con el consiguiente riesgo de producir un inminente y grave deterioro de este servicio público esencial."

"Que a los efectos de posibilitar que el servicio público sea prestado en condiciones de regularidad, continuidad, generalidad y uniformidad, resulta menester disponer medidas que en forma inmediata y efectiva, aseguren los mecanismos de financiación adecuados a tales fines sin que ello implique mayores costos para el usuario del servicio.

"Que por ello el Artículo 4º, primer párrafo, del Decreto N° 652/2002 ha establecido como destino específico de los bienes fideicomitidos aplicados al transporte por automotor de pasajeros de carácter urbano y suburbano, el de compensaciones tarifarias."

"Que a la vez, esta actividad comercial es fuente de sustento para un significativo sector de la población, que en el marco de una Emergencia Ocupacional Nacional como la declarada por el Decreto N° 165 de fecha 22 de enero de 2002, resulta imprescindible complementarla con la preservación de las fuentes de empleo disponibles, así como garantizar sus implicancias salariales y sanitarias para el personal involucrado."

"Que a los fines de resguardar la concreción de las finalidades perseguidas, la obtención por los beneficiarios de los fondos aludidos en los considerandos precedentes, debe condicionarse a la observancia de la normativa de índole laboral, así como al cumplimiento de la Ley N° 24.449, o normas equivalentes en aquellas Provincias que no hubieran adherido a su aplicación".

"Que en consecuencia resulta necesario establecer criterios de asignación de los recursos disponibles, con respecto a las necesidades inherentes al servicio público de transporte por automotor de pasajeros de carácter urbano y suburbano de todo el país....".

Que sentado lo expuesto, corresponde analizar ahora, el concepto de "subsidio", para establecer si su otorgamiento a la apelante, en los términos del Decreto 652/02, puede conceptuarse como renta, como lo entiende el Fisco Nacional en la resolución apelada.

*Sobre el particular, este juzgador hace suyo los fundamentos vertidos por los Dres. Bosco y Castro- a las cuales adhirió el Dr. Urresti, en la **causa "Aries Cinematográfica Argentina SA s/recurso de apelación", de fecha 15.11.05, en trámite ante la Sala "C" de este Tribunal**, en donde se expresó que "...que la palabra "subsidio" proviene del latín "subsídium" y significa socorro, ayuda o auxilio de carácter económico ("Diccionario de la lengua española. Real Academia Española" - 21a ed - T. II - Ed. Espasa Calpe SA)."*

"De la definición transcripta no surge como elemento caracterizante, que para el otorgamiento de un subsidio se requiera alguna contraprestación onerosa de quien lo recibe. El subsidio es un instrumento económico que utiliza el Estado con la finalidad de mejorar el bienestar general de la comunidad."

"...En este aspecto resulta ilustrativo traer a colación que la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado respecto a que "el poder impositivo tiende ante todo a proveer de recursos al tesoro público pero constituye además un valioso instrumento de regulación económica (Fallos: 151:359). Tal es lo que lo que esta Corte ha llamado 'función de fomento y asistencia social' del impuesto (Fallos: 190:231), que a veces linda con el poder de policía y sirve a la política económica del Estado en la medida en que responde a la exigencia del bien

general, cuya satisfacción ha sido prevista por la Ley Fundamental como uno de los objetos del poder impositivo (artículo 67, inciso 2]). En este aspecto las manifestaciones actuales de ese poder convergen hacia la finalidad primera, y ciertamente extrafiscal, de impulsar un desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas" (Fallos: 243:98).

"Ello así, no se estima ajustado a un criterio razonable considerar que, en el caso que se trata, el legislador haya perseguido el otorgamiento de un subsidio en orden a las necesidades que se estimaran conducentes para el fin tenido en miras y, a su vez, que mediante la aplicación del gravamen, se restará una suma importante de dicho subsidio, pudiendo alterarse de ese modo las circunstancias relativas al otorgamiento de un determinado monto."

"...que debe quedar sentado que la facultad conferida al Poder Ejecutivo para otorgar los subsidios "sub examine" ha sido dada por el Congreso con sustento en las atribuciones que posee por el artículo 75, inciso 18) de la CN, para proveer lo conducente a la prosperidad del país (cfr. pto. VIII del dictamen de este Ministerio Público - "in re" "Maderas Martín SACIF" - 4/7/1985, en conclusión compartida por VE, Fallos 307:1083, criterio reiterado en Fallos: 304:1088, consid. 9) (cfr. CSJN - 16/11/2004 - "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Camuzzi Gas del Sur SA c/Provincia de Tierra del Fuego" - del dictamen del procurador que la Corte hace suyo).

"Que en este orden de ideas, debe subrayarse que, conforme al principio de quien tiene el deber de procurar determinado fin tiene el derecho de disponer los medios necesarios para su logro efectivo y habida cuenta que los objetivos enunciados en el Preámbulo y los deberes-facultades establecidos en el artículo 75, Inciso 18), de la CN tiene razón de causa final y móvil principal del Gobierno Federal, no cabe sino concluir que éste no puede ser enervado en el ejercicio de tales facultades por una inconsecuente voluntad recaudatoria sobre lo que el propio Estado eroga."

"Sostener lo contrario, por otro lado, implicaría aceptar que una actividad gubernativa propia del Estado Nacional (la concesión de subsidios) podría quedar sometida a la incidencia directa ("direct burden") de un tributo creado por la misma esfera, lo que luce, como bien lo señala el preopinante en estas particulares circunstancias, como irrazonable."

Que idéntico criterio fue sostenido por Nuestro Máximo Tribunal en la causa "Camuzzi Gas del Sur SA c/Provincia de Tierra del Fuego" de fecha 16/11/2004.

Que, a mayor abundamiento, la doctrina ha entendido que "...para comprender la naturaleza de los subsidios en general debe tenerse en cuenta lo expresado por destacada doctrina en cuanto a que los mismos se encuentran comprendidos entre los gastos públicos, dentro de la categoría denominada de "Las transferencias propiamente dichas", destacando que en esta categoría "el gasto público se aleja totalmente del mecanismo del gasto privado" y que en ella "los gastos públicos son hechos sin ninguna contrapartida directa por parte del que se beneficia de ellos." Nos referimos, en la terminología de Cosciani, a lo que se

denomina un "gasto-subsención (porque el Estado como tal no obtiene una contraprestación)".

"El instituto del subsidio constituye, en general, una liberalidad de quien lo otorga que se concede a título no devolutivo, a no ser que concurren las causas tasadas normativamente, relativas al incumplimiento de alguna carga impuesta al beneficiario junto con la subvención".

"Asimismo, entendemos necesario recordar lo sostenido por Dalton en cuanto a que el subsidio puede considerarse como un impuesto negativo de lo que, acertadamente, deriva que "toda proposición relativa a los impuestos corresponde a proposiciones análogas relativas a subvenciones".

"Consecuentemente, al igual que los impuestos, expresa el autor que el subsidio puede ser "directo (si el beneficio total queda en definitiva a favor de la persona a la que se le concede la subvención) o indirecto (si el beneficio se transfiere, en todo o en parte, de la persona a la que se concede a otra distinta...)". Ello así, el gasto-subsención se produce en un primer momento a favor del beneficiario de derecho y, en segundo término, puede repercutirse, eventualmente, mediante un proceso de traslación, sobre el usuario de un servicio público por ejemplo - beneficiario de hecho-, que es aquel cuya economía en definitiva se beneficia del gasto estatal".

Que entiendo que esta, justamente, fue la idea que tuvo en mente el Poder Ejecutivo Nacional al instaurar el sistema de subsidios mencionado en el Considerando V y VI, cuya instrumentación opera en forma indirecta.

En efecto, en el caso de autos, en primer lugar, el Estado Nacional, a través del Decreto 652/02 le otorga a las empresas de transporte de pasajeros urbanos y suburbanos un subsidio, a los fines de paliar los desfases tarifarios ocasionados el impacto de la devaluación del peso en la estructura de costo de las empresas transportistas, el que, obviamente, recae sobre el sujeto que cobra tales tarifas. Por lo tanto, en el caso, cada una las mismas, se convierte en sujeto de derecho del subsidio.

A su vez, mediante el otorgamiento del mencionado subsidio y la aplicación del principio de indiferencia, el Estado Nacional persigue producir económicamente la traslación o repercusión de un importe equivalente al del subsidio a los usuarios del servicio público de pasajeros que se constituyen en sujetos de hecho, al beneficiarse por no integrar el precio que pagan la parte correspondiente al subsidio.

Que, en consecuencia, y contrariamente a lo sostenido por el ente fiscal, el mencionado subsidio bajo ningún concepto puede quedar comprendido en el concepto de precio, ya que el mismo no reviste la calidad de contraprestación por un servicio recibido, sino que constituye una subvención a favor del prestador.

Que por todo lo expuesto **corresponde revocar la resolución apelada** en cuanto impugna el quebranto impositivo declarado por la forma del período fiscal 2004. Con costas.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Revocar la resolución apelada. Con costas”.

BUS DEL OESTE SA CNACAF SALA II DEL 28/11/2013

La Cámara revoca la sentencia del TFN y por lo tanto considera que los subsidios para los sujetos empresa están gravados por impuesto a las ganancias.

*I.- Que a fs. 53/55 el **Tribunal Fiscal de la Nación, revocó -con costas- la resolución** de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Microcentro de la AFIP - Dirección General Impositiva-, de fecha 22 de septiembre de 2009, mediante la cual se determinó el ajuste en el impuesto a las Ganancias respecto de la empresa actora por el período fiscal 2004.
(..)*

*II.- Que a fs. 58 el **Fisco Nacional interpuso el recurso de apelación**, que fundó a fs. 61/68.
(..)*

SENTENCIA DE LA CNACAF

*IV.- Que de la compulsa de las actuaciones administrativas que corren por cuerda, surge que con motivo de la inspección llevada a cabo respecto de la contribuyente “Bus del Oeste S.A.”, **cuya actividad principal es la del transporte público de pasajeros**, el ente recaudador constató que en el ejercicio fiscal 2004 detrajo del resultado contable la suma de \$..., bajo el concepto de “Ingresos no Gravados (subsidios)”, de acuerdo con lo expuesto por la responsable en sus papeles de trabajo (ver fs. 32 y 69 del Cuerpo Antecedentes, y el “informe de investigación” obrante a fs. 150/153 de esas actuaciones).*

La autoridad tributaria, dejó constancia en el trámite de la inspección, que con relación al ejercicio fiscal 2003, la contribuyente no había llevado a cabo ajuste alguno en la base imponible, es decir, no detrajo de los ingresos gravados las sumas percibidas en el concepto referido precedentemente (confr. informe citado y Resolución AFIP DGI N° 135/2008 DVMRRI, fs. 413, Actuación n° 10780-234-2008).

*Tuvo en cuenta que, al contestar los requerimientos formulados por el Fisco, aquélla expresó que **“los subsidios al transporte público surgen del Dto. 652/2002 del 19/04/2002** y serán de aplicación hasta la finalización de la emergencia pública declarada por la Ley 25.561 y modificatorias (B.O. 17/12/07). Los subsidios...no se encuentran alcanzados por el hecho imponible del*

impuesto a las ganancias, razón por la cual no se hace necesaria una norma precisa que los exima” (fs. 336 cuerpo Ganancias).

Al respecto, el organismo recaudador destacó que los “subsidios” mencionados por la empresa, son en realidad “compensaciones tarifarias”, y ello surge de la normativa citada por aquélla, según los términos del Decreto N° 652/2002.

En ese orden, considerando el resto de las normas involucradas (Decreto 1377/01 y Resolución Conjunta 18/2002 del Ministerio de Producción, y N° 84/2002 del Ministerio de Economía), concluyó que las referidas compensaciones tarifarias, complementan al precio pagado por el usuario del servicio público (el pasajero), que de otra forma, es decir, si no existiera ese ingreso asumido por el Estado, pagaría por el transporte un importe mayor.

Por ello, la compensación referida es parte integrante del precio o tarifa final del pasaje que cobra y que, por lo tanto, debe ser considerada parte integrante de sus ingresos gravados.

Desde esta perspectiva, dado que la actora se encuentra incluida en los supuestos previstos por el art. 49 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, norma que define las rentas de la tercera categoría, habida cuenta lo dispuesto por el art. 2° de la referida norma, y siendo que no surge del texto del régimen legal algún tipo de dispensa, franquicia o exención que excluya a dichos conceptos del ámbito de imposición, a criterio del Fisco Nacional, corresponde impugnar la deducción impositiva realizada por la suma antes indicada (ver fs. 411/419 Actuación n° 10780-234-2008).

En los términos expuestos se confirió la vista al contribuyente, quien la contestó mediante el formulario 206/M., obrante a fs. 424/425 de las actuaciones administrativas mencionadas. Sostuvo que la pretensión del Fisco, contradice la finalidad del subsidio otorgado con base en las disposiciones del Decreto N° 652/2002.

Finalmente, previo dictamen jurídico (fs. 431/433 Actuación n°10780-234-2008) se dictó la Resolución AFIP DGI, N° 58/2009 (DV MRRI), que por los argumentos antes mencionados, impugnó la Declaración Jurada Rectificativa N° 1 presentada por “Bus del Oeste S.A.”, con relación al impuesto a las Ganancias por el ejercicio fiscal 2004, y determinó de oficio con carácter parcial y por conocimiento cierto la materia imponible y el quebranto impositivo correspondiente (fs. 448/463 Actuación n° 10780-234-2008).

ANALISIS DE LA CNACAF

*V.- Que como surge del relato que antecede, **la cuestión planteada en autos, consiste en decidir si los montos percibidos por la actora en los términos del Decreto N° 652/2002, deben deducirse de la materia sujeta al impuesto a las Ganancias, tal como sostuvo la contribuyente desde una postura que fue confirmada por el a quo.***

A esos efectos debe precisarse que, por el artículo 12 del Decreto N°976/01 se creó el “Fideicomiso”, constituido, por los recursos provenientes de la Tasa sobre el Gasoil, creada por el artículo 4° del Decreto N° 802/01, modificada por el artículo 3° del Decreto N° 976/01 y las tasas viales creadas por el artículo 7° del Decreto N° 802/01. Asimismo, mediante el Decreto N° 1377/01 se creó el Sistema de Infraestructura de Transporte (SIT), constituido por el Sistema Vial Integrado (SISVIAL) y el Sistema Ferroviario Integrado (SIFER), ambos destinatarios del “Fideicomiso” en porcentajes asignados para cada uno de los sistemas.

A su turno el Decreto 652/02 expresó en su motivación que “...ante la situación de emergencia en que se encuentra el sistema de transporte terrestre en la República Argentina, resulta necesario incluir al transporte automotor de pasajeros dentro de los destinos asignados a los recursos del FIDEICOMISO, con la exclusiva finalidad de compensar los desfases tarifarios ocasionados por el impacto de la devaluación del peso en la estructura de costos de las empresas transportistas, en áreas urbanas y suburbanas, bajo la jurisdicción nacional, asegurando de tal modo la teleología del artículo 14 de la Constitución Nacional; así como proveer lo necesario para asignar recursos de dicho fideicomiso a la transformación del transporte automotor de cargas bajo la misma órbita jurisdiccional”.

“Que conforme se desprende del artículo 1° del Decreto N° 1377/01, corresponde que el Sistema de Infraestructura de Transporte (SIT) se integre con el Sistema Vial Integrado (SISVIAL) y el Sistema Integrado de Transporte Terrestre (SISTRANS), y este último incluya al Sistema Ferroviario Integrado (SIFER) y al Sistema integrado de Transporte Automotor (SISTAU). Que el Sistema Integrado de Transporte Terrestre (SITRANS) coordinará las prestaciones de servicios ferroviarios y del transporte automotor, incluyendo las inversiones efectuadas en el SIFER y que por razones de la emergencia del sector del transporte terrestre no encuentran adecuada satisfacción respecto del cuadro de ingresos de los concesionarios, de forma tal de permitir la reconstitución de la ecuación económica prevista en esas contrataciones”(ver Decreto 652/02, publicado en el Boletín Oficial del 22/4/2002).

Se sigue de lo expuesto precedentemente que, mediante el Decreto 652/02 el Poder Ejecutivo Nacional, procuró -según las palabras utilizadas en la motivación de la norma- “compensar los desfases tarifarios ocasionados por el impacto de la devaluación del peso en la estructura de costos de las empresas transportistas”, y “permitir la reconstitución de la ecuación económica prevista en esas contrataciones” (esto con relación al cuadro de ingresos de los concesionarios).

VI.- Que por su parte, la Resolución Conjunta N° 18/2002 y N°84/2002 del Ministerio de Economía y del Ministerio de la Producción, señaló:

“que existen factores que han incidido sobre la situación de las empresas de transporte, entre los que cabe señalar la disminución del número de pasajeros transportados y el encarecimiento de insumos básicos, como asimismo, los mayores costos que resultan del pago de las indemnizaciones derivados de la

falencia de varias compañías aseguradoras vinculadas a la actividad, que generan la necesidad de una adecuación tarifaria incompatible con la emergencia social que aqueja al país. Que el cuadro de situación apuntado compromete en forma actual la sustentabilidad del sistema con el consiguiente riesgo de producir un inminente y grave deterioro de este servicio público esencial. Que a los efectos de posibilitar que el servicio público sea prestado en condiciones de regularidad, continuidad, generalidad y uniformidad, resulta menester disponer medidas que en forma inmediata y efectiva, aseguren los mecanismos de financiación adecuados a tales fines sin que ello implique mayores costos para el usuario del servicio... Que de aquellos parámetros disponibles, los basados en la cantidad de pasajeros transportados en cada jurisdicción permiten distribuir los recursos en función de la naturaleza jurídica de la compensación tarifaria establecida por el Decreto Nº 652/2002, y se condicen con la relación entre los recursos disponibles y la proporción de usuarios en cada sistema. Que dicha pauta posee una adecuada vinculación con las necesidades que debe satisfacer el sistema y garantiza razonablemente los objetivos consignados para la distribución de los recursos, en función del destinatario último del servicio tutelado”.

En este orden de ideas, el régimen normativo, como se ha dicho, dispuso la creación de una “compensación tarifaria” con el fin de asegurar la sustentabilidad de la prestación del servicio público de transporte. El destinatario último del servicio tutelado, al que hacen referencia los preceptos normativos mencionados, resulta ser el pasajero, es decir, el usuario del servicio público en cuestión y cuyos intereses quiere tutelar el régimen, al asumir el mayor costo de la tarifa que demanda la prestación efectiva de la actividad, impidiendo el aumento del precio para el usuario.

VII.- Que, por ser ello así, este caso no resulta sustancialmente análogo al resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en autos "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Camuzzi Gas del Sur S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego", sentencia del 16 de noviembre de 2004 (Fallos 327:5012), que el a quo citó como sustento de su decisión.

En efecto, en el Dictamen del Procurador General ante el Alto Tribunal se puso de relieve que en ese caso de la normativa involucrada se desprendía que el subsidio en cuestión, era un ingreso de las empresas prestatarias, no de los consumidores, y en particular se señaló que “al ser la licenciataria quien recibió los subsidios en forma directa del Estado, es claro -en mi parecer- que se trata de ingresos excluidos de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, conforme lo establece el inc. d) del art. 105 del Código Fiscal”.

En ese caso, como se observa, la norma citada establece una exención concreta que sustenta la decisión adoptada, y en esa línea argumental, el Dictamen añadió que “...todas las jurisdicciones provinciales poseen disposiciones similares al inc. d) del art. 105 del Código Fiscal de la demandada, mediante las cuales eximen, o excluyen de la base imponible del tributo, a los ingresos que reconocen su origen en subsidios estatales. En mi criterio, estos preceptos resultan de toda lógica pues, frente a la extraordinaria franquicia que representa el subsidio para los usuarios residenciales y jubilados de la Provincia de Tierra del Fuego, el cual es soportado por la Nación toda, justo parece que aquella

resigne -al menos- su pretensión tributaria sobre tales conceptos, como una razonable contribución de su parte al bien común que se procura en su propio territorio y a sus mismos habitantes” (confr. considerando V Dictamen del 17 de septiembre de 2003, a cuyos términos se adhirió la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el pronunciamiento mencionado, publicado en Fallos 327:5012).

Se trataba, como se advierte, de definir el poder tributario local respecto de un concepto asignado mediante un Decreto Nacional, y es en ese contexto, que se recordó que “sostener lo contrario, por otro lado, implicaría aceptar que una actividad gubernativa propia del Estado Nacional (la concesión de subsidios) podría quedar sometida a la incidencia directa (direct burden) de un tributo local, lo cual -...- representaría, además del desconocimiento del principio de solidaridad federal ya citado, una palmaria interferencia del poder provincial sobre el federal, junto a una inadmisibles limitación de su independencia (Fallos: 18:162; 23:560; 173:128; 186:170; 224:267; 226:408; 246:237; 247:325; 249:292; 250:666; 319:998; 320:1302)”, cita referida en el pronunciamiento en crisis.

Sin embargo, en el sub examine, la cuestión a resolver difiere del supuesto involucrado en el precedente al que se viene haciendo referencia, pues, no se trata acá de delimitar competencias federales y locales respecto de las atribuciones impositivas de las distintas jurisdicciones -hipótesis que justifica la aplicación de la doctrina referida en el párrafo que antecede-, no se ha invocado la existencia de una norma semejante al citado art. 105 del Código Fiscal de la Provincia de Tierra del Fuego, que establecía una exención concreta y aplicable a dicho supuesto; y por cierto tampoco se trata el caso de establecer si el subsidio comporta un concepto facturado o que debe ser incluido como tal en la base imponible del impuesto en trato (ingresos brutos) como allí acontecía.

Por ende, las consideraciones expresadas en esa oportunidad, y que el más Alto Tribunal hizo suyas al dictar la sentencia mencionada, no resultan suficientes para definir la solución que cabe adoptar en el presente caso.

VIII.- Que sentado lo que antecede, cabe precisar que, de los papeles aportados a fs. 32 del cuerpo antecedentes, surge que la actora dedujo en concepto de “ingresos no gravados (subsidios)” la suma de \$... En sustento de ese obrar, la contribuyente expresó que la naturaleza jurídica de las compensaciones tarifarias, no es otra que un auxilio económico a los componentes del país que posibilitaron la disminución del desempleo y un impulso a la economía regional en su contexto, entre otras cosas.

Sostuvo que los montos en cuestión no constituyen ni rendimiento, ni renta, ni beneficio, ni mucho menos, enriquecimiento, por ende, no reúne las condiciones para ser definida como ganancia. Se trata en cambio, afirmó, de una medida dictada por el Estado Nacional para beneficiar al usuario que, de no existir la compensación en cuestión, debería abonar muchísimo más un pasaje de colectivo.

NATURALEZA JURIDICA DEL SUBSIDIO

IX.- Que a la luz de la normativa transcripta y de acuerdo con lo señalado por la propia actora (ver fs. 23vta.), **debe resaltarse que la compensación tarifaria dispuesta por el Decreto 652/02, lo fue en beneficio de los usuarios del servicio público de transporte de pasajeros y no de las empresas prestadoras** (situación que como se ha dicho, distingue el caso del supuesto examinado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, in re “Camuzzi Gas del Sur S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego”, sentencia del 16 de noviembre de 2004).

En efecto, tal como se ha expresado en las actuaciones, **el objeto de la compensación dispuesta por el régimen legal en cuestión, fue evitar la suba de la tarifa a cargo del pasajero**, y para lograr ese cometido, asume el Estado Nacional parte de la integración del cuadro tarifario de la empresa que presta el servicio.

Ahora bien, la circunstancia de que la medida dictada tenga por objeto -como se dijo- impedir que aumente el costo del pasaje para los usuarios, no supone, per se, que al mismo tiempo y de manera tácita, modifique o altere la situación tributaria de las empresas prestadoras del transporte.

En efecto, de la normativa antes citada, **no surge que la decisión política de efectuar un aporte estatal destinado a cubrir el “desfase tarifario” que se viene comentando, establezca o lleve implícito, determinado efecto tributario** respecto de las sumas que, en definitiva, percibe la empresa por la actividad que ejerce.

Es que el concepto de ganancias alcanza como principio a todo ingreso que confluye a retribuir la labor, no estando restringida la aplicación del gravamen a la determinación o conceptualización de los importes que por ella se percibían (confr. **CNACAF, Sala IV, fallo del 9/3/2006, “López, Claudio J.** (TF 16541-I), c/ DGI”), pues la determinación del hecho imponible requiere considerar la sustancia por sobre las formas jurídicas de los actos involucrados (confr. art. 2 Ley 11.683).

Y siguiendo el razonamiento esbozado por el contribuyente, cierto es que si no se efectuara la compensación tarifaria, el pasajero debería asumir un costo mayor para acceder al transporte; no obstante lo cual, siendo que ese aporte lo realiza el Estado Nacional, en definitiva la empresa recibe el valor de la tarifa y, así compuesta, **no se advierte cuál es el sustento normativo que justifique deducir una parte de ella (la porción integrada por la autoridad pública) de la materia imponible.**

X.- Que a esta altura del análisis, debe recordarse que uno de los principios rectores que rige en la interpretación de las normas impositivas, es el que “... atiende a la necesidad -puesta de relieve por el Tribunal en conocidos precedentes- de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria (Fallos: 253:332; 315:820; 316:1115), y procura preservar la seguridad jurídica, valor al que el Tribunal ha reconocido jerarquía constitucional (Fallos: 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:3231;

317:218)” -cfr. los fallos del Alto Tribunal que hacen aplicación de este principio: C.S.J.N. in re “DGI (en autos BBVA TF- 19.323 -I)” Fallos 331:2649 y “Espacios Cinematográficos Uno SH (TF 16.608-I) c/ DGI” Fallos: 331:2672, ambos del 2 de diciembre de 2008; cfr., asimismo, esta Sala, en otra composición, in re “DGI (Autos Banco CMF SA - TF 22107-I) c/ .”, expte. 40.106/07, del 26/2/09 y “Lowe Arg SACIF de Cinematografía y TV SA (TF 19317-I) c/ DGI”, expte. 33.830/06, del 12/3/09).

Asimismo, corresponde poner de resalto que “... no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales, para extender el derecho más allá de lo previsto por el legislador (sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, del 17 de febrero de 1987 en los autos ‘Frigorífico Bancalari S.A.I.C. s/ apelación -impuesto al valor agregado’ Fallos: 310:290), a lo que cabe agregar, ni para imponer una obligación, habida cuenta de la reiterada doctrina en el sentido de que atendiendo a la naturaleza de las obligaciones fiscales, rige el principio de reserva o legalidad”, con cita de los arts. 4 y 67, inc. 2, de la Constitución Nacional; y de Fallos: 311:1642, del 25 de agosto de 1988, P.287.XXI. ‘Panamérica de Plásticos S.A.I.C. c/ D.G.I. s/ nulidad de resolución’ - cons. 7 y sus citas-” - en Fallos: 312:912, “Fleischmann”-.

Debe añadirse que, una exención impositiva no puede juzgarse restrictivamente sino en la medida de lo necesario para alcanzar los fines que se tuvieron en mira al sancionarla y a su significación económica, siempre que no se exceda el marco de la razonabilidad y la cautela alterándose el significado preciso de la norma o, por interpretación extensiva, se incluya en ella lo que no aparece expresamente comprendido (Fallos 224:935; 236:483; 242:207; 258:17; 260:102 y 264:137 -entre otros-).

Bajo los parámetros expuestos, en especial, por imperio del principio de legalidad tributaria y la prohibición de aplicar la analogía en la materia, toda vez que en el caso **se trata de sumas otorgadas a la empresa, con motivo de su actividad, y que no existe norma que de modo expreso exima del gravamen en cuestión a los ingresos percibidos en concepto de “compensaciones tarifarias”, no puede convalidarse la decisión que permite - sin sustento normativo- excluir de la base imponible del impuesto a las Ganancias, las sumas percibidas en los términos establecidos por el Decreto 652/02 respecto de los ingresos correspondientes al ejercicio fiscal 2004.**

A esta altura, es preciso recordar que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal, la inconsecuencia no se presume en el legislador (Fallos: 310:195 entre muchos otros), que en lo que aquí importa, supone tener presente que, **si el Estado Nacional hubiera querido que los ingresos correspondientes a las compensaciones tarifarias otorgadas mediante el Decreto referido, no tributen impuestos, nada impide que, a través de los mecanismos legales correspondientes, establezca una exención** de esas características, sin embargo, ninguna situación semejante ha sido invocada en este caso.

XI.- Que en mérito a lo expuesto, el Tribunal considera que la decisión recurrida, en tanto dejó sin efecto la Resolución nº 58/2009 (DV MRRI) -porque consideró que las sumas percibidas por la actora en los términos establecidos por el

Decreto 652/02, no debían formar parte de la base imponible del impuesto a las Ganancias (fs. 53/55)-, carece de sustento normativo que la justifique y además, por las razones expresadas en el considerando VII, tampoco puede fundarse en el precedente jurisdiccional que ha citado el a quo (“Camuzzi Gas del Sur SA” del 16/11/2004, Fallos: 327:5012), todo lo que, conduce a que deba ser revocada.

Por lo demás, dado que las consideraciones expresadas en los párrafos que anteceden son suficientes para responder de manera adecuada el planteo formulado por la parte actora contra la resolución que determinó de oficio su obligación en el impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2004 (ver fs. 22/27), sólo resta confirmar la Resolución n° 58/2009 (DV MRRI).

(..)

Por lo expuesto el Tribunal:

Resuelve: 1º) **Admitir la apelación interpuesta por el Fisco Nacional a fs.58 y dejar sin efecto la resolución** de fs. 53/55; 2º) Desestimar el recurso de apelación interpuesto por la actora a fs. 22/27 y confirmar la Resolución n° 58/2009 (DV MRRI); 3º) Imponer las costas de ambas instancias a la parte actora (art. 68 del CPCCN) y 4º) Intimar a la parte actora para que en el término de 5 días, acredite el pago del 1,5% del monto del ajuste impositivo que se confirma”.

BUS DEL OESTE SA CSJN DEL 09.09.2014.

“ El recurso extraordinario es inadmisibile (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación)”.

MANUEL QUINZAN TFN SALA A DEL 27/11/2014.

Los subsidios no están gravados.

MANUEL QUINZAN CNACAF SALA II DEL 09/09/2014.

Los subsidios están gravados para los sujetos empresa.

MANUEL GOMEZ TFN SALA B DEL 06/02/2017.

Los subsidios están gravados para los sujetos empresa.

CERDA JORGE ANTONIO TFN SALA B DEL 08/05/2019.

Los subsidios están gravados para los sujetos empresa.

=====

TRATAMIENTO DE LAS JUBILACIONES

GARCIA MARIA ISABEL CSJN 26.03.2019

GARCIA BLANCO ESTEBAN CSJN 06.05.2021

En materia de rentas de cuarta categoría en relación con la gravabilidad de las jubilaciones y pensiones en el impuesto a las ganancias, se puede consultar los siguientes fallos:

En el fallo “**García María Isabel**” de la CSJN de fecha 26/03/2019, se trataba de la retención de impuesto a las ganancias de sus haberes previsionales. En el caso particular la persona padecía problemas de salud. La CSJN decretó la inconstitucionalidad del art. 79 inciso c) (HOY ART. 82 INCISO C) de la ley de impuesto a las ganancias.

La CSJN entiende que la capacidad contributiva debe relacionarse con la ancianidad y la vulnerabilidad del jubilado.

La causa proviene de la Cámara Federal de Paraná:

*“la Cámara Federal de Paraná **confirmó la sentencia del juez de instancia que hizo lugar a la demanda y, en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad del art. 79, inc. c) (HOY ART. 82 INCISO C) DE LA LIG), de la Ley de Impuesto a las Ganancias 20.628. En mérito a ello, ordenó a la demandada que procediera a reintegrar a la actora, desde el momento de la interposición de la demanda y hasta su efectivo pago, los montos que se le hubieren retenido por aplicación de la normativa descalificada. Asimismo, dispuso que cesara para el futuro la aplicación del tributo con relación a sus haberes previsionales”.***

A la hora de decretar la inconstitucionalidad del art. 79 inciso c) de la ley de impuesto a las ganancias (HOY ART. 82 INCISO C) DE LA LIG), la CSJN entiende que:

LA CORTE SE REFIERE A LOS DERECHOS DE LA ANCIANIDAD

*“11) Que **no pueden caber dudas acerca de la naturaleza eminentemente social del reclamo efectuado por la actora, afirmación que encuentra amplísimo justificativo en el reconocimiento de los derechos de la ancianidad** receptados por la Constitución Nacional y examinados por la jurisprudencia de esta Corte Suprema”.*

(..)

LA CORTE SE REFIERE A LA VULNERABILIDAD

“13) Que **el envejecimiento y la discapacidad** -los motivos más comunes por las que se accede al status de jubilado- **son causas predisponentes o determinantes de vulnerabilidad, circunstancia que normalmente obliga a los concernidos a contar con mayores recursos para no ver comprometida seriamente su existencia y/o calidad de vida** y el consecuente ejercicio de sus derechos fundamentales”.

(..)

LA CORTE RELACIONA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA CON LA VULNERABILIDAD

“17) Que lo expuesto pone en evidencia que **la sola capacidad contributiva como parámetro para el establecimiento de tributos a los jubilados, pensionados, retirados o subsidiados, resulta insuficiente si no se pondera la vulnerabilidad vital del colectivo concernido**. La falta de consideración de esta circunstancia como pauta de diferenciación tributaria **supone igualar a los vulnerables con quienes no lo son**, desconociendo la incidencia económica que la carga fiscal genera en la formulación del presupuesto de gastos que la fragilidad irroga, **colocando al colectivo considerado en una situación de notoria e injusta desventaja**”.

(..)

LA CORTE ENTIENDE QUE DEBE DIFERENCIARSE A LOS JUBILADOS VULNERABLES

“19) Que en el caso bajo examen ha quedado comprobado que: a) **la actora contaba en 2015, al deducir la demanda, con 79 años de edad** (fs. 6); b) **padecía problemas de salud** que no fueron controvertidos (fs. 56/56 vta.); y, c) **los descuentos realizados en su beneficio jubilatorio oscilaron en el periodo marzo a mayo de 2015 entre el 29,33% y el 31,94%**, (fs. 41), y fueron reconocidos por la propia demandada.

Tales circunstancias, comprobadas en la causa, convierten a la tipología originaria del legislador, carente de matices, en una manifestación estatal incoherente e irrazonable, violatoria de la Constitución Nacional.

Es probable que la falta de percepción fina respecto de la subcategorización de los jubilados, incorporando los elementos relevantes de la vulnerabilidad a la capacidad económica inicial, se explique por la reiteración de un standard patrimonial escogido varias décadas atrás en las que era tecnológicamente imposible distinguir -dentro del universo rotulado como "jubilados"- entre quienes son vulnerables en mayor o menor medida. Hoy esta diferenciación puede extraerse -cuanto menos en sus trazos más notorios, que es lo que busca el legislador- a partir de la propia información registral en poder del Estado.

Bastaría con cruzar los datos de los departamentos previsionales y asistenciales estatales competentes para generar subclasificaciones que conformaran estándares impregnados de justicia y simplificaran la tarea revisora de los tribunales”.

(..)

LA CORTE ENTIENDE QUE EL CONGRESO DEBERIA REVISAR LA LIG

“20) Que debe quedar en claro que no se pretende desde el Poder Judicial establecer, a los efectos del pago del impuesto a las ganancias, cuál debe ser la capacidad contributiva de cada jubilado en concreto, pues ello equivaldría -desde el punto de vista lógico a consagrar la insensatez de promover tantas categorías como beneficiarios existan en el sistema, y -desde el punto de vista jurídico asumir una tarea propia del legislador, violentando el principio republicano de la división de poderes. **Lo que se pretende, ejerciendo competencias que son propias, es analizar** -cuando un caso llega a la decisión del poder encargado de resolver- **si en la causa el standard genérico utilizado por el legislador cumple razonablemente con los principios constitucionales o si, por el contrario, su aplicación concreta vulnera derechos fundamentales. En tal hipótesis, lo que corresponde hacer a la magistratura es declarar la incompatibilidad de la norma con la Constitución en el caso concreto, sin perjuicio de poner en conocimiento del Congreso la situación, para que este -ejerciendo sus competencias constitucionales- identifique situaciones y revise, corrija, actualice o complemente razonablemente el criterio genérico originario atendiendo al parámetro establecido por la justicia”.**

(..)

Termina concluyendo la CSJN:

“24) Que dado que la misión más delicada del Poder Judicial es la de saberse mantener dentro del ámbito de su jurisdicción, sin menoscabar las funciones que incumben a los otros poderes ni suplir las decisiones que deben adoptar para solucionar el problema, **corresponde ordenar que, hasta que el Congreso Nacional legisle sobre el punto, no podrá retenerse suma alguna en concepto de impuesto a las ganancias a la prestación previsional de la demandante. Asimismo, corresponde confirmar la sentencia apelada en cuanto ordenó el reintegro de los importes abonados por la actora con sustento en las normas declaradas inconstitucionales.**

Por todo lo expuesto, y oída la señora Procuradora Fiscal en la causa FPA 21005389/2013/CA1-CS1, "Cuesta, Jorge Antonio c/AFIP s/acción de inconstitucionalidad (sumarísimo)" se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario, y se resuelve:

I. Declarar en el presente caso, y con el alcance indicado, la inconstitucionalidad de los arts. 23, inc. c); 79, inc. c); 81 y 90 de la ley 20.628, texto según leyes 27.346 y 27.430. (HOY ART. 30 INCISO C), ART. 82 INCISO C), ART. 85 Y ART. 94 DE LA LEY)

II. Poner en conocimiento del Congreso de la Nación la necesidad de adoptar un tratamiento diferenciado para la tutela de jubilados en condiciones de vulnerabilidad por ancianidad o enfermedad, que conjugue este factor relevante con. el de la capacidad contributiva potencial.

III. Confirmar la sentencia apelada en cuanto ordena reintegrar a la actora desde el momento de la interposición de la demanda y hasta su efectivo pago, los montos que se hubieran retenido por aplicación de las normas descalificadas. Hasta tanto el Congreso legisle sobre el punto, no podrá descontarse suma alguna en concepto de impuesto a las ganancias de la prestación previsional’.

Se debe tener presente que Rosenkrantz vota en disidencia.

GARCIA BLANCO ESTEBAN C/ANSeS CSJN 06.05.2019

REAJUSTE DE UNA JUBILACION DE UNA PERSONA DE 93 AÑOS DE EDAD

PARA LA CSJN SE TRATA DE UN CASO SIMILAR EL DE “GARCIA MARIA ISABEL” RESUELTO POR LA CSJN EL 26.03.2019

LA CSJN ORDENA REINTEGRAR LAS RETENCIONES DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

*“1°) Que a través de su letrada apoderada, el actor, Esteban García Blanco, cuestionó la retención por impuesto a las ganancias que realizó la ANSeS sobre las **sumas liquidadas correspondientes al reajuste de su haber previsional** (fs. 241/244 vta.). En dicha ocasión, además, **puso de manifiesto su avanzada edad (93 años para aquel entonces)**, argumentó sobre la improcedencia de la retención efectuada por la demandada y, en subsidio, **planteó la inconstitucionalidad de la ley** que rige el tributo en cuestión.*

La demandada, a su turno, no controvertió la detracción practicada, sino que se limitó a señalar que ella obedeció a su carácter de “agente de retención” (fs. 249/250 vta.); tal temperamento fue rebatido por la parte actora a fs. 252/253 vta..

PARA EL JUEZ DE PRIMERA INSTANCIA NO SE ACREDITO LA CONFISCATORIEDAD

Al momento de resolver, **el juez subrogante afirmó**: “que en el caso, **la parte actora no ha acreditado en autos ni la confiscatoriedad del tributo ni la ilegalidad o arbitrariedad de lo actuado por la ANSeS**”; luego -en el párrafo siguiente- consideró que “...en relación a la devolución de las sumas retenidas por la demandada en concepto de impuesto a las ganancias, corresponde expresar que la misma deberá ser requerida ante el organismo pertinente (AFIP) o ante el fuero correspondiente. Ello, toda vez que la A.N.Se.S sólo se limita a actuar como agente de retención...” (fs. 254). Dicho en otras palabras: en la misma resolución **el juez subrogante rechazó el planteo del actor por no haber acreditado la confiscatoriedad** y, al mismo tiempo, se declaró incompetente para dirimir esa cuestión.

GARCIA BLANCO APELO A LA CAMARA

2º) Que el actor apeló esa decisión (fs. 255 y fs. 257/259 vta.), sin que la demandada contestase la expresión de agravios (fs. 261, foja sin foliar entre la 261 y la 263, fs. 264). En lo que aquí interesa, llevó a consideración de la Cámara la declaración de incompetencia del juez de grado y, específicamente, cuestionó dicha decisión por desestimar su planteo con relación a la improcedencia de aplicar el impuesto a las ganancias a las sumas liquidadas que se originaron “en diferencias derivadas de haberes mal liquidados...” (fs. 258).

LA CAMARA NO RESOLVIO LA CUESTION DE FONDO

3º) Que al resolver el recurso del actor, la **Sala 3 de la Cámara Federal de la Seguridad Social**, por mayoría, se limitó a declarar la competencia del juzgado de primera instancia “...para resolver el planteo de impuesto a las ganancias” (fs. 267/268). Sin embargo, a excepción de uno de los vocales, **guardó silencio sobre la procedencia -o no- de la retención del impuesto a las ganancias practicada por el organismo previsional**.

GARCIA BLANCO INTERPUSO EL RECURSO EXTRAORDINARIO

4º) Que, a fs. 282/286 vta., el actor dedujo recurso extraordinario en el que tachó a la sentencia de arbitraria, pues -a su juicio- eludió pronunciarse sobre el fondo de la cuestión propuesta en su expresión de agravios. Tal proceder, indicó, resulta lesivo del debido proceso previsto en el art. 18 de la Constitución Nacional. También argumentó que -en función de su avanzada edad- la omisión en la que incurrió la Cámara lo priva de su derecho a obtener un pronunciamiento útil. De igual modo planteó la improcedencia de la retención practicada por impuesto a las ganancias y sostuvo que ello afecta el derecho “a la integridad e incolumidad de su prestación jubilatoria” (fs. 284).

Corrido el traslado del remedio federal articulado (fs. 292), la demandada guardó silencio. A su turno, la sala interviniente concedió el recurso en los términos que da cuenta la resolución de fs. 294.

SENTENCIA DE LA CSJN

5°) Que si bien es cierto que el remedio federal no se dirige contra una sentencia definitiva, ello no es óbice para admitir su procedencia cuando, como en el caso, la omisión de pronunciamiento respecto de agravios oportunamente propuestos configura un supuesto de privación de justicia, incompatible con la naturaleza de los derechos en juego y de imposible o tardía reparación ulterior (arg. doc. Fallos: 316:380; 322:1481, entre muchos otros).

Asimismo, el asunto remite al análisis e interpretación de la ley 20.628, de indiscutible naturaleza federal (art. 14, ley 48).

6°) Que la garantía constitucional consagrada en el art. 18 de la Constitución Nacional importa no sólo el derecho de acceder a un tribunal de justicia imparcial e independiente, sino el de ser oído y, de ahí, que las decisiones que se adopten hagan debido mérito de los planteos conducentes que realicen los litigantes (arg. doct. Fallos: 317:638, entre otros).

SE TRATA DE UNA PERSONA VULNERABLE

En tal estado de cosas, y **con mayor cautela cuando se trata de personas que integran un grupo vulnerable**, con preferente tutela constitucional (art. 75, inc. 23 de la Constitución Nacional), se debe tener presente que el derecho de ocurrir ante un órgano judicial en procura de justicia, consagrado en el citado art. 18, requiere que la tutela judicial resulte efectiva; esto es, que sea oportuna y posea la virtualidad de resolver, sin dilaciones, las cuestiones sometidas a su conocimiento (arg. doct. Fallos: 339:740).

LA CAMARA NO SE EXPIDIO SOBRE LA CUESTION DE FONDO

7°) Que a la luz de lo expuesto, **asiste razón al recurrente puesto que frente a su explícito planteo relativo a la improcedencia de la retención efectuada por el organismo previsional en concepto de impuesto a las ganancias sobre su retroactivo por el reajuste de su haber previsional, la Cámara omitió brindar toda respuesta con relación al punto**, a pesar que se trataba de un agravio cuya consideración resultaba conducente.

SUBSISTENCIA DURANTE LA ANCIANIDAD

8°) Que lo expresado resulta suficiente para descalificar el fallo de la Cámara por arbitrario (doct. Fallos: 317:638, entre otros). Sin embargo, cabe apuntar que: i) **la avanzada edad del actor -que a la fecha tendría 97 años (fs. 87)-; ii) la naturaleza de los derechos involucrados vinculados a la subsistencia durante la ancianidad**, como así también la preferente tutela constitucional de la que goza el demandante; y iii) la incontrastable circunstancia de que el reenvío de la causa a la anterior instancia podría conducir a la definitiva privación de su derecho, imponen a este Tribunal hacer uso de la atribución prevista en el art. 16 de la ley 48 y decidir sobre la procedencia de su reclamo.

PARA LA CSJN SE TRATA DE UN CASO SIMILAR EL DE “GARCIA MARIA ISABEL” RESUELTO POR LA CSJN EL 26.03.2019

Sobre tales bases, **la cuestión traída a conocimiento de esta Corte guarda similitud con lo decidido en el caso “García, María Isabel”** (Fallos: 342:411), cuyos fundamentos y conclusiones, en lo pertinente, se dan por reproducidos por razón de brevedad.

LA CSJN ORDENA REINTEGRAR LAS RETENCIONES DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Por ello, se hace lugar al recurso extraordinario, **se deja sin efecto la sentencia apelada y -de conformidad con la doctrina del precedente “García”- se ordena a la demandada que proceda a reintegrar a la parte actora los montos retenidos** en concepto de impuesto a las ganancias sobre el retroactivo reconocido por el reajuste de su haber previsional. Con costas”.

=====

CONCEPTO DE ENAJENACION EN LA LIG

Art. 3 de la LIG

TRANSMISION DE DOMINIO A TITULO ONEROSO

A los fines indicados en esta ley **se entenderá por enajenación** la venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades y, **en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.**

CASO PARTICULAR DE LOS INMUEBLES

Tratándose de inmuebles, se considerará configurada la enajenación o adquisición, según corresponda, cuando mediare boleto de compraventa u otro compromiso similar, siempre que se diere u obtuviere -según el caso- la posesión o, en su defecto, en el momento en que este acto tenga lugar, aun cuando no se hubiere celebrado la escritura traslativa de dominio.

TRANSFERENCIA DE BIENES A PRECIO NO DETERMINADO (VALOR DE PLAZA)

Art. 71 del D.R. de la LIG

Cuando la transferencia de bienes **se efectúe por un precio no determinado** (permuta, dación en pago, etcétera) se computará a los fines de la determinación de los resultados alcanzados por el impuesto, **el valor de plaza de tales bienes a la fecha de la enajenación.**

TRANSFERENCIA DE INMUEBLES AFECTADOS A UNA EXPLOTACION UNIPERSONAL

Art. 157 del D.R. de la LIG

Los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, obtenidos por los sujetos del inciso d) del artículo 53 de la ley (EXPLOTACION UNIPERSONAL), no quedan comprendidos en los términos del artículo 99 de la ley (IMPUESTO CEDULAR).

VENTAS JUDICIALES DE INMUEBLES

Art. 156 del D.R. de la LIG

En los casos de ventas judiciales de inmuebles por subasta pública, la enajenación se considerará configurada en el momento en que quede firme el auto respectivo de aprobación del remate.

=====

RESIDENCIA

SUJETOS RESIDENTES DEL PAIS

Art. 116 de la LIG.

A efectos de lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 1, se consideran residentes en el país:

PERSONAS HUMANAS DE NACIONALIDAD ARGENTINA

a) Las personas humanas de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas, excepto las que hayan perdido la condición de residentes de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 117.

PERSONAS HUMANAS DE NACIONALIDAD EXTRANJERA

b) Las personas humanas de nacionalidad extranjera que hayan obtenido su residencia permanente en el país o que, sin haberla obtenido, hayan permanecido en el mismo con autorizaciones temporarias otorgadas de acuerdo con las disposiciones vigentes en materia de migraciones, durante un período de doce (12) meses, supuesto en el que las ausencias temporarias que se ajusten a los plazos y condiciones que al respecto establezca la reglamentación, no interrumpirán la continuidad de la permanencia.

Art. 281 del D.R. de la LIG.

A efectos de lo establecido en el primer párrafo del inciso b) del artículo 116 de la ley, debe entenderse que las ausencias temporarias que no superen los noventa (90) días, consecutivos o no, dentro de cada período de doce (12) meses, no interrumpen la continuidad de la permanencia en el país.

La duración de las ausencias temporarias debe establecerse computando los días transcurridos desde el día siguiente a aquel en el que tenga lugar

el egreso del país hasta aquel en el que se produzca el ingreso a este, inclusive.

No obstante lo dispuesto en el párrafo precedente, las personas que no hubieran obtenido la residencia permanente en el país y cuya estadía en el mismo obedezca a causas que no impliquen una intención de permanencia habitual, podrán acreditar las razones que la motivaron en el plazo, forma y condiciones que establezca la reglamentación.

Art. 281 del D.R. de la LIG.

A efectos de lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 116 de la ley, la acreditación de las causas que no impliquen una intención de permanencia habitual, podrá ser formulada por única vez, debiendo ser presentada ante la AFIP en la forma y condiciones que establezca ese organismo, con una antelación no inferior a los treinta (30) días de cumplirse el plazo de doce (12) meses de estadía en el país.

No obstante, de configurarse la situación prevista en el párrafo anterior, si las personas humanas de nacionalidad extranjera continuaran permaneciendo en el país con posterioridad a la finalización del plazo mencionado en este, resultarán de aplicación las normas previstas en el último párrafo del artículo 116 de la ley.

La adquisición de la condición de residente causará efecto a partir de la iniciación del mes inmediato subsiguiente a aquel en el que se hubiera obtenido la residencia permanente en el país o en el que se hubiera cumplido el plazo establecido para que se configure la adquisición de la condición de residente. (2º PARRAFO DEL ART. 116 DE LA LIG)

SUCESIONES INDIVISAS

c) Las sucesiones indivisas en las que el causante, a la fecha de fallecimiento, revistiera la condición de residente en el país de acuerdo con lo dispuesto en los incisos anteriores.

SOCIEDADES DE CAPITAL DEL ART. 73 INCISO A) DE LA LIG

d) Los sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 73.

DEMÁS SOCIEDADES Y EXPLOTACIONES UNIPERSONALES

e) Las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales, constituidas o ubicadas en el país, incluidas en los incisos b) y d) y en el último párrafo del artículo 53 de la LIG, al solo efecto de la atribución de sus resultados impositivos a los dueños o socios que revistan la condición de residentes en el país, de acuerdo con lo dispuesto en los incisos precedentes.

Art. 282 del D.R. de la LIG.

Cuando las sociedades a que se refiere el inciso e) del artículo 116 de la ley atribuyan ganancias a socios no residentes en el país, estas recibirán el tratamiento previsto en el Título V de la ley (BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR).

Tratándose de empresas y explotaciones unipersonales a que alude dicho inciso, cuyo titular fuera no residente, serán de aplicación las normas establecidas en el inciso b) del artículo 73 de la ley. (ESTABLECIMIENTO PERMANENTE)

FIDEICOMISOS Y FONDOS COMUNES DE INVERSION CERRADOS

f) Los fideicomisos regidos por las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación y los fondos comunes de inversión comprendidos en el segundo párrafo del artículo 1 de la ley 24083, a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas al fiduciario y a las sociedades gerentes, respectivamente, en su carácter de administradores de patrimonio ajeno y, en el caso de fideicomisos no financieros regidos por la primera de las normas mencionadas, a los fines de la atribución al fiduciante beneficiario, de resultados e impuesto ingresado, cuando así procediera.

ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

Los establecimientos permanentes comprendidos en el inciso b) del artículo 73 tienen la condición de residentes a los fines de esta ley y, en tal virtud, quedan sujetos a las normas de este título por sus ganancias de fuente extranjera.

PERDIDA DE LA CONDICION DE RESIDENTES EN EL PAIS

Art. 117 de la LIG.

ADQUISICION DE LA CONDICION DE RESIDENTE PERMANENTE DE UN ESTADO EXTRANJERO

Las personas humanas que revistan la condición de residentes en el país, la perderán cuando adquieran la condición de residentes permanentes en un Estado extranjero, según las disposiciones que rijan en el mismo en materia de migraciones

PERMANENCIA DE 12 MESES EN EL EXTERIOR EN FORMA CONTINUA

O cuando, no habiéndose producido esa adquisición con anterioridad, permanezcan en forma continuada en el exterior durante un período de doce (12) meses,

PERMANENCIAS TEMPORALES EN EL PAIS

Caso en el que las presencias temporales en el país que se ajusten a los plazos y condiciones que al respecto establezca la reglamentación no interrumpirán la continuidad de la permanencia.

Art. 283 del D.R. de la LIG.

En el supuesto contemplado en el primer párrafo del artículo 117 de la ley, se considera que las presencias temporales en el país que, en forma continua o alternada, **no excedan un total de noventa (90) días durante cada período de doce (12) meses**, no interrumpen la permanencia continuada en el exterior.

La duración de las presencias temporales en el país se establecerá computando los días transcurridos desde el inmediato siguiente a aquel en que se produjo el ingreso al país hasta aquel en el que tenga lugar el egreso de este, inclusive.

En el supuesto de permanencia continuada en el exterior al que se refiere el párrafo anterior, las personas que se encuentren ausentes del país por causas que no impliquen la intención de permanecer en el extranjero de manera habitual, podrán acreditar dicha circunstancia en el plazo, forma y condiciones que establezca la reglamentación.

MOMENTO A PARTIR DEL CUAL CAUSA EFECTO LA PERDIDA DE LA RESIDENCIA

La pérdida de la condición de residente causará efecto a partir del **primer día del mes inmediato subsiguiente** a aquel en el que se hubiera adquirido la residencia permanente en un Estado extranjero o se hubiera cumplido el período que determina la pérdida de la condición de residente en el país, según corresponda.

NO SE PIERDE LA CONDICION DE RESIDENTE DEL PAIS

Art. 118 de la LIG.

No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, no perderán la condición de residentes por la permanencia continuada en el exterior, las personas humanas residentes en el país que actúen en el exterior como representantes oficiales del Estado Nacional o en cumplimiento de funciones encomendadas por el mismo o por las provincias, municipalidades o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

ACREDITACION DE LA PERDIDA DE LA RESIDENCIA EN EL PAIS

Art. 119 de la LIG.

ACREDITACION DE LA PERDIDA DE LA RESIDENCIA ANTE LA AFIP

Cuando la pérdida de la condición de residente se produzca antes que las personas se ausenten del país, las mismas deberán acreditar ante la AFIP la adquisición de la condición de residente en un país extranjero y el cumplimiento de las obligaciones correspondientes a las ganancias de fuente argentina y extranjera obtenidas en la fracción del período fiscal transcurrida desde su inicio y la finalización del mes siguiente a aquel en el que se hubiera adquirido la residencia en el exterior, así como por las ganancias de esas fuentes imputables a los períodos fiscales no prescriptos que determine la AFIP.

ACREDITACION DE LA PERDIDA DE LA RESIDENCIA EN EL CONSULADO ARGENTINO EN EL EXTRANJERO

En cambio, si la pérdida de la condición de residente se produjera después que las personas se ausenten del país, la acreditación concerniente a esa pérdida y a las causas que la determinaron, así como la relativa al cumplimiento de las obligaciones a que se refiere el párrafo anterior, considerando en este supuesto la fracción del período fiscal transcurrida desde su inicio hasta la finalización del mes siguiente a aquel en el que se produjo la pérdida de aquella condición, deberán efectuarse ante el consulado argentino del país en el que dichas personas se encuentren al producirse esa pérdida, acreditación que deberá ser comunicada por el referido consulado a la AFIP.

RESPONSABILIDAD POR LAS OBLIGACIONES ANTERIORES A LA PERDIDA DE LA RESIDENCIA

El cumplimiento de las obligaciones establecidas en los párrafos precedentes, no liberará a las personas comprendidas en los mismos de su responsabilidad por las diferencias de impuestos que pudieran determinarse por períodos anteriores a aquel en el que cause efecto la pérdida de la condición de residente o por la fracción del año fiscal transcurrida hasta que opere dicho efecto.

Art. 121 de la LIG.

La AFIP determinará la forma, plazo y condiciones en las que deberán efectuarse las acreditaciones dispuestas en el artículo 119 y, en su caso, las comunicaciones a las que se refiere su segundo párrafo.

Asimismo, respecto de lo establecido en el artículo 120, determinará la forma, plazo y condiciones en las que deberán efectuarse las comunicaciones de cambio de residencia a los agentes de retención y, cuando corresponda, la concerniente a la imposibilidad de practicar retenciones omitidas en oportunidad de futuros pagos.

CARÁCTER DE BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

Art. 120 de la LIG.

Las personas humanas que hubieran perdido la condición de residente, revestirán desde el día en que cause efecto esa pérdida, el **carácter de beneficiarios del exterior** respecto de las **ganancias de fuente argentina** que obtengan a partir de ese día inclusive, quedando sujetas a las disposiciones del Título V (BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR), a cuyo efecto deberán comunicar ese cambio de residencia o, en su caso, la pérdida de la condición de residente en el país, a los correspondientes agentes de retención.

Las retenciones que pudieran haberse omitido con anterioridad a la comunicación del cambio de residencia, deberán practicarse al realizar futuros pagos y en caso de no ser posible, tal circunstancia deberá comunicarse a la AFIP.

DOBLE RESIDENCIA

Art. 122 de la LIG.

En los casos en que las personas humanas, que habiendo obtenido la residencia permanente en un Estado extranjero o habiendo perdido la condición de residentes en la República Argentina fueran considerados residentes por otro país a los efectos tributarios, **continúen residiendo de hecho en el territorio nacional o reingresen al mismo a fin de permanecer en él**, se considerará que tales personas son residentes en el país:

VIVIENDA PERMANENTE EN LA ARGENTINA

a) Cuando mantengan su vivienda permanente en la República Argentina; **(ver art.3 de la R.G.4.236)**

VIVIENDA PERMANENTE EN EL PAIS Y EN EL EXTERIOR

CENTRO DE INTERESES VITALES EN EL PAIS

b) En el supuesto de que mantengan viviendas permanentes en el país y en el Estado que les otorgó la residencia permanente o que los considera residentes a los efectos tributarios, **si su centro de intereses vitales se ubica en el territorio nacional; (ver art. 3 de la R.G. 4.236)**

DE NO PODER DETERMINARSE LA UBICACIÓN DEL CENTRO DE INTERESES VITALES

SI PARMANECEN MAS TIEMPO EN LA ARGENTINA QUE EN EL EXTERIOR

c) De no poder determinarse la ubicación del centro de intereses vitales, si habitan en forma habitual en la República Argentina, condición que se considerará cumplida **si permanecieran en ella durante más tiempo que en el Estado extranjero** que les otorgó la residencia permanente o que los considera

residentes a los efectos tributarios, durante el período que a tal efecto fije la reglamentación;

Art. 284 del D.R. de la LIG.

A los fines dispuestos por el inciso c) del artículo 122 de la ley, deberá considerarse **el año calendario** a los fines de la comparabilidad allí prevista.

SI PERMANECEN IGUAL TIEMPO EN EL PAIS Y EN EL EXTRANJERO

PRIVA LA NACIONALIDAD ARGENTINA

d) Si durante el período al que se refiere el inciso c) permanecieran igual tiempo en el país y en el Estado extranjero que les otorgó la residencia o los considera residentes a los efectos tributarios, **cuando sean de nacionalidad argentina**.

VIGENCIA

Cuando por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, deba considerarse residente en el país a una persona humana, se le dispensará el tratamiento establecido en el tercer párrafo del artículo 1 desde el momento en que causó efecto la pérdida de esa condición o, en su caso, desde el primer día del mes inmediato siguiente al de su reingreso al país.

POSIBILIDAD DE COMPUTAR LAS RETENCIONES SUFRIDAS COMO BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

Si la persona a la que se le dispensase el tratamiento indicado precedentemente, hubiese sido objeto a partir de la fecha inicial comprendida en el mismo, de las retenciones previstas en el Título V (RETENCION A BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR), **tales retenciones podrán computarse como pago a cuenta** en la proporción que no excedan el impuesto atribuible a las ganancias de fuente argentina que las originaron, determinadas de acuerdo con el régimen aplicable a los residentes en el país. La parte de las retenciones que no resulten computables, no podrá imputarse al impuesto originado por otras ganancias ni podrá trasladarse a períodos posteriores o ser objeto de compensación con otros gravámenes, transferencia a terceros o devolución.

Cuando las personas a las que se atribuya la condición de residentes en el país de acuerdo con las disposiciones de este artículo, mantengan su condición de residentes en un Estado extranjero y se operen cambios en su situación que denoten que han trasladado en forma definitiva su residencia a ese Estado, deberán acreditar dicha circunstancia y su consecuencia ante la AFIP.

SUJETOS NO RESIDENTES DEL PAIS

Art. 123 de la LIG.

No revisten la condición de residentes en el país:

DIPLOMATICOS EXTRANJEROS

a) Los miembros de misiones diplomáticas y consulares de países extranjeros en la República Argentina y su personal técnico y administrativo de nacionalidad extranjera que al tiempo de su contratación no revistieran la condición de residentes en el país de acuerdo con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 116, así como los familiares que no posean esa condición que los acompañen.

REPRESENTANTES DE ORGANISMOS INTERNACIONALES

b) Los representantes y agentes que actúen en organismos internacionales de los que la Nación sea parte y desarrollen sus actividades en el país, cuando sean de nacionalidad extranjera y no deban considerarse residentes en el país según lo establecido en el inciso b) del artículo 116 al iniciar dichas actividades, así como los familiares que no revistan la condición de residentes en el país que los acompañen.

PERSONAS HUMANAS DE NACIONALIDAD EXTRANJERA POR RAZONES LABORALES

c) Las personas humanas de nacionalidad extranjera cuya presencia en el país resulte determinada por razones de índole laboral debidamente acreditadas, que requieran su permanencia en la República Argentina por un período que no supere los cinco (5) años, así como los familiares que no revistan la condición de residentes en el país que los acompañen.

PERSONAS HUMANAS DE NACIONALIDAD EXTRANJERA QUE ESTEN ESTUDIANDO

d) Las personas humanas de nacionalidad extranjera, que ingresen al país con autorizaciones temporarias otorgadas de acuerdo con las normas vigentes en materia de migraciones, con la finalidad de cursar en el país estudios secundarios, terciarios, universitarios o de posgrado, en establecimientos oficiales o reconocidos oficialmente, o la de realizar trabajos de investigación recibiendo como única retribución becas o asignaciones similares, en tanto mantengan la autorización temporaria otorgada a tales efectos.

DEBEN PRESENTAR DDJJ POR LAS RENTAS DE FUENTE ARGENTINA

No obstante lo dispuesto en este artículo, respecto de sus ganancias de fuente argentina los sujetos comprendidos en el párrafo anterior se regirán por las disposiciones de esta ley y su reglamentación **que resulten aplicables a los residentes en el país.**

DICTAMEN (DAL) 14.2000 de fecha 17.03.2000

DEFINICION DE VIVIENDA PERMANENTE

DEFINICION DE CENTRO DE INTERESES VITALES

“Sumario:

En los casos en que las personas de existencia visible, que habiendo obtenido la residencia permanente en un Estado Extranjero o habiendo perdido la condición de residentes en la República Argentina fueran considerados residentes por otro país a los efectos tributarios, continúen residiendo de hecho en el territorio nacional o reingresen al mismo a fin de permanecer en él, se considerará que tales personas son residentes en el país:

a) Cuando mantengan su vivienda permanente en la República Argentina;

b) En el supuesto de que mantengan viviendas permanentes en el país y en el Estado que les otorgó la residencia permanente o que los considera residentes a los efectos tributarios, si su centro de intereses vitales se ubica en el territorio nacional.

ANALISIS DEL DICTAMEN

I.- Vienen las presentes actuaciones de la Dirección de ...a fin de que esta Asesoría ... emita opinión con relación a las definiciones que elaborara respecto a los conceptos de "vivienda permanente" y "centro de intereses vitales", a los que hace referencia el artículo 125, incisos a) y b) (HOY ART. 122 LIG) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

Sobre el particular estima que "vivienda permanente" podría definirse como el "...recinto apto para morada que, en forma continuada, se mantiene efectivamente afectado o, de lo contrario, disponible, para la finalidad principal de morada habitación, aún cuando también se lo destine accesoriamente al desarrollo de actividades productivas y con prescindencia del título jurídico bajo el cual se lo afecta o se lo tiene a disposición".

Por otra parte, considera que puede entenderse como "centro de intereses vitales" de una persona física, al "...lugar sito en un territorio nacional en el cual aquélla mantenga relaciones personales y económicas más estrechas, las que deben ser consideradas en forma conjunta, salvo que ofrecieran soluciones contradictorias, en cuyo caso deberá otorgarse preeminencia a las primeras".

*II.- La Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, consagra en el artículo 125 (HOY ART. 122 LIG), del Título IX, Capítulo I, "Ganancias de Fuente Extranjera Obtenidas por Residentes en el País", el **supuesto especial de doble residencia**.*

En este sentido, dicha disposición establece que "En los casos en que las personas de existencia visible, que habiendo obtenido la residencia permanente en un Estado Extranjero o habiendo perdido la condición de residentes en la

República Argentina fueran consideradas residentes por otro país a los efectos tributarios, continúen residiendo de hecho en el territorio nacional o reingresen al mismo a fin de permanecer en él, se considerará que tales personas son residentes en el país:

VIVIENDA PERMANENTE

"a) Cuando mantengan su vivienda permanente en la República Argentina;

CENTRO DE INTERESES VITALES

"b) En el supuesto de que mantengan viviendas permanentes en el país y en el Estado que les otorgó la residencia permanente o que los considera residentes a los efectos tributarios, si su centro de intereses vitales se ubica en el territorio nacional".

Tal como puede observarse, el artículo parcialmente transcrito indica los requisitos -referidos a circunstancias tales como el lugar de la vivienda permanente o del centro de intereses vitales de la persona- que deben ser satisfechos por la persona de existencia visible para poder atribuirle la calidad de residente en nuestro país.

DEFINICION DE VIVIENDA PERMANENTE

*En este orden de ideas y en cuanto al concepto de vivienda permanente, este servicio jurídico estima que la norma se refiere al **lugar donde la persona física tiene la propiedad o posesión de ella, encontrándose la misma arreglada y reservada con destino principal para su uso permanente como morada-habitación, siendo posible subsidiariamente desarrollar actividades comerciales en la misma.***

Al respecto, corresponde puntualizar, que el concepto definido no impide que el sujeto interesado se ausente en forma esporádica del referido ámbito, esto es, del lugar donde tiene su casa cuyo uso está dado en el sentido expuesto en el párrafo que precede.

Así pues, este servicio asesor comparte el sentido que la Dirección consultante ha otorgado al término "vivienda permanente" mencionado en el artículo 125 (HOY ART. 122 LIG) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, a los fines de precisar cuando una persona de existencia visible que habiendo obtenido la residencia en dos Estados podrá considerarse residente en la República Argentina.

No obstante lo expuesto, se estima que cuando la definición hace alusión a que el recinto apto para morada debe mantenerse efectivamente afectado "o, de lo contrario" disponible, resultaría más claro si del concepto se suprimiera la expresión "de lo contrario".

DEFINICION DE CENTRO DE INTERESES VITALES

Por otra parte, la **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico** definió al "centro de intereses vitales" como **el lugar sito en un país en el cual la persona mantiene sus relaciones personales y económicas más estrechas.**

La doctrina se refirió al mismo en idéntico sentido al expresar que es el ámbito donde el sujeto desarrolla sus relaciones personales y económicas más estrechas (ADRIANA NÚÑEZ, "Renta mundial y los efectos colaterales de su implementación", Periódico Económico Tributario, N° 175, Año 1999).

En tal sentido, **una pauta útil a tomar en cuenta para determinar cuándo el centro de intereses vitales de un sujeto se ubica en el territorio de la Nación son las relaciones familiares del mismo.**

Al respecto, se señaló que si la persona de existencia visible "...mantiene viviendas en el país y en el exterior, la residencia se definirá si su centro de intereses vitales se ubican en el territorio nacional, como ser, el asentamiento de su familia" (RICARDO FERRARO, "El concepto de la residencia en la reforma a raíz de las rentas de fuente extranjera", Periódico Económico Tributario, N° 156, Año 1998).

Como se puede observar, **el concepto que se analiza, está directamente vinculado con la persona del interesado, haciendo referencia la norma particular a los vínculos -tanto económicos como personales- más cercanos.**

En este entendimiento, este Departamento no tiene objeciones que realizar al concepto propiciado por la Dirección de ...en lo atinente a qué se entiende por "centro de intereses vitales", a los efectos de definir la residencia de un sujeto en el país".

SE DEBE TENER PRESENTE QUE EL ART. 3 DE LA R.G. 4.236, ESTABLECE QUE:

"Art. 3 - En las situaciones de doble residencia a que alude el [artículo 125](#) de la ley del gravamen, deberán considerarse las siguientes pautas:

a) De existir un convenio para evitar la doble imposición internacional suscripto entre la República Argentina y el otro Estado interviniente en la cuestión a dirimir, resultarán aplicables las normas que en dicha materia establezca el respectivo acuerdo.

b) Caso contrario, se contemplará lo dispuesto por el citado artículo, atendiendo a las siguientes consideraciones:

DEFINICION DE VIVIENDA PERMANENTE

1. **Vivienda permanente** se refiere al alojamiento a disposición de una persona humana en forma continuada, resultando irrelevante el título jurídico que posea

sobre la misma, pudiendo tratarse del propietario, usufructuario, superficiario, locatario, comodatario, poseedor o tenedor, entre otros.

La mencionada caracterización resulta comprensiva de todo recinto que reúna los requisitos mencionados en el párrafo anterior, aun cuando forme parte de un inmueble destinado indistintamente -con carácter principal o accesorio- al desarrollo de actividades comerciales, productivas y/o de cualquier otra naturaleza.

Quedan excluidos del concepto de vivienda permanente aquellos alojamientos utilizados en estadías de corta duración por motivos de viajes de placer, negocios, estudios, etc., o con fines de recreo, veraneo o similares.

EXISTENCIA DE VIVIENDA PERMANENTE EN UN ESTADO EXTRANJERO

2. El sujeto que invoque la tenencia de una vivienda permanente en un Estado extranjero, conforme lo dispuesto en el punto precedente, deberá probarlo con la documentación respaldatoria correspondiente.

Asimismo, esta Administración Federal podrá recurrir a pruebas o indicios claros, precisos y concordantes que permitan determinar la existencia de una vivienda permanente en el país.

DEFINICION DE CENTRO DE INTERESES VITALES

3. **El centro de intereses vitales** es el lugar situado en un territorio nacional en el cual la persona humana mantiene sus relaciones personales y económicas más estrechas, las que deben ser consideradas en forma conjunta. En caso de que dichas relaciones estuvieran en diferentes estados, se otorgará preeminencia a las relaciones personales”.

DICTAMEN (DAL) 121.2000 de fecha 27.12.2000

PERDIDA DE LA RESIDENCIA

NO CORRESPONDE OTORGAR LA BAJA DE LA RESIDENCIA A UN SUJETO SE HALLA ACOGIDO A UN PLAN DE FACILIDADES DE PAGO

“SUMARIO

No corresponde otorgar la baja en la inscripción a un responsable que, si bien ha perdido su condición de residente en el país, se halla acogido a un plan de pagos con cuotas pendientes de ingreso.

TEXTO

I- Vienen los presentes obrados de la Dirección de ..., a los efectos de que este servicio jurídico emita opinión con relación a la consulta efectuada por la Dirección de ..., referida a si corresponde otorgar a un contribuyente la cancelación de la inscripción de los gravámenes cuya recaudación se encuentre

a cargo de esta Repartición cuando éstos hubieran perdido su condición de residentes en nuestro país -artículos 120 y 122 (HOY ART. 117 Y 119 LIG) de la ley del gravamen- pero **se encontraren acogidos a un régimen de facilidades de pago vigente con cuotas pendientes de ingreso.**

(..)

II- El artículo 120 (HOY ART. 117 LIG) de la ley del tributo señala que las personas de existencia visible que revistan la condición de residentes en el país **la perderán cuando adquieran la condición de residentes permanentes en un Estado Extranjero o bien cuando no habiéndose producido esa adquisición con anterioridad, permanezcan en forma continuada en el exterior durante un período de doce (12) meses**, caso en que las presencias temporales en el país que se ajusten a los plazos y condiciones que al respecto establezca la reglamentación no interrumpirán la continuidad de la permanencia.

(..)

PERDIDA DE LA CONDICION DE RESIDENTE

Sentado ello, se procederá al análisis del primero de los puntos sometidos a consideración concerniente a si la **pérdida de la condición de residente de una persona física**, tal como se aludiera precedentemente, habilita el otorgamiento de su baja frente a los impuestos a cargo de este Organismo Recaudador, **encontrándose pendientes de ingreso las cuotas del régimen de facilidades de pago al cual se hubiera acogido, estando éste vigente.**

En primer término, corresponde puntualizar, que las personas físicas que han perdido la condición de residentes en los términos de los artículos 120 y 122 de la ley del gravamen, se encuentran facultadas, en principio, a solicitar la cancelación de la inscripción atento haber perdido la calidad de contribuyentes frente al Fisco por los gravámenes cuya recaudación se encuentran a cargo del mismo, y respecto de los cuales aquéllos se encuentren inscriptos.

REQUISITOS QUE EXIJA LA AFIP

No obstante, **a los fines de solicitar dicha baja, el contribuyente deberá reunir las condiciones, requisitos y presentaciones que exija este Organismo Recaudador.**

En tal orden de ideas, este servicio jurídico considera, a los fines del otorgamiento de la baja respectiva, que resultaría razonable seguir los lineamientos pautados por el Fisco a través de la **Resolución General N° 3.891 -DGI-** (DEROGADA POR LA R.G. 2.322) vigente a la fecha, en el sentido que **para que el responsable pueda solicitar la cancelación de su inscripción en los distintos gravámenes a cargo de este Organismo deberá tener por cumplimentada la totalidad de las obligaciones de los impuestos y/o regímenes, correspondientes a períodos fiscales no prescriptos hasta el momento de producido el cese del hecho imponible generador de la obligación incluidos, en su caso, los anticipos vencidos hasta esa fecha.**

Luego, esta Asesoría estima que resultaría prudente en oportunidad de proceder a la reglamentación respectiva, que se establezca como condición necesaria

para que resulte procedente la baja en virtud de la pérdida de la condición de residente, que el contribuyente tenga no solo regularizadas sino también canceladas sus obligaciones impositivas.

En efecto, cabe entender que, si bien el responsable cuando se acoge a un régimen de facilidades de pago y posee cuotas pendientes se encuentra en proceso de regularización de sus deudas impositivas, no puede considerarse, obviamente, que el mismo en tal situación haya dado cabal cumplimiento a la totalidad de sus obligaciones materiales pendientes.

CONCLUSION DEL DICTAMEN

En atención a lo expuesto, se arriba a la conclusión de que no corresponde otorgar la baja en la inscripción a un responsable que, si bien ha perdido su condición de residente en el país, se halla acogido a un plan de pagos con cuotas pendientes de ingreso. (..)

EL ART. 6 DE LA R.G. 3.891, ESTABLECIA QUE:

“Art. 6 - Sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior, los responsables deberán tener cumplimentada la totalidad de las obligaciones de los referidos impuestos y/o regímenes, correspondientes a los períodos fiscales no prescriptos hasta el momento de producido el cese del hecho imponible generador de la obligación, incluidos, en su caso, los anticipos vencidos hasta dicha fecha”.

R.G.2.322 (B.O.10.10.2007)
PROCEDIMIENTO GENERAL PARA LA CANCELACION DE LA INSCRIPCION DE IMPUESTOS ANTE LA AFIP

Se analiza solamente la parte pertinente que tiene relación con la perdida de residencia fiscal.

1 – PLAZO PARA SOLICITAR LA CANCELACION DE LA INSCRIPCION (ART.3)

La solicitud de cancelación de inscripción deberá ser interpuesta ante la AFIP hasta el último día hábil del mes siguiente a aquel en que se produzca el cese definitivo de la actividad declarada y/o **la extinción de las causales generadoras de la obligación de inscribirse.**

MOMENTO A PARTIR DEL CUAL SURTE EFECTOS LA CANCELACION DE LA INSCRIPCION

La cancelación surtirá efectos a partir del día hábil siguiente a aquel en que se produjo la aludida causal.

2 – EFECTOS DE LA PRESENTACION EXTEMPORANEA DE LA SOLICITUD DE CANCELACION DE LA INSCRIPCION (ART.4)

En el supuesto que el contribuyente y/o responsable presentase la solicitud una vez vencido el plazo establecido en el artículo anterior, **subsiste la obligación de cumplir todos los deberes formales** respecto de las obligaciones tributarias y de los recursos de la seguridad social, **hasta el último día del mes en que efectivamente solicite la cancelación de la inscripción**, así como con relación a los anticipos vencidos.

Las consecuencias jurídicas que deriven de la omisión de solicitar la respectiva cancelación de inscripción, se atribuirán al contribuyente y/o responsable.

3 - PERSONAS HUMANAS. PERDIDA DE LA RESIDENCIA. CANCELACION DE LA INSCRIPCION EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y/O EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES (ART.6)

El art. 6 de la R.G. 2.322 por modificado por la R.G.4.760 (B.O.17.7.2020)

Las **personas humanas** que soliciten la **cancelación de la inscripción en el impuesto a las ganancias y/o en el impuesto sobre los bienes personales**, alegando la pérdida de la condición de residentes en el país conforme a lo dispuesto por el **artículo 117 de la LIG, deberán**:

INFORMAR EN FORMA PREVIA EL DOMICILIO EN EL EXTERIOR

a) Informar, con carácter de declaración jurada y **en forma previa** a la presentación de la solicitud, su domicilio en el exterior **a través del servicio “Sistema Registral” menú “Registro Tributario”, opción “Domicilio - Residencia en el extranjero”** de la página “web” de la AFIP.

MOTIVO DE LA PERDIDA DE LA RESIDENCIA

b) Al momento de solicitar la baja de acuerdo con el procedimiento dispuesto por el artículo anterior, seleccionar el motivo

BAJA POR HABER ADQUIRIDO LA RESIDENCIA PERMANENTE EN EL EXTERIOR

“242 - Baja por adquisición de residencia permanente en materia migratoria en otra jurisdicción” o

BAJA POR PERMANENCIA CONTINUADA EN EL EXTERIOR POR 12 MESES

“243 - Baja por pérdida de residencia por permanencia continuada en el exterior por un período de 12 meses”, según corresponda,

DOCUMENTACION QUE SE DEBE ADJUNTAR EN “PDF”

Y adjuntar un archivo en formato “.pdf” que contenga una copia de los elementos que correspondan conforme a lo previsto en el ART. 2 de la R.G. 4.236.

a) **Certificado de residencia permanente** emitido por la autoridad competente del Estado extranjero de que se trate.

b) **Pasaporte, certificación consular u otro documento fehaciente** que pruebe la salida y permanencia fuera del país por el lapso previsto en dicho artículo (12 MESES).

CASO PARTICULAR DEL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES
INFORMAR LA CUIT DE UN RESPONSABLE SUSTITUTO EN EL PAIS QUIEN DEBE ACEPTAR LA DESIGNACION

c) Cuando la solicitud de baja se refiera al impuesto sobre los bienes personales, informar -de corresponder- la **CUIT del sujeto designado como responsable sustituto** conforme a lo dispuesto por el artículo 26 de la ley del citado gravamen, **quien deberá aceptar o rechazar la designación** a través del servicio “Sistema Registral” menú “Registro Tributario”, opción “Aceptación de designación”, de la página “web” de la AFIP con Clave Fiscal con Nivel de Seguridad 2 como mínimo.

ES CONDICION NECESARIA PARA QUE LA AFIP PROCESA LA BAJA LA ACEPTACION DE LA DESIGNACION POR PARTE DEL RESPONSABLE SUSTITUTO

Es condición necesaria para procesar la solicitud de baja por parte de la AFIP, que el **sujeto informado como responsable sustituto acepte su designación** a través del procedimiento precedentemente indicado.

En caso contrario, no se registrará la baja solicitada.”.

3 bis) - CASO PARTICULAR DE LOS SUJETOS DEL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES EL PERIODO FISCAL 2018 (ART.4 DE LA R.G.4.760 B.O.17.7.2020)

SUJETOS QUE SOLICITARON LA BAJA POR NO TENER DOMICILIO EN EL PAIS

Aquellas personas humanas que hubiesen sido sujetos del impuesto sobre los bienes personales en el **período fiscal 2018** y que hubieran solicitado, con anterioridad a la vigencia de la presente, la cancelación de la inscripción en el impuesto sobre los bienes personales en los términos de la R.G.2.322, con el **motivo “Baja por no poseer domicilio en el país”, deberán acreditar que no revestían al 31/12/2019 la condición de residentes en el país en los términos de la ley de impuesto a las ganancias.**

LAS PERSONAS HUMANAS DEBEN SOLICITAR LA CANCELACION DE LA INSCRIPCION EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES HASTA LA FECHA DE VENCIMIENTO DE LA DDJJ DEL PERIODO FISCAL 2019

A tal efecto, deberán dar cumplimiento al procedimiento establecido en el ART. 6 de la R.G. 2.322, **hasta la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada del gravamen correspondiente al período fiscal 2019.**

SUJETOS QUE NO ACREDITEN LA CONDICION DE NO RESIDENTES AL 31.12.2019

El incumplimiento de lo dispuesto en el primer párrafo en la forma y oportunidad previstas dará lugar a que la AFIP, cuando posea indicios suficientes que permitan acreditar la condición de sujeto residente a los efectos del impuesto sobre los bienes personales, proceda a regularizar la referida situación en ejercicio de sus facultades de fiscalización y verificación, conforme lo dispuesto por la ley 11.683.

VIGENCIA DE LA R.G.4.760 (ART.,5) (B.O.17.7.2020)

Las disposiciones de esta resolución general entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial y resultarán de aplicación para la **acreditación de la pérdida de residencia** en el territorio argentino con relación al **impuesto sobre los bienes personales para el período fiscal 2019** y subsiguientes.

4 – FORMA DE TRAMITAR LA SOLICITUD DE CANCELACION DE LA INSCRIPCION (ART.5)

La solicitud de cancelación se formalizará accediendo al servicio “Sistema Registral”, opción “Registro Tributario/F420/T Baja de Impuestos/Regímenes”, disponible en el sitio web de este Organismo (<http://www.afip.gob.ar>).

El Manual del Usuario en el que se detalla el procedimiento para solicitar la baja de impuestos y/o regímenes podrá ser consultado en el referido sitio web.

R.G. 4.236 (B.O.08.05.2020) FORMALIDADES A TENER EN CUENTA EN EL CASO DE PERDIDA DE RESIDENCIA EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

La norma se refiere al CAPITULO I TITULO VIII DE LA LIG es decir a la perdida de la residencia de las personas humanas en el impuesto a las ganancias

1 – ACREDITACION DE LA PERDIDA DE LA RESIDENCIA (ART.2)

La pérdida de la condición de residente en el país en los términos del art. 116 de la LIG, **deberá ser acreditada** por el contribuyente que la invoque, **mediante alguno de los elementos que se indican a continuación:**

a) **Certificado de residencia permanente** emitido por la autoridad competente del Estado extranjero de que se trate.

b) **Pasaporte, certificación consular u otro documento fehaciente** que pruebe la salida y permanencia fuera del país por el lapso previsto en dicho artículo. (12 MESES)

La documentación se debe adjuntar al momento de solicitar la cancelación de la inscripción en el impuesto a las ganancias, conforme lo previsto en la R.G.2.322 (B.O.10.10.2007).

TRADUCCION

Cuando se presenten documentos redactados en idioma extranjero, deberán ser acompañados de su correspondiente traducción efectuada por traductor público y refrendada la firma de este último en el Colegio Público de Traductores, de corresponder.

APOSTILLADO

De haberse extendido el documento en el ámbito de países signatarios de la Convención de La Haya, dicha traducción deberá comprender el texto de la pertinente apostilla.

OBLIGACIONES QUE SE DEBEN CUMPLIR HASTA LA OBTENCION DE LA CANCELACION DE LA RESIDENCIA

Hasta tanto se obtenga la cancelación respectiva en el impuesto a las ganancias, **las personas humanas deberán continuar cumpliendo con la totalidad de las obligaciones fiscales -formales y materiales-** correspondientes.

Lo dispuesto por el primer párrafo es sin perjuicio de los demás elementos que puedan ser posteriormente requeridos por la AFIP en ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización que le competen.

2 – SITUACIONES DE DOBLE RESIDENCIA (ART.3)

En las situaciones de doble residencia a que alude el ART. 122 de la LIG, deberán considerarse las siguientes pautas:

EN CASO DE EXISTIR CONVENIO DE DOBLE IMPOSICION

a) De existir un convenio para evitar la doble imposición internacional suscripto entre la República Argentina y el otro Estado interviniente en la cuestión a dirimir, resultarán aplicables las normas que en dicha materia establezca el respectivo acuerdo.

EN CASO DE NO EXISTIR CONVENIO DE DOBLE IMPOSICION

b) Caso contrario, se contemplará lo dispuesto por el artículo 122 de la LIG, atendiendo a las siguientes consideraciones:

DEFINICION DE VIVIENDA PERMANENTE

1. **Vivienda permanente** se refiere al **alojamiento a disposición de una persona humana en forma continuada**, resultando irrelevante el título jurídico que posea sobre la misma, pudiendo tratarse del propietario, usufructuario, superficiario, locatario, comodatario, poseedor o tenedor, entre otros.

La mencionada caracterización resulta comprensiva de todo recinto que reúna los requisitos mencionados en el párrafo anterior, aun cuando forme parte de un inmueble destinado indistintamente -con carácter principal o accesorio- al desarrollo de actividades comerciales, productivas y/o de cualquier otra naturaleza.

NO CONSTITUYE VIVIENDA PERMANENTE

Quedan excluidos del concepto de vivienda permanente aquellos alojamientos utilizados en estadías de corta duración por motivos de viajes de placer, negocios, estudios, etc., o con fines de recreo, veraneo o similares.

ACREDITACION DE LA EXISTENCIA DE VIVIENDA PERMANENTE EN EL EXTRANJERO

2. El sujeto que invoque la tenencia de una vivienda permanente en un Estado extranjero, conforme lo dispuesto en el punto precedente, **deberá probarlo con la documentación respaldatoria** correspondiente.

La AFIP podrá recurrir a pruebas o indicios claros, precisos y concordantes que permitan determinar la existencia de una vivienda permanente en el país.

DEFINICION DE CENTRO DE INTERESES VITALES

3. **El centro de intereses vitales** es el lugar situado en un territorio nacional en el cual la persona humana mantiene sus **relaciones personales y económicas más estrechas**, las que deben ser consideradas en forma conjunta.

PREEMINENCIA DE LAS RELACIONES PERSONALES

En caso de que dichas relaciones estuvieran en diferentes estados, se otorgará preeminencia a las relaciones personales.

RECORDEMOS LA R.G. 1.621 (B.O.15.01.2004) DEROGADA (como se definía vivienda permanente y centro de intereses vitales)

*“**Art. 1** - A los fines de la aplicación y observancia de lo dispuesto por el artículo 125, incisos a) y b), de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, debe considerarse:*

*a) **Vivienda permanente:** el recinto apto para morada que, en forma continuada, se mantiene efectivamente utilizado o disponible para la finalidad principal de habitación, con prescindencia del título jurídico bajo el cual se lo afecte o se lo tenga a disposición.*

La mencionada caracterización resulta comprensiva de la vivienda que es destinada accesoriamente al desarrollo de actividades productivas.

b) Centro de intereses vitales: el lugar situado en un territorio nacional en el cual la persona de existencia visible mantiene sus relaciones personales y económicas más estrechas, las que deben ser consideradas en forma conjunta. En caso de que dichas relaciones estuvieran en diferentes estados, se otorgará preeminencia a las relaciones personales.

Art. 2 - La dilucidación de controversias sobre el alcance del concepto de residencia se encontrará sujeta a las normas de la presente resolución general, en la medida que no resulten de aplicación las disposiciones contenidas en un convenio para evitar la doble imposición internacional suscripto por nuestro país”.

R.G. 4.760 (B.O.17.07.2020)

ACLARACIONES RESPECTO DE LA PERDIDA DE RESIDENCIA EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

1 – APLICACIÓN SUPLETORIA DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS (ART.1)

La condición de residente tributario en el territorio argentino en los términos de la ley de impuesto sobre los bienes personales se determinará -en todos los casos- de conformidad con lo establecido por los ART. 116 Y SIGUIENTES de la LIG.

2 – ACREDITACION DE LA PERDIDA DE RESIDENCIA EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES (ART.2)

A los efectos de acreditar la pérdida de la condición de residente en el país con relación al impuesto sobre los bienes personales deberán observarse la forma, el plazo y las condiciones, establecidos por la R.G.4.236.

3 – CASO PARTICULAR DE LOS PERIODOS FISCALES 2018 Y 2019 (ART.4)

SUJETOS QUE SOLICITARON LA BAJA POR NO TENER DOMICILIO EN EL PAIS

Aquellas personas humanas que hubiesen sido sujetos del impuesto sobre los bienes personales en el **período fiscal 2018** y que hubieran solicitado, con anterioridad a la vigencia de la presente, la cancelación de la inscripción en el impuesto sobre los bienes personales en los términos de la R.G.2.322, con el **motivo “Baja por no poseer domicilio en el país”, deberán acreditar que no revestían al 31/12/2019 la condición de residentes en el país en los términos de la ley de impuesto a las ganancias.**

LAS PERSONAS HUMANAS DEBEN SOLICITAR LA CANCELACION DE LA INSCRIPCION EN EL IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES HASTA LA FECHA DE VENCIMIENTO DE LA DDJJ DEL PERIODO FISCAL 2019

A tal efecto, deberán dar cumplimiento al procedimiento establecido en el ART. 6 de la R.G. 2.322, **hasta la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada del gravamen correspondiente al período fiscal 2019.**

SUJETOS QUE NO ACREDITEN LA CONDICION DE NO RESIDENTES AL 31.12.2019

El incumplimiento de lo dispuesto en el primer párrafo en la forma y oportunidad previstas dará lugar a que la AFIP, cuando posea indicios suficientes que permitan acreditar la condición de sujeto residente a los efectos del impuesto sobre los bienes personales, proceda a regularizar la referida situación en ejercicio de sus facultades de fiscalización y verificación, conforme lo dispuesto por la ley 11.683.

4 - VIGENCIA (ART.5)

Las disposiciones de esta resolución general entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial y resultarán de aplicación para la **acreditación de la pérdida de residencia** en el territorio argentino con relación al **impuesto sobre los bienes personales para el período fiscal 2019** y subsiguientes.

=====

Capítulo 2 SUJETOS

INDICE

Sujetos

Sociedad conyugal

Transferencia de un fondo de comercio por disolución de la sociedad conyugal.

Dictamen (DAL) 118/2000 del 20/12/2000.

Sucesión indivisa

Retención de impuesto a las ganancias, durante el periodo posterior a la declaratoria de herederos.

Dictamen (DAT) 30/2008 del 04/04/2008.

Menores de edad

Establecimiento permanente

Jurisdicciones no cooperantes

Jurisdicciones de baja o nula tributación

Sucursales y filiales de empresas extranjeras

Vinculación económica

=====

SUJETOS DEL GRAVAMEN

Art. 1 de la LIG

Todas las ganancias obtenidas por personas humanas, jurídicas o demás sujetos indicados en esta ley, quedan alcanzadas por el impuesto de emergencia previsto en esta norma.

Las sucesiones indivisas son contribuyentes conforme lo establecido en el artículo 36.

SOCIEDADES EN LIQUIDACION

Art. 6 del D.R. de la LIG

Las sociedades en liquidación, mientras no efectúen la distribución final, están sujetas a las disposiciones de la ley y este reglamento que les alcancen.

SOCIEDAD CONYUGAL

Art. 35 de la LIG

Corresponde atribuir a cada cónyuge, cualquiera sea el régimen patrimonial al que se someta a la sociedad conyugal, las ganancias provenientes de:

- a) Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio o industria).
- b) Bienes propios.
- c) Otros bienes, por la parte o proporción en que hubiere contribuido a su adquisición, **o por el cincuenta por ciento (50%) cuando hubiere imposibilidad de determinarla.**

VIGENCIA DE LAS NORMAS ANTERIORES AL DICTADO DE LA LEY 27.430

Art. 86 inciso c) de la ley 27.430

Con respecto a lo dispuesto en el nuevo art. 29 de la LIG (HOY ART. 35 DE LA LIG), los contribuyentes podrán optar por mantener la atribución realizada con anterioridad a la entrada en vigencia de esta ley respecto de los bienes adquiridos hasta esa fecha (31/12/2017).

TRANSFERENCIA DE FONDO DE COMERCIO PRODUCTO DE LA DISOLUCION DE LA SOCIEDAD CONYUGAL

DICTAMEN (DAL) 118/2000 DEL 20.12.2000

En el **dictamen (DAL) 118/2000** de fecha 20/12/2000, se analiza la transferencia de un fondo de comercio por disolución de la sociedad conyugal.

LA TRANSFERENCIA DE UN FONDO DE COMERCIO PRODUCTO DE LA DISOLUCION DE LA SOCIEDAD CONYUGAL ES UNA TRANSFERENCIA A TITULO GRATUITO

"I.- Vienen las presentes actuaciones del Departamento ... a efectos de que este servicio asesor se expida respecto a si la transferencia de un fondo de comercio que durante la vigencia de la sociedad conyugal obraba como responsable tributario el marido y luego de disuelto el vínculo la titularidad se traslada a la ex esposa, es a título oneroso o gratuito.

II.- La sociedad conyugal es un instituto civil con características muy peculiares, en este sentido la doctrina la define como "...una especie particular de sociedad civil desprovista de personalidad jurídica, aún cuando en las relaciones con los cónyuges puede actuar como sujeto de derecho en el proceso de liquidación y a los efectos del ajuste de los créditos y deudas surgidos durante la gestión de los bienes en el curso de la vigencia de la sociedad conyugal..." - cfr. Belluscio, Augusto César, Manual de Derecho de Familia, Tomo II, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1991 -.

Esta comunidad se caracteriza por la formación de una masa de bienes, confiriendo a cada cónyuge la libre administración y disposición de sus bienes propios y de los gananciales por él adquiridos, con la excepción del asentimiento del otro cónyuge para determinados actos de disposición. Es decir, que se trata de un régimen de comunidad de gestión separada, no en forma pura, sino con la tendencia a la gestión conjunta.

Siguiendo este orden de ideas, cabe señalar que disuelta la sociedad conyugal, cualquiera haya sido la causa, se procederá a su división entre los cónyuges o sus sucesores - en caso de disolución por muerte de uno de ellos -, aplicando a sus efectos las normas relativas a la partición de las sucesiones - cfr. Ob. Citada -.

Al respecto, cabe destacar que "...La masa postcomunitaria está destinada a ser dividida entre los cónyuges. Pero antes de proceder en la partición es necesario establecer con precisión la composición de la masa. Para ello es necesario determinar el carácter de los bienes, fijar su valor, ajustar las cuentas entre la sociedad conyugal y los cónyuges, separando los bienes propios de cada cónyuge..." - cfr. C.N.A.C.C., Cerra Mónica c/Faes Marcelo Gustavo s/ simulación y en subsidio -.

La doctrina y la jurisprudencia son coincidentes al considerar a este período de indivisión postcomunitaria como un condominio o una copropiedad, donde en principio, la administración y disposición de los bienes debe ser conjunta.

Además, si bien todo lo relativo al nacimiento, vida y extensión de la sociedad conyugal es materia alcanzada por el orden público, como así también las

disposiciones legales a las cuales están sometidos los bienes de la sociedad conyugal, propios de cada cónyuge o gananciales, tales principios tienen vigencia durante la existencia del matrimonio. Es decir, que luego de disuelto el vínculo, la división por mitades no es de orden público y los esposos pueden convenir otra solución, acordando adjudicar los gananciales en su totalidad o por mayor valor a uno de ellos - cfr. C.N.A.C.C. La Plata, P.D., c/E.F. s/Divorcio Vincular -.

Por otra parte y en lo que respecta a las leyes tributarias, cabe destacar que las mismas desconocen la personalidad jurídica de la sociedad bajo estudio y atribuyen la renta a sus integrantes, según pautas por ellas contempladas.

DISOLUCION DE LA SOCIEDAD CONYUGAL

Es decir que desde el punto de vista tributario, de acuerdo a lo manifestado precedentemente cabe entender que **la disolución de la sociedad conyugal implicaría una redistribución de los bienes**, toda vez que los bienes gananciales no eran declarados por parte iguales entre los cónyuges sino en función de quien obtuvo la renta con la cual fueron adquiridos, lo cual puede verse modificado como resultado de la separación del patrimonio - cfr. Díaz, Manuel, "Algunos aspectos problemáticos de la DDJJ de personas físicas", Periódico Económico Tributario N° 131"-.

LA TRANSFERENCIA DE UN FONDO DE COMERCIO SE PUEDE REALIZAR A TITULO ONEROSO O A TITULO GRATUITO

III.- Ahora bien, la Ley N° 11.867, cuya normativa se ocupa de regular la transferencia del fondo de comercio, entiende por tal "... Toda transmisión por venta o cualquier otro título oneroso o gratuito de un establecimiento comercial o industrial, bien se trate de enajenación directa y privada, o en público remate..." - cfr. Art. 2°-.

De la normativa transcripta, surge que el legislador, contempló la posibilidad de que la transmisión del fondo de comercio no solo sea por una venta, sino también por otro título oneroso o gratuito.

Es decir que, en el caso traído a análisis y siempre desde la perspectiva tributaria se puede sostener que existe una transferencia del fondo de comercio, toda vez que ha variado la titularidad del mismo, y además su transmisión se entiende hecha a título gratuito en razón que de acuerdo a las características que contempla la sociedad conyugal, el cambio de responsable tributario sería consecuencia de la redistribución de los bienes que integraban la misma antes de disuelto el vínculo.

LA TRANSFERENCIA DE UN FONDO DE COMERCIO PRODUCTO DE LA DISOLUCION DE LA SOCIEDAD CONYUGAL ES UNA TRANSFERENCIA A TITULO GRATUITO

III.- En atención a las consideraciones vertidas, este Departamento entiende que **la transferencia del fondo de comercio que se realiza como consecuencia**

de la disolución de la sociedad conyugal, en razón a la separación de bienes, es a título gratuito, toda vez que la misma se trata de una redistribución del patrimonio que pertenecía a ambos cónyuges durante el matrimonio”.

=====

SUCESION INDIVISA (DESDE LA MUERTE DEL CAUSANTE HASTA LA DECLARATORIA DE HEREDEROS)

Art. 36 de la LIG

Las sucesiones indivisas son contribuyentes por las ganancias que obtengan **hasta la fecha que se dicte declaratoria de herederos o se haya declarado válido el testamento** que cumpla la misma finalidad,

Estando sujetas al pago del impuesto, previo cómputo de las deducciones a que hubiere tenido derecho el causante, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 23 y con las limitaciones impuestas por el mismo (GASTOS NECESARIOS PARA OBTENER MANTENER Y CONSERVAR LA FUENTE).

PRESENTACION DE LA DDJJ DEL CAUSANTE HASTA EL DIA DE SU FALLECIMIENTO

Art. 103 del D.R. de la LIG

Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso d) del artículo 2 del D.R. de la LIG, los administradores legales o judiciales de las sucesiones o, en su defecto, el cónyuge supérstite o sus herederos, **presentarán** dentro de los plazos generales que fije la AFIP, **una declaración jurada de las ganancias obtenidas por el causante hasta el día de su fallecimiento**, inclusive.

DEDUCCIONES POR CARGAS DE FAMILIA EN LA DDJJ DEL CAUSANTE

En la DDJJ del causante, las deducciones por cargas de familia procederán cuando las personas que estuvieron a cargo del causante no hubieran tenido hasta el día de su fallecimiento, recursos propios calculados proporcionalmente por ese tiempo con relación al monto que fija el inciso b) del artículo 30 de la ley (MONTO EQUIVALENTE EL MINIMO NO IMPONIBLE).

PERIODO DE EXISTENCIA DE LA SUCESION INDIVISA

Art. 104 del D.R. de la LIG

Las sucesiones indivisas están sujetas a las mismas disposiciones que las personas humanas, por las ganancias que obtengan desde el día siguiente al del fallecimiento del causante hasta la fecha, inclusive, en que se dicte la declaratoria de herederos o se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad.

Presentarán sus declaraciones juradas anuales y, para el cálculo del impuesto que corresponda sobre el conjunto de sus ganancias, computarán las deducciones previstas en el artículo 30 de la ley (DEDUCCIONES PERSONALES: MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPEIAL), que hubiera tenido derecho a deducir el causante.

A PARTIR DE LA DECLARATORIA DE HEREDEROS CADA HEREDERO DECLARA UN PORCENTAJE DE LAS GANANCIAS EN FUNCION DE SU HABER HEREDITARIO

Art. 37 de la LIG

Dictada la declaratoria de herederos o declarado válido el testamento y por el período que corresponda hasta la fecha en que se apruebe la cuenta particionaria, judicial o extrajudicial,

El cónyuge supérstite y los herederos sumarán a sus propias ganancias la parte proporcional que, conforme con su derecho social o hereditario, les corresponda en las ganancias de la sucesión.

Los legatarios sumarán a sus propias ganancias las producidas por los bienes legados.

A PARTIR DE LA CUENTA PARTICIONARIA CADA HEREDERO DECLARA LAS RENTAS DE LOS BIENES QUE RECIBIO

A partir de la fecha de aprobación de la cuenta particionaria, cada uno de los derechohabientes incluirá en sus respectivas declaraciones juradas las ganancias de los bienes que se le han adjudicado.

FORMA DE COMPUTAR AL QUEBRANTO DEL CAUSANTE

Art. 38 de la LIG

El quebranto definitivo sufrido por el causante **podrá ser compensado con las ganancias obtenidas por la sucesión indivisa** hasta la fecha de la declaratoria de herederos o hasta que se haya declarado válido el testamento, en la forma establecida por el artículo 25 de la LIG.

Si aún quedare un saldo, el cónyuge supérstite y los herederos procederán del mismo modo a partir del primer ejercicio en que incluyan en la declaración individual ganancias producidas por bienes de la sucesión o heredados.

TOPE TEMPORAL PARA EL COMPUTO DEL QUEBRANTO DEL CAUSANTE

La compensación de los quebrantos del causante podrá efectuarse con ganancias gravadas obtenidas por la sucesión y por los herederos **hasta el quinto año, inclusive, después de aquel en que tuvo su origen el quebranto (EN CABEZA DEL CAUSANTE).**

COMPUTO DEL QUEBRANTO DE LA SUCESION INDIVISA

Análogo temperamento adoptarán el cónyuge supérstite y los herederos respecto de los quebrantos definitivos sufridos por la sucesión.

La parte del quebranto definitivo del causante y de la sucesión que cada uno de los herederos y el cónyuge supérstite podrán compensar en sus declaraciones juradas será la que surja de prorratear los quebrantos en proporción al porcentaje que cada uno de los derechohabientes tenga en el haber hereditario.

CAUSANTE QUE DECLARABA SUS GANANCIAS POR EL SISTEMA DE LO PERCIBIDO. GANANCIAS DEVENGADAS Y NO COBRADAS EN CABEZA DEL CAUSANTE. OPCION.

Art. 39 de la LIG

Cuando un contribuyente **hubiese seguido el sistema de percibido**, a los efectos de la liquidación del impuesto, las **ganancias producidas o devengadas pero no cobradas hasta la fecha de su fallecimiento** serán consideradas, **a opción** de los interesados, en alguna de las siguientes formas:

- a) Incluyéndolas en la última declaración jurada del causante.
- b) Incluyéndolas en la declaración jurada de la sucesión, cónyuge supérstite, herederos y/o legatarios, en el año en que las perciban.

PRESUNCION EN RELACION CON EL EJERCICIO DE LA OPCION

Art. 105 del D.R. de la LIG

A los efectos del artículo 39 de la ley, se considera que los derechohabientes o sus representantes han optado por el sistema de incluir en la última declaración jurada presentada a nombre del causante las ganancias producidas o devengadas a la fecha de su fallecimiento, cuando hubiesen procedido en esta forma al presentar la respectiva declaración jurada.

De no incluirse tales ganancias en la primera liquidación que se presente correspondiente al año de fallecimiento del causante, se entenderá que se ha optado porque la sucesión o los derechohabientes, según corresponda, denuncien tales ganancias en el año en que se perciban.

En tal supuesto, las ganancias que se percibieren con posterioridad a la declaratoria de herederos o a la fecha en que se haya declarado válido el testamento, se distribuirán entre el cónyuge supérstite y los herederos conforme con su derecho social o hereditario, de acuerdo con las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación.

RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS LUEGO DEL DICTADO DE LA DECLARATORIA DE HEREDEROS

DICTAMEN (DAT) 30/2008 DEL 4.4.2008

En el **dictamen (DAT) 30/2008** de fecha 04/04/2008, se analiza la retención que corresponde practicar en materia de impuesto a las ganancias, durante el periodo posterior a la declaratoria de herederos.

LA RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS LUEGO DEL DICTADO DE LA DECLARATORIA DE HEREDEROS SE LE DEBE PRACTICAR AL CONDOMINIO INDIVISO

LAS RETENCIONES SE DEBEN DISTRIBUIR ENTRE LOS HEREDEROS

“SUMARIO

A partir de la fecha de la declaratoria de herederos la explotación comercial continúa su actividad como sociedad irregular o de hecho, siendo sus integrantes los condóminos del condominio indiviso.

En dicha situación corresponde que sobre los pagos que realicen a la misma se aplique el artículo 9° de la Resolución General N° 830 y sus modificaciones.

TEXTO

*I. Vienen las presentes actuaciones del Departamento ..., a los efectos de que este servicio asesor precise cómo debe determinarse la **retención establecida en la Resolución General N° 830** y sus modificaciones, en el caso que la misma corresponda ser aplicada a una sucesión que se encuentra **en la etapa comprendida entre la declaratoria de herederos y la fecha en que se apruebe la cuenta particionaria.***

Sobre el particular, el Departamento ..., luego de efectuar una reseña de la normativa aplicable y citar jurisprudencia administrativa de la ex Dirección de Asesoría Legal -Dictamen N° 64/02-, opina que la inclusión de la figura descrita en el artículo 8° ó 9° de la Resolución General N° 830 y sus modificaciones es una cuestión primordial para la determinación del importe a retener, dado que en un caso -artículo 8°- se aplica un monto no sujeto a retención por cada beneficiario y en el otro -artículo 9°- se computa un solo importe en dicho concepto, atribuyéndose luego a cada uno de los beneficiarios las sumas retenidas en relación a la proporción en que se participe.

II. Cabe advertir que este servicio asesor abordará el tema desde un punto de vista teórico y en base a la información brindada por el área remitente, sin pormenorizar aspectos específicos para los cuales no cuenta con los datos necesarios.

Sentado ello, y a los efectos de resolver el tema objeto de debate, debemos en primer lugar esclarecer el encuadre jurídico tributario de la sucesión que nos ocupa.

SUCESION INDIVISA

Al respecto, corresponde señalar que el artículo 33 (HOY ART. 36 LIG) de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) establece que "Las sucesiones indivisas son contribuyentes por las ganancias que obtengan hasta la fecha que se dicte declaratoria de herederos o se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad..."

DECLARATORIA DE HEREDEROS

Asimismo, su artículo 34 (HOY ART. 37 LIG) estipula que "Dictada la declaratoria de herederos o declarado válido el testamento y por el período que corresponda hasta la fecha en que se apruebe la cuenta particionaria, judicial o extrajudicial, el cónyuge superviviente y los herederos sumarán a sus propias ganancias la parte proporcional que, conforme con su derecho social o hereditario, les corresponda en las ganancias de la sucesión".

A PARTIR DE LA DECLARATORIA DE HEREDEROS DESAPARECE LA SUCESION INDIVISA

Es decir que en el caso bajo análisis, al haberse producido la declaratoria de herederos, la sucesión indivisa desaparece como sujeto del gravamen, calidad que es asumida por los sucesores del causante, los cuales se interpreta -ya que no se cuenta con datos específicos- continúan con la actividad comercial que ejercía el titular.

LUEGO DE LA DECLARATORIA DE HEREDEROS NOS ENCONTRAMOS CON UNA SOCIEDAD IRREGULAR

*Vinculado al tema, en el **Dictamen N° 2/06 (DAT)** este servicio asesor advirtió en los casos en donde con posterioridad a la declaratoria de herederos, los sucesores continúan la actividad perteneciente al causante, que "...a partir de la fecha de la declaratoria de herederos la explotación... continuó su actividad como sociedad irregular o de hecho, siendo sus integrantes los condóminos del condominio indiviso..."*

En dicho antecedente administrativo, también se hizo referencia a la Actuación N° .../03 (DI ASLE), en el cual la ex Dirección de Asesoría Legal trae a colación lo manifestado por la Dirección Nacional de Impuestos en el Memorando N° .../03, donde se expresó que hasta la declaratoria de herederos existió una continuidad del causante y que a partir de ella se estaría ante una sociedad irregular o de hecho, ello en tanto se verifique la existencia de un objeto comercial, conforme las disposiciones de la Ley N° 19.550.

En dicha línea argumental se observa que mediante el artículo 9° de la Resolución General N° 830 y sus modificaciones, se dispone que "Las sociedades comprendidas en el inciso b) del artículo 49 (HOY ART. 53 LIG) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, y los fideicomisos indicados a continuación del inciso d) del citado artículo, serán considerados sujetos pasibles de la retención cuando se

les realicen pagos por los conceptos comprendidos en el Anexo II de la presente..."; agregando en el último párrafo que "Las sociedades de hecho o fideicomisos atribuirán a sus socios o fiduciarios beneficiarios, respectivamente, las sumas retenidas, en idéntica proporción a la que corresponde a su participación en los resultados impositivos."

Además, el Anexo I del mencionado cuerpo resolutivo en su nota aclaratoria (9.2), expresa que la disposición *ut supra* transcripta, está en un todo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 (HOY ART. 134 DR LIG) del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto aprobado por el Decreto N° 1.344/98 y sus modificaciones.

DISTRIBUCION DE LAS RETENCIONES

Cabe recordar que el referido articulado estipula que las sumas retenidas en concepto de impuesto a las ganancias, a las sociedades comprendidas en los incisos b), c) y último párrafo del artículo 49 de la ley (HOY ART. 53 LIG), serán computados por sus socios de acuerdo a la proporción que les corresponda, en las utilidades o pérdidas de aquellas.

LA RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS SE LE DEBE PRACTICAR AL CONDOMINIO INDIVISO

LAS RETENCIONES SE DEBEN DISTRIBUIR ENTRE LOS HEREDEROS

En virtud de los preceptos glosados se colige que **las retenciones que se practiquen por la aplicación del régimen retentivo establecido por la Resolución General N° 830 y sus modificaciones, se efectivizarán de acuerdo a su artículo 9° sobre las rentas percibidas por el condominio indiviso, considerado como sociedad irregular o de hecho, debiendo luego éste atribuir las sumas retenidas a los herederos en igual proporción a la que les corresponda de acuerdo a su derecho social o hereditario, siempre y cuando luego de dictada la declaratoria de herederos los sucesores continúen con la actividad que ejercía el causante**".

=====

GANANCIAS DE LOS MENORES DE EDAD

A partir de la ley 27.430 se deroga art. 31 de la LIG, con vigencia a partir del 1/1/2018, referido a los menores de edad.

Ello en consonancia con el CCCN.

Por lo tanto en todos los casos las rentas deben ser declaradas por los menores.

La declaración jurada del menor será presentada por el responsable por deuda ajena en los términos de la ley 11.683.

=====

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Art. 22 de la LIG

La definición de establecimiento permanente fue incorporada en el art. 22 de la LIG a través de la reforma de la ley 27.430.

DEFINICION DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

A los efectos de esta ley el término “establecimiento permanente” significa un **lugar fijo de negocios** mediante el cual **un sujeto del exterior realiza toda o parte de su actividad**.

DEFINICION DE LUGAR FIJO DE NEGOCIOS

Art. 59 del D.R. de la LIG

El “lugar fijo de negocios” al que alude el **primer párrafo del artículo 22 de la LIG** se entenderá configurado aun con independencia de la existencia de un contrato que permita al sujeto del exterior tener a su disposición cualquier espacio en el territorio nacional para realizar -total o parcialmente- su actividad, de manera exclusiva o no.

CONCEPTOS COMPRENDIDOS “en especial” DENTRO DE LA DEFINICION DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Art. 22 segundo párrafo de la LIG

Asimismo, el término “establecimiento permanente” comprende en especial:

- a) una sede de dirección o de administración;
- b) una sucursal;
- c) una oficina;
- d) una fábrica;
- e) un taller;
- f) una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro lugar relacionado con la exploración, explotación o extracción de recursos naturales incluida la actividad pesquera. (VER ART. 60 DEL D.R. DE LA LIG)

ACTIVIDAD PESQUERA EN LA PLATAFORMA CONTINENTAL

Art. 60 del D.R. de la LIG

ACTIVIDAD SUPERIOR A 90 DIAS EN UN PLAZO DE 12 MESES

La actividad pesquera configurará un establecimiento permanente en los términos del **inciso f) del segundo párrafo del artículo 22 de la LIG**, cuando esta se realice en la plataforma continental y en la Zona Económica Exclusiva de la República Argentina, incluidas las islas artificiales, instalaciones y estructuras establecidas en estas, **por un período superior a los noventa (90) días en un plazo cualquiera de doce (12) meses.**

LA DEFINICION DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE TAMBIEN COMPRENDE

Art. 22 tercer párrafo de la LIG

El término “establecimiento permanente” también comprende:

OBRAS QUE DUREN MAS DE 6 MESES

a) Una obra, una construcción, un proyecto de montaje o de instalación o actividades de supervisión relacionados con ellos, cuando dichas obras, proyectos o actividades se desarrollen en el territorio de la Nación durante un período superior a seis (6) meses.

COMPUTO DE LOS PLAZOS EN EL CASO DE OBRAS

Art. 61 del D.R. de la LIG

El plazo previsto en el **inciso a) del tercer párrafo del artículo 22 de la LIG**, comenzará a contarse desde el día de inicio efectivo de las obras, proyectos o actividades allí indicadas o, en cambio y de haberlas, desde el día de inicio efectivo de las actividades preparatorias que sean llevadas a cabo en el mismo lugar en el que se desarrollen aquellas; y se considerarán finalizadas cuando el trabajo sea efectivamente terminado o permanentemente abandonado.

INTERRUPCION DE LAS OBRAS

Art. 63 del D.R. de la LIG

La interrupción temporaria de las obras, proyectos, actividades o servicios indicados en el tercer párrafo del artículo 22 de la ley no ocasionará que el “establecimiento permanente” deje de considerarse como tal.

Cuando el residente en el extranjero subcontrate con otras empresas vinculadas las actividades mencionadas en el párrafo anterior, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se adicionarán, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado.

PRESTACIONES DE SERVICIOS MAYORES A 6 MESES DENTRO DE UN PERIODO DE 12 MESES

b) La prestación de servicios por parte de un sujeto del exterior, incluidos los servicios de consultores, en forma directa o por intermedio de sus empleados o de personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que tales actividades prosigan en el territorio de la Nación durante un período o períodos que en total excedan de seis (6) meses, dentro de un período cualquiera de doce (12) meses.

COMPUTO DE LOS PLAZOS EN EL CASO DE PRESTACIONES SERVICIOS

Art. 62 del D.R. de la LIG

Los plazos previstos en el **inciso b) del tercer párrafo del artículo 22 de la LIG** comenzarán a contarse desde el día de inicio efectivo de la prestación del servicio, sin distinción de si el servicio es prestado por empleados del sujeto del exterior, por una persona vinculada o por personal contratado por alguno de ellos a tales fines.

COMPUTO DE LOS PLAZOS (SUJETOS VINCULADOS)

Art. 22 cuarto párrafo de la LIG

Para efectos del cómputo de los plazos a que se refieren los incisos a) y b) del tercer párrafo, las actividades realizadas por sujetos con los que exista algún tipo de vinculación en los términos del artículo 18 de esta LIG deberán ser consideradas en forma conjunta, siempre que las actividades de ambas empresas sean idénticas o similares.

ACTIVIDADES NO INCLUIDAS DENTRO DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Art. 22 quinto párrafo de la LIG

El término “establecimiento permanente” **no incluye las siguientes actividades en la medida en que posean carácter auxiliar o preparatorio**:

UTILIZACION DE INSTALACIONES PARA ALMACENAR MERCADERIAS

a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

DEPOSITOS DE MERCADERIAS PARA ALMECENAMIENTO

b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas o exponerlas;

DEPOSITOS DE MERCADERIAS PARA SU TRANSFORMACION POR TERCEROS

c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

LUGAR FIJO DE NEGOCIOS PARA COMPRAR BIENES

d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;

LUGAR FIJO DE NEGOCIOS PARA REALIZAR OTRA ACTIVIDAD

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad con tal carácter;

LUGAR FIJO DE NEGOCIOS PARA REALIZAR CUALQUIERA DE LAS ACTIVIDADES ANTES MENCIONADAS EN FORMA COMBINADA SIEMPRE QUE SEAN DE CARÁCTER AUXILIAR O PREPARATORIO

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación **conserva su carácter auxiliar o preparatorio**.

SE CONSIDERA QUE EXISTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Art. 22 sexto párrafo de la LIG

ACTUACION POR CUENTA Y ORDEN DE UN SUJETO DEL EXTERIOR

No obstante las disposiciones de los párrafos precedentes, **se considera que existe establecimiento permanente** cuando un sujeto (VER ART. 64 DEL D.R. DE LA LIG) **actúe en el territorio nacional por cuenta** de una persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior y dicho sujeto:

NO EXISTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Art. 64 primer párrafo del D.R. de la LIG

No se configurará un establecimiento permanente cuando las actividades prestadas por los sujetos mencionados en el **sexto párrafo del artículo 22 de la LIG resulten de carácter preparatorio o auxiliar**.

ENUMERACION DE LAS ACTIVIDADES REALIZADAS EN EL PAIS POR UN SUJETO QUE ACTUA POR CUENTA DE UN SUJETO DEL EXTERIOR QUE CONSTITUYEN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

PODER PARA CONCLUIR CONTRATOS

a) posea y habitualmente ejerza poderes que lo faculten para concluir contratos en nombre de la referida persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del

exterior, o desempeñe un rol de significación que lleve a la conclusión de dichos contratos; (VER ART. 64 DEL D.R. DE LA LIG)

Art. 64 segundo párrafo del D.R. de la LIG

PODER PARA CONCLUIR CONTRATOS

A los fines previstos en el **inciso a) del art. 22 sexto párrafo de la LIG**, se considera que un agente dependiente “desempeña un rol de significación” que conduce a la conclusión de contratos para el sujeto del exterior, siempre que el contrato haya sido firmado por ese agente o, de no haber sido firmado por él, el acuerdo no hubiere sido modificado de manera sustancial en cuanto a los términos por él negociados.

DEPOSITOS DE MERCADERIAS PARA ENTREGAR BIENES

b) mantenga en el país un depósito de bienes o mercancías desde el cual regularmente entrega bienes o mercancías por cuenta del sujeto del exterior;

ASUMA RIESGOS

c) asuma riesgos que correspondan al sujeto residente en el extranjero;

RECIBA INSTRUCCIONES PARA ACTUAR

d) actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del sujeto del exterior;

Art. 64 tercer párrafo del D.R. de la LIG

SUJETO QUE ACTUA EN FORMA INDEPENDIENTE

Sin perjuicio de los supuestos previstos en los **incisos d) y f) del sexto párrafo del art. 22 de la LIG**, el sujeto residente en el país que actúe de manera “independiente”, por cuenta del beneficiario del exterior, podrá acreditar ese carácter en los términos del séptimo párrafo de dicho artículo.

EJERZA ACTIVIDADES

e) ejerza actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades; o

PERCIBA REMUNERACIONES

f) perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.

Art. 64 tercer párrafo del D.R. de la LIG

SUJETO QUE ACTUA EN FORMA INDEPENDIENTE

Sin perjuicio de los supuestos previstos en los **incisos d) y f) del sexto párrafo del art. 22 de la LIG**, el sujeto residente en el país que actúe de manera “independiente”, por cuenta del beneficiario del exterior, podrá acreditar ese carácter en los términos del séptimo párrafo de dicho artículo.

NO SE CONSIDERA QUE EXISTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Art. 22 séptimo párrafo de la LIG

CORREDORES, COMISIONISTAS O INTERMEDIARIOS

No se considerará que un sujeto tiene un establecimiento permanente por la mera realización de negocios en el país por medio de corredores, comisionistas o cualquier otro intermediario que goce de una **situación independiente**, siempre que estos actúen en el curso habitual de sus propios negocios y en sus relaciones comerciales o financieras con la empresa, las condiciones no difieran de aquellas generalmente acordadas por agentes independientes.

No obstante, cuando un sujeto actúa total o principalmente por cuenta de una persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior, o de varios de estos vinculados entre sí, ese sujeto no se considerará un agente independiente en el sentido de este párrafo con respecto a esas empresas.

Art. 64 último párrafo del D.R. de la LIG

ACTUACION POR CUENTA DE UN SUJETO VINCULADO DEL EXTERIOR

La excepción mencionada en el **último párrafo del artículo 22 de la LIG**, en el caso de sujetos residentes en el país, resulta de aplicación solo si los ingresos brutos del período fiscal obtenidos por el desarrollo de actividades por cuenta de una persona humana o jurídica, entidad o patrimonio del exterior o de varios de estos vinculados entre sí, representan más del setenta y cinco por ciento (75%) de sus ingresos brutos totales de ese período.

DEFINICION DEL TERMINO EMPRESA

Art. 58 del D.R. de la LIG

A los efectos del **artículo 22 de la LIG** se entenderá que el término “empresa” refiere al desarrollo de una actividad industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole, utilizando para el desarrollo de esta, la inversión de capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención de beneficios el riesgo propio de la actividad que desarrolla.

La realización de operaciones entre empresas vinculadas significa el desarrollo de cualquier actividad mencionada en el párrafo anterior llevada a cabo entre sujetos a cuyo respecto se verifique la vinculación regulada por el artículo 18 de la LIG.

=====

JURISDICCIONES NO COOPERANTES

Art. 19 de la LIG

JURISDICCIONES SIN REGIMEN DE INTERCAMBIO DE INFORMACION EN MATERIA TRIBUTARIA

A todos los efectos previstos en la LIG, cualquier referencia efectuada a “jurisdicciones no cooperantes”, deberá entenderse referida a **aquellos países o jurisdicciones que no tengan vigente con la República Argentina un Acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula amplia de intercambio de información.**

JURISDICCIONES QUE NO CUMPLAN CON EL REGIMEN DE INTERCAMBIO DE INFORMACION

Asimismo, se considerarán como no cooperantes aquellos países que, teniendo vigente un Acuerdo con los alcances definidos en el párrafo anterior, **no cumplan efectivamente con el intercambio de información.**

Los Acuerdos y convenios aludidos en el presente artículo deberán cumplir con los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información en materia fiscal a los que se haya comprometido la República Argentina.

El Poder Ejecutivo Nacional elaborará un listado de las jurisdicciones no cooperantes con base en el criterio contenido en este artículo.

LISTADO DE JURISDICCIONES NO COOPERANTES (SON 95)

Art. 24 del D.R. de la LIG

Son consideradas como jurisdicciones “no cooperantes” en los términos del artículo 19 de la LIG, las siguientes:

1. Bosnia y Herzegovina
2. Brecqhou
3. Burkina Faso
4. Estado de Eritrea
5. Estado de la Ciudad del Vaticano
6. Estado de Libia
7. Estado Independiente de Papúa Nueva Guinea
- 8. Estado Plurinacional de Bolivia**

9. Isla Ascensión
10. Isla de Sark
11. Isla Santa Elena
12. Islas Salomón
13. Los Estados Federados de Micronesia
14. Mongolia
15. Montenegro
16. Reino de Bután
17. Reino de Camboya
18. Reino de Lesoto
19. Reino de Suazilandia
20. Reino de Tailandia
21. Reino de Tonga
22. Reino Hachemita de Jordania
23. República Kirguisa
24. República Árabe de Egipto
25. República Árabe Siria
26. República Argelina Democrática y Popular
27. República Centroafricana
28. República Cooperativa de Guyana
29. República de Angola
30. República de Bielorrusia
31. República de Botsuana
32. República de Burundi
33. República de Cabo Verde
34. República de Costa de Marfil
35. República de Cuba
36. República de Filipinas
37. República de Fiyi
38. República de Gambia
39. República de Guinea
40. República de Guinea Ecuatorial
41. República de Guinea-Bisáu
42. República de Haití
43. República de Honduras
44. República de Irak
45. República de Kenia
46. República de Kiribati
47. República de la Unión de Myanmar
48. República de Liberia
49. República de Madagascar
50. República de Malaui
51. República de Maldivas
52. República de Malí
53. República de Mozambique
54. República de Namibia
55. República de Nicaragua
56. República de Palaos
57. República de Ruanda
58. República de Sierra Leona

59. República de Sudán del Sur
60. República de Surinam
61. República de Tayikistán
62. República de Trinidad y Tobago
63. República de Uzbekistán
64. República de Yemen
65. República de Yibuti
66. República de Zambia
67. República de Zimbabue
68. República del Chad
69. República del Níger
- 70. República del Paraguay**
71. República del Sudán
72. República Democrática de Santo Tomé y Príncipe
73. República Democrática de Timor Oriental
74. República del Congo
75. República Democrática del Congo
76. República Democrática Federal de Etiopía
77. República Democrática Popular Lao
78. República Democrática Socialista de Sri Lanka
79. República Federal de Somalia
80. República Federal Democrática de Nepal
81. República Gabonesa
82. República Islámica de Afganistán
83. República Islámica de Irán
84. República Islámica de Mauritania
85. República Popular de Bangladés
86. República Popular de Benín
87. República Popular Democrática de Corea
88. República Socialista de Vietnam
89. República Togolesa
90. República Unida de Tanzania
91. Sultanato de Omán
92. Territorio Británico de Ultramar Islas Pitcairn, Henderson, Ducie y Oeno
93. Tristán da Cunha
94. Tuvalu
95. Unión de las Comoras

La AFIP deberá informar al Ministerio de Hacienda cualquier novedad que justifique una modificación en el listado precedente, a los fines de su actualización.

=====

JURISDICCIONES DE BAJA O NULA TRIBUTACION

Art. 20 de la LIG

A todos los efectos previstos en esta ley, cualquier referencia efectuada a “jurisdicciones de baja o nula tributación”, deberá entenderse referida a aquellos

países, dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o **regímenes tributarios especiales** que establezcan una **tributación máxima a la renta empresaria inferior al sesenta por ciento (60%) de la alícuota contemplada en el inciso a) del artículo 73 de la LIG.**

Hoy con la vigencia de la ley 27.430 y de la ley 27.541, la alícuota de las sociedades de capital es del 30% (60% de 30% = 18%)

Art. 25 del D.R. de la LIG

A los fines de determinar el nivel de imposición al que alude el artículo 20 de la ley, deberá considerarse la tasa total de tributación, en cada jurisdicción, que grave la renta empresaria, con independencia de los niveles de gobierno que las hubieren establecido.

DEFINICION DE REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL

Por “régimen tributario especial” se entenderá toda regulación o esquema específico que se aparte del régimen general de imposición a la renta corporativa vigente en ese país y que dé por resultado una tasa efectiva inferior a la establecida en el régimen general.

=====

SUCURSALES Y FILIALES DE EMPRESAS EXTRANJERAS

Art. 16 de la LIG

CONTABILIDAD SEPARADA PARA DETERMINAR EL RESULTADO DE FUENTE ARGENTINA

Art. 16 primer párrafo de la LIG

Las sucursales y demás establecimientos permanentes de empresas, personas o entidades del extranjero, deberán efectuar sus registraciones contables en forma separada de sus casas matrices y restantes sucursales y demás establecimientos permanentes o filiales (subsidiarias) de estas, **efectuando las rectificaciones necesarias para determinar su resultado impositivo de fuente argentina.**

FALTA DE CONTABILIDAD. CONFIGURACION DE UNIDAD ECONOMICA

Art. 16 segundo párrafo de la LIG

A falta de contabilidad suficiente o cuando la misma no refleje exactamente la ganancia neta de fuente argentina, **la AFIP podrá considerar que los entes del país y del exterior a que se refiere el párrafo anterior forman una unidad económica** y determinar la respectiva ganancia neta sujeta al gravamen.

OPERACIONES CELEBRADAS ENTRE PARTES INDEPENDIENTES

Art. 16 tercer párrafo de la LIG

Las transacciones entre un establecimiento permanente, a que refiere el artículo 22, o una sociedad o fideicomiso comprendidos en los incisos a), b), c) y d) del artículo 53, respectivamente, con personas o entidades vinculadas constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior serán considerados, a todos los efectos, como celebrados entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes, excepto en los casos previstos en el inciso m) del artículo 92. Cuando tales prestaciones y condiciones no se ajusten a las prácticas del mercado entre entes independientes, serán ajustadas conforme a las previsiones del artículo 17.

PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Art. 16 cuarto párrafo de la LIG

En la medida que el establecimiento permanente en el país lleve a cabo actividades que permitan directa o indirectamente a la casa matriz o a cualquier sujeto vinculado del exterior la obtención de ingresos, deberá asignarse a aquel la parte que corresponda conforme su contribución y de acuerdo con los métodos establecidos en dicho artículo 17.

ENTIDADES FINANCIERAS

Art. 16 último párrafo de la LIG

En el caso de entidades financieras que operen en el país serán de aplicación las disposiciones previstas en el artículo 17 por las cantidades pagadas o acreditadas a su casa matriz, cofilial o cosucursal u otras entidades o sociedades vinculadas constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior, en concepto de intereses, comisiones y cualquier otro pago o acreditación originado en transacciones realizadas con las mismas, cuando los montos no se ajusten a los que hubieran convenido entidades independientes de acuerdo con las prácticas normales del mercado.

La AFIP podrá, en su caso, requerir la información del Banco Central de la República Argentina que considere necesaria a estos fines.

CONTABILIDAD SEPARADA PARA DETERMINAR EL RESULTADO DE FUENTE ARGENTINA

Art. 22 del D.R. de la LIG

El balance impositivo de sucursales y filiales de empresas o entidades del extranjero se establecerá a base de su **contabilidad separada**, efectuando los ajustes necesarios a fin de que **la utilidad imponible de los establecimientos del país, refleje los beneficios reales de fuente argentina.**

PRESUNCION. APLICACIÓN DE RESULTADOS DE EMPRESAS INDEPENDIENTES QUE DESARROLLEN ACTIVIDADES SIMILARES

Art. 22 segundo párrafo del D.R. de la LIG

Cuando por la contabilidad de la filial o sucursal no se pudieran establecer con facilidad y exactitud los resultados de las actividades desarrolladas en el país, **el beneficio neto de fuente argentina se determinará sobre la base de los resultados obtenidos por empresas independientes que se dediquen a idéntica o similar explotación.**

La AFIP, cuando las circunstancias así lo requieran, podrá adoptar otros índices.

El índice que se adopte deberá corregirse, en su caso, en función de todos los rubros que, entre entidades que conforman un mismo conjunto económico, no se consideran deducibles a los efectos de la ley con arreglo a lo dispuesto por su artículo 16.

DETERMINACION DE LA GANANCIA SUJETA A IMPUESTO DE LAS SUCURSALES O DE LAS FILIALES

Art. 22 tercer párrafo del D.R. de la LIG

La AFIP podrá requerir la información y los estados contables, financieros o económicos debidamente autenticados que considere necesarios para determinar las **ganancias sujetas a impuesto, atribuibles a las sucursales y filiales** que desarrollen actividades en el país y en el exterior, cuya titularidad o control pertenezca a residentes del exterior.

GANANCIAS ATRIBUIBLES A LA SUCURSAL O LA FILIAL

Art. 22 cuarto párrafo del D.R. de la LIG

Se considerará ganancia atribuible a dichas sucursales y filiales, a la que resulte del desarrollo o, en su caso, del giro específico de su actividad realizada, directa o indirectamente, en el país o en el exterior.

=====

VINCULACION ECONOMICA

Art. 18 de la LIG

A los fines previstos en la LIG, la vinculación quedará configurada cuando un sujeto y personas u otro tipo de entidades o establecimientos, fideicomisos o figuras equivalentes, con quien aquel realice transacciones, **estén sujetos de manera directa o indirecta a la dirección o control** de las mismas personas humanas o jurídicas o estas, **sea por su participación en el capital, su grado de acreencias, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole**, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las

actividades de las mencionadas sociedades, establecimientos u otro tipo de entidades.

FACULTADES OTORGADAS AL REGLAMENTO PARA DETERMINAR LOS SUPUESTOS DE VINCULACION

La reglamentación podrá establecer los supuestos de vinculación a los que alude el párrafo precedente.

SUPUESTOS DE VINCULACION

Art. 14 del D.R. de la LIG

A los efectos previstos en el **segundo párrafo del artículo 18 de la LIG**, se entenderá que existe vinculación cuando se verifique, entre otros, **alguno de los siguientes supuestos**:

PARTICIPACION MAYORITARIA EN EL CAPITAL

a) Un (1) sujeto posea la totalidad o parte mayoritaria del capital de otro.

PARTICIPACION MAYORITARIA INDIRECTA EN EL CAPITAL

b) Dos (2) o más sujetos tengan alternativamente:

i. Un (1) sujeto en común como poseedor total o mayoritario de sus capitales.

ii. Un (1) sujeto en común que posea participación total o mayoritaria en el capital de uno (1) o más sujetos e influencia significativa en uno (1) o más de los otros sujetos.

iii. Un (1) sujeto en común que posea influencia significativa sobre ellos simultáneamente.

VOTOS NECESARIOS PARA CONFORMAR LA VOLUNTAD SOCIAL

c) Un (1) sujeto posea los votos necesarios para formar la voluntad social o prevalecer en la asamblea de accionistas o socios de otro.

DIRECTORES EN COMUN

d) Dos (2) o más sujetos posean directores, funcionarios o administradores comunes.

EXCLUSIVIDAD COMO AGENTE, DISTRIBUIDOR O CONCESIONARIO

e) Un (1) sujeto goce de exclusividad como agente, distribuidor o concesionario para la compraventa de bienes, servicios o derechos, por parte de otro.

PROVISION DE TECNOLOGIA O CONOCIMIENTO TECNICO

f) Un (1) sujeto provea a otro la propiedad tecnológica o conocimiento técnico que constituya la base de sus actividades, sobre las cuales este último conduce sus negocios.

INFLUENCIA SIGNIFICATIVA EN LA DETERMINACION DE PRECIOS

g) Un (1) sujeto participe con otro en asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, entre otros, condominios, uniones transitorias, agrupaciones de colaboración o cualquier otro tipo de contratos asociativos, a través de los cuales ejerza influencia significativa en la determinación de los precios.

CLAUSULAS CONTRACTUALES PREFERENCIALES

h) Un (1) sujeto acuerde con otro, cláusulas contractuales que asumen el carácter de preferenciales en relación con las otorgadas a terceros en similares circunstancias, tales como descuentos por volúmenes negociados, financiación de las operaciones o entrega en consignación, entre otras.

FIJACION DE POLITICAS EMPRESARIALES

i) Un (1) sujeto participe significativamente en la fijación de las políticas empresariales, entre otras, el aprovisionamiento de materias primas, la producción y/o la comercialización de otro.

PRINCIPAL PROVEEDOR O PRINCIPAL CLIENTE

j) Un (1) sujeto desarrolle una actividad de importancia solo con relación a otro, o su existencia se justifique únicamente en relación con otro, verificándose situaciones tales como relaciones de único o principal proveedor o cliente, entre otras.

PROVISION SUSTANCIAL DE FONDOS

k) Un (1) sujeto provea en forma sustancial los fondos requeridos para el desarrollo de las actividades comerciales de otro, entre otras formas, mediante la concesión de préstamos o del otorgamiento de garantías de cualquier tipo, en los casos de financiación provista por un tercero.

ASUNCION DE PERDIDAS O GASTOS

l) Un (1) sujeto se haga cargo de las pérdidas o gastos de otro.

DIRECTORES QUE RECIBAN INSTRUCCIONES

m) Los directores, funcionarios, administradores de un sujeto reciban instrucciones o actúen en interés de otro.

CUANDO LA DIRECCION LA ASUMA UN SUJETO CON PARTICIPACION MINORITARIA

n) Existan acuerdos, circunstancias o situaciones por las que se otorgue la dirección a un sujeto cuya participación en el capital social sea minoritaria.

=====

Capítulo 3. FUENTE.

INDICE

Fuente

Fuente argentina

Exportaciones e importaciones

Fuente extranjera

Fuente argentina en el caso de instrumentos financieros

La problemática de las monedas digitales y/o criptomonedas

Jurisprudencia en materia de fuente

Hidroeléctrica el Chocón SA CSJN del 17.9.2013

Banca Nazionale del Lavoro SA CSJN del 23.8.2001

Rheinstahl Hanomag Cura SA CSJN del 17.12.1973

Casa Denk – Aceros Bohler SACe I CSJN del 20.12.1972

Ganancias de fuente argentina de sujetos no residentes por enajenación indirecta de bienes del país

=====

FUENTE

FUENTE ARGENTINA

PRINCIPIO GENERAL

El criterio general de fuente se encuentra tipificado en el art. 5 de la ley de impuesto a las ganancias.

CASOS PARTICULARES DE FUENTE ARGENTINA

En los artículos 6 a 14 de la ley de impuesto a las ganancias, nos encontramos con principios particulares en materia de fuente.

Créditos garantizados con derechos reales (art.6), Instrumentos financieros (art.7), instrumentos y contratos derivados (art.8), exportaciones e importaciones (art.9), transporte internacional (art. 10), agencias de noticias internacionales (art.11), seguros (art.12), honorarios de directores (art.13), películas extranjeras (art. 14).

Aclaración

Respecto de los casos particulares de fuente argentina, en esta instancia analizaremos los art. 7 y art. 9 exclusivamente.

Mientras que los casos particulares referidos a:

- Créditos garantizados con derechos reales (art.6),
- Instrumentos y contratos derivados (art.8),
- Transporte internacional (art. 10),
- Agencias de noticias internacionales (art.11),
- Seguros (art.12),
- Honorarios de directores (art.13),
- Películas extranjeras (art. 14);

Los analizaremos a la hora de desarrollar el instituto del BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR.

Art. 5 de la LIG. (FUENTE ARGENTINA)

BIENES SITUADOS EN LA ARGENTINA

En general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes (ART. 6 A 14 DE LA LIG), son ganancias de fuente argentina aquellas

que provienen de **bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República,**

ACTIVIDADES REALIZADAS EN LA ARGENTINA

De la **realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad** susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma,

NO IMPORTA LA NACIONALIDAD O RESIDENCIA DE LAS PARTES

Sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

Art. 10 del D.R. de la LIG (FUENTE ARGENTINA)

En general y sin perjuicio de las disposiciones especiales de la ley y de este reglamento, son ganancias de fuente argentina:

ALQUILERES Y DERECHOS REALES SOBRE INMUEBLES

a) Los alquileres y arrendamientos provenientes de **inmuebles situados en el territorio de la República Argentina** y cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales, **sobre inmuebles situados en el país.**

INTERESES DE DEPOSITOS

b) Los intereses provenientes de **depósitos bancarios efectuados en el país;**

DIVIDENDOS

Los dividendos distribuidos por **sociedades constituidas en el país;**

ALQUILER DE COSAS MUEBLES

El alquiler de **cosas muebles situadas o utilizadas económicamente en el país;**

REGALIAS

Las regalías producidas por **cosas situadas o derechos utilizados económicamente en la República Argentina;**

RENTAS VITALICIAS

Las rentas vitalicias **abonadas por entidades constituidas en el país**

LAS DEMAS GANANCIAS

Y las demás ganancias que, revistiendo características similares, **proviengan de capitales, cosas o derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país.**

INSTRUMENTOS Y CONTRATOS DERIVADOS

Igual tipificación procede respecto de los resultados originados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados, **cuando el riesgo asumido se encuentre localizado en el territorio de la República Argentina**, localización que debe considerarse configurada si **la parte que obtiene dichos resultados es un residente en el país.**

Sin embargo, cuando los diferentes componentes de uno de los mencionados instrumentos o un conjunto de ellos que **se encuentren vinculados**, indiquen que el instrumento o el conjunto de instrumentos **no expresan la real intención económica de las partes**, la determinación de la ubicación de la fuente se efectuará de acuerdo con los principios aplicables a la naturaleza de la fuente productora que corresponda considerar de acuerdo con el **principio de la realidad económica**, en cuyo caso se aplicarán los tratamientos previstos por la ley para los resultados originados por esa fuente.

Asimismo, cuando un conjunto de transacciones con instrumentos y/o contratos derivados, sea equivalente a otra transacción u operación financiera con un tratamiento establecido en la ley del tributo, a tal conjunto se le aplicarán las normas de las transacciones u operaciones de las que resulte equivalente.

ACTIVIDADES COMERCIALES INDUSTRIALES AGROPECUARIAS, ETC.

c) Las generadas por el **desarrollo en el país** de actividades civiles, agropecuarias, mineras, forestales, extractivas, comerciales e industriales;

SUELDOS

Los sueldos, salarios, honorarios y cualquier otra retribución que se perciba por el desempeño de actividades personales o por la prestación de servicios **dentro del territorio de la República Argentina.**

LAS DEMAS GANANCIAS NO CONTEMPLADAS ANTERIORMENTE

d) Toda otra ganancia no contemplada en los incisos precedentes que haya sido generada por **bienes materiales o inmateriales y por derechos situados, colocados o utilizados económicamente en el país** o que tenga su origen en hechos o actividades de cualquier índole, **producidos o desarrollados en la República Argentina.**

CREDITOS GARANTIZADOS CON DERECHOS REALES QUE EFECTEN A BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR

Asimismo, se consideran ganancias de fuente argentina las generadas por créditos garantizados con derechos reales que afecten a bienes situados en el exterior, **cuando los respectivos capitales deban considerarse colocados o utilizados económicamente en el país.**

EXPLORACION Y EXPLOTACION DE RECURSOS NATURALES EN LA PLATAFORMA CONTINENTAL Y EN LA ZONA ECONOMICA EXCLUSIVA

Las normas de la ley y de este reglamento referidas a las ganancias de fuente argentina, incluidas aquellas que son objeto de las disposiciones especiales a las que alude el encabezamiento del primer párrafo de este artículo, son aplicables a las ganancias relacionadas con la **exploración y explotación de recursos naturales vivos y no vivos**, cuya fuente, de acuerdo con dichas normas que resulten de aplicación a ese efecto, **deba considerarse ubicada en la plataforma continental y en la Zona Económica Exclusiva de la República Argentina**, incluidas las islas artificiales, instalaciones y estructuras establecidas en estas.

EXPORTACIONES E IMPORTACIONES

Art. 9 de la LIG.

EXPORTACIONES (FUENTE ARGENTINA)

Las ganancias provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, **son totalmente de fuente argentina** quedando comprendida la remisión de los mismos realizada por medio de filiales, sucursales, representantes, agentes de compras u otros intermediarios de personas o entidades del extranjero.

EXPORTACIONES. DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA

La ganancia neta se establecerá deduciendo del precio de venta el costo de tales bienes, los gastos de transporte y seguros hasta el lugar de destino, la comisión y gastos de venta y los gastos incurridos en la República Argentina, en cuanto sean necesarios para obtener la ganancia gravada.

GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA

Por su parte, **las ganancias que obtienen los exportadores del extranjero** por la simple introducción de sus productos en la República Argentina **son de fuente extranjera.**

OPERACIONES SUJETOS VINCULADOS (APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA)

Cuando las operaciones a que se refiere el presente artículo fueran realizadas con **personas o entidades vinculadas** y sus precios y condiciones no se

ajusten a las prácticas del mercado entre partes independientes, las mismas deberán ajustarse de conformidad a lo previsto por el artículo 17 de la LIG.

OPERACIONES CON SUJETOS UBICADOS EN JURISDICCIONES NO COOPERANTES O DE BAJA O NULA TRIBUTACION

No se considerarán ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes, las operaciones comprendidas en este artículo que se realicen con personas humanas, jurídicas, patrimonios de afectación y demás entidades, domiciliados, constituidos o ubicados **en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación**, supuesto en el que deberán aplicarse las normas del artículo 17 de la LIG.

OPERACIONES DE IMPORTACION O EXPORTACION CON PRECIO INTERNACIONAL A TRAVES DE MERCADOS TRANSPARENTES (DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA DE FUENTE ARGENTINA)

En los casos en que, de acuerdo con las disposiciones anteriores, se trate de operaciones de importación o exportación de bienes a cuyo respecto pueda establecerse el precio internacional -de público y notorio conocimiento- a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, **corresponderá**, salvo prueba en contrario, **utilizar dichos precios a los fines de la determinación de la ganancia neta de fuente argentina.**

PRECIO NO TRANSPERENTES

Cuando se trate de operaciones distintas a las indicadas en el párrafo anterior, celebradas entre partes independientes, el contribuyente -exportador o importador- deberá suministrar a la AFIP, la información que la misma disponga a efectos de establecer que los precios declarados se ajustan razonablemente a los de mercado, incluidas la asignación de costos, márgenes de utilidad y demás datos que la AFIP considere necesarios para la fiscalización de dichas operaciones, **siempre que el monto anual de las exportaciones y/o importaciones realizadas por cada responsable supere la suma que con carácter general fijará el Poder Ejecutivo Nacional.** (SEGÚN ART. 11 DEL D.R. ULTIMO PARAFO los sujetos que realicen operaciones por un monto anual superior a pesos diez millones (\$ 10.000.000)).

Art. 11 del D.R. de la LIG (EXPORTACIONES E IMPORTACIONES)

OPERACIONES REALIZADAS DESDE LA PLATAFORMA CONTINENTAL Y DESDE LA ZONA ECONOMICA EXCLUSIVA

A los efectos de lo establecido en el artículo 9 de la LIG, se consideran comprendidas en sus disposiciones, la **salida al extranjero de bienes** desde la plataforma continental y la Zona Económica Exclusiva de la República Argentina, incluidas las islas artificiales, instalaciones y estructuras establecidas en estas, y la introducción a ellas de bienes por parte de exportadores del extranjero.

OPERACIONES DE EXPLORACION Y EXPLOTACION DE RECURSOS NATURALES EN LA PLATAFORMA CONTINENTAL Y EN LA ZONA ECONOMICA EXCLUSIVA (OPERACIONES REALIZADAS CON LA REPUBLICA ARGENTINA)

Las operaciones que se realicen con quienes desarrollan actividades vinculadas a la **exploración y explotación de los recursos naturales vivos y no vivos en la plataforma continental y la Zona Económica Exclusiva** de la República Argentina, incluidas las islas artificiales, instalaciones y estructuras establecidas en estas, que den lugar a la salida de bienes desde el territorio argentino hacia ellas o a la introducción en el territorio argentino de bienes de allí procedentes, se tratarán, en su caso, como operaciones realizadas en el interior de la República Argentina.

=====

FUENTE EXTRANJERA

Art. 124 de la LIG. (FUENTE EXTRANJERA)

BIENES SITUADOS EN EL EXTERIOR

Son ganancias de fuente extranjera las comprendidas en el artículo 2, que provengan de **bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior,**

ACTIVIDADES REALIZADAS EN EL EXTERIOR

De **la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad** susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional, **excepto los tipificados expresamente como de fuente argentina**

VENTA EN EL EXTERIOR DE BIENES EXPORTADOS

Y las originadas por la venta en el exterior de bienes exportados en forma definitiva del país para ser enajenados en el extranjero, que constituyen ganancias de fuente extranjera.

=====

FUENTE ARGENTINA EN EL CASO DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS

Se debe destacar que, en materia de fuente, la **ley 27.430** (B.O.29.12.2017), incorporó el art. 7 en la ley de impuesto a las ganancias, artículo que no fue modificado por la ley 27.541 (B.O.23.12.2019).

Téngase presente que el art. 7, establece que:

“Art. 7 - Con excepción de lo dispuesto en el párrafo siguiente, las ganancias provenientes de la tenencia y enajenación de acciones, cuotas y participaciones

sociales -incluidas cuotas partes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, se considerarán íntegramente de fuente argentina cuando el emisor se encuentre domiciliado, establecido o radicado en la República Argentina.

Los valores representativos o certificados de depósito de acciones y de demás valores, se considerarán de fuente argentina cuando el emisor de las acciones y de los demás valores se encuentre domiciliado, constituido o radicado en la República Argentina, cualquiera fuera la entidad emisora de los certificados, el lugar de emisión de estos últimos o el de depósito de tales acciones y demás valores”.

En primer lugar, producto de la redacción del **primer párrafo del art. 7 de la LIG**:

- Las acciones;
- Las cuotas y participaciones sociales;
- Las cuotas partes de fondos comunes de inversión;
- Los certificados de participación de fideicomisos financieros;
- Los derechos sobre fideicomisos y contratos similares;
- Las monedas digitales;
- Los títulos;
- Los bonos;
- Y los demás valores.

Para determinar la fuente, se debe tener en cuenta **donde está ubicado** (DOMICILIADO, ESTABLECIDO o RADICADO) **el EMISOR de esos instrumentos**, si está ubicado en la argentina son de fuente argentina, y si está ubicado en el exterior son de fuente extranjera.

Observación en el caso de las monedas digitales:

En el caso de las monedas digitales nos encontramos con serios inconvenientes a la hora de determinar quien es el emisor.

Una alternativa sería entonces en lugar de aplicar al art. 7 de la LIG, aplicar el principio general del art. 5 de la LIG, en tal orden de ideas se podría entender que si el vendedor se encuentra en la argentina, lo propio ocurre con la moneda digital y por lo tanto la operación es de fuente argentina (REALIZACION EN EL TERRITORIO DE LA NACION DE CUALQUIER ACTO O ACTIVIDAD).

En el caso de una persona humana el tema no es menor ya que si se trata de una operación de fuente argentina, la misma tipifica en el impuesto cedular del art. 98 de la LIG, mientras que si es de fuente extranjera tipifica en el tercer párrafo del art. 94 de la LIG.

De tipificar como fuente argentina en el art. 98 de la LIG, se presenta otro problema, el tipo de moneda, ya que la alícuota varía del 5% al 15%. (si bien no están enumeradas en el inciso a)

Lo propio ocurre con el costo, si se trata de fuente argentina el mismo se determina en función de lo normado en el art. 98 cuarto párrafo (costo ajustado por IPC), mientras que se trata de fuente extranjera el costo se determina en moneda dura en función del art. 143 de la LIG.

ACCIONES Y PARTICIPACIONES EN SOCIEDADES DE PERSONAS

Por lo tanto, **en el caso de sociedades de capital o de sociedades de personas**, la fuente de la acción o de la cuota parte, para el inversor, la define el domicilio de la sociedad emisora. No importa la ubicación de las acciones o de las cuotas parte.

Por ejemplo, las acciones de YPF, para el inversor, son siempre de fuente argentina, aunque las mismas se encuentren en un porfolio, o en una cartera de inversiones, o en un certificado de depósito en el exterior.

Por ejemplo, las acciones de TENARIS (Luxemburgo), para el inversor, son siempre de fuente extranjera, aunque las mismas se encuentren en un porfolio, o en una cartera de inversiones, o en un certificado de depósito en el país.

Lo mismo ocurre con las obligaciones negociables.

CUOTAPARTES DE FCI

En el caso de cuotapartes de fondos comunes de inversión, la fuente de la cuotapartes, para el inversor, la define el domicilio del fondo común de inversión.

No importa la ubicación de las cuotapartes.

Tampoco importa en que invirtió el fondo común de inversión a los efectos de determinar la fuente de la inversión.

Las inversiones realizadas por el fondo común de inversión, resultará de importancia en materia de exenciones, pero no en materia de fuente.

TITULOS DE DEUDA DE FIDEICOMISOS FINANCIEROS

En el caso de certificados de participación y/o títulos de deuda de fideicomisos financieros, la fuente del certificado y/o del título de deuda, para el inversor, la define el domicilio del fideicomiso financiero.

No importa en que invirtió el fideicomiso financiero.

DERECHOS EN FIDEICOMISOS NO FINANCIEROS

En el caso de derechos en carácter de fiduciante / beneficiario de fideicomisos, la fuente del derecho del fiduciante / beneficiario, para el inversor, la define el domicilio del fideicomiso.

No importa en que invirtió el fideicomiso.

TITULOS PUBLICOS

En el caso de títulos públicos, bonos, la fuente del título / bono, para el inversor, la define el domicilio del emisor de los títulos / bonos.

Los títulos públicos emitidos por el estado nacional o por los estados provinciales, para el inversor, **son siempre de fuente argentina**, aunque los mismos se encuentren en un porfolio, o en una cartera de inversiones en el exterior.

Los títulos públicos emitidos por un estado extranjero, para el inversor, **son siempre de fuente extranjera**, aunque los mismos se encuentren en un porfolio, o en una cartera de inversiones en el país.

VALORES REPRESENTATIVOS DE ACCIONES Y CERTIFICADOS DE DEPOSITOS DE ACCIONES

Y en segundo lugar, producto de la redacción del **segundo párrafo del art. 7 de la LIG**:

- Los valores representativos de acciones;
- Los certificados de depósitos de acciones;
- Y demás valores.

Para determinar la fuente, se debe tener en cuenta **donde está ubicado (DOMICILIADO, CONSTITUIDO o RADICADO) el EMISOR de las acciones**, si está ubicado en la argentina son de fuente argentina, y si está ubicado en el exterior son de fuente extranjera.

Como se puede ver, en este caso, no importa el lugar de ubicación de la entidad emisora de los certificados, no importa el lugar de emisión de los certificados, no importa el lugar de depósito de las acciones.

Es decir, quien invirtió en valores representativos de acciones, depositadas en por ejemplo el banco Morgan de NY, si las acciones son de YPF, la fuente para el inversor de ese certificado de depósito en el exterior, **es de fuente argentina**.

Y quien invirtió en certificados de depósitos de acciones, depositadas en por ejemplo el banco Nación casa central, si las acciones son de TENARIS (Luxemburgo), la fuente para el inversor de ese certificado de depósito en el país, **es de fuente extranjera**.

En ambos casos, para definir el concepto de “demás valores” se debe recurrir al art. 9 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias.

JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE FUENTE

HIDROELECTRICA EL CHOCON SA CSJN DEL 17.9.2013

BANCA NAZIONALE DEL LAVORO SA CSJN DEL 23.8.2001

RHEINSTAHL HANOMAG CURA SA CSJN DEL 17.12.1973

CASA DENK – ACEROS BOEHLER SACe I CSJN DEL 20.12.1972

En materia de fuente argentina o extranjera, se puede consultar los siguientes **fallos de la CSJN**, si bien algunos de ellos son de períodos en los cuales en argentina, solo se gravaba la renta de fuente argentina.

Hoy la ley de impuesto a las ganancias, en el caso de los sujetos residentes, grava tanto la renta de fuente argentina, como la renta de fuente extranjera, no obstante ello los fallos resultan de plena aplicación.

HIDROELECTRICA EL CHOCON SA CSJN DEL 17.9.2013

En el fallo “**Hidroeléctrica El Chocón SA**” de la CSJN de fecha 17/9/2013, se analiza la fuente (argentina o extranjera), de las comisiones pagadas por Hidroeléctrica El Chocón, a dos sociedades del exterior, por las gestiones realizadas para la obtención de dos préstamos en el Chase Manhattan Bank.

LAS COMISIONES PAGADAS A SOCIEDADES DEL EXTERIOR POR LAS GESTIONES PARA OBTENER UN PRESTAMO EN EL EXTERIOR SON RENTAS DE FUENTE ARGENTINA

La CSJN, entendió que: *“cabe razonablemente concluir que **las ganancias obtenidas por ENDESA y CMS son de fuente argentina** toda vez que derivan de uno de los supuestos previstos en la norma reseñada, consistente en la colocación de bienes en el país, expresión que alude a la acción y efecto de 'encontrar mercado para algún producto' (confr. Diccionario de la Real Academia Española, voz 'colocar', 4ª acepción); y en el caso de autos resulta claro que **la ganancia de esas sociedades extranjeras proviene de la colocación de créditos de un tercero en el mercado argentino**, a cuyos efectos la ley prescinde de considerar la nacionalidad, domicilio o residencia de las partes intervinientes en las respectivas operaciones, como también del lugar de celebración de los contratos”*.

BANCA NAZIONALE DEL LAVORO SA CSJN DEL 23.8.2001

En el fallo “**Banca Nazionale del Lavoro SA**” de la CSJN de fecha 23/8/2001, se analiza la fuente (argentina o extranjera), se trataba de fondos otorgados por el gobierno de Italia, para el pago de jubilaciones y pensiones, a residentes italianos en la Argentina, que habían sido colocados en Nueva York.

LOS INTERESES POR LA COLOCACION DEL CAPITAL EN BANCOS DEL EXTERIOR SON RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

La CSJN, sostuvo que: *“De acuerdo con el régimen legal precedentemente reseñado, **los intereses obtenidos por la colocación del capital en entidades bancarias del exterior no constituyen rentas de fuente argentina** y, por lo tanto, se encuentran al margen del ámbito del tributo”.*

Téngase presente que en el referido fallo, los períodos en discusión eran 1989 y 1990, y que por lo tanto en aquel momento solo se tributaba por las rentas de fuente argentina.

RHEINSTAHL HANOMAG CURA SA CSJN DEL 17.12.1973

CASA DENK – ACEROS BOEHLER SACe I CSJN DEL 20.12.1972

En los fallos **“Rheinstahl Hanomag Cura SA”** de la CSJN de fecha 17/12/1973; y **“Casa Denk – Aceros Bohler SACeI”** de la CSJN de fecha 20/12/1972, se trataba del interés que percibía un exportador por pagos fuera de término en el exterior.

LOS INTERESES QUE PERCIBE UN EXPORTADOR POR PAGOS FUERA DE TERMINO EN EL EXTERIOR SON RENTAS DE FUENTE ARGENTINA

Destacó la CSJN, en el segundo de los fallos mencionados que:

“El beneficio que de la compraventa pudiera resultar para el exportador extranjero, tal como lo establece el artículo 9º, inciso b), de la ley 11682, constituye un rédito de fuente no nacional, desde que su causa no es otra que la actividad comercial llevada a cabo en el país de origen. Es indudable, por tanto, que aquel beneficio escape al poder impositivo argentino, por vía de principio.

*Por el contrario, **las sumas reconocidas al exportador extranjero para compensar la postergación del pago constituyen, específicamente, el fruto civil o interés del capital cuya entrega al exterior fue diferida.***

*Como conclusión: **las sumas reconocidas al exportador extranjero para compensar la postergación del pago de las mercaderías importadas constituyen un interés de capital cuya entrega fue diferida; capital que se halla colocado y utilizado económicamente en la República, por lo que su producido configura un rédito de fuente argentina”.***

GANANCIAS DE FUENTE ARGENTINA DE SUJETOS NO RESIDENTES POR ENAJENACION INDIRECTA DE BIENES DEL PAIS

El art. 15 de la LIG fue incorporado por la reforma de la ley 27.430, con vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 01.01.2018.

En principio se trata de ganancias no alcanzadas por el impuesto a las ganancias, ya que se trata de un sujeto no residente que enajena un instrumento financiero de fuente extranjera.

Pero como en realidad lo que se termina enajenando en forma indirecta a través de un vehículo del exterior es un bien del país, el art. 15 grava la operación de enajenación como de fuente argentina.

Es decir que nos encontramos frente a un principio de transparencia fiscal.

Por ejemplo una persona humana no residente es titular de acciones de una sociedad del exterior.

Y a su vez la sociedad del exterior es dueña de bienes situados en el país.

La persona humana no residente vende las acciones de la sociedad del exterior.

Lo que pretende el art. 15 de la LIG, es gravar esa operación como si la persona humana del exterior fuese la titular de los bienes en el país.

Ello en la medida que se cumplan ciertas requisitos.

Art. 15 de la LIG

RENTAS DE FUENTE ARGENTINA POR PARTE DE SUJETOS NO RESIDENTES POR EL RESULTADO POR LA ENAJENACION INDIRECTA DE BIENES DEL PAIS

Se consideran **ganancias de fuente argentina las obtenidas por sujetos no residentes** en el país **provenientes de la enajenación** de acciones, cuotas, participaciones sociales, títulos convertibles en acciones o derechos sociales, o cualquier otro derecho representativo del capital o patrimonio de una persona jurídica, fondo, fideicomiso o figura equivalente, establecimiento permanente, patrimonio de afectación o **cualquier otra entidad, que se encuentre constituida, domiciliada o ubicada en el exterior, cuando se cumplan las siguientes condiciones:**

PRIMER REQUISITO: EL 30% VALOR DE MERCADO DE LA PARTICIPACION DEL EXTERIOR QUE SE VENDE DEBE PROVENIR DE BIENES DEL PAIS

Art. 15 inciso a) de la LIG

a) El valor de mercado de las acciones, participaciones, cuotas, títulos o derechos que dicho enajenante posee en la entidad constituida, domiciliada o ubicada en el exterior, **al momento de la venta o en cualquiera de los doce (12) meses anteriores a la enajenación**, provenga al menos en un treinta por

ciento (30%) del valor de uno (1) o más de los siguientes bienes de los que sea propietaria en forma directa o por intermedio de otra u otras entidades:

(i) acciones, derechos, cuotas u otros títulos de participación en la propiedad, control o utilidades de una sociedad, fondo, fideicomiso u otra entidad constituida en la República Argentina;

(ii) establecimientos permanentes en la República Argentina pertenecientes a una persona o entidad no residente en el país; u

(iii) **otros bienes de cualquier naturaleza situados en la República Argentina** o derechos sobre ellos.

A los efectos de este inciso, los bienes del país deberán ser valuados conforme su **valor corriente en plaza**.

DETERMINACION DEL VALOR CORRIENTE EN PLAZA

Art. 12 del D.R. de la LIG

El valor corriente en plaza de los bienes del país, en los términos del inciso a) del primer párrafo del artículo 15 de la LIG, se determinará de conformidad con las disposiciones del **tercer párrafo del artículo 7 del D.R. de la LIG**, excepto cuando se trate de acciones que no coticen en bolsas y mercados de valores y participaciones en el capital de sociedades, incluidas sociedades anónimas unipersonales y acciones de sociedades anónimas simplificadas, en cuyo caso **deberá considerarse la valuación que determine un profesional independiente** que cumpla con los recaudos que fije la AFIP.

Art. 7 tercer párrafo del D.R. de la LIG

Cuando se verifique el supuesto del segundo párrafo del artículo 4 de la ley, para la valuación a la fecha allí indicada se aplicarán las siguientes disposiciones:

1. Valor de plaza de bienes ubicados en el país:

a) Inmuebles: no podrá ser inferior al que surja de la constancia emitida por un corredor público u otro profesional matriculado cuyo título lo habilita a emitirla, pudiendo suplirse por la elaborada por una entidad bancaria perteneciente al Estado Nacional o Provincial, o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

b) Automotores, aeronaves, naves, yates y similares: el valor que informe el tasador que se expida al respecto, que cumpla con los recaudos que fije la Administración Federal de Ingresos Públicos.

c) Acciones y demás títulos y contratos que coticen en bolsas o mercados de valores: su valor de cotización.

d) Acciones que no coticen en bolsas y mercados de valores y participaciones en el capital de sociedades, incluidas sociedades anónimas unipersonales y acciones de sociedades anónimas simplificadas: su valor patrimonial proporcional que surja del último balance cerrado a la fecha de adquisición, excepto cuando se cuente con una valuación de un profesional independiente que cumpla con los recaudos que fije la Administración Federal de Ingresos Públicos.

e) Moneda extranjera: al valor de cotización tipo comprador del Banco de la Nación Argentina.

f) Objetos de arte o colección y antigüedades, que clasifiquen en el Capítulo 97 de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM) y joyas elaboradas preponderantemente con metales preciosos, perlas o piedras preciosas: del valor que informe el tasador que se expida al respecto, que cumpla con los recaudos que fije la Administración Federal de Ingresos Públicos.

g) Otros bienes no comprendidos en los incisos anteriores: del valor que surja de aplicar las disposiciones del [artículo 22 del Título VI de la ley 23966](#) de impuesto sobre los bienes personales, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

2. Valor de plaza de bienes ubicados en el exterior:

a) Inmuebles, automotores, aeronaves, naves, yates y similares: se acreditará con la constancia emitida por profesionales habilitados residentes en el país donde se hallan radicados o ubicados los bienes o extendida por una compañía aseguradora allí domiciliada.

b) Para el resto de los bienes, se deberán considerar las disposiciones del [artículo 23 del Título VI de la ley 23966](#) de impuesto sobre los bienes personales, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, excepto que se trate de acciones o participaciones sociales, sin cotización, en cuyo caso resultará de aplicación el inciso d) del punto 1 de este artículo, o cuando se trate de objetos de arte o colección y antigüedades, que clasifiquen en el Capítulo 97 de la Nomenclatura Común del Mercosur (NCM) y joyas elaboradas preponderantemente con metales preciosos, perlas o piedras preciosas, a cuyo respecto se estará a lo previsto en el inciso f) del punto 1 precedente.

SEGUNDO REQUISITO: LA PARTICIPACION QUE SE VENDE REPRESENTA EL 10% DEL PATRIMONIO DE LA SOCIEDAD DEL EXTERIOR

Art. 15 inciso b) de la LIG

b) Las acciones, participaciones, cuotas, títulos o derechos enajenados -por sí o conjuntamente con entidades sobre las que posea control o vinculación, con el cónyuge, con el conviviente o con otros contribuyentes unidos por vínculos de

parentesco, en línea ascendente, descendente o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el tercer grado inclusive- representen, **al momento de la venta o en cualquiera de los doce (12) meses anteriores al de la enajenación**, al menos el diez por ciento (10%) del patrimonio de la entidad del exterior que directa o indirectamente posee los bienes que se indican en el inciso precedente.

DETERMINACION DE LA GANANCIA DE FUENTE ARGENTINA

Art. 15 segundo párrafo de la LIG

La ganancia de fuente argentina a la que hace mención el presente artículo es aquella determinada con arreglo a lo dispuesto en el **segundo acápite del cuarto párrafo del artículo 98 de la LIG** pero únicamente en la proporción a la participación de los bienes en el país en el valor de las acciones enajenadas.

Art. 98 segundo acápite del cuarto párrafo de la LIG

(ii) En el caso de los valores comprendidos en el inciso c) del primer párrafo de este artículo, deduciendo del precio de transferencia el costo de adquisición actualizado, mediante la aplicación del índice mencionado en el segundo párrafo del artículo 93, desde la fecha de adquisición hasta la fecha de transferencia. Tratándose de acciones liberadas se tomará como costo de adquisición aquel al que se refiere el cuarto párrafo del artículo 49.

A tales fines se considerará, sin admitir prueba en contrario, que los valores enajenados corresponden a las adquisiciones más antiguas de su misma especie y calidad.

TRANSFERENCIAS DENTRO DE UN MISMO GRUPO ECONOMICO

Art. 15 tercer párrafo de la LIG

Lo dispuesto en este artículo **no resultará de aplicación** cuando se demuestre fehacientemente que se trata de transferencias realizadas dentro de un mismo conjunto económico y se cumplan los requisitos que a tal efecto determine la reglamentación.

DEFINICION DE TRANSFERENCIAS DENTRO DE UN MISMO GRUPO ECONOMICO

Art. 13 del D.R. de la LIG

A los fines de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 15 de la LIG, se entiende que la transferencia se realiza dentro de un conjunto económico cuando el o los enajenantes de las acciones participen en conjunto, directa o indirectamente, en el ochenta por ciento (80%) o más del capital social de la adquirente, o viceversa; o cuando una o más entidades participen en conjunto, directa o indirectamente, en el ochenta por ciento (80%) o más del capital social tanto de la entidad enajenante como de la adquirente.

REQUISITO TEMPORAL PARA DEFINIR GRUPO ECONOMICO

Art. 13 segundo párrafo del D.R. la LIG

Las participaciones mencionadas en el párrafo precedente deberán acreditarse durante, por lo menos, los dos (2) años inmediatos anteriores a la fecha en que se lleve a cabo la transferencia.

COSTO DE LA TRANSFERENCIA DENTRO DEL GRUPO ECONOMICO

Art. 13 tercer párrafo del D.R. la LIG

Si se produjera una enajenación posterior a un tercero, deberá considerarse que el costo de adquisición es equivalente al que se hubiera computado el adquirente original de las acciones que se hubiesen transferido dentro del conjunto económico.

NO CONSTITUYEN TRANSFERENCIAS DENTRO DE UN GRUPO ECONOMICO

Art. 13 cuarto párrafo del D.R. la LIG

No quedarán comprendidas en el último párrafo de ese artículo las transferencias realizadas dentro de un mismo conjunto económico con el propósito o principal objetivo de obtener un tratamiento fiscal más favorable que el que hubiera correspondido de no haberse realizado esa transferencia dentro del conjunto económico, incluyendo a estos efectos el tratamiento fiscal resultante de considerar las disposiciones de los convenios para evitar la doble imposición que haya suscripto la República Argentina.

VIGENCIA. PARTICIPACIONES ADQUIRIDAS CON ANTERIORIDAD A LA VIGENCIA DE LA LEY 27.430

Art. 13 quinto párrafo del D.R. la LIG

Las transferencias realizadas dentro de un conjunto económico efectuadas con posterioridad a la entrada en vigencia del Título I de la ley 27430 no estarán alcanzadas por lo dispuesto en el artículo 15 de la ley del impuesto **en la medida que las participaciones en las entidades del exterior hayan sido adquiridas previo a esa fecha.**

=====

Capítulo 4. CRITERIOS DE IMPUTACION.

INDICE

Imputación

Rentas que se imputan por lo devengado

Rentas que se imputan por lo percibido

Definición del concepto de percibido en la LIG

Definición de ejercicio fiscal en la LIG

Devengado exigible

Dividendos. Utilidades. Intereses o rendimientos.

Honorarios de directores y socios gerentes

Sueldos y jubilaciones retroactivas

Ajustes de inspección

Impuestos cedulares

Planes de seguro de retiro privados

Imputación de gastos

Imputación de erogaciones realizadas por empresas locales que constituyan ganancias de fuente argentina para sujetos del exterior

Incrementos patrimoniales no justificados

Transferencia de bienes a precio no determinado

Rescisión de operaciones

Descuentos, rebajas y recupero de gastos

Imputación de la ganancia producto de quitas concursales

Jurisprudencia en materia de imputación

Tecpetrol SA CSJN del 12.9.2017

Compañía de Radiocomunicaciones Móviles SA CSJN del 1.9.2015

Asociart SA ART CSJN del 6.5.2014

Compañía Tucumana de Refrescos SA CSJN del 24.5.2011

Dycasa SA CNACAF Sala IV del 23.2.2016

Enap Sipetrol Argentina SA CNACAF Sala III del 28.9.2012

Tinelli Hugo Marcelo CNACAF Sala I del 15.11.2005

Boca Crece SA TFN Sala B del 8.6.2016

Jota K SRL TFN Sala D del 8.10.2009

Dictámenes en materia de imputación

Dictamen (DAT) 11/2000 del 29.2.2000

=====

IMPUTACION

El art. 24 de la ley de impuesto a las ganancias, tiene básicamente dos principios generales de imputación para ingresos y gastos.

El principio de DEVENGADO y el principio de PERCIBIDO.

Las rentas de primera (RENTAS DEL SUELO) y tercera categoría (RENTAS EMPRESARIAS) se rigen por el principio de devengado.

Las rentas de segunda (RENTAS DEL CAPITAL) y cuarta categoría (RENTAS DEL TRABAJO PERSONAL) se rigen por el principio de percibido.

La LIG, no tiene una definición del concepto de devengado (MAS ADELANTE ANALIZAREMOS LA JURISPRUDENCIA RELEVANTE DE LA CSJN).

Art. 24 tercer párrafo de la LIG

En relación con el principio de devengado, la LIG, solo establece que: *“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”.*

La LIG contiene excepciones al principio de percibido, por ejemplo, en el caso de DIVIDENDOS, UTILIDADES, INTERESES (rentas de segunda categoría); donde priva la puesta a disposición en lugar de la percepción.

La LIG también contiene excepciones al principio de percibido, por ejemplo, en el caso de HONORARIOS DE DIRECTORES de SA y SOCIOS GERENTES de SRL (rentas de cuarta categoría), que se imputan como renta en el momento de su aprobación y asignación individual, mientras que la sociedad los deduce por lo devengado. (VER ART. 91 INCISO I) DE LA LIG)

La LIG también contiene excepciones al principio de percibido, por ejemplo, en el caso de SUELDOS o JUBILACIONES retroactivas (rentas de cuarta categoría), se pueden imputar hacia atrás, es decir al momento de su devengamiento, y no en el momento de su percepción.

DEFINICION DEL CONCEPTO DE PERCIBIDO EN LA LIG

Art. 24 sexto párrafo de la LIG

La ley de impuesto a las ganancias a la hora definir el concepto de percibido, en los términos de su art. 24, establece que los ingresos se deben entender por percibidos y los gastos se deben entender por 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”.

Como se puede ver se debe entender por percepción **la puesta a disposición**, aunque no se haya percibido.

DEFINICION DE EJERCICIO FISCAL EN LA LIG

Art. 24 primer párrafo de la LIG

El año fiscal comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre.

Art. 24 segundo párrafo de la LIG

Los contribuyentes imputarán sus ganancias al año fiscal, de acuerdo con las siguientes normas:

Art. 24 segundo párrafo inciso a) primer párrafo de la LIG

Las ganancias obtenidas como dueño de empresas civiles, comerciales, industriales, agropecuarias o mineras o como socios de las mismas, **se imputarán al año fiscal en que termine el ejercicio anual correspondiente.**

Art. 24 segundo párrafo inciso a) segundo párrafo de la LIG

Las ganancias indicadas en el artículo 53 (RENTAS DE TERCERA CATEGORIA) se consideran del año fiscal en que termine el ejercicio anual en el cual se han devengado.

Art. 24 segundo párrafo inciso a) tercer párrafo de la LIG

Cuando no se contabilicen las operaciones el ejercicio coincidirá con el año fiscal, salvo otras disposiciones de la AFIP, la que queda facultada para fijar fechas de cierre del ejercicio en atención a la naturaleza de la explotación u otras situaciones especiales.

DEVENGADO EXIGIBLE

Art. 24 segundo párrafo inciso a) CUARTO párrafo de la LIG

La ley de impuesto a las ganancias contiene excepciones al principio de devengado, el criterio de DEVENGADO EXIGIBLE.

Se consideran ganancias del ejercicio las devengadas en este.

VENTAS DE MERCADERIAS CON PLAZOS SUPERIORES A LOS 10 MESES

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 realizada con plazos de financiación superiores a diez (10) meses**,

MANTENIMIENTO DE LA OPCION POR 5 AÑOS

La opción deberá mantenerse por el término de cinco (5) años y su ejercicio se exteriorizará mediante el procedimiento que determine la reglamentación.

DELEGACION DE FACULTADES AL DECRETO REGLAMENTARIO

El criterio de imputación autorizado precedentemente podrá también aplicarse en otros casos expresamente previstos por la ley o su decreto reglamentario.

Art. 65 del D.R. de la LIG

OPERACIONES INCLUIDAS POR DEL DECRETO REGLAMENTARIO

De acuerdo con lo dispuesto en el cuarto párrafo del inciso a) del artículo 24 de la ley, podrá optarse por efectuar la imputación de las ganancias al ejercicio en el que opere su exigibilidad, cuando sean originadas por las siguientes operaciones:

VENTA DE MERCADERIAS

a) Venta de mercaderías realizada con plazos de financiación superiores a diez (10) meses, computados desde la entrega del bien o acto equivalente, considerándose que este último se configura con la emisión de la factura o documento que cumpla igual finalidad.

VENTA DE OTROS BIENES QUE NO SEAN MERCADERIAS

b) Enajenación de bienes no comprendidos en el inciso a), **cuando las cuotas de pago convenidas se hagan exigibles en más de un (1) período fiscal.**

CONSTRUCCION DE OBRAS PUBLICAS

c) Construcción de obras públicas **cuyo plazo de ejecución abarque más de un (1) período fiscal** y en las que **el pago del servicio de construcción se inicie después de finalizadas las obras, en cuotas que se hagan exigibles en más de cinco (5) períodos fiscales.**

El párrafo que antecede incluye aquellos casos en los que -no obstante las figuras jurídicas adoptadas en el respectivo contrato- corresponda concluir, de acuerdo con el principio de la realidad económica, que las cuotas convenidas

retribuyen el servicio de construcción prestado directamente o a través de terceros.

Cuando dichas obras fueran efectuadas por empresas extranjeras que dejen de operar en el país después de su finalización, el impuesto se determinará e ingresará de acuerdo con lo dispuesto en el Título V de la ley (BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR. REGIMEN DE RETENCION EN LA FUENTE).

No obstante lo dispuesto en el párrafo precedente, en el caso de empresas residentes en países con los que la República Argentina ha celebrado convenios para evitar la doble imposición internacional y que, en virtud de estos, corresponde que tributen en el país por su ganancia real de fuente argentina originada en la construcción de las referidas obras, la imputación en función de la exigibilidad de las cuotas se mantendrá siempre que designen un mandatario en el país al que se le encomiende el cobro de las cuotas y la determinación e ingreso del impuesto correspondiente a los ejercicios fiscales a los que resulten imputables, y que dicha designación sea aceptada por la AFIP, después de evaluar la solvencia del mandatario y, si lo estimara necesario, de la constitución de las garantías que pudiera requerir.

En caso contrario, las empresas deberán imputar la totalidad de la ganancia obtenida al ejercicio fiscal en el que dejen de operar en el país y determinar e ingresar el impuesto correspondiente.

Se faculta a la AFIP para dictar normas complementarias fijando los requisitos requeridos para evaluar la solvencia de los mandatarios y las garantías que puedan serle requeridas.

SUBSIDIOS OTORGADOS POR EL ESTADO NACIONAL

d) Subsidios otorgados por el Estado Nacional, cualquiera fuere su denominación, en el marco de programas de incentivos a la inversión, **siempre que su exigibilidad se produzca en uno (1) o más períodos fiscales distintos al de su devengamiento.**

LA GANANCIA BRUTA DEVENGADA SE IMPUTA EN FORMA PROPORCIONAL A LAS CUOTAS DE PAGO CONVENIDAS

A efectos de la imputación a que se refiere el párrafo precedente, la ganancia bruta devengada -incluyendo las actualizaciones y las diferencias de cambio- por las operaciones que este contempla **se atribuirá proporcionalmente a las cuotas de pago convenidas.**

ACLARACION RESPECTO DE LA VENTA DE MERCADERIAS

Tratándose de las operaciones indicadas en el inciso a) del primer párrafo (VENTA DE MERCADERIAS), la opción comprenderá a todas las operaciones que presenten las características puntualizadas en dicho inciso y deberá mantenerse por un período mínimo de cinco (5) ejercicios anuales, sin perjuicio de que la AFIP, cuando se invoque causa que a su juicio resulte justificada,

pueda autorizar el cambio del criterio de imputación antes de cumplido dicho término y a partir del ejercicio futuro que fije la AFIP.

FINALIZACION DEL PLAZO PARA IMPUTAR EN FUNCION DEL CRITERIO DE DEVENGADO EXIGIBLE. TRATAMIENTO DE LAS GANANCIAS AUN NO IMPUTADAS

En los casos en que, por haber transcurrido el período previsto en el párrafo anterior (5 AÑOS) o en virtud de la autorización otorgada por la AFIP, se sustituya la imputación que regula este artículo por la que establece con carácter general el citado artículo 24 de la ley en su inciso a), **las ganancias aún no imputadas por corresponder a cuotas de pago no exigibles a la fecha de iniciación del ejercicio en el que opere dicho cambio, deberán imputarse a este.**

CONTABILIZACION EN FORMA SEPARADA

Cuando se efectúe la opción a que se refiere este artículo, las operaciones comprendidas en esta -cualquiera sea el inciso del primer párrafo en el que resulten incluidas-, **deberán contabilizarse en cuentas separadas**, en la forma y condiciones que establezca la AFIP.

EN EL CASO DE VENTA DE MERCADERIAS EL EJERCICIO DE LA OPCION DEBE EXTERIORIZARSE ANTES DEL VTO. DE LA DDJJ

En los casos en que las operaciones objeto de la opción, sean las enunciadas en el inciso a) del citado párrafo (VENTA DE MERCADERIAS), esta deberá exteriorizarse dentro del vencimiento correspondiente a la declaración jurada relativa al primer ejercicio en ella comprendido, de acuerdo con lo que disponga al respecto la AFIP.

TRANSFERENCIA DE CREDITOS DE OPERACIONES QUE SE IMPUTARON POR EL CRITERIO DEL DEVENDAGO EXIGIBLE

Si habiendo optado por la imputación al ejercicio en el que opere la exigibilidad de la ganancia, se procediera a transferir créditos originados por operaciones comprendidas en dicha opción, **las ganancias atribuibles a los créditos transferidos deberán imputarse al ejercicio en el que tenga lugar la transferencia.**

DIVIDENDOS. UTILIDADES. INTERESES O RENDIMIENTOS. PUESTA A DISPOSICION (EXCEPCION AL PRINCIPIO DE PERCIBIDO)

Art. 24 segundo párrafo inciso a) quinto párrafo de la LIG

Los **dividendos** de acciones o **utilidades** distribuidas por los sujetos del artículo 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL) 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:**

PAGO DE INTERESES EN PLAZOS DE HASTA UN AÑO

(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.**

PAGO DE INTERESES EN PLAZOS MAYORES A UN AÑO (**DEVENGADO**)

Respecto de **valores que prevean plazos de pago superiores a un año**, la imputación se realizará de acuerdo con su **devengamiento** en función del tiempo.

CASO PARTICULAR DE VALORES EMITIDOS O ADQUIRIDOS A PRECIOS POR DEBAJO O POR ENCIMA DEL VALOR NOMINJAL RESIDUAL (ART. 96 INCISO C) Y D)

En el caso de **emisión o adquisición** de tales valores **a precios por debajo o por encima del valor nominal residual**, en el caso de personas humanas y sucesiones indivisas, las diferencias de precio se imputarán conforme los procedimientos contemplados en los incisos c) y d) del artículo 96.

HONORARIOS DE DIRECTORES Y SOCIOS GERENTES. APROBACION Y ASIGNACION (EXCEPCION AL PRINCIPIO DE PERCIBIDO)

Art. 24 segundo párrafo inciso b) tercer párrafo de la LIG

Los honorarios de directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia y las retribuciones a los socios administradores **se imputan al año fiscal en que la asamblea o reunión de socios, según corresponda, apruebe su asignación.**

HONORARIOS APROBADOS EN FORMA GLOBAL (IMPUTACION COMO GASTOS EN EL PERIODO DE LA ASIGNACION INDIVIDUAL)

Art. 69 del D.R. de la LIG

En los casos en que la aprobación de la asamblea de accionistas o reunión de socios se refiera a honorarios de directores, síndicos, miembros de consejos de vigilancia o retribuciones a socios administradores respectivamente, **asignados globalmente, se imputarán como gasto en el año fiscal** en que el directorio u órgano ejecutivo **efectúe las asignaciones individuales.**

SUELDOS Y JUBILACIONES RETROACTIVAS (EXCEPCION AL PRINCIPIO DE PERCIBIDO)

Art. 24 segundo párrafo inciso b) cuarto párrafo de la LIG

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.** (DEVENGADO)

El ejercicio de esta opción implicará la renuncia a la prescripción ganada por parte del contribuyente.

AJUSTES DE INSPECCION

Art. 24 quinto párrafo de la LIG

En el art. 24 de la ley de impuesto a las ganancias, también tienen un tratamiento particular la **deducción de los ajustes de inspección**. Criterio que fue modificado por la ley 27.346 (B.O.27.12.2016).

A partir de la reforma de la ley 27.346, los sujetos que se rigen por el principio de devengado:

*“Las diferencias de tributos provenientes de ajustes y sus respectivos intereses, se computarán en el balance impositivo del ejercicio **en el que los mismos resulten exigibles por parte del Fisco** o en el que se paguen, según fuese el método que corresponda utilizar para la imputación de los gastos”.*

Ello **con vigencia**, para los ejercicios fiscales en curso al 27/12/2016.

Antes de la reforma de la ley 27.346, los sujetos que se rigen por el principio de devengado:

*“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”.*

Para los sujetos que se rigen por el principio de lo percibido, nada ha cambiado con la reforma de la ley 27.346.

IMPUESTOS CEDULARES

Art. 24 segundo párrafo inciso b) segundo párrafo de la LIG

Las ganancias correspondientes a los impuestos cedulares, tipificadas en los artículos 95 (INTERESES), 98 (RESULTADO POR COMPRA VENTA DE CIERTOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS), y 99 (RESULTADO POR COMPRA VENTA DE INMUEBLES), se imputan por el principio de lo **percibido**.

COMPRA VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS Y COMPRA VENTA DE INMUEBLES EN CUOTAS CON VENCIMIENTO EN MAS DE UN PERIODO FISCAL

Las ganancias correspondientes a los impuestos cedulares, tipificadas en los artículos 98 (RESULTADO POR COMPRA VENTA DE CIERTOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS), y 99 (RESULTADO POR COMPRA VENTA DE INMUEBLES), cuando se trate de **operaciones pagaderas en cuotas con vencimiento en más de un año fiscal**, las ganancias **se imputan en cada año en la proporción de las cuotas percibidas en cada año**.

Art. 68 del D.R. de la LIG.

En las operaciones a que se refiere el segundo párrafo in fine del inciso b) del artículo 24 de la ley, cuando las operaciones **sean canceladas en cuotas**, la ganancia bruta total de la operación **se imputará en cada período fiscal en la proporción de las cuotas percibidas en cada año**.

PLANES DE SEGURO DE RETIRO PRIVADOS

Art. 24 séptimo párrafo de la LIG

Con relación a planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, **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.

IMPUTACION DE GASTOS

Art. 24 cuarto párrafo de la LIG

Las disposiciones sobre imputación de la ganancia se aplican para la imputación de los gastos salvo disposición en contrario.

Los gastos no imputables a una determinada fuente de ganancia se deducirán en el ejercicio en que se paguen.

IMPUTACION DE LOS INTERESES DE PRORROGAS DE IMPUESTOS

Art. 67 del D.R. de la LIG.

Cuando se cumpla la condición que establece la ley en su artículo 83 (LA AFECTACION A OBTENER MANTENER Y CONSERVAR GANANCIAS GRAVADAS), los **intereses de prórroga para el pago de gravámenes** serán deducibles en el balance impositivo del año **en que se efectúe su pago**,

SUJETOS CON RENTAS DE TERCERA CATEGORIA

Salvo en los casos que se originen en prórrogas otorgadas a los sujetos incluidos en el artículo 73 de la ley (SOCIEDADES DE CAPITAL) o a sociedades y empresas o explotaciones unipersonales comprendidos en los incisos b), c), d), e) y último párrafo de su artículo 53 (SUJETOS CON RENTAS DE TERCERA CATEGORIA), supuestos en los que **la imputación se efectuará de acuerdo con su devengamiento**, teniendo en cuenta lo estipulado en el tercer párrafo del artículo 24 de la ley.

GASTOS NO DEDUCIBLES

Art. 227 del D.R. de la LIG

Sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 67 del D.R. de la LIG, respecto de la deducción de los intereses de prórroga, para establecer la ganancia neta imponible los contribuyentes **no podrán deducir del conjunto de entradas las sumas pagadas por cuenta propia en concepto de multas, costas causídicas, intereses punitivos** y otros accesorios -excepto los intereses a que se refiere el art. 37 de la L. 11683 (INTERESES RESARCITORIOS), y la actualización prevista en esta-, **derivados de obligaciones fiscales, pero sí el impuesto a las ganancias tomado a su cargo y pagado por cuenta de terceros** y siempre que esté vinculado con la obtención de ganancias gravadas.

Tampoco son deducibles las multas, sanciones administrativas, disciplinarias y penales aplicadas, entre otros organismos o autoridades, por el BCRA, la UIF, la CNV o la SSN, que se apliquen a las entidades por ellos controladas o reguladas; y las sumas que estas últimas destinen -directa o indirectamente- a sus directivos y representantes a los fines de que estos cancelen las multas, sanciones administrativas, disciplinarias y penales, que por su actuación en representación de las mencionadas entidades, les fueron aplicadas.

IMPUTACION DE EROGACIONES REALIZADAS POR EMPRESAS LOCALES QUE CONSTITUYAN GANANCIAS DE FUENTE ARGENTINA PARA SUJETOS DEL EXTERIOR

Art. 24 último párrafo de la LIG

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 no cooperantes o de baja o nula tributación, **la imputación al balance impositivo solo podrá efectuarse cuando se paguen** o configure alguno de los casos previstos en el sexto párrafo del art. 24 de la LIG (PUESTA A DISOPOSICION) 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.

INCREMENTOS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADOS

Art. 70 del D.R. de la LIG.

Los aumentos patrimoniales cuyo origen no pruebe el interesado, incrementados con el importe del dinero o bienes que hubiere dispuesto o consumido en el año, **se consideran ganancias del ejercicio fiscal en que se produzcan** (LOS INCREMENTOS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADOS).

TRANSFERENCIA DE BIENES A PRECIO NO DETERMINADO (VALOR DE PLAZA)

Art. 71 del D.R. de la LIG.

Cuando la **transferencia de bienes** se efectúe **por un precio no determinado** (permuta, dación en pago, etcétera) **se computará** a los fines de la determinación de los resultados alcanzados por el impuesto, **el valor de plaza de tales bienes a la fecha de la enajenación.**

RESCISION DE OPERACIONES

Art. 72 del D.R. de la LIG.

La ganancia o quebranto obtenido en la rescisión de operaciones cuyos resultados se encuentren alcanzados por el impuesto, deberá declararse en el ejercicio fiscal en que tal hecho ocurra.

DESCUENTOS REBAJAS Y RECUPERO DE GASTOS

Art. 73 del D.R. de la LIG.

DESCUENTOS Y REBAJAS EXTRAORDINARIAS

Los descuentos y rebajas extraordinarias sobre deudas por mercaderías, intereses y operaciones vinculadas a la actividad del contribuyente, **incidirán en el balance impositivo del ejercicio en que se obtengan.**

RECUPEROS DE GASTOS

Los recuperos de gastos deducibles impositivamente en años anteriores, **se consideran beneficio impositivo del ejercicio en que tal hecho tuviera lugar.**

IMPUTACION DE LA GANANCIA PRODUCTO DE QUITAS CONCURSALES

Art. 73 del D.R. de la LIG.

La ganancia neta proveniente de quitas definitivas de pasivos, originadas en la homologación de procesos concursales regidos por la ley 24522,

Se podrá imputar proporcionalmente a los períodos fiscales en que venzan las cuotas concursales pactadas

O, **en cuotas iguales y consecutivas, en los cuatro (4) períodos fiscales** cuya fecha de cierre se produzca con posterioridad a la fecha de homologación definitiva, **cuando este último plazo fuere menor.**

LIMITE DE LA GANANCIA A IMPUTAR

El importe máximo de ganancia neta a imputar de acuerdo con la opción prevista en el párrafo anterior, **no podrá superar la diferencia que surja entre el monto de la referida quita y el de los quebrantos acumulados al inicio del período en que se homologó el Acuerdo.**

CASO PARTICULAR DE LAS SOCIEDADES SIMPLES O RESIDUALES (EX SOCIEDADES DE HECHO) Y DE LAS EXPLOTACIONES UNIPERSONALES

Cuando se trate de socios o del único dueño de las sociedades y empresas unipersonales, comprendidas en los incisos b), d) y en el último párrafo del artículo 53 de la ley, **los quebrantos acumulados a que se refiere el párrafo anterior serán los provenientes de la entidad o explotación que obtuvo la quita.**

JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE IMPUTACION

TECPETROL SA CSJN DEL 12.9.2017

COMPAÑÍA DE RADIOCOMUNICACIONES MOVILES SA CSJN DEL 1.9.2015

ASOCIART SA ART CSJN DEL 6.5.2014

COMPAÑÍA TUCUMANA DE REFRESCOS SA CSJN DEL 24.5.2011

DYCASA SA CNACAF SALA IV DEL 23.2.2016

ENAP SIPETROL ARGENTINA SA CNACAF SALA III DEL 28.9.2012

TINELLI HUGO MARCELO CNACAF SALA I DEL 15.11.2005

BOCA CRECE SA TFN SALA B DEL 8.6.2016

JOTA K SRL TFN SALA D DEL 8.10.2009

DICTAMEN (DAT) 11/2000 DEL 29.2.2000

En materia de DEVENGADO, se puede consultar los siguientes **fallos de la CSJN**:

TECPETROL SA CSJN DEL 12.9.2017

En el fallo "**Tecpetrol SA**" de la CSJN de fecha 12/9/2017, se discutía si las diferencias por regalías reclamadas por las Provincias de Mendoza y Neuquén, que se encontraban en discusión judicial, constituían un gasto devengado.

La CSJN, entendió que:

"Que, por otra parte, con respecto a la improcedencia de considerar que las sumas reclamadas judicialmente por los gobiernos provinciales en concepto de diferencias de regalías -ver considerando 5° de la presente- constituyen un gasto "devengado" que resultaba deducible del impuesto a las ganancias en el ejercicio fiscal 2001, la queja del apelante no puede prosperar.

*Ello es así, pues **la afirmación de la cámara relativa a que "...el devengamiento del gasto... se produjo en el momento en que el hidrocarburo fue extraído..."** y, consecuentemente, "...los gobiernos provinciales presentaron la determinación al contribuyente..." reclamando la diferencia de la alícuota que correspondía ingresar en concepto de regalías (fs. 610/610 vta.), se ajusta a la **doctrina establecida por el Tribunal en el caso "Compañía Tucumana de Refrescos S.A."** (Fallos: 334:502). En efecto, **la decisión de la alzada ha tenido en cuenta para la imputación del gasto los hechos jurídicos que son su causa, esto es, el nacimiento u origen del derecho de contenido patrimonial correspondiente a los estados***

provinciales, con independencia de otras circunstancias como la falta del dictado de las sentencias definitivas en los juicios que las provincias de Mendoza y Neuquén promovieron para obtener el pago de aquellas sumas, o el hecho de que los importes reclamados hayan sido efectivamente cancelados por la actora, posteriormente, en otros ejercicios fiscales.

Cabe agregar, que la argumentación del apelante consistente en que no es posible aplicar al caso la doctrina del precedente CSJ 439/2007 (43-S)/CS1 "Scania Argentina S.A. (T.F. 19.349-I) c/ DGI", sentencia del 8 de junio de 2010, pues las regalías no son un impuesto ni tienen naturaleza tributaria, no resulta atendible en tanto no guarda relación alguna con el único fundamento que expresó el Fisco al dictar el acto que puso fin al procedimiento administrativo, esto es, que ante la "inexistencia en el período bajo análisis de sentencias definitivas en los litigios en cuestión, se considera no procedente imputar como resultado negativo del período fiscal 2001, las diferencias de regalías reclamadas y [provisionadas], en virtud de no encontrarse devengadas según lo establecido en el art. 18 de la Ley del Impuesto a las Ganancias" (cf. fs. 26, Resolución AFIP-DGI n° 4/06, DV DEOA)".

COMPAÑÍA DE RADIOCOMUNICACIONES MOVILES SA CSJN DEL 1.9.2015

En el fallo "**Compañía de Radiocomunicaciones Móviles SA**" de la CSJN de fecha 1/9/2015, la cuestión controvertida era el devengamiento y por lo tanto la deducción de las comisiones que se le pagada a los agentes oficiales por la venta de abonos de telefonía celular.

Se debe tener presente que del contrato firmado por las partes, surge que se debe devolver la comisión en el caso de que el cliente rescinda el contrato dentro del os 120 días.

La CSJN tuvo en cuenta fundamentalmente las cláusulas 6 y 7 del contrato.

" ... , la AFIP-DGI, mediante resolución de fecha 13 de diciembre de 2002, determinó de oficio la obligación tributaria de la actora en el **impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 1996 y 1997**, en las sumas de \$... y \$... respectivamente, liquidó intereses resarcitorios, y aplicó una multa equivalente al 70% del gravamen presuntamente omitido (art. 45 de la ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Para ello, **el Fisco Nacional impugnó las deducciones practicadas por la empresa en los períodos señalados en concepto de pago de comisiones a sus agentes oficiales por la venta de abonos al servicio de radiocomunicación móvil celular, por considerar que los mencionados conceptos no se habían devengado a la fecha de cierre de los respectivos ejercicios comerciales. A tal fin, puso de relieve que según los convenios que regulaban la relación de la empresa con sus agentes oficiales, las comisiones se perfeccionaban cuando los clientes cumplían 120 días de abonados al servicio, por lo cual entendió que era erróneo el criterio del**

contribuyente de imputar las comisiones abonadas a los agentes como gastos devengados en el ejercicio fiscal en que aquellas habían sido facturadas (confr. fs. 8/25).

2º) Que **el Tribunal Fiscal hizo lugar parcialmente al recurso interpuesto por la empresa actora contra la aludida resolución y, en consecuencia, revocó en parte el ajuste realizado por el ente recaudador** (fs. 395/400). Para así decidir, juzgó que las deducciones impugnadas resultaban válidas por cuanto las obligaciones de pago de las comisiones se habían devengado en los períodos fiscales en que la empresa las había realizado. En abono de lo expuesto, y tras examinar las cláusulas contractuales atinentes al pago de las comisiones a los agentes oficiales, precisó que la referida prestación no constituye una obligación suspensiva sino que nace como consecuencia de la venta de los abonos, esto es, cuando el cliente se suscribe al servicio de radiocomunicaciones móviles, hecho que indica su devengamiento. En tal sentido, aseveró que se trata de una obligación establecida bajo condición resolutoria en los términos del art. 553 del Código Civil "en tanto supedita la extinción del derecho ya adquirido (el cobro total o parcial de la comisión por parte del agente), a la producción de un hecho incierto y futuro (la desconexión por parte de los abonados dentro de los 120 días de su conexión)", y concluyó que "[m]ás allá de las propias contingencias que pueda ofrecer el contrato de los agentes" la deducción resultaba procedente en atención a que el gasto se encontraba devengado por haberse producido el hecho generador (conf. sentencia del Tribunal Fiscal, considerando VI, fs. 399, párr. 2º, 3º, 4º, 5º y 6º; conf. asimismo considerando VIII, 399 in fine y 399 vta.)

3º) Que sin perjuicio de ello, el Tribunal Fiscal -"a efectos de establecer la medida de los montos devengados" (fs. 399 vta.)- consideró que la empresa sólo podía computar las comisiones devengadas en los ejercicios en que se habían producido las ventas de los abonos que no habían sido objeto de devolución con posterioridad y, en consecuencia, ordenó a la AFIP que practicase la reliquidación del ajuste fiscal sobre la base del informe contable glosado a fs. 370/373 (confr. considerando IX, fs. 399 vta.).

(..)

4º) Que **la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, por una parte, revocó parcialmente la sentencia del Tribunal Fiscal, y en consecuencia, confirmó el ajuste del impuesto practicado por el ente recaudador y, por la otra, dejó sin efecto íntegramente la multa** (conf. fs. 550/553 y sentencia aclaratoria de fs. 570) Para así resolver -en lo que tiene relación con los agravios traídos a conocimiento de esta Corte-, el tribunal de alzada juzgó que las comisiones deducidas por la actor a no se habían devengado en los períodos fiscales en los que se había producido su pago "porque estaban sujetas a la condición de que no se produjeran las desconexiones" (sic) Consecuentemente, y en forma contraria al criterio seguido por la empresa, consideró que las comisiones abonadas a los agentes de ventas solamente podían imputarse como gasto devengado una vez transcurridos 120 días a partir de la fecha de la operación "que es el plazo estipulado en el contrato firmado entre la actora y sus agentes para su reconocimiento o pérdida" (confr. fs. 552, 3º y 4º párr.)

(..)

5º) Que contra tal pronunciamiento **la actora interpuso recurso ordinario de apelación** (fs. 565/568 vta.) que fue concedido por el a quo mediante el auto de fs. 622.

(..)

8º) Que en los términos en que ha quedado planteada la controversia en lo atinente a los agravios expuestos por la accionante para fundar su recurso ordinario de apelación, **corresponde determinar si resulta correcto el criterio de Compañía de Radiocomunicaciones Móviles de deducir como gasto las comisiones por la venta de abonos al sistema de radiocomunicación móvil en los períodos fiscales en que las operaciones de venta fueron realizadas.**

9º) Que al respecto corresponde poner de relieve que **el art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias** establece -en lo que aquí interesa- que a los efectos de su imputación al año fiscal "se consideran ganancias del ejercicio las devengadas en el mismo", aclarando más adelante que "las disposiciones precedentes sobre imputación de la ganancia se aplicarán correlativamente para la imputación de los gastos salvo disposición en contrario" (conf. art. 18, 2º párr., inc. a y 4º párr.). Por lo tanto, resulta claro que, en el sub examine, la imputación de los gastos respecto de cuya deducción versa la controversia debe realizarse según el principio de lo devengado. Es decir, debe establecerse cuándo se devengó el gasto para establecer el ejercicio en el que corresponde su cómputo.

10) Que esta Corte ha sostenido recientemente que el término "devengar" es un concepto general del derecho empleado usualmente para dar cuenta de la circunstancia misma del nacimiento u origen de un derecho de contenido patrimonial. Alude, en tal sentido, al fenómeno mismo de la génesis de un derecho. En dicha inteligencia, cuando el art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias emplea el citado término lo hace para que se realice la imputación de las ganancias y los gastos al ejercicio en que acaecieron los hechos jurídicos que son su causa, con independencia de otras consideraciones que no surjan de lo dispuesto por la ley (confr. causas CSJ 1068/2008 (44-C)/CS1 "**Compañía Tucumana de Refrescos S.A.** - TF 20.391-I c/ DGI", sentencia del 24 de mayo de 2011 y CSJ 821/2011 (47-A)/CS1 "**Asociart SA ART** - TF 21.213-I c/ DGI", sentencia del 6 de mayo de 2014).

11) Que **las erogaciones a cargo de la empresa -cuyo tratamiento fiscal se discute en autos- tienen su origen en los contratos que aquélla suscribió con sus agentes oficiales, vendedores del servicio de radiocomunicación móvil** prestado por la accionante. Los aludidos contratos, en lo que al caso interesa, disponen lo siguiente (se transcriben las cláusulas del modelo de convenio glosado a fs. 55/70 del **Anexo Contratos de Agente de Ventas** agregado a las actuaciones administrativas y que resultan sustancialmente similares a las cláusulas de los acuerdos agregados a fs. 71/94, 95/109 y 110/125 del referido anexo):

"6. Comisiones. El Agente tendrá derecho a cobrar una comisión por cada abono al SRMC [Servicio de Radiocomunicación Móvil Celular] que venda [...]. Toda comisión a ser pagada por CRM al Agente está sujeta a las siguientes condiciones:

6.1. Cada venta debe estar hecha de acuerdo con las Condiciones Comerciales y Operativas tal como se detalla en los Anexos B y C.

6.2. Cada venta debe ser aprobada por CRM y de ser necesario por la CNT [Comisión Nacional de Telecomunicaciones]. La conexión del abono al SRMC implica dicha aprobación.

6.3. El abono al SRMC no debe tener deuda vencida [...].

7. Devolución de las Comisiones y Penalidades. No obstante, sin perjuicio de lo establecido en este contrato, **el Agente deberá devolver a CRM las comisiones de los abonados que dejen de pertenecer al SRMC dentro de, un mínimo de ciento veinte (120) días corridos desde la iniciación del SRMC de acuerdo con la siguiente metodología: [...]"** (la letra destacada es del Tribunal).

12) Que pese a que **la cámara admitió que en el caso la imputación de los gastos se rige por el criterio de lo devengado, esa alzada hizo lugar al planteo de la AFIP y revocó la sentencia del organismo jurisdiccional por considerar, en síntesis, que las aludidas comisiones a cargo de la empresa constituían para ésta obligaciones de naturaleza suspensiva, que no se devengaban con la sola venta de los abonos.**

A juicio de esta Corte, la aludida conclusión del a quo se funda en una incorrecta apreciación de las cláusulas reseñadas en el considerando anterior. En efecto, **el pronunciamiento apelado no ha valorado adecuadamente las cláusulas del contrato, que es ley para las partes** (artículo 959 del Código civil y Comercial), cuyas expresiones, en el aspecto que se examina, son claras y terminantes (confr. Fallos: 314: 363, considerando 10, y 314:1358, considerando 5°)

En este sentido, **según la redacción de la cláusula sexta, el derecho al cobro de la comisión tiene lugar con motivo de "cada abono al SRMC que [el agente] venda".** En los numerales 6.1, 6.2 y 6.3 se especifican los recaudos que debe reunir la operación de venta -haber sido realizada de acuerdo con las condiciones comerciales y operativas de la empresa, tener la aprobación de esta última y eventualmente de la Comisión Nacional de Telecomunicaciones y el abono no registrar deuda impaga- **pero no se indica que el nacimiento del aludido derecho quede sujeto, además, a la verificación de algún otro hecho o acto jurídico distinto del de la venta del abono. Ello resulta corroborado por la cláusula séptima que en ningún momento dispone que el devengamiento de aquel derecho se produzca o se "perfeccione" solo una vez transcurridos los 120 días de permanencia del cliente en el sistema. Por el contrario, lo que allí se señala es que si el cliente deja de pertenecer a aquel sistema con anterioridad al cumplimiento de dicho plazo, nacerá en cabeza del agente, y en el momento en que ello ocurra, una obligación de reintegro de la suma oportunamente recibida en concepto de comisión.**

13) Que, por lo tanto, **con independencia de que los referidos agentes puedan eventualmente encontrarse obligados a devolver las comisiones posteriormente como consecuencia de la falta de permanencia de los clientes en**

el sistema, **el derecho al cobro de tales conceptos y la obligación de pago de la empresa se devengan con la realización de cada operación de venta.** En esa inteligencia, y **concordemente con lo señalado por el Tribunal Fiscal, "corresponde deducir el gasto derivado del pago de las comisiones en el período fiscal en el que la venta haya tenido lugar, dado que los derechos derivados de aquella -esto es, el derecho al cobro de las comisiones- han sido adquiridos desde aquel momento"** (conf. sentencia del Tribunal Fiscal, fs. 399, párr. 2°).

14) Que, en consecuencia, **cabe admitir los agravios de la actora y, por ello, revocar la sentencia apelada** en el aspecto examinado, lo que conduce a dejar sin efecto las determinaciones impositivas efectuadas por el organismo recaudador en la medida y con los alcances que surgen de la sentencia del Tribunal Fiscal (confr., en especial, el considerando IX de la sentencia de aquel tribunal y la reliquidación practicada en consecuencia; y considerando 3° de esta sentencia; y memorial de agravios de la actora agregado a fs. 643/657 vta.).

(..)

Por ello, **el Tribunal resuelve: I. Revocar parcialmente la sentencia apelada en cuanto fue objeto del recurso ordinario de apelación** deducido por la actora, en los términos y con los alcances indicados en el considerando 14 de este pronunciamiento. II. Desestimar el recurso extraordinario deducido por aquella parte por los motivos indicados en el considerando 7° de la presente; y el interpuesto por el Fisco Nacional en los términos señalados en el considerando 15. III. Desestimar la queja deducida por la actora a raíz de la denegación parcial del recurso extraordinario interpuesto por ella, y declarar perdido el depósito que consta a fs. 50 de dicha presentación directa. Las costas de todas las instancias se distribuyen de acuerdo con el resultado final del pleito (arts. 71 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese, devuélvase el expediente principal, y oportunamente archívese la queja, en la que por Mesa de Entradas se agregará copia de esta sentencia”.

ASOCIART SA ART CSJN DEL 6.5.2014

En el fallo “**Asociart SA ART**” de la CSJN de fecha 6/5/2014, en tema en discusión era la deducción de las comisiones de los productores asesores.

Del relato de los hechos se puede ver que: “*el art. 2° de la resolución 24.734 de la Superintendencia de Seguros de la Nación obliga a las aseguradoras de riesgos del trabajo (ART) a registrar contablemente, una vez al mes y en un mismo asiento, los créditos por primas a cobrar y la deducción de las comisiones "por la retribución a productores en base a la producción".*”.

Y que: “*el art. 6° de la ley 22.400 establece que el derecho del productor asesor a cobrar la comisión se adquiere cuando la entidad aseguradora percibe efectivamente el importe de la prima o, proporcionalmente, al cobrarse cada cuota en aquellos seguros que se contraten con esa modalidad*”.

La CSJN comparte los fundamentos del dictamen de la señora Procuradora Fiscal (Laura Monti), quien a su vez sostuvo que:

“A fs. 2.821/2.824, la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación, quien había revocado las determinaciones de oficio practicadas a la actora en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 1997 y 1998.

Para así decidir, recordó que el ajuste realizado por el Fisco Nacional se había sustentado en dos causas: la improcedencia de los créditos deducidos como incobrables y el momento de imputación de los gastos que, en concepto de comisiones, la accionante debía abonar a sus agentes y productores intermediarios.

*Respecto del segundo motivo de ajuste -que, como se verá más adelante, es el único que aquí interesa- especificó que **el art. 2° de la resolución 24.734 de la Superintendencia de Seguros de la Nación obliga a las aseguradoras de riesgos del trabajo (ART) a registrar contablemente, una vez al mes y en un mismo asiento, los créditos por primas a cobrar y la deducción de las comisiones “por la retribución a productores en base a la producción”.***

Sobre esta premisa, afirmó que las comisiones y las primas se registran y computan en los libros de la sociedad al mismo tiempo y, por ende, que asistía razón al contribuyente al considerar que el gasto se había devengado en el momento de esa registración.

*Resaltó que **el art. 6° de la ley 22.400 establece que el derecho del productor asesor a cobrar la comisión se adquiere cuando la entidad aseguradora percibe efectivamente el importe de la prima o, proporcionalmente, al cobrarse cada cuota en aquellos seguros que se contraten con esa modalidad.***

Sin embargo, sostuvo que ese precepto no es argumento suficiente para cuestionar la deducción de las comisiones efectuada por la aseguradora, toda vez que la ART se encuentra obligada a registrar contablemente el gasto por la comisión al mismo tiempo que el ingreso por la prima, devengándose ambos conceptos en ese momento, siendo intrascendente la oportunidad del efectivo pago de esas comisiones a los fines del impuesto a las ganancias.

Concluyó que una solución contraria implicaría poner a la ART en la falsa disyuntiva de cumplir con el art. 2° de la resolución 24.734 de la Superintendencia de Seguros de la Nación o bien con el ordenamiento jurídico tributario, interpretación que debe rechazarse, debiendo adoptarse el criterio que concilie ambas normas, dejando a todas ellas con valor y efecto.

- II -

Disconforme, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario de fs. 2.830/2846, concedido a fs. 2.867.

(..)

- IV -

Ha sido clara V. E. al sostener: “Que ‘devengar’ es un concepto general del derecho empleado usualmente para dar cuenta de la circunstancia misma del nacimiento u origen de un derecho de contenido patrimonial. Alude, en tal sentido, al fenómeno mismo de la génesis de un derecho. En dicha inteligencia, cuando el art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias emplea el citado término lo hace para que se realice la imputación de las ganancias y los gastos al ejercicio en que acaecieron los hechos jurídicos que son su causa, con independencia de otras consideraciones que no surjan de lo dispuesto por la ley” (Fallos: 334:502, cons. 4°).

En esta línea de pensamiento, es evidente para mí que dos son los hechos jurídicos que deben producirse para que se perfeccione la causa que hace nacer el deber de pago de la comisión en cabeza de la aseguradora respecto de su productor y/o asesor: tanto la suscripción del contrato de seguro como la percepción, por parte de la entidad aseguradora, del importe de la prima de ese convenio. En otros términos, en ausencia de cualquiera de ellos, no se produce la circunstancia misma que da nacimiento u origen al derecho patrimonial bajo estudio.

En esta inteligencia, y más allá de los términos en que realiza su planteamiento el Fisco Nacional, tengo para mí que **mientras el cliente no pague a la ART el importe de la prima, no puede considerarse que nazca la obligación de esta última de abonar la comisión a sus productores y/o asesores. En consecuencia, desde la óptica del impuesto a las ganancias, no habrá gasto devengado a su respecto.**

Por ello, es mi parecer que **la deducción de ese gasto, efectuada por la actora al momento de registrar contablemente los créditos por las primas a cobrar, no resulta procedente** conforme a lo dispuesto por los arts. 17 y 18 de la ley del gravamen.

- V -

Por los fundamentos aquí vertidos, **opino que corresponde revocar la sentencia apelada** y ordenar que, por quien corresponda, se dicte una nueva según lo aquí dictaminado.

Buenos Aires, 26 de febrero de 2013. - Laura M. Monti.

A. 821. XLVII.

Buenos Aires, mayo 6 de 2014.

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido correctamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que cabe remitir en razón de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara admisible el recurso extraordinario y, se revoca la

sentencia apelada en lo que fue materia de agravios. Con costas. Notifíquese y vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo decidido en la presente. - Ricardo L. Lorenzetti. - Elena I. Highton de Nolasco. - Carlos S. Fayt. - E. Raúl Zaffaroni. - Juan C. Maqueda”.

COMPAÑÍA TUCUMANA DE REFRESCOS SA CSJN DEL 24.5.2011

En el fallo “**Compañía Tucumana de Refrescos SA**” de la CSJN de fecha 24/5/2011, se debate la deducción de los gastos vinculados con una serie de contratos para brindar apoyo comercial a sus clientes.

La CSJN antes de remitir al dictamen de la señora Procuradora Fiscal (Laura Monti), define el concepto “DEVENGAR” en los siguientes términos:

“Que *“devengar” es un concepto general del derecho empleado usualmente para dar cuenta de la circunstancia misma del nacimiento u origen de un derecho de contenido patrimonial. Alude, en tal sentido, al fenómeno mismo de la génesis de un derecho.*

*En dicha inteligencia, cuando el art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias emplea el citado término lo hace **para que se realice la imputación de las ganancias y los gastos al ejercicio en que acaecieron los hechos jurídicos que son su causa**, con independencia de otras consideraciones que no surjan de lo dispuesto por la ley”.*

Sosteniendo la CSJN, respecto de la temática casuística del caso sometido a examen que:

“Que en el caso de autos, la erogación a cargo de la empresa actora tiene su origen en los contratos que suscribió con sus clientes, revendedores de los productos elaborados por aquella. De modo tal que, con independencia de que los clientes se hayan comprometido al cumplimiento de una obligación continuada -el uso exclusivo de la línea de bebidas gaseosas que embotella la actora- durante un lapso que abarca más de un ejercicio, **lo relevante a los fines discutidos en el sub examine radica en que la empresa accionante se obligó por el indicado contrato a dar cumplimiento a la prestación pecuniaria. En consecuencia, concordemente con lo expuesto en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal toda vez que el gasto se originó en el ejercicio fiscal 1999 corresponde tenerlo por devengado en ese mismo año y deducirlo íntegramente en ese ejercicio”.**

Lo expuesto por la CSJN, se complementa con lo expresado por la señora Procuradora Fiscal, a saber:

“2) que los gastos cuya imputación aquí se debate son exclusivamente los vinculados con una serie de contratos para brindar apoyo comercial a sus clientes, mediante la entrega de sumas de dinero, lo que permite a la actora

mantener un grado de penetración en el mercado, exigiendo mientras dure el convenio el uso exclusivo de las gaseosas que embotella (confr. resolución determinativa de oficio, fs. 27); 3) que tales salidas son gastos de publicidad, inherentes al giro de su negocio”.

Recuérdese que lo que se discute no es la deducción en si misma, si no que el momento de la deducción, en función de su devengamiento.

Destacando al respecto la señora Procuradora Fiscal que:

“En el sub lite, como he relatado aquí, se trató de un gasto cuyo devengamiento se produjo en el momento en que se incurrió, y correspondía deducirlo íntegramente en el ejercicio fiscal correspondiente a dicho instante.

Vale puntualizar dos aspectos que contribuyen a avalar la postura que propicio, y que dan por tierra con el criterio de la Cámara.

*Por una parte, que cuando el legislador prevé excepciones a la utilización del método del devengado -que es, en definitiva, lo que pretendió aquí el Fisco Nacional- lo hace de manera expresa (arg. art. 18, tercer párrafo, de la ley del gravamen). Cabe destacar que **en autos no ha sido invocado** en la resolución determinativa de oficio, ni por las sentencias de grado, **que se esté frente a alguna de esas excepciones a la regla del devengamiento**, contenidas en el citado tercer párrafo del art. 18 (intereses, alquileres y otros de características similares), **que obligaría a imputar los gastos de manera proporcional a la duración de los contratos**. Advierto que la única insinuación en este sentido fue introducida por la representante de la demandada, aisladamente, al contestar la apelación ante el Tribunal Fiscal (confr. fs. 64), sin que haya merecido recepción por las citadas sentencias, ni insistencia por su parte, ni mucho menos que se haya demostrado su acaecimiento, **ni que los contratos involucrados sean de tracto sucesivo o que su perfeccionamiento no ocurra íntegramente al momento de su celebración”.***

En materia de DEVENGADO, se puede consultar los siguientes **fallos de la CNACAF**:

DYCASA SA CNACAF SALA IV DEL 23.2.2016

En el fallo **“Dycasa SA”** de la sala IV de la CNACAF de fecha 23/2/2016, se discutía la imputación como renta de intereses, por incumplimiento de contrato por parte de la Dirección Nacional de Vialidad, que según la compañía no estaban devengados.

Del relato de los hechos de la causa, se puede ver que la firma *“había sido contratada por la Dirección Nacional de Vialidad para la realización de distintas obras”, y “que debido a la mora en el pago de sus certificados se generaron intereses que no fueron cancelados”.*

La empresa “consideró que dichos intereses no estaban gravados por el impuesto a las ganancias porque, según su criterio, no se devengaban por el transcurso del tiempo sino que debían recorrer toda una instancia administrativa de solicitud, control y aprobación”.

Destaca la CNACAF, en su sentencia que:

“El contrato entre la actora y la Dirección Nacional de Vialidad se rige por la ley de Obras Públicas, cuyo art. 48, primer párrafo dispone que “Si los pagos a contratistas se retardasen de la fecha que según contrato deban hacerse éste tendrá derecho a reclamar intereses a la tasa fijada por el Banco de la Nación Argentina para descuentos sobre certificados de obra”.

(..)

Cabe destacar que la Dirección Nacional de Vialidad emitió la resolución 365/97 por la que reconoció a las empresas incluidas en su anexo, entre las que se encuentra Dycasa SA, como acreedoras de los intereses por mora en el pago de certificados de obras ejecutadas y en ejecución, calculados de acuerdo al citado art. 48 de la ley de Obras Públicas (confr. fs. 160/1 del cpto. D.O. 1”).

La alzada entiende que “el concepto de devengado tiene las siguientes características:

a) requiere que **se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto;**

b) es necesario que **el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente;**

c) no necesita actual exigibilidad o determinación ni fijación de término preciso para el pago, puede ser obligación a plazo y de monto no determinado”.

Termina concluyendo el tribunal que: “se comparte el criterio sustentado por el Tribunal Fiscal en cuanto a que -en el caso- **el hecho generador del ingreso se produjo a partir de la mora en el pago de los certificados de obra** de parte de la Dirección Nacional de Vialidad, generándose el derecho a la liquidación de intereses a favor de Dycasa SA, lo que surge del art. 48, primer párrafo de la ley de Obras Públicas y del propio reconocimiento y documentación aportada por el ente estatal a fs. 112/159 del cpo. D.O. 1.

Por consiguiente **no resulta acertado el argumento de la actora de considerar que tales intereses no se encuentran alcanzados por el impuesto porque deben recorrer toda una instancia administrativa de solicitud control y aprobación, ya que el hecho generador, como se dijo, se produjo a partir de la mora en el pago de los certificados de obra, con independencia de los mecanismos procedimentales establecidos para su liquidación y efectiva cancelación”.**

En el fallo “**ENAP Sipetrol Argentina SA**” de la sala III de la CNACAF de fecha 28/9/2012, el tema sometido a debate y controversia, era la deducción de los gastos de taponamiento de los pozos de hidrocarburos, en los términos establecidos en la ley 17.319.

La empresa “sostiene que dichas normas (art. 69 de la ley 17.319, decreto ley 33.958, resolución MEOSP 145/71, resolución 5/1996 SETYC, art. 41 CN, art. 28 ley 25.975 y la resolución 177/2007 SADS) imponen sobre su parte la obligación de realizar los trabajos de taponamiento de pozos vinculados a un permiso de exploración y/o concesión de explotación, desde el momento de su perforación”.

Por el contrario **el fisco** entiende que “la condición para que se produzca el taponamiento de los pozos está dada por la finalización de la extracción de hidrocarburos, momento a partir del cual se estará en condiciones de comenzar las tareas comprometidas para efectuar el abandono del mismo”.

La CNACAF, entiende que la cuestión sometida a litigio se resuelve en función del devengamiento del gasto, expresando el tribunal que “como corolario de lo expuesto, se advierte que, tal como han quedado las posturas entabladas por las partes, el objeto de la cuestión a decidir consiste, en definitiva, **en dilucidar si los costos vinculados con el taponamiento futuro de los pozos excavados para extraer hidrocarburos** -que, en el presente, pueden encontrarse en estado activo- **constituyen un gasto devengado** y, por ende, pasible de ser deducido en los términos del art. 80 y/u 87 del la LIG”.

Entrando en la cuestión de fondo, destaca que: “se advierte que una determinada obligación, **sólo podrá entenderse como devengada, cuando ella no se encuentre sujeta a condición, es decir, siempre que no se encuentre "subordinada a un acontecimiento incierto y futuro que puede o no llegar, la adquisición de un derecho, o la resolución de un derecho ya adquirido"** (conf. art. 528 del Código Civil). Respecto de lo cual, **cabe recordar que, en definitiva, "la condición que se refiere a un acontecimiento que sucederá ciertamente, no importa una verdadera condición, ni suspende la obligación, y solo difiere la exigibilidad de ella"** (art. 529 del Cód. cit).

Aquí radica, en definitiva, la distinción entre "condición" y "plazo". Si bien ambas son modalidades del acto jurídico; **mientras la primera actúa sobre la eficacia del negocio y subordina la adquisición o resolución de un derecho a la realización de un acontecimiento futuro e incierto; la segunda sólo suspende su exigibilidad hasta el momento que se produzca el evento que, fatal y necesariamente, sucederá** (conf. Bueres A. J. (Dir.) y Highton E. I. (Coord.), "Código Civil y normas complementarias. Análisis doctrinario y jurisprudencial", Buenos Aires, Hammurabi, 1998, t. 2º pág. 256; v. en similar sentido, Belluscio A. C (Dir.) y Zannoni E. A. (Coord.), "Código Civil y leyes complementarias, comentado, anotado y concordado", Buenos Aires, Astrea, 1979, t. 2, pág. 751)”.

Luego el tribunal destaca la diferencia en “Provisiones” y “Previsiones”, en los siguientes términos: “cabe recordar también que **“las provisiones se constituyen ante compromisos ciertos, es decir que se encuentra devengado el gasto, aun cuando todavía no resulta exigible su pago, en cambio una previsión se constituye ante una contingencia negativa. Es decir, que se trata de un hecho futuro e incierto y consiste en importes estimados para hacer frente a situaciones que, probablemente, originen obligaciones”** (conf. esta Cámara, Sala V, Causa 43.072/2011, ya cit.). De este modo, debe considerarse acertado lo expresado en la Resol. 54/2009, en cuanto a que, si bien la diferencia entre previsión y provisión fue eliminada de las prácticas contables, **la expresión previsión refiere a riesgos contingentes, mientras que la de provisión ha quedado asociada a la noción de deuda”**.

La Cámara entiende que debe indagarse en qué momento nace la obligación de taponar los pozos, cuando afirma que **“se advierte que el centro de las cuestiones aquí debatidas consiste en determinar si la obligación que pesa sobre el actor de taponar, en el futuro, los pozos que se encuentran actualmente activos nace, tal como él alega, desde el momento mismo en que se abre el pozo o, tal como sostiene su contraria, ella se encuentra condicionada al agotamiento de los hidrocarburos que él contiene”**.

Luego de analizar la normativa vigente en materia de taponamiento de pozos de hidrocarburos, el tribunal expresa:

“Resulta clara la norma transcrita, en cuanto pone en cabeza del concesionario el deber de calificar los pozos como activos, inactivos y, en caso de que así lo estime, de abandonar transitoria o definitivamente los mismo (pto. 6, Res. cit.). Por otra parte, también resulta determinante en este análisis lo allí normado respecto de que la mentada obligación de taponamiento se encuentra sujeta a que el pozo se encuentre - durante el lapso que dure la concesión - en condiciones de ser abandonado. Pues, el pto. 4 de la resolución citada expresamente prevé que, finalizada la concesión por cualquier causa (sea normal o anormal), el concesionario no tiene el deber de taponar todos los pozos existentes, sino únicamente aquellos respecto de los cuales no pueda probar la inconveniencia técnico-económicas de hacerlo, incluso si ellos se encuentran en estado inactivo.

De este modo, sólo puede concluirse que el hecho jurídico que actúa como causa de la referida obligación de taponamiento de los pozos de hidrocarburos y a la cual ella se encuentra condicionada, no consiste -tal como postula el recurrente - con el inicio de los trabajos de excavación. Por el contrario, ese hecho consiste en que el pozo se encuentre en condiciones de ser abandonado transitoria o definitivamente durante la vigencia de la concesión. Puesto que, de otro modo, la obligación de taponar el mismo ya no recaería necesariamente sobre el actor, en su calidad de concesionario.

En consecuencia, en tanto los costos futuros relativos a la obligación de taponamiento se encuentran sujetos a que suceda el hecho o condición (futura e incierta) antes descripta, ellos no pueden ser considerados como

gastos devengados (arg. CSJN, Causa C. 1068. XLIV., ya cit.) y, por lo tanto, tampoco resulta conducente que se proceda a su deducción en los términos pretendidos por la empresa accionante”.

Concluyendo finalmente el tribunal que: “demostrada la inviabilidad de tomar los referidos costos como gastos devengados, deuda y/o provisiones, atento a estar sujetos a un hecho o condición “futuro e incierto”, cabe agregar que, **aun tomando dichos costos como “previsiones” (en tanto podría argumentarse que consisten “en importes estimados para hacer frente a situaciones que, probablemente, originen obligaciones”), tampoco resulta posible acceder a la deducción** pretendida por la actora. Puesto que, dichas provisiones no se encuentran receptadas entre las deducciones permitidas por la Ley del Impuesto a las Ganancias, en particular, por su art. 87”.

TINELLI HUGO MARCELO CNACAF SALA I DEL 15.11.2005

En el fallo “**Tinelli Hugo Marcelo**” de la sala I de la CNACAF de fecha 15/11/2005, en el caso de un contrato como productor de programas de televisión, se discutía si los adelantos de honorarios debían considerarse como rentas.

El tribunal expresa que de los contratos firmado por Tinelli, surge que:

“durante el mes de diciembre de 1997 (no se consigna el día) el apelante y Televisión Federal SA -Telefe- suscribieron un **contrato de locación de servicios** (cfr. punto B), por el que **Telefe contrató al actor para que se desempeñara “como conductor de dos programas de televisión semanales, en vivo o grabados, uno de hasta dos horas de duración y el otro de hasta tres horas de duración”** (cfr. artículo 1), con determinadas condiciones de exclusividad (cfr. artículo 2) y **una vigencia estipulada “desde el 1 de enero de 1998 hasta el 31 de diciembre de 2000”** (cfr. artículo 3). En lo que se refiere a la modalidad de pago de los honorarios del actor se reproducen los pasajes pertinentes del artículo 4 del que se desprende que “4.1. Como contraprestación por los servicios prestados por el conductor, Telefe abonará por todo concepto los siguientes honorarios: 4.1.1. un importe fijo de: (a) **durante el año 1998, la suma de [...] mensuales, pagaderos entre los meses de enero y diciembre de 1998;** (b) **durante el año 1999, la suma de [...] mensuales, pagaderos entre los meses de enero y diciembre de 1999;** y (c) **durante el año 2000, la suma de [...] mensuales, pagaderos entre los meses de enero y diciembre de 2000;** en todos los años, se abonarán doce mensualidades, con las retenciones y/o deducciones que correspondan conforme las normas impositivas vigentes; 4.1.2. **una participación equivalente al 50% sobre el ingreso neto que en efectivo obtenga Telefe por la publicidad no tradicional (en adelante PNT), esto es la publicidad insertada en la parte artística de los programas;** ... 4.3.

Los pagos se realizarán: a) los previstos en el punto 4.1.1. en forma mensual, por mes vencido, del 1 al 10 de cada mes en el domicilio de [...],

Buenos Aires; y b) **los previstos en el punto 4.1.2. también en forma mensual, no más allá del día 20 del segundo mes posterior a la publicidad no tradicional de que se trate; ... 4.4. No obstante lo estipulado en los puntos 4.1 y 4.3, Telefe abonará al conductor un anticipo sobre el honorario mensual del año 2000 estipulado en el punto 4.1.1.(c), consistente en la suma de [...], pagadera de la siguiente forma: a) [...] a los 30 días de la fecha del presente; b) [...] a los 60 días de la fecha del presente; y c) [...] a los 120 días de la fecha del presente. Este anticipo le será descontado a razón de [...] mensuales durante el año 2000".**

En función de las pautas contractuales mencionadas, la Cámara afirma: **"el derecho al cobro del anticipo nació en oportunidad de celebrarse el contrato y su exigibilidad se produjo en forma fraccionada a los 30, 60 y 120 días de la fecha de su firma (cfr. consid. 6, punto 4.4 del contrato). Así pues, la obligación de pago del adelanto a cargo de la locataria no estuvo supeditada a condición alguna. En consecuencia, no es cierta la aserción del apelante en cuanto sostiene que la obligación de la locataria se hallaba sujeta a condición (cfr. consid. 3 -apartados a, b, c, d, f, i, k-), toda vez que no se aprecia que las partes hubieran pactado el pago de dicho adelanto una vez producido tal o cual evento".**

Para luego agregar que: **"resulta indispensable distinguir el plazo de la condición. En tanto esta última consiste en la supeditación de las consecuencias de un acto jurídico a un acontecimiento incierto y futuro, el plazo las supedita a un hecho, también futuro, pero cierto. Mientras la condición determina la existencia o resolución de los derechos y obligaciones que nazcan del negocio jurídico, el plazo solamente difiere su exigibilidad. El titular de una obligación a plazo es dueño del derecho y sólo está diferido el momento de su exigibilidad; en cambio, en la obligación condicional, el acreedor sólo lo es en forma provisional: si la condición es suspensiva y no se cumple, jamás se tendrá derecho. A su vez, en el plazo existe siempre la certidumbre de que el acontecimiento sucederá; mientras que en la condición no".**

Para finalmente concluir que: **"las sumas abonadas al apelante resultan imputables al año fiscal en que las mismas fueron percibidas, considerándose que ello ha sucedido "cuando se cobren o abonen en efectivo o en especie" (artículo 18, párrafo 1 -apartado b- y párrafo 5) y que en el caso de autos ocurrió en diciembre de 1997, por lo que a dicho año fiscal resultan imputables las sumas en cuestión".**

En materia de DEVENGADO, se puede consultar los siguientes **fallos del TFN:**

BOCA CRECE SA TFN SALA B DEL 8.6.2016

En el fallo **"Boca Crece SA"** de la sala "B" del TFN de fecha 8/6/2016, se trataba de contratos de explotación de sublicencias que devengaban regalías, donde la

cuestión controvertida era la imputación de las regalías de los contratos que exceden el ejercicio fiscal.

Veamos en primer lugar los hechos de la causa: la firma “poseía licencia para la reproducción material, gráfica, corpórea, televisiva, audiovisual y/o cualquier otro tipo, de los nombres, designación y/o cualquier otra forma de identificación institucional del “Club Atlético Boca Juniors Asociación Civil”, para la explotación comercial y sublicenciamiento de los mismos.

En ejercicio de esos derechos cedidos gratuitamente se firmaron diversos contratos de sublicencias con distintas empresas para la explotación de las identificaciones institucionales de la mencionada entidad deportiva. En los contratos suscriptos se pactaba una fecha de vigencia a partir de la cual el sublicenciatario debía comenzar a comercializar los artículos y el momento a partir del cual se comenzaban a devengar las regalías.

El cobro de las regalías por parte de la recurrente se hacía en función de las ventas realizadas por los sublicenciatarios, pero se estipulaba además un “pago mínimo garantizado” a cuenta de las regalías finales, que la actora contabilizada en la cuenta “ingresos por regalía del ejercicio” a partir del devengamiento de los mismos.

El importe se distribuía contablemente en doce meses, imputando a resultado la proporción correspondiente al ejercicio en curso. El saldo que resta al finalizar el ejercicio económico forma la cuenta que incluye en el Pasivo “anticipo de clientes”.

Tales contratos de explotación de licencias en el tiempo son los que han generado la controversia solamente en lo que se entiende por ingresos devengados por contratos que exceden el ejercicio fiscal y por los que no se han llevado a cabo la totalidad de las prestaciones”.

Veamos lo que surge de los contratos firmados por las partes: “en la cláusula 2.1 se establece que **lo cedido es la sublicencia para la explotación** de las identificaciones institucionales del Club Atlético Boca Juniors, expresamente detalladas en el punto 1 del Anexo I, para ser utilizadas en la producción, distribución y comercialización de los artículos que expresa y taxativamente se especifican en el punto 2 del mismo Anexo.

*En lo que aquí interesa, la cláusula de contraprestación dispone: Art. 7.1 “El Sublicenciatario **abonará a La Empresa en concepto de regalía como contraprestación por la sublicencia otorgada, el equivalente al trece por ciento (13%) de las “ventas netas”** de los Artículos”. En el artículo 7.3 se establece que “Sin perjuicio de lo acordado en el numeral 7.1 de la presente cláusula, **El Sublicenciatario garantiza a La Empresa el pago mínimo por Artículo a cuenta de regalías**, establecido en los puntos 7.1) y 7.2) del ANEXO I, todo de acuerdo a lo establecido en la cláusula séptima (pago mínimo garantizado)”. Art. 7.5 “**Los pagos del mínimo garantizado convenido en el numeral precedente serán tomados como pagos a cuenta de los importes***

que en concepto de regalías El Sublicenciatario deba abonar a La Empresa con motivo del presente contrato”.

Ahora bien, en el numeral 7.6 (c) se dispuso que **“A los importes que deba abonar El Sublicenciatario a La Empresa, conforme surja de las liquidaciones mensuales, se le deducirán los pagos a cuenta efectuados por El Sublicenciatario en concepto de anticipos** realizados... Los saldos que eventualmente pudieran surgir en favor de La Empresa serán abonados por El Sublicenciatario dentro de los diez (10) días subsiguientes a la presentación de la liquidación mensual correspondiente”. Empero, en el apartado (d) se dispuso que **“En el supuesto que al vencimiento del presente contrato las regalías por las ventas netas efectivamente realizadas por El Sublicenciatario no cubrieran los importes abonados por adelantado en concepto de mínimo, las eventuales diferencias quedarán definitivamente adquiridas por La Empresa”**.

Que la recurrente **contabilizó dentro del pasivo corriente el rubro “Anticipos de Clientes”** (Estados contables cerrados al 31/12/2004) cuya composición se encuentra fs. 344 del cuerpo de fs. 201/400 de las actuaciones administrativas, **donde se imputan los pagos a cuenta en concepto de “mínimo garantizado” por los contratos de sublicencias**.

En términos contables, la apelante explicó que **los pagos por “mínimo garantizado” se distribuían contablemente en doce meses, imputando a resultado la proporción correspondiente al ejercicio en curso. El saldo que resta al finalizar el ejercicio económico forma la cuenta que incluye en el Pasivo “anticipo de clientes”**. La recurrente hace hincapié en que se computan en el pasivo por tratarse de un ingreso por actividades no llevadas a cabo íntegramente y destaca el factor tiempo como elemento de los contratos de explotación de derechos comprensibles de más de un período económico (contrato de explotación de licencias en el tiempo).

En ese sentido, **la discusión versa sobre el concepto de devengado en relación a los ingresos recibidos anticipadamente que son producto de prestaciones llevadas a cabo en un tiempo mayor a un ejercicio fiscal, considerando la parte actora que no se encuentran devengados en su totalidad en el ejercicio en que fueron firmados los contratos y abonados los pagos a cuenta”**.

Hace notar la CNACAF **“que la discusión del presente caso no versa sobre las regalías, sino sobre la suma cobrada como “mínimo garantizado”, que en definitiva es independiente de las ventas de las sublicenciatarias, pues se abona por adelantado y no se restituye si el volumen de ventas de las sublicenciatarias no alcanza a cubrirlas. De esta manera, asiste razón al Fisco Nacional cuando le niega el carácter de “regalía” o “royalty” al pago del “mínimo garantizado”, puesto que para que exista una regalía los pagos deben realizarse en función de unidades de producción, de venta, de explotación, etc., además de que las prestaciones tengan origen en la transferencia del dominio, uso o goce de cosas o cesión de derechos (“Philips**

Argentina SA de Lámparas Eléctricas y Radio”, T.F.N., Sala D, sentencia de fecha 06/06/1969”).

Entrando a resolver la cuestión de fondo, entiende el tribunal que: “en las presentes actuaciones **se trató de un ingreso cuyo devengamiento se produjo en el momento de celebración de los contratos, puesto que el derecho al pago del mínimo garantizado se adquirió desde aquél momento, independientemente de las regalías atadas a las ventas e incluso independientemente de que el volumen de ventas de las sublicenciatarias no supere dicho pago a cuenta. En consecuencia, toda vez que el ingreso se originó en el ejercicio fiscal 2004 correspondía tenerlo por devengado en ese mismo año y tributar por el mismo en ese ejercicio.** Por ello, corresponde confirmar la resolución traída en recurso, con costas”.

JOTA K SRL TFN SALA D DEL 8.10.2009

En el fallo “**Jota K SRL**” de la sala “D” del TFN de fecha 8/10/2009, la discusión era la deducción de la “Previsión para pago de ingresos brutos”, por diferencias de alícuotas, cuyo recurso de reconsideración se encontraba pendiente de resolución.

De la lectura de la causa, se puede ver que el fisco nacional sostiene que: “en cuanto al cómputo de gastos referidos a: **previsión contra el cargo a resultados del período fiscal 2000 en la cuenta "DGR -Ingresos Brutos"** (referida a la determinación de deuda efectuada por la Administración Provincial de Impuestos por diferencia de alícuota en el año 1999), **por tratarse de deudas no reconocidas no constituyen pasivos y no es deducible por ser el resultado del juicio incierto y su exigibilidad y cuantía indeterminada hasta el dictado de la resolución judicial respectiva**”.

El vocal preopinante, explica que: “no se encuentra en discusión que el 7/5/99 la Administración Provincial de Impuestos de la Pcia. de Santa Fe efectuó un reajuste en el impuesto sobre los ingresos brutos y por los aportes sociales a la firma recurrente y le aplicó sendas multas (ver fs. 59/59vta. cuerpo de antecedentes). Que contra dicha determinación la actora presentó un recurso de reconsideración al que no se le hizo lugar y contra tal decisorio interpuso recurso de apelación por ante el Poder Ejecutivo.

Que **por los montos intimados la actora constituyó una previsión por la suma de \$ 253.498,98 contra el cargo a resultado del período 2000 en la cuenta "DGR Ingresos Brutos", cómputo que fue desestimado por el ente fiscal por entender que es un gasto que no está devengado al considerar que el resultado del juicio es incierto y su exigibilidad y cuantía está indeterminada hasta tanto se resuelvan los recursos planteados ante la Administración Provincial. Que del informe brindado por la Administración Provincial de Impuestos de la Pcia. de Santa Fe, agregada a fs. 82/88vta. de autos, se detalla que la apelación deducida ante el Poder Ejecutivo provincial aún no había sido resuelta a la fecha de los alegatos**”.

A la hora de referirse a las previsiones, destaca que: **“no caben dudas de que las previsiones se constituyen para hacer frente a contingencias que, si bien mantienen cierta incertidumbre, se fundan en razones que llevan a la conclusión de que existe un grado muy alto de probabilidades de que éstas se verifiquen, y evitar de ese modo que se calcule como utilidad, una cifra mayor a la que realmente corresponde.**

Que en este caso la previsión efectuada por la empresa tiene origen en una determinación del impuesto sobre los ingresos brutos practicada por la Administración Provincial de Impuestos, la que mediante resolución de fecha 7/5/1999 intimó a la recurrente (y reiteró al rechazar su pedido de reconsideración) el ingreso de la suma de \$ 253.498,98 que fue el importe deducido, **lo que da certeza en cuanto a la cuantificación de la previsión.**

Que en el escrito de apelación la actora manifiesta que **como el recurso de reconsideración interpuesto contra dicha resolución fue presentado el 1/6/99 es que la previsión se incluyó en el período 2000** cuestión que no fue cuestionada por el ente fiscal.

Que también es cierto que **la resolución mencionada no se encuentra firme** y obviamente no ha sido consentida por la actora puesto que se halla pendiente el recurso de apelación incoado ante el Poder Ejecutivo, resultando infundado el criterio fiscal en cuanto se opone a dicha provisión por el hecho de no estar firme la resolución que ajustó el impuesto y que su exigibilidad y cuantía no está determinada, **lo que no es así**, en primer lugar a tenor de lo dispuesto en el art. 64 del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe (t.o. 1997), que obliga a justificar el pago de los impuestos, tasas o contribuciones que se cuestionen mediante interposición de recurso ante el Poder Ejecutivo (cfr. Providencia N° 635, fs. 87/88) y en segundo lugar, **porque no estando sujeto a condición que pueda tornar inexistente el gasto, el devengamiento no requiere que la obligación sea exigible.**

Viene al caso reseñar doctrina de este Tribunal en la que se sostiene que: "en modo alguno puede asimilarse una determinación de oficio recurrida, a una obligación condicional como las contenidas y reguladas en el ámbito del derecho privado, especialmente en el derecho civil" (Sala B, in re Expdte. N° 22.168-I "Suple Servicio Empresario S.A. s/apel. imp. ganancias", sentencia del 16/12/05).

Por las razones apuntadas **considero ajustada a derecho la previsión efectuada por el recurrente y por lo tanto, igual que en el punto precedente, voto por revocar este aspecto de la resolución recurrida”.**

DICTAMENES EN MATERIA DE IMPUTACION

En materia de DEVENGADO, se puede consultar los siguientes **dictámenes de la AFIP:**

DICTAMEN (DAT) 11/2000 DEL 29.2.2000

En el **Dictamen (DAT) 11/2000** de fecha 29/2/2000, se analiza la imputación, en función de su devengamiento, de un subsidio mensual no remuneratorio.

Del relato de los hechos del dictamen, se puede ver que se trata de: *“las sumas abonadas en concepto de "subsidio mensual no remuneratorio" a los trabajadores que suscriban un convenio de desvinculación laboral, específicamente en lo que respecta al criterio de imputación de dicho concepto como gasto, para la determinación del impuesto a las ganancias.*

Al respecto, señala que la empresa celebró con la Asociación ... un "convenio marco" al cual podían adherirse voluntariamente los empleados prejubilables, definiendo a los mismos como aquéllos que tengan una edad mínima de 55 años cumplidos y una edad máxima de 62 años.

Asimismo, informa que los beneficios que se establecen para el personal que suscriba el convenio individual son, entre otros, un subsidio extraordinario de pago único no remuneratorio, y un subsidio mensual no remuneratorio -respecto del cual consulta- que se abonará en forma diferida hasta que la persona reúna los requisitos de edad necesarios a fin de acceder al régimen de jubilación ordinaria, por invalidez o régimen de jubilación anticipada.

Aclara, en lo que respecta al pago del concepto bajo análisis, que en el caso de fallecimiento del signatario del acuerdo individual la empresa se obliga a pagar los montos convenidos a favor del cónyuge superstite durante un plazo de 120 días y que en el supuesto de que el "prejubilable" sea viudo o soltero, los beneficiarios serán los hijos menores de edad por igual plazo. A partir de esa fecha cesa la obligación asumida por la empresa.

Por último pone de manifiesto que si el "prejubilable", decidiera acogerse a un beneficio jubilatorio por invalidez, o de jubilación anticipada, cesa la obligación de pago del subsidio por parte de la empresa”.

A la hora de definir el concepto de devengado el dictamen, recurriendo al libro de Reig, destaca que: *“a fin de determinar el alcance del concepto de "devengado", resulta oportuno traer a colación las características que dicho concepto posee, tal como lo señala el Dr. Enrique J. Reig en su obra "Impuesto a las Ganancias" -octava edición, página 289-:*

"1) Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto."

"2) Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente."

"3) No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago; puede ser obligación a plazo y de monto no determinado."

Entrando en la cuestión de fondo, los funcionarios del fisco nacional entienden que: ***“De lo expuesto surge que al momento de la firma del acuerdo dicho concepto -subsidio mensual no remuneratorio- no se encuentra devengado impositivamente.***

Ello atento a que la obligación que asume la empresa al firmar el convenio se encuentra supeditada a determinadas condiciones que pueden transformarla en inexistente, tal como se desprende de las manifestaciones de la contribuyente citadas en los párrafos precedentes”.

Y el dictamen termina concluyendo que: ***“En el presente caso, recién cuando venza el plazo mensual y en la medida en que no se hayan producido las causales de jubilación o fallecimiento enunciadas en el "convenio marco", nacerá la obligación de la empresa, y sólo a partir de ese momento, en caso de no cumplimiento del deudor, el beneficiario del subsidio podrá accionar contra éste de manera válida.***

Por lo expuesto, se concluye que no corresponde imputar el concepto de "subsidio mensual no remuneratorio" en su totalidad como gasto devengado en el ejercicio en que se firman los acuerdos individuales, atento que no resulta devengado en los términos del artículo 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, por tratarse de una obligación condicionada, cuya magnitud es incierta, y cuyo cumplimiento dependerá de determinadas circunstancias a verificarse en el futuro en cabeza del beneficiario”.

=====

Capítulo 5. QUEBRANTOS.

INDICE

Quebrantos

Quebrantos específicos

Actualización de quebrantos

Acta Nº 21 EDI con cámaras empresariales del 05.02.2020

Cómputo de los quebrantos

Quebrantos específicos: Quebrantos por impuestos cedulares

Quebrantos específicos: Operaciones con instrumentos y contratos derivados.

Quebrantos específicos: Quebrantos de fuente extranjera.

Los quebrantos de fuente argentina se pueden compensar con ganancias de fuente extranjera

Quebrantos específicos de fuente extranjera por resultado por compra venta de instrumentos financieros

Los quebrantos de fuente argentina por impuestos cedulares no se pueden compensar con ganancias de fuente extranjera

Quebrantos específicos: Sujetos con rentas de tercera categoría.

Período de cómputo de los quebrantos (5 Años).

Maleic SA CSJN del 14.8.2007

Quebrantos provenientes de la exploración y explotación de recurso naturales en la plataforma continental y en la zona económica exclusiva.

Ganancias que tributan el impuesto con carácter de pago único y definitivo.

Las deducciones personales no pueden generar quebranto.

=====

QUEBRANTOS

Según lo establece el art. 25 de la ley de impuesto a las ganancias, los quebrantos generados en un período fiscal se pueden imputar en los 5 años siguientes. Pasado el periodo de 5 años los quebrantos se pierden.

La ley de impuesto a las ganancias determina que ciertos quebrantos son específicos, es decir que solo se pueden imputar contra ganancias de su misma especie.

QUEBRANTOS ESPECIFICOS

- Los quebrantos de fuente extranjera solo pueden imputarse contra ganancias de fuente extranjera (ART. 25 último párrafo de la LIG).

Dentro de los quebrantos de fuente extranjera se aplica un sistema de compensación global, NO país por país (ART. 131 de la LIG).

Pero los quebrantos de fuente argentina se pueden compensar con ganancias de fuente extranjera (ART. 131 de la LIG).

- Los quebrantos generados por impuestos cedulares de los art. 95 (INTERESES), 97 (DIVIDENDOS y UTILIDADES), 98 (RESULTADO POR COMPRA VENTA DE CIERTOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS), 99 (RESULTADO POR COMPRA VENTA DE INMUEBLES), solo pueden compensarse con ganancias **de su misma fuente y clase**.

A tal efecto se debe entender por misma fuente y clase, a cada uno de los artículos recién mencionados (ART. 95 a 99).

Por lo tanto, a modo de ejemplo un quebranto generado por una operación de compra venta de inmuebles, tipificada en el art. 99 de la ley de impuesto a las ganancias, **NO SE PUEDE COMPENSAR**, con una ganancia por compra venta de acciones, gravada por el impuesto cedular del art. 98.

- Los quebrantos generados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos o contratos derivados (con excepción de las operaciones de cobertura), son específicos, y por lo tanto solo pueden computarse con ganancias de su misma clase.

- Los quebrantos generados por actividades vinculadas con la exploración y explotación de recursos naturales vivos y no vivos, dentro de la plataforma continental y dentro de la zona económica exclusiva de la República Argentina, solo pueden computarse con ganancias de fuente argentina.

ACTUALIZACION DE QUEBRANTOS

Art. 25 penúltimo párrafo de la LIG

En materia de actualización de quebrantos, el art. 25 de la ley de impuesto a las ganancias, establece que:

“Los quebrantos se actualizarán teniendo en cuenta la variación del Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM), publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos, organismo desconcentrado actuante en el ámbito del Ministerio de Hacienda, operada entre el mes de cierre del ejercicio fiscal en que se originaron y el mes de cierre del ejercicio fiscal que se liquida”.

Art. 93 de la LIG

“Art. 93 - Las actualizaciones previstas en esta ley se practicarán conforme lo establecido en el artículo 39 de la ley 24073.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo precedente, las actualizaciones previstas en los artículos 62 a 66, 71, 78, 87 y 88, y en los artículos 98 y 99, respecto de las adquisiciones o inversiones efectuadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018, se realizarán sobre la base de las variaciones porcentuales del índice de precios al consumidor nivel general (IPC) que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos, conforme las tablas que a esos fines elabore la Administración Federal de Ingresos Públicos”.

El art. 39 de la ley 24.073

“Art. 39 - A los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.) y en las normas de los tributos regidos por la misma, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23928, 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...”.

Observación:

La doctrina no es pacífica respecto de la prohibición de la actualización de los quebrantos.

ACTA Nº 21 EDI CON CAMARAS EMPRESARIALES DEL 05.02.2020

“6. Actualización de quebrantos.

Se solicita se aclare si los quebrantos acumulados no prescriptos, cualquiera fuera su año de generación, se deben actualizar conforme al IPC ó solo los generados a partir del 1/1/2018.

Respuesta de AFIP

Los quebrantos no son susceptibles de actualización.

Los únicos costos actualizables son los previstos en el segundo párrafo del artículo 93 y los correspondientes a bienes revaluados. Respecto de los

quebrantos y del resto de los bienes resulta aplicable el primer párrafo del artículo 93, por lo que la actualización es igual a 1.

Se identificó una respuesta institucional en el ABC:
ID 24753174 de fecha 19.12.2019:

¿Resultan actualizables los quebrantos impositivos?

El primer párrafo del artículo 93 de la Ley de Ganancias dispone que las actualizaciones previstas en la ley se practicarán conforme lo establecido en el artículo 39 de la ley 24.073

A su vez, el segundo párrafo de dicho artículo establece la actualización sobre la base de las variaciones porcentuales del índice de precios al consumidor nivel general (IPC), que resulta aplicable a los costos y deducciones allí aludidos, respecto de adquisiciones e inversiones efectuadas en ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018, y a los bienes que hayan sido revaluados en los términos del Capítulo I del Título X de la Ley N° 27.430.

*En virtud de lo expuesto, **para el caso de los quebrantos impositivos resulta de aplicación el mecanismo de actualización dispuesto en el primer párrafo del artículo 93 de la LIG***”.

COMPUTO DE LOS QUEBRANTOS

Art. 25 primer, segundo y tercer párrafo de la LIG

PERSONAS HUMANAS. GANANCIAS NETAS DE FUENTE ARGENTINA.
COMPENSACION DE RESULTADOS NETOS DENTRO DE CADA
CATEGORIA Y ENTRE LAS DISTINTAS CATEGORIAS

Para establecer el conjunto de las ganancias netas de fuente argentina de las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país, **se compensarán los resultados netos obtenidos en el año fiscal, dentro de cada una y entre las distintas categorías.**

En primer término, la compensación se realizará respecto de los resultados netos obtenidos dentro de cada categoría,

ORDEN DE IMPUTACION (2º, 1º, 3º Y 4º CATEGORIA)

Si por aplicación de la compensación indicada en el párrafo precedente resultaran quebrantos en una o más categorías, la suma de estos se compensará con las ganancias netas de las categorías segunda, primera, tercera y cuarta, sucesivamente.

QUEBRANTOS ESPECIFICOS: QUEBRANTOS POR IMPUESTOS CEDULARES

Art. 25 segundo párrafo de la LIG

GANANCIAS PROVENIENTES DE IMPUESTOS CEDULARES (ART. 99 A 99 DE LA LIG).

Con excepción de las ganancias provenientes de las inversiones -incluidas las monedas digitales- y operaciones a las que hace referencia el **Capítulo II del Título IV** de la LIG (IMPUESTOS CEDULARES: ART. 95 “INTERESES”, ART. 97 “DIVIDENDOS Y UTILIDADES”, ART. 98 “RESULTADO POR VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS” Y ART. 99 “RESULTADO POR VENTA DE INMUEBLES”).

De generarse quebranto por ese tipo de inversiones y operaciones, este **resultará de naturaleza específica, debiendo compensarse exclusivamente con ganancias futuras de su misma fuente y clase.**

DEFINICION DE CLASE (CADA UNO DE LOS IMPUESTOS CEDULARES)

Se entiende por clase, al conjunto de ganancias comprendidas en cada uno de los artículos del Capítulo II. (ART. 95 “INTERESES”, ART. 97 “DIVIDENDOS Y UTILIDADES”, ART. 98 “RESULTADO POR VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS” Y ART. 99 “RESULTADO POR VENTA DE INMUEBLES”)

Art. 25 octavo párrafo de la LIG

No serán compensables los quebrantos impositivos con ganancias comprendidas en el Capítulo II del Título IV. (IMPUESTOS CEDULARES)

QUEBRANTOS ESPECIFICOS: OPERACIONES CON INSTRUMENTOS Y CONTRATOS DERIVADOS.

Art. 25 sexto párrafo de la LIG

QUEBRANTOS POR OPERACIONES DE INSTRUMENTOS O CONTRATOS DERIVADOS.

Cualquiera fuera el sujeto que los experimente, **serán considerados como de naturaleza específica los quebrantos generados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos o contratos derivados**, con excepción de las operaciones de cobertura.

DEFINICION DE OPERACIÓN DE COBERTURA

A estos efectos, una transacción o contrato derivado se considerará como operación de cobertura si tiene por objeto reducir el efecto de las futuras

fluctuaciones en precios o tasas de mercado, sobre los bienes, deudas y resultados de la o las actividades económicas principales.

Art. 76 del D.R. de la LIG

A efectos de constatar si un instrumento y/o contrato derivado implica una “operación de cobertura”, se verificará que -en forma concurrente- esa operación:

a) Tenga por objeto reducir el efecto de las futuras fluctuaciones en precios o tasas de mercado, sobre los bienes, deudas y resultados de la o las actividades económicas principales; es decir, cuando el perfil de posibles resultados de un instrumento y/o contrato derivado o una combinación de ellos, se oriente a compensar el perfil de posibles resultados emergentes de la posición de riesgo del contribuyente en las transacciones respectivas.

Entre las fluctuaciones citadas también se encuentran comprendidas las que devienen de precios o de tasas de mercados que se apliquen a la adquisición de bienes y servicios, así como al financiamiento, que se lleven a cabo en el desarrollo de la o las actividades económicas principales del contribuyente.

b) Posea vinculación directa con la o las actividades económicas principales del contribuyente y que el elemento subyacente también guarde relación con la o las actividades aludidas.

c) Sea cuantitativa y temporalmente acorde con el riesgo que se pretende cubrir -total o parcialmente- y que en ningún caso lo supere.

Cuando la posición o transacción cubierta hubiera expirado, sido discontinuada o se hubiera producido cualquier otra circunstancia por la cual la exposición al riesgo hubiese desaparecido o dejado de existir, dicha operación perderá la condición de cobertura desde el momento en que tal hecho ocurra.

d) Se encuentre explícitamente identificada desde su nacimiento con lo que se pretende cubrir.

QUEBRANTOS ESPECIFICOS: QUEBRANTOS DE FUENTE EXTRANJERA.

Art. 25 último párrafo de la LIG

QUEBRANTOS DE FUENTE EXTRANJERA.

Los quebrantos provenientes de actividades cuyos resultados se consideren de fuente extranjera, **solo podrán compensarse con ganancias de esa misma fuente** (FUENTE EXTRANJERA) y se regirán por las disposiciones del artículo 131 de la LIG.

GANANCIA NETA DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 131 de la LIG.

Para establecer la ganancia neta de fuente extranjera se compensarán los resultados obtenidos dentro de cada una y entre las distintas categorías, considerando a tal efecto los resultados provenientes de todas las fuentes ubicadas en el extranjero y los provenientes de los establecimientos permanentes indicados en el artículo 125.

Cuando la compensación dispuesta precedentemente diera como resultado una pérdida, esta, actualizada en la forma establecida en el undécimo párrafo del artículo 25, podrá deducirse de las ganancias netas de fuente extranjera que se obtengan en los cinco (5) años inmediatos siguientes, computados de acuerdo con lo previsto en el Código Civil y Comercial de la Nación.

Transcurrido el último de esos años, el quebranto que aún reste no podrá ser objeto de compensación alguna.

LOS QUEBRANTOS DE FUENTE ARGENTINA SE PUEDEN COMPENSAR CON GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 131 tercer párrafo de la LIG.

Si de la referida compensación o después de la deducción, previstas en los párrafos anteriores, surgiera una ganancia neta de fuente extranjera, **se imputarán contra ella las pérdidas de fuente argentina** -en su caso, debidamente actualizadas- que resulten deducibles de acuerdo con el noveno párrafo del citado artículo 25, cuya imputación a la ganancia neta de fuente argentina del mismo año fiscal no hubiese resultado posible.

QUEBRANTOS ESPECIFICOS DE FUENTE EXTRANJERA POR RESULTADOS POR LA VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS

Art. 132 de la LIG.

Los quebrantos derivados de la enajenación de acciones, valores representativos de acciones y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales -incluyendo fondos comunes de inversión o entidades con otra denominación que cumplan iguales funciones y fideicomisos o contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, **cualquiera fuera el sujeto que los experimente,**

Serán considerados de naturaleza específica y solo podrán computarse contra las utilidades netas de la misma fuente y que provengan de igual tipo de operaciones, en los ejercicios o años fiscales que se experimentaron las pérdidas o en los cinco (5) años inmediatos siguientes, computados de acuerdo a lo dispuesto en el Código Civil y Comercial de la Nación.

Salvo en el caso de los experimentados por los establecimientos permanentes, a los fines de la deducción los quebrantos se actualizarán de acuerdo con lo dispuesto en el undécimo párrafo del artículo 25.

LOS QUEBRANTOS DE FUENTE ARGENTINA POR IMPUESTOS CEDULARES NO SE PUEDEN COMPENSAR CON GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 132 tercer párrafo de la LIG.

Los quebrantos de fuente argentina originados por rentas provenientes de las inversiones -incluidas las monedas digitales- y operaciones a que hace referencia el **Capítulo II del Título IV** de la LIG (IMPUESTOS CEDULARES), **no podrán imputarse contra ganancias netas de fuente extranjera provenientes de la enajenación del mismo tipo de inversiones y operaciones ni ser objeto de la deducción prevista en el tercer párrafo del artículo 131.**

QUEBRANTOS ESPECIFICOS: SUJETOS CON RENTAS DE TERCERA CATEGORIA.

Art. 25 quinto párrafo de la LIG

SUJETOS CON RENTAS DE TERCERA CATEGORIA.

Respecto de los sujetos comprendidos en el **artículo 53, incisos a), b), c), d), e) y en su último párrafo** (EXCEPTO el inciso f): “LOTEOS CON FINES DE URBANIZACION”, “CONTRUCCION Y ENAJENACION DE INMUEBLES BAJO EL REGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL”, “DESARROLLO Y ENAJENACION DE INMUEBLES BAJO EL REGIMEN DE CONJUNTOS INMOBLIARIOS”), **se considerarán como de naturaleza específica los quebrantos** provenientes de:

QUEBRANTOS POR COMPRA VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS

a) La enajenación de acciones, valores representativos de acciones y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales -incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, **cualquiera sea el sujeto que las obtenga.**

RENTAS POR LA EXPLOTACION DE JUEGOS DE AZAR

b) La realización de las actividades a las que alude el segundo párrafo del artículo 73 de la LIG. (RENTAS DE LA EXPLOTACION DE JUEGOS DE AZAR EN CASINOS, RENTAS DE LA REALIZACION DE APUESTAS A TRAVES DE MAQUINAS ELECTRONICAS DE JUEGOS DE AZAR (O DE APUESTAS

AUTOMATIZADAS), RENTAS DE LA REALIZACION DE APUESTAS A TRAVES DE PLATAFORMAS DIGITALES) – RENTAS QUE TRIBUTAN EL IMPUESTO DEL 41,50% DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

PERIODO DE COMPUTO DE LOS QUEBRANTOS (5 AÑOS). LUEGO SE PIERDEN

Art. 25 décimo párrafo de la LIG

LOS QUEBRANTOS SOLO SE PUEDEN COMPUTAR EN LOS 5 AÑOS SIGUIENTES DE HABERSE GENERADO. DESPUES SE PIERDEN

El quebranto impositivo sufrido en un período fiscal que no pueda absorberse con ganancias gravadas del mismo período **podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes.**

Transcurridos cinco (5) años - computados de acuerdo con lo dispuesto por el CCyCo.- **después de aquel en que se produjo la pérdida, no podrá hacerse deducción alguna** del quebranto que aún reste, en ejercicios sucesivos.

LOS QUEBRANTOS ESPECIFICOS SOLO SE PUEDEN COMPUTAR EN LOS 5 AÑOS SIGUIENTES DE HABERSE GENERADO. DESPUES SE PIERDEN

Los quebrantos considerados de naturaleza específica solo podrán computarse contra las utilidades netas de la misma fuente y que provengan de igual tipo de operaciones en el año fiscal en el que se experimentaron las pérdidas o en los cinco (5) años inmediatos siguientes -computados de acuerdo a lo dispuesto por el CCyCo.-.

JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE QUEBRANTOS

En materia de cómputo de QUEBRANTOS, se puede consultar el siguiente **fallo de la CSJN:**

MALEIC SA CSJN DEL 14.8.2007

En el fallo “**Maleic SA**” de la CSJN de fecha 14/8/2007, se debate a partir de qué momento debe computarse el plazo de 5 años, para el computo de los quebrantos, en el caso de haberse realizado un cambio de fecha de cierre de ejercicio.

El TFN y la CNACAF, hicieron lugar a la repetición, pero la CSJN revoco las referidas sentencias y por lo tanto rechazó el recurso de repetición.

Del relato de los hechos, surge que: **“en el ejercicio comprendido entre el 1 de julio de 1992 y el 30 de junio de 1993 la actora registró un quebranto impositivo. Al respecto, señaló que en ese año -1993- aquella modificó la fecha de cierre de sus estados contables, por lo cual hubo un ejercicio**

irregular entre el 1 de julio y el 31 de octubre, y que tuvo sucesivos quebrantos hasta el ejercicio fiscal comprendido entre el 1 de noviembre de 1997 y el 31 de octubre de 1998 que arrojó utilidades, por las cuales abonó el impuesto a las ganancias, sin detraer en su declaración jurada el quebranto sufrido en el ejercicio cerrado el 30 de junio de 1993, compensación que en el concepto de la actora resultaba procedente, por lo cual promovió demanda de repetición. En consecuencia, señaló que la cuestión central por dilucidar radica en establecer si el quebranto resultante del ejercicio finalizado el 30 de junio de 1993 es susceptible de ser computado contra la ganancia obtenida en el ejercicio que concluyó el 31 de octubre de 1998”.

De la sentencia de la CSJN, se puede ver que: “el segundo párrafo del artículo 19 de la ley del impuesto a las ganancias establece que “cuando en un año se sufriera una pérdida, ésta podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes. Transcurridos CINCO (5) años después de aquel en que se produjo la pérdida, no podrá hacerse deducción alguna del quebranto que aún reste, en ejercicios sucesivos”.

(..)

para determinar la limitación en el tiempo de la posibilidad de efectuar tal deducción, la norma anteriormente transcrita (art. 19 de la ley del impuesto a las ganancias) fijó un plazo de cinco años. **Cabe poner de relieve que ella no estableció a tal efecto la duración de un determinado número de ejercicios fiscales -por lo cual el transcurso de un número superior a cinco no es por sí solo excluyente en el caso de que más de uno sea irregular- ni tampoco fijó ese lapso en “años fiscales”, motivo por el que resultaría igualmente incorrecto considerar que el límite temporal sólo se opera cuando transcurren íntegramente cinco períodos anuales comprendidos entre el 1 de enero y el 31 de diciembre (confr. art. 18 de la misma ley). En efecto, la norma en examen fijó, lisa y llanamente, un plazo de “cinco años” por lo cual resulta de aplicación a su respecto el artículo 25 del Código Civil, según el cual los plazos “de mes o meses, de año o años, terminarán el día en que los respectivos meses tengan el mismo número de días de su fecha. Así, un plazo que principie el 15 de un mes, terminará el 15 del mes correspondiente...”.**

Que el quebranto invocado por la actora se registró en el ejercicio cerrado el 30 de junio de 1993 y, por lo tanto, ese es el día a partir del que debe computarse el plazo de cinco años fijado por el artículo 19, ya que no hay razones válidas que autoricen a sostener que tal quebranto se produjo el 31 de diciembre de ese año, en tanto se trata de una sociedad que contabiliza sus operaciones. Al ser ello así, no puede prescindirse de la fecha en que concluyó el ejercicio en el que se produjo el quebranto para fijar el dies a quo (confr. doctrina de Fallos: 210:153).

Que, en consecuencia, al haber comenzado el plazo de cinco años el 30 de junio de 1993, éste finalizó el 30 de junio de 1998. Cabe concluir entonces que la actora carece de derecho a compensar el quebranto en un ejercicio cerrado con posterioridad a esta última fecha, como lo es el que concluyó el 31 de octubre de ese año”.

QUEBRANTOS PROVENIENTES DE LA EXPLORACION Y EXPLOTACION DE RECURSOS NATURALES EN LA PLATAFORMA CONTINENTAL Y EN LA ZONA ECONOMICA EXCLUSIVA.

Art. 25 séptimo párrafo de la LIG

SOLO PUEDEN COMPENSARSE CON GANANCIAS DE FUENTE ARGENTINA

Los quebrantos experimentados a raíz de actividades vinculadas con la exploración y explotación de recursos naturales vivos y no vivos, desarrolladas en la plataforma continental y en la zona económica exclusiva de la República Argentina incluidas las islas artificiales, instalaciones y estructuras establecidas en dicha zona, **solo podrán compensarse con ganancias netas de fuente argentina.**

GANANCIAS QUE TRIBUTAN EL IMPUESTO CON CARÁCTER DE PAGO UNICO Y DEFINITIVO.

Art. 25 octavo párrafo de la LIG

No serán compensables los quebrantos impositivos con ganancias que deban tributar el impuesto con carácter único y definitivo.

LAS DEDUCCIONES PERSONALES DEL ART. 30 DE LA LIG NO PUEDEN GENERAR QUEGRANTOS (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPECIAL)

Art. 25 cuarto párrafo de la LIG

A los efectos de este artículo no se considerarán pérdidas los importes que la ley autoriza a deducir por los conceptos indicados en el artículo 30.

GANANCIAS DE FUENTE ARGENTINA COMPENSACION (DECRETO REGLAMENTARIO)

Art. 74 del D.R. de la LIG

Las personas humanas y sucesiones indivisas que obtengan en un período fiscal ganancias de fuente argentina de varias categorías, compensarán los resultados netos obtenidos dentro de cada categoría y entre las diversas categorías, de la siguiente forma:

a) Se compensarán en primer término los resultados netos obtenidos dentro de cada categoría, **excepto** cuando se trate de:

GANANCIAS POR IMPUESTOS CEDULARES

1. Ganancias provenientes de las inversiones -incluidas monedas digitales- y operaciones a las que hace referencia el **Capítulo II del Título IV** de la ley.

QUEBRANTOS ESPECIFICOS

2. Quebrantos que se originen:

(i) en las operaciones mencionadas en el punto 1 (QUEBRANTOS POR IMPUESTOS CEDULARES); o

(ii) por derechos u obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados, a excepción de las operaciones de cobertura. (QUEBRANTOS POR OPERACIONES CON INSTRUMENTOS Y CONTRATOS DERIVADOS)

En ambos casos, solo podrán ser absorbidos, únicamente, por ganancias netas resultantes de operaciones de la misma naturaleza.

ORDEN DE IMPUTACION (2º, 1º, 3º Y 4º CATEGORIA)

b) Si por aplicación de la compensación indicada en el inciso a), con las excepciones allí previstas, resultaran quebrantos en una o más categorías, la suma de estos se compensará con las ganancias netas de las categorías segunda, primera, tercera y cuarta, sucesivamente.

QUEBRANTOS ESPECIFICOS. SOCIEDADES DE CAPITAL (SUJETOS DEL ART. 73 DE LA LIG). ENAJENACION DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS

A fin de determinar sus resultados netos, los sujetos incluidos en el artículo 73 de la ley (SOCIEDADES DE CAPITAL) **solo podrán compensar los quebrantos experimentados en el ejercicio a raíz de la enajenación** -incluyendo rescate- de acciones, valores representativos de acciones y certificados de depósitos de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales -incluidas cuotas partes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, **con ganancias netas resultantes de la enajenación de bienes de la misma naturaleza.**

Si no se hubieran obtenido tales ganancias o estas fueran insuficientes para absorber la totalidad de aquellos quebrantos, el saldo no compensado solo podrá aplicarse en ejercicios futuros a ganancias netas que reconozcan el origen ya indicado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo siguiente.

La limitación prevista en este párrafo no será de aplicación a las pérdidas por descuento sufridas por los emisores de los valores con motivo de su transferencia en negociaciones primarias.

QUEBRANTOS ESPECIFICOS. OPERACIONES CON INSTRUMENTOS Y CONTRATOS DERIVADOS. RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA.

Idéntico tratamiento al dispuesto en el párrafo anterior procederá respecto de los quebrantos generados por derechos u obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados -a excepción de las operaciones de cobertura- y de aquellos originados en actividades, actos, hechos u operaciones cuyos resultados no deban considerarse de fuente argentina, los que solo podrán compensarse con ganancias netas que tengan, respectivamente, el mismo origen.

QUEBRANTOS ESPECIFICOS. EXPLOTACION DE JUEGOS DE AZAR.

Con respecto a los quebrantos provenientes de la explotación de juegos de azar en casinos (ruleta, punto y banca, blackjack, póker y/o cualquier otro juego autorizado) y de la realización de apuestas a través de máquinas electrónicas de juegos de azar y/o de apuestas automatizadas (de resolución inmediata o no) y/o a través de plataformas digitales, deberá aplicarse el mismo método que el establecido en el segundo párrafo del presente artículo.

QUEBRANTOS POR LA EXPLORACION Y EXPLOTACION DE RECURSOS NATURALES EN LA PLATAFORMA CONTINENTAL Y EN LA ZONA ECONOMICA EXCLUSIVA.

SOLO PUEDEN COMPENSARSE CON RENTAS DE FUENTE ARGENTINA.

Los quebrantos a los que alude el séptimo párrafo del artículo 25 de la ley, solo podrán compensarse con ganancias de fuente argentina.

SOCIEDADES SIMPLES O RESIDUALES (EX SOCIEDADES DE HECHO), FIDEICOMISOS TRANSPARENTES (NO SUJETOS DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN CABEZA DEL FIDEICOMISO), EXPLOTACIONES UNIPERSONALES, COMISIONISTA REMATADOR ETC, PROFESIONALES U OFICIOS QUE COMPLEMENTEN SU ACTIVIDAD CON UNA EXPLOTACION COMERCIAL

El procedimiento dispuesto en los párrafos segundo y siguientes (QUEBRANTOS ESPECIFICOS) también deberá ser aplicado por las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales comprendidas en los incisos b), c), d), e) y en el último párrafo del artículo 53 de la ley, **a efectos de establecer el resultado neto atribuible a sus socios, fiduciante que posea la calidad de beneficiario, o dueño**, según corresponda.

Art. 75 del D.R. de la LIG

El quebranto impositivo sufrido en un año podrá deducirse de las ganancias netas impositivas que se obtengan en el año siguiente, a cuyo efecto las personas humanas y sucesiones indivisas lo compensarán en primer término con las ganancias netas de segunda categoría y siguiendo sucesivamente con las de primera, tercera y cuarta categoría.

Si aún quedase un saldo se procederá del mismo modo en el ejercicio inmediato siguiente, hasta el quinto año inclusive después de aquel en que tuvo su origen el quebranto.

El procedimiento de imputación de quebrantos establecido precedentemente será aplicable una vez efectuada la compensación prevista en el artículo anterior y de computadas las deducciones a que se refiere el artículo 189 de este reglamento. (GASTOS DE SEPelio Y DEDUCCIONES GENERALES)

Las pérdidas no computables para el Impuesto a las Ganancias en ningún caso podrán compensarse con beneficios alcanzados por este gravamen.

Tampoco serán compensables los quebrantos impositivos con ganancias que deban tributar el impuesto con carácter definitivo.

=====

Capítulo 6. DEDUCCIONES PERSONALES.

INDICE

Deducciones personales

Mínimo no imponible

Cargas de familia

Cónyuge

Conviviente

Hijos

Hijos incapacitados para el trabajo

Limitación a la deducción por cargas de familia (Ley 27.160)

Dictámenes y consultas en materia de cargas de familia

Dictamen (DAL) 24/2001 del 23.3.2001

ID 542733 del 13.12.2019

Dictamen (DAL) 92/2000 del 01.11.2000

Deducción especial

Deducción especial incrementada (primera parte y segunda parte)

Incremento de las deducciones personales para los empleados y jubilados de la Patagonia

Sustitución del MNI y de la Deducción Especial por un importe mayor para jubilados y pensionados

Otros ingresos. Tratamiento de los intereses de plazo fijo

Acta Nº 26 EDI con instituciones profesionales del 23.08.2021

=====

DEDUCCIONES PERSONALES

MINIMO NO IMPONIBLE

CARGAS DE FAMILIA

DEDUCCION ESPECIAL

Art. 30 de la LIG

El art. 30 de la ley de impuesto a las ganancias, permite la deducción valga la redundancia de “**deducciones personales presuntas**”, para evitar que el contribuyente tribute impuesto a las ganancias, sobre sus gastos mínimos de sustento y de su grupo familiar.

Para lo cual se establece tres deducciones presuntas:

- Un importe en concepto de ganancia no imponible.
- Un importe en concepto de cargas de familia.
- Un importe en concepto de deducción especial de tercera y cuarta categoría.

MINIMO NO IMPONIBLE:

El importe del mínimo no imponible para el periodo 2021 es de \$ 167.678.40.

El importe del mínimo no imponible para el periodo 2020 es de \$ 123.861.17.

El importe del mínimo no imponible para el periodo 2019 es de \$ 85.848.99.

En el año 2019, para las rentas tipificadas en los incisos a), b) y c) del art. 82 de la LIG (TRABAJADORES EN RELACION DE DEPENDENCIA, JUBILADOS Y PENSIONADOS), por aplicación del **decreto 561/2019** (art. 1 primer párrafo), y ratificado por la ley 27.541 (art. 46), **el importe es de \$ 103.018,79** (producto de un incremento del 20%).

EL CONTRIBUYENTE DEBE SER RESIDENTE

Para poder computarse el mínimo no imponible, el contribuyente debe ser residente.

El art. 33 de la ley de impuesto a las ganancias, en materia de residencia, establece que:

DEFINICION DE RESIDENCIA A LOS EFECTOS DEL COMPUTO DE LAS DEDUCCIONES PERSONALES DEL ART. 30 DE LA LIG.

“Art. 33 - A los efectos de las deducciones previstas en el artículo 30, **se consideran residentes** en la República a las personas humanas que **vivan más de seis (6) meses en el país** en el transcurso del año fiscal.

A todos los efectos de esta ley, también se consideran residentes en el país las personas humanas que se encuentren en el extranjero al servicio de la Nación, provincias, Ciudad Autónoma de Buenos Aires o municipalidades y los funcionarios de nacionalidad argentina que actúen en organismos internacionales de los cuales la República Argentina sea Estado miembro”.

=====

CARGAS DE FAMILIA:

Las cargas de familia son las enumeradas en el inciso b) del art. 30 de la LIG, a saber:

Cónyuge. El importe deducible por cónyuge para el periodo 2021 es de \$ 156.320.63.

El importe deducible por cónyuge para el periodo 2020 es de \$ 115.471.38.

El importe deducible por cónyuge para el periodo 2019 es de \$ 80.033.97.

CONVIVIENTE (CON VIGENCIA PARA EL PERIODO FISCAL 2021)

La ley 27.617 (B.O.21.04.2021), incorpora de la deducción del conviviente.

La deducción prevista para el cónyuge también será aplicable para los integrantes de la **unión basada en relaciones afectivas de carácter singular, pública, notoria, estable y permanente de dos personas que conviven y comparten un proyecto de vida común, sean del mismo o de diferente sexo, que se acredite en la forma y condiciones que establezca la reglamentación.**

Conviviente. El importe deducible por conviviente para el periodo 2021 es de \$ 156.320.63.

DEFINICION DE CONVIVIENTE

Art. 101 primer párrafo del D.R. de la LIG

A los efectos de la deducción por conviviente tipificada en el art. 30 inciso b) apartado 1) segundo párrafo de la LIG, **la unión basada en relaciones afectivas de carácter singular, pública, notoria, estable y permanente**, en los términos de los **artículos 509 y siguientes del Capítulo I del Título III del Código Civil y Comercial de la Nación**, se acreditará a través de la constancia o acta de inscripción en el registro pertinente.

El cómputo de la deducción se hará efectivo desde el mes en que se emita la respectiva constancia o acta, en los términos previstos por el artículo 31 de la LIG (COMPUTANDOSE TODO EL MES).

La AFIP podrá establecer otras modalidades de acreditación.

CCCN Art. 509 a 511

“Art. 509 - Ámbito de aplicación. *Las disposiciones de este Título se aplican a la unión basada en relaciones afectivas de carácter singular, pública, notoria, estable y permanente de dos personas que conviven y comparten un proyecto de vida común, sean del mismo o de diferente sexo.*

Art. 510 - Requisitos. *El reconocimiento de los efectos jurídicos previstos por este Título a las uniones convivenciales requiere que:*

- a) los dos integrantes sean mayores de edad;*
- b) no estén unidos por vínculos de parentesco en línea recta en todos los grados, ni colateral hasta el segundo grado;*
- c) no estén unidos por vínculos de parentesco por afinidad en línea recta;*
- d) no tengan impedimento de ligamen ni esté registrada otra convivencia de manera simultánea;*
- e) mantengan la convivencia durante un período no inferior a dos años.*

Art. 511 - Registración. *La existencia de la unión convivencial, su extinción y los pactos que los integrantes de la pareja hayan celebrado, **se inscriben en el registro que corresponda a la jurisdicción local**, solo a los fines probatorios.*

No procede una nueva inscripción de una unión convivencial sin la previa cancelación de la preexistente.

La registración de la existencia de la unión convivencial debe ser solicitada por ambos integrantes.

Art. 512 - Prueba de la unión convivencial. *La unión convivencial puede acreditarse por cualquier medio de prueba; la inscripción en el Registro de uniones convivenciales es prueba suficiente de su existencia”.*

Hijos, hijas, hijastros, hijastras (menores de 18 años o incapacitados para el trabajo).

El importe deducible por hijo para el periodo 2021 es de \$ 78.833.08.

El importe deducible por hijo para el periodo 2020 es de \$ 58.232.65.

El importe deducible por hijo para el periodo 2019 es de \$ 40.361.43.

SE DUPLICA LA DEDUCCION POR HIJOS INCAPACITADOS PARA EL TRABAJO (CON VIGENCIA PARA EL PERIODO FISCAL 2021)

La ley 27.617 (B.O.21.04.2021), duplica la deducción por hijos incapacitados para el trabajo.

Hijos, hijas, hijastros, hijastras (incapacitados para el trabajo).

El importe deducible por hijo para el periodo 2021 es de \$ 157.666.16.

Art. 101 último párrafo del D.R. de la LIG

El cómputo de la deducción por hijo, hija, hijastro o hijastra incapacitado para el trabajo se incrementará en una (1) vez, **cualquiera sea su edad**.

LAS CARGAS DE FAMILIA DEBEN SER RESIDENTES

Requisitos para la deducción de las cargas de familia:

Las cargas de familia deben ser residentes.

Las cargas de familia deben estar a cargo del contribuyente (esto es una cuestión de hecho y prueba).

Las cargas de familia no deben tener INGRESOS NETOS superiores al monto del mínimo no imponible, cualquiera sea su origen y estén o no sujetas al impuesto.

DEFINICION DE INGRESOS NETOS

El art. 100 del D.R. de la LIG, establece que:

“Art. 100 - A los efectos de lo dispuesto en el inciso b) del artículo 30 de la ley, se entiende por “ingresos” toda clase de ganancias, reales o presuntas, beneficios y/o entradas periódicas o eventuales, salvo cuando constituyan el reembolso de un capital”.

Por lo tanto, si la carga de familia obtiene un ingreso no gravado, superior al mínimo no imponible, por ejemplo por la venta de una joya, en ese periodo fiscal no se puede deducir como carga de familia.

La deducción la debe realizar el PARIENTE MAS CERCANO.

ACLARACION RESPECTO DE QUIEN ES EL PARIENTE MAS CERCANO

El art. 101 del D.R. de la LIG, establece que:

“Art. 101 - La deducción por carga de familia a la que se refiere el apartado 2 del inciso b) del artículo 30 de la ley será computada por el progenitor -sea de

origen o no- **que posea la responsabilidad parental**, en los términos del Código Civil y Comercial de la Nación y conforme a las pautas que surgen del último párrafo de ese inciso.

En caso de que esta sea ejercida por dos (2) progenitores y ambos tengan ganancia imponible, **la deducción se efectuará en partes iguales o uno de ellos podrá computar el cien por ciento (100%)** de ese importe, conforme con el procedimiento que se establezca a tal efecto.

De tratarse de un incapacitado para el trabajo mayor de 18 años, la deducción podrá ser computada aun cuando hubiese cesado la responsabilidad parental por alcanzarse la mayoría de edad”.

LIMITACION A LA DEDUCCION POR CARGAS DE FAMILIA

Recordemos que el **art. 6 de la ley 27.160**, establece que:

“Art. 6 - No podrá un mismo titular recibir prestaciones del régimen de asignaciones familiares y a la vez aplicar la deducción especial por hijo o cónyuge prevista en el impuesto a las ganancias”.

COMPUTO MENSUAL DE LAS DEDUCCIONES POR CARGAS DE FAMILIA

El **art. 31 de la LIG**, establece que:

“Art. 31 - Las deducciones previstas en el artículo 30, inciso b), se harán efectivas por períodos mensuales, computándose todo el mes en que ocurran o cesen las causas que determinen su cómputo (nacimiento, casamiento, defunción, etcétera).

En caso de fallecimiento, las deducciones previstas en el artículo 30 se harán efectivas por períodos mensuales, **computándose todo el mes en que tal hecho ocurra.**

Por su parte, la sucesión indivisa, aplicando igual criterio, computará las deducciones a que hubiera tenido derecho el causante”.

DICTAMENES Y CONSULTAS EN MATERIA DE CARGAS DE FAMILIA

DICTAMEN (DAL) 24/2001 DEL 23.3.2001

ID 542733 DEL 13.12.2019

DICTAMEN (DAL) 92/2000 DEL 01.11.2000

En materia de DEDUCCIONES PERSONALES POR CARGAS DE FAMILIA, se puede consultar los siguientes **dictámenes de la AFIP**:

DICTAMEN (DAL) 24/2001 DEL 23.3.2001

NO SE PUEDE DEDUCIR LOS HIJOS DE LA CONCUBINA

En el **Dictamen (DAL) 24/2001** de fecha 23/3/2001, en relación con las deducciones personales por cargas de familia, se analiza la posibilidad de deducir a los hijos de la concubina.

Del análisis del dictamen -al referirse al art. 23 inciso b), hoy art. 30 inciso b) de la ley de impuesto a las ganancias-, surge que: **“se puede advertir que la ley que rige la materia no ha contemplado la posibilidad de deducir como cargas de familia a los hijos o hijas del concubino o concubina”**.

A la hora de sacar conclusiones los funcionarios de la Dirección de Asesoría Legal, entienden que: **“la normativa bajo examen requiere la existencia de parentesco, y siendo que el parentesco por afinidad deriva exclusivamente del matrimonio, se entiende que no corresponde considerar incluidos en el concepto de carga de familia a los hijos o hijas del concubino o concubina, los cuales no mantienen con el titular de la deducción el vínculo legal exigido en el artículo 23, inciso b), punto 2, de la ley del tributo.**

En sentido concordante se ha expedido esta Asesoría Legal en ocasión de analizar la consideración de la concubina como persona a cargo, a los efectos de su deducción en el impuesto a las ganancias conforme al texto de la ley del gravamen, ordenado en 1986 y sus modificaciones, concluyendo que “...las condiciones para que la deducción sea procedente son:...d) Que exista el parentesco indicado por la ley, vale decir que se trate del cónyuge, de descendientes y colaterales, varones y mujeres, menores de 24 años de edad o incapacitados para el trabajo de ascendientes varones y mujeres.

En virtud de las consideraciones vertidas, este servicio jurídico entiende que los sujetos que no se encuentran previstos en el artículo 23, inciso b) de la ley del gravamen, tal es el caso de los hijos o hijas del concubino o concubina, no integran el concepto de carga de familia a los fines de su deducción en el impuesto a las ganancias, toda vez que carecen del vínculo exigido por la normativa en cuestión a tales efectos”.

Téngase presente que en la actualidad, solo revisten el carácter de cargas de familia, en los términos del art. 30 inciso b) de la ley de impuesto a las ganancias, los hijos, hijas, hijastros, hijastras, menores de 18 años o incapacitados para el trabajo.

ID 542733 DEL 13.12.2019

ACLARACION RESPECTO DE LA DEDUCCION DEL CONCUBINO COMO CARGA DE FAMILIA

NO SE PUEDE DEDUCIR AL CONCUBINO

“ID 542733

¿A los efectos de liquidar el impuesto a las ganancias, puede computarse como carga de familia al concubino?

13/12/2019 12:00:00 a.m.

Dicho cómputo es improcedente debido a que los sujetos no mencionados expresamente por la normativa aplicable, no pueden generar derecho a deducción.

En ese sentido, el vocablo "cónyuge" debe entenderse con el sentido y alcance que el Código Civil le confiere, vale decir, como derivado del vínculo legítimo establecido por medio del matrimonio.

Fuente: Art. 30 Ley 20.628 y Dictamen 24/01 (DAL)”

DICTAMEN (DAL) 92/2000 DEL 01.11.2000

En el **Dictamen (DAL) 92/2000** de fecha 1/11/2000, se analiza el momento a partir resulta deducible como carga de familia un hijo adoptivo.

MOMENTO A PARTIR DEL CUAL SE PUEDE DEDUCIR UN HIJO ADOPTIVO

Luego de hacer un relato de las normas por las que se rige la adopción, el dictamen concluye que: ***“En atención a las consideraciones vertidas en el acápite anterior, se considera que las cargas de familia computables con relación a un hijo adoptivo recién podrán deducirse cuando el juez haya hecho lugar a la adopción dictando la respectiva sentencia.***

En los supuestos que esta tenga efectos retroactivos, las deducciones podrán computarse a partir de la fecha a la cual se retrotrae -iniciación de la demanda o cumplimiento del plazo de un año de la guarda-, dado que a partir de ese momento se coloca en la situación de hijo legítimo”.

=====

DEDUCCION ESPECIAL DE TERCERA Y CUARTA CATEGORIA:

Los sujetos con rentas de cuarta categoría, ya sea en relación de dependencia, o en forma autónoma, pueden deducir una deducción especial.

Los sujetos con rentas de tercera categoría, que trabajen personalmente en la actividad o empresa.

- El monto de la deducción especial es equivalente al 200% del mínimo no imponible \$ 335.356,80 (período fiscal 2021). (monto para el año 2020 \$ 247.722,34). (monto para el año 2019 \$ 171.697,98).

- El monto de la deducción especial es equivalente al 250% del mínimo no imponible, en el caso de “NUEVOS PROFESIONALES” o “NUEVOS EMPRENDEDORES” \$ 419.196 (período fiscal 2021). (monto para el año 2020 \$ 309.652,92). (monto para el año 2019 \$ 214.622,47).

- El monto de la deducción especial es equivalente al 480% del mínimo no imponible, en el caso de “EMPLEADOS” o “JUBILADOS y PENSIONADOS” (rentas tipificadas en los incisos a), b) y c) del art. 82 de la LIG) \$ 804.856,32 (período fiscal 2021). (monto para el año 2020 \$ 594.533,61). (monto para el año 2019 \$ 412.075,15).

En el año 2019, por aplicación del decreto 561/2019 (art. 1 primer párrafo), y ratificado por la ley 27.541 (art, 46), **el importe es de \$ 494.490,18** (producto de un incremento del 20%).

Art. 98 del D.R. de la LIG.

A los efectos del segundo apartado del primer párrafo del inciso c) del artículo 30 de la ley (DEDUCCION ESPECIAL INCREMENTADA PARA EMPLEADOS Y JUBILADOS -480% DEL MINIMO NO IMPONIBLE-), el importe a deducir será el total de las ganancias comprendidas en él hasta el importe máximo establecido en el primer apartado (IMPORTE CORRESPONDIENTE A LA DEDUCCION ESPECIAL SIN INCREMENTAR -200% O 250% DEL MINIMO NO IMPONIBLE-) de este inciso cuando las comprendidas en los incisos a), b) y c) de su artículo 82 (SUELDOS JUBILACIONES Y PENSIONES), no superen dicho tope y, en caso contrario, se tomará el total atribuible a estas últimas ganancias, hasta el tope establecido en el segundo apartado.

Lo expuesto por el decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias significa que la deducción especial incrementada (480% DEL MINIMO NO IMPONIBLE), nunca puede superar el importe de los sueldos o de las jubilaciones o de las pensiones.

DEFINICION DE NUEVOS PROFESIONALES

A tal efecto debe entenderse por “NUEVOS PROFESIONALES” a

El art. 99 del D.R. de la LIG, define a los “nuevos profesionales”, como:

*“**Art.99** - Se consideran “nuevos profesionales”, en los términos del primer párrafo del apartado 1 del inciso c) del artículo 30 de la ley, los **profesionales con hasta tres (3) años de antigüedad en la matrícula**, siempre que cumplan el requisito establecido en el segundo párrafo del referido apartado”. (PAGO DE AUTONOMOS)*

DEFINICION DE NUEVOS EMPRENDEDORES

A tal efecto debe entenderse por “NUEVOS EMPRENDEDORES” a

El art. 99 del D.R. de la LIG, define a los “nuevos emprendedores”, como:

“Art.99 - Se consideran “nuevos emprendedores”, en los términos del primer párrafo del apartado 1 del inciso c) del artículo 30 de la ley, a los trabajadores independientes con hasta tres (3) años de antigüedad contados desde su inscripción como tales, siempre que cumplan el requisito establecido en el segundo párrafo del referido apartado”. (PAGO DE AUTOMONOS)

REQUISITO PARA EL COMPUTO DE LA DEDUCCION ESPECIAL (PAGO DE LA JUBILACION COMO TRABAJADOR AUTONOMO)

Obligación del pago de la jubilación como trabajadores autónomos, para poder computar la deducción especial.

Es condición indispensable para el cómputo de la deducción especial, “*en relación con las rentas y actividad respectiva, el pago de los aportes que, como trabajadores autónomos, deben realizar obligatoriamente al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) o a la caja de jubilaciones sustitutiva que corresponda*”.

ACLARACION RESPECTO DEL PAGO DE LA JUBILACION COMO TRABAJADOR AUTONOMO (VTO. DE LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS)

El art. 98 del D.R. de la LIG, para poder computarse la deducción especial, exige la **conurrencia de dos requisitos**, en relación con la obligación del pago de la jubilación como trabajador autónomo:

a) la totalidad de los aportes correspondientes a los meses de enero a diciembre, **se deben haber pagado hasta la fecha de vencimiento general fijada por la AFIP para la presentación de la declaración jurada de impuesto a las ganancias** o los referidos aportes se deben haber incluidos en un plan de facilidades de pago vigentes; y

b) el monto de los aportes pagados de enero a diciembre, debe coincidir con los importes publicados por la AFIP y corresponda a la categoría denunciada por el contribuyente.

DEDUCCION ESPECIAL INCREMENTADA PRIMERA PARTE Y SEGUNDA PARTE (CON VIGENCIA PARA EL PERIODO FISCAL 2021)

La ley 27.617 (B.O.21.04.2021), crea la deducción especial incrementada primera parte y segunda parte.

EMPLEADOS, JUBILADOS Y PENSIONADOS

DEDUCCION ESPECIAL INCREMENTADA PRIMERA PARTE (PARA NO TRIBUTAR IMPUESTO A LAS GANANCIAS)

DEDUCCION ESPECIAL INCREMENTADA SEGUNDA PARTE (PARA TRIBUTAR IMPUESTO A LAS GANANCIAS PERO EN MENOR MEDIDA)

ART. 30 INCISO C) ANTEULTIMO PARRAFO DE LIG

ART. 176.1 DEL D.R. DE LA LIG

R.G. 4.003

Para el caso de las rentas mencionadas en los **incisos a), b) y c) del artículo 82 de la LIG** (EMPLEADOS JUBILADOS Y PENSIONADOS), y con efecto exclusivo para los sujetos **cuya remuneración y/o haber bruto** no supere la suma equivalente a pesos (1) (2) (3), inclusive, deberán adicionar a la deducción especial, un monto equivalente al que surja de restar a la ganancia neta las deducciones de los incisos a), b) y c) del presente artículo (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPECIAL), de manera tal que será igual al importe que -una vez computada- (DEDUCCION ESPECIAL INCREMENTADA PRIMERA PARTE) determine que la ganancia neta sujeta a impuesto sea igual a cero (0).

Asimismo, y con efecto exclusivo para los sujetos cuya remuneración y/o haber bruto supere la suma equivalente a pesos (1) (2) (3), pero no exceda de pesos (4) (5) (6), inclusive, se faculta al Poder Ejecutivo nacional a definir la magnitud de la deducción adicional prevista en este párrafo en orden a promover que la carga tributaria del presente impuesto no neutralice los beneficios derivados de esta medida y de la correspondiente política salarial (DEDUCCION ESPECIAL INCREMENTADA SEGUNDA PARTE).

Entiéndase como remuneración y/o haber bruto mensual, al solo efecto de lo previsto en el párrafo anterior, a la suma de todos los importes que se perciban, cualquiera sea su denominación, no debiéndose considerar, únicamente, el Sueldo Anual Complementario que se adicione de conformidad a lo dispuesto en el párrafo siguiente.

- (1) Desde el 01.01.2021 y hasta el 31.08.2021 \$ 150.000 por aplicación de la ley 27.617.
- (2) Desde el 01.09.2021 y hasta el 31.12.2021 \$ 175.000 por aplicación del decreto 620/2021.
- (3) Desde el 01.01.2022 \$ 225.937 **según página web AFIP.**
- (4) Desde el 01.01.2021 y hasta el 31.08.2021 \$ 173.000 por aplicación de la ley 27.617.
- (5) Desde el 01.09.2021 y hasta el 31.12.2021 \$ 203.000 por aplicación del decreto 620/2021.
- (6) Desde el 01.01.2022 \$ 260.580 **según página web AFIP.**

A modo de ejemplo (Según página web AFIP – 230 tramos)

Sueldo bruto mensual o promedio desde 01/2022 Ded. Esp. Incrementada

226.087	64.737
226.238	64.180
226.389	63.669
(..)	
260.279	473
260.430	236
260.580	-0-

En función del **art. 30 inciso c) anteuúltimo párrafo de la LIG** y del **art. 176.1 del D.R. de la LIG** se modificó la **R.G. 4.003**:

REMUNERACIONES DEVENGADAS DE ENERO 2021 A AGOSTO 2021

Decreto 336 (B.O.25.05.2021). R.G. 5.008 (B.O.15.06.2021)

SUJETOS CON REMUNERACION BRUTA DE HASTA \$ 150.000 (NO TRIBUTAN IMPUESTO A LAS GANANCIAS)

DEDUCCION ESPECIAL INCREMENTADA PRIMERA PARTE (PARA QUE LA GANANCIA NETA SUJETA A IMPUESTO SEA IGUAL A CERO)

Para las rentas tipificadas en el **art. 82 incisos a), b) y c) de la LIG** (EMPLEADOS JUBILADOS Y PENSIONADOS), y con efecto exclusivo para los sujetos cuya **remuneración y/o haber bruto no supere la suma equivalente a \$ 150.000**, inclusive, **deberán adicionar a la deducción especial**, un monto equivalente al que surja de restar a la ganancia neta las deducciones del inciso a) (MINIMO NO IMPONIBLE), del inciso b) (CARGAS DE FAMILIA) y del inciso c) (DEDUCCION ESPECIAL) del artículo 30 de la LIG, de manera tal que será igual al importe que -una vez computada- **determine que la ganancia neta sujeta a impuesto sea igual a cero (0)**.

SUJETOS CON REMUNERACION BRUTA MAYOR A \$ 150.000 Y HASTA \$ 173.000 (TRIBUTAN IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN MENOR MEDIDA)

DEDUCCION ESPECIAL INCREMENTADA SEGUNDA PARTE

Asimismo, y con efecto exclusivo para los sujetos cuya **remuneración y/o haber bruto supere la suma equivalente a pesos \$ 150.000, pero no exceda de pesos \$ 173.000**, inclusive, se faculta al Poder Ejecutivo nacional a definir la magnitud de la deducción adicional en orden a promover que la carga tributaria del impuesto a las ganancias no neutralice los beneficios derivados de esta medida y de la correspondiente política salarial.

DEFINICION DE REMUNERACION BRUTA

Entiéndase como remuneración y/o haber bruto mensual, al solo efecto de lo previsto en el párrafo anterior, a la suma de todos los importes que se perciban,

cualquiera sea su denominación, **no debiéndose considerar, únicamente, el Sueldo Anual Complementario.**

Art. 176.1 del D.R. de la LIG (primer párrafo)

CONCEPTOS REMUNERATORIOS O NO REMUNERATORIOS GRAVADOS NO GRAVADOS O EXENTOS (EXCLUIDO EL SAC)

Se entiende por 'remuneración bruta' y por 'remuneración y/o haber bruto', a la suma de todos los importes que se perciban mensualmente, en dinero o en especie, **cualquiera sea su denominación, tengan o no carácter remuneratorio**, a los fines de la determinación de los aportes y contribuciones al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) o regímenes provinciales o municipales análogos y **estén gravados, no gravados o exentos por el impuesto a las ganancias.**

NO SE DEBE CONSIDERAR EL SAC

El único concepto que no deberá considerarse es el Sueldo Anual Complementario.

SE DEBE TENER EN CUENTA LA REMUNERACION BRUTA PROMEDIO

Art. 176.1 del D.R. de la LIG (tercero, cuarto y quinto párrafo)

DEDUCCION ESPECIAL INCREMENTADA PRIMERA PARTE (TERCER PARRAFO)

La deducción especial incrementada (PRIMERA PARTE), deberá computarse en cada período mensual en el que la remuneración y/o haber bruto mensual no exceda de \$ 150.000.

DEDUCCION ESPECIAL INCREMENTADA SEGUNDA PARTE (CUARTO PARRAFO)

La deducción especial incrementada (SEGUNDA PARTE) se establecerá de manera progresiva en una magnitud que, entre otras cuestiones, determine que la inclusión del Sueldo Anual Complementario que perciban los sujetos comprendidos en el tramo de remuneración y/o haber bruto allí mencionado (MAYOR A \$ 150.000 Y HASTA \$ 173.000), logre una adecuada aplicación de las disposiciones reseñadas, evitando neutralizar los beneficios derivados de la política económica y salarial previstos en la Ley 27.617.

La deducción especial incrementada (SEGUNDA PARTE) deberá computarse en cada período mensual en que el importe de la remuneración y/o haber bruto mensual esté comprendido en el citado tramo (MAYOR A \$ 150.000 Y HASTA \$ 173.000).

PROMEDIO DE LAS REMUNERACIONES BRUTAS MENSUALES (QUINTO PARRAFO)

La deducción especial incrementada (PRIMERA PARTE) y la deducción especial incrementada (SEGUNDA PARTE) también deberá considerarse en el supuesto en que, en el período fiscal, el **promedio de la remuneración y/o haber bruto mensual**, arrojara un monto inferior o igual al tramo que correspondiere (HASTA \$ 150.000) (MAYOR A \$ 150.000 Y HASTA \$ 173.000).

R.G. 5.008 (B.O.15.06.2021) (ANEXO II APARTADO E) R.G. 4.003 DEDUCCIONES PERSONALES)

SE DEBE TENER EN CUENTA LAS REMUNERACIONES DEL MES Y EL PROMEDIO DE LAS REMUNERACIONES ACUMULADAS A ESE MES Y DE AMBOS TOMAR EL MENOR

De tratarse de sujetos que perciban las rentas mencionadas en el **art. 82 incisos a), b) y c) de la LIG**, se procederá respecto de la deducción especial incrementada, conforme se indica:

DEDUCCION ESPECIAL INCREMENTADA PRIMERA PARTE

SUJETOS CON REMUNERACION BRUTA HASTA \$ 150.000

-Primera parte del penúltimo párrafo del inciso c) del artículo 30 de la ley del gravamen:

NO CORRESPONDE PRACTICAR RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

No corresponderá retención alguna del impuesto a las ganancias en aquellos meses en que la remuneración y/o haber bruto de ese mes o el promedio de las remuneraciones y/o haberes brutos mensuales a ese mes -el que fuere menor- no supere la suma de \$ 150.000.

Los agentes de retención computarán, en el mes que se liquida, una deducción especial incrementada (PRIMERA PARTE) en un monto equivalente al que surja de restar a la ganancia neta las deducciones del inciso a) (MINIMO NO IMPONIBLE), del inciso b) (CARGAS DE FAMILIA) y del inciso c) (DEDUCCION ESPECIAL) del artículo 30 de la LIG, de manera tal que -una vez computada- **la ganancia neta sujeta a impuesto sea igual a cero (0).**

DEDUCCION ESPECIAL INCREMENTADA SEGUNDA PARTE

SUJETOS CON REMUNERACION BRUTA MAYOR A \$ 150.000 Y HASTA \$ 173.000

-Segunda parte del penúltimo párrafo del inciso c) del artículo 30 de la ley del gravamen:

En aquellos meses en que la **remuneración y/o haber bruto del mes que se liquida o el promedio de las remuneraciones y/o haberes brutos mensuales**

a ese mes -el que fuere menor- supere la suma de (\$150.000) y resulte inferior o igual a (\$ 173.000), los agentes de retención computarán, en el mes que se liquida, una deducción especial incrementada (SEGUNDA PARTE) conforme el tramo en el que se ubique la referida remuneración y/o haber bruto mensual o promedio en la **tabla que del Anexo IV**. (EL ANEXO IV TIENE 230 TRAMOS COMENZANDO EN 150.100 Y TERMINANDO EN 173.000. CADA TRAMO SE INCREMENTA EN 100 PESOS)

A modo de ejemplo

Sueldo bruto mensual o promedio hasta	Monto de la deducción especial Incrementada Art.1 inc. c) pto.7)
150.100	42.979
150.200	42.609
150.300	42.270
.....
172.800	314
172.900	157
173.000	-0-

CALCULO DE LA RETENCION DE LOS MESES SIGUIENTES

Una vez determinada la deducción especial incrementada (PRIMERA PARTE) o la deducción especial incrementada (SEGUNDA PARTE) del período mensual, **a los efectos del cálculo de la retención se sumará dicha deducción especial incrementada a las deducciones especiales incrementadas que hubieran sido computadas en los períodos mensuales anteriores**, si las hubiere.

Por lo tanto a la deducción especial incrementada del mes se le debe sumar las deducciones especiales incrementadas de los meses anteriores (sin recalcular alguno).

LIQUIDACION ANUAL

La deducción especial incrementada (PRIMERA PARTE) o la deducción especial incrementada (SEGUNDA PARTE) deberá ser trasladada a los meses subsiguientes -aun cuando la remuneración bruta del mes o el promedio de dichas remuneraciones y/o haberes brutos, exceda los tramos de (HASTA \$ 150.000) o (MAYOR A \$ 150.000 Y HASTA \$ 173.000), **sin que deba ser recalculada a los efectos de la determinación anual**.

Por lo tanto las deducciones especiales incrementadas computadas en cada mes no deben recalcularse en la liquidación anual.

REMUNERACIONES DEVENGADAS DE SETIEMBRE 2021 A DICIEMBRE 2021

Decreto 620 (B.O.23.09.2021). R.G. 5.076 (B.O.27.09.2021)

SUJETOS CON REMUNERACION BRUTA DE HASTA \$ 175.000 (NO TRIBUTAN IMPUESTO A LAS GANANCIAS)

DEDUCCION ESPECIAL INCREMENTADA PRIMERA PARTE (PARA QUE LA GANANCIA NETA SUJETA A IMPUESTO SEA IGUAL A CERO)

Para las rentas tipificadas en el art. **82 incisos a), b) y c) de la LIG** (EMPLEADOS JUBILADOS Y PENSIONADOS), y con efecto exclusivo para los sujetos cuya **remuneración y/o haber bruto no supere la suma equivalente a \$ 175.000**, inclusive, **deberán adicionar a la deducción especial**, un monto equivalente al que surja de restar a la ganancia neta las deducciones del inciso a) (MINIMO NO IMPONIBLE), del inciso b) (CARGAS DE FAMILIA) y del inciso c) (DEDUCCION ESPECIAL) del artículo 30 de la LIG, de manera tal que será igual al importe que -una vez computada- **determine que la ganancia neta sujeta a impuesto sea igual a cero (0)**.

SUJETOS CON REMUNERACION BRUTA MAYOR A \$ 175.0000 Y HASTA \$ 203.000 (TRIBUTAN IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN MENOR MEDIDA)

DEDUCCION ESPECIAL INCREMENTADA SEGUNDA PARTE

Asimismo, y con efecto exclusivo para los sujetos cuya **remuneración y/o haber bruto supere la suma equivalente a pesos \$ 175.000, pero no exceda de pesos \$ 203.000**, inclusive, se faculta al Poder Ejecutivo nacional a definir la magnitud de la deducción adicional en orden a promover que la carga tributaria del impuesto a las ganancias no neutralice los beneficios derivados de esta medida y de la correspondiente política salarial.

R.G. 5.076 (B.O.27.09.2021) (Art.2)

Para determinar la procedencia y el cálculo de la deducción especial incrementada (PRIMERA PARTE Y SEGUNDA PARTE) prevista en el penúltimo párrafo del inciso c) del artículo 30 de la LIG, respecto de los sujetos que perciban las rentas mencionadas en los incisos a), b) y c) del artículo 82 de la LIG (EMPLEADOS JUBILADOS Y PENSIONADOS), los agentes de retención procederán conforme se indica a continuación:

DEDUCCION ESPECIAL INCREMENTADA PRIMERA PARTE

- Primera parte del penúltimo párrafo del inciso c) del artículo 30 de la ley del gravamen:

RENTAS DEVENGADAS ENTRE EL 01/01/2021 Y EL 31/08/2021

1) Liquidaciones mensuales correspondientes a rentas devengadas hasta el 31 de agosto de 2021, inclusive:

Resulta de aplicación lo dispuesto en el sexto párrafo y siguientes, del Apartado E - Deduciones Personales - del Anexo II de la R.G. 4.003. (S/R.G. 5.008 ya explicado)

RENTAS DEVENGADAS ENTRE EL 01/09/2021 Y EL 31/12/2021

2) Liquidaciones mensuales correspondientes a rentas devengadas desde el 1 de septiembre de 2021:

SUJETOS CON REMUNERACION BRUTA HASTA \$ 175.000

No corresponderá retención alguna del impuesto a las ganancias cuando la **remuneración y/o haber bruto del mes que se liquida -en el período comprendido entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de 2021- o el promedio de las remuneraciones y/o haberes brutos mensuales desde el 1 de septiembre hasta el 31 de diciembre de 2021, a ese mes, el que fuere menor**, no supere la suma de (\$ 175.000.-).

A tal efecto, los agentes de retención computarán, en el mes que se liquida, una deducción especial incrementada en un monto equivalente al que surja de restar a la ganancia neta las deducciones del inciso a) (MINIMO NO IMPONIBLE), del inciso b) (CARGAS DE FAMILIA) y del inciso c) (DEDUCCION ESPECIAL) del artículo 30 de la LIG, de manera tal que -una vez computada- **la ganancia neta sujeta a impuesto sea igual a CERO (0).**

DEDUCCION ESPECIAL INCREMENTADA SEGUNDA PARTE

- Segunda parte del penúltimo párrafo del inciso c) del artículo 30 de la ley del gravamen:

RENTAS DEVENGADAS ENTRE EL 01/01/2021 Y EL 31/08/2021

1) Liquidaciones mensuales correspondientes a rentas devengadas hasta el 31 de agosto de 2021, inclusive:

Resulta de aplicación lo dispuesto en el sexto párrafo y siguientes, del Apartado E - Deduciones Personales - del Anexo II de la R.G. 4.003. (S/R.G. 5.008 ya explicado)

RENTAS DEVENGADAS ENTRE EL 01/09/2021 Y EL 31/12/2021

2) Liquidaciones mensuales correspondientes a rentas devengadas desde el 1 de septiembre de 2021:

SUJETOS CON REMUNERACION BRUTA MAYOR A \$ 175.000 Y HASTA \$ 203.000

En aquellos meses en que la **remuneración y/o haber bruto del mes que se liquida en el período del 1 de septiembre al 31 de diciembre de 2021 o el promedio de las remuneraciones y/o haberes brutos mensuales desde el 1**

de septiembre hasta el 31 de diciembre de 2021 -el que fuere menor- supere la suma de (\$175.000.-) y resulte inferior o igual a (\$ 203.000.-), los agentes de retención computarán, en el mes que se liquida, una deducción especial incrementada (SEGUNDA PARTE) conforme el tramo en el que se ubique la referida remuneración y/o haber bruto mensual o promedio en la **tabla del Anexo de la R.G. 5.076**. (EL ANEXO TIENE 280 TRAMOS COMENZANDO EN 175.100 Y TERMINANDO EN 203.000. CADA TRAMO SE INCREMENTA EN 100 PESOS)

A modo de ejemplo

Sueldo bruto mensual o promedio desde 09/2021 Ded. Esp. Incrementada

175.100	63.608
175.200	63.143
175.300	62.718
(..)	
202.800	381
202.900	190
203.000	-0-

CALCULO DE LA RETENCION DE LOS MESES SIGUIENTES

Una vez determinada la deducción especial incrementada (PRIMERA PARTE) o la deducción especial incrementada (SEGUNDA PARTE) del período mensual correspondiente a las rentas devengadas a partir del 1 de septiembre de 2021, **a los efectos del cálculo de la retención, se sumará dicha deducción especial incrementada a las que hubieran sido computadas en períodos anteriores**, si las hubiere.

Por lo tanto a la deducción especial incrementada del mes se le debe sumar las deducciones especiales incrementadas de los meses anteriores (sin recalcular alguno).

LIQUIDACION ANUAL

La deducción especial incrementada mensual (PRIMERA PARTE) o la deducción especial incrementada mensual (SEGUNDA PARTE) del período mensual correspondiente a las rentas devengadas a partir del 1 de septiembre de 2021, deberá ser trasladada a los meses subsiguientes -aún cuando las remuneraciones y/o haberes brutos del mes o promedio de dichas remuneraciones y/o haberes brutos, excedan los nuevos tramos (HASTA \$ 175.000) o (MAYOR A \$ 175.000 Y HASTA \$ 203.000)- **sin que deba ser recalculada a los efectos de la determinación anual**.

Por lo tanto las deducciones especiales incrementadas computadas en cada mes no deben recalcularse en la liquidación anual.

El art. 5 de la Ley 27.667 (B.O.31.12.2021) faculta al Poder Ejecutivo nacional a incrementar, **durante el año fiscal 2022**, los montos previstos en el inciso z) del art. 26 de la LIG y en el anteúltimo párrafo del inciso c) del art. 30 de la LIG.

Exención para el SAC (art. 26 inciso z) de la LIG)
Deducción especial incrementada (art. 30 inciso c) anteúltimo párrafo de la LIG)

Desde el 01.01.2022 el monto de \$ 175.000 se eleva a \$ 225.937 según página web AFIP.

Desde el 01.01.2022 el monto de \$ 203.000 se eleva a \$ 260.580 según página web AFIP.

A modo de ejemplo Deducción especial incrementada segunda parte (Según página web AFIP – 230 tramos)

Sueldo bruto mensual o promedio desde 01/2022 Ded. Esp. Incrementada

226.087	64.737
226.238	64.180
226.389	63.669
(..)	
260.279	473
260.430	236
260.580	-0-

CONCEPTOS QUE SE DEBEN DEDUCIR ANTES DE LAS DEDUCCIONES PERSONALES DEL ART. 30 DE LA LIG.

Art. 98 del D.R. de la LIG.

A los fines del cómputo de las deducciones que autoriza el artículo 30 de la ley, deberán compensarse previamente los quebrantos del ejercicio,

Las deducciones generales

Y los quebrantos provenientes de períodos anteriores, de acuerdo con el procedimiento indicado en los artículos 74, 75 y 189 de este reglamento, respectivamente y con las limitaciones que a tal efecto prevé el artículo 25 de la ley.

Art. 189 del D.R. de la LIG

IMPUTACION DE LAS DEDUCCIONES CUANDO EXISTEN RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA POR VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS

A los fines de la determinación de la ganancia neta mencionada en el **tercer párrafo del artículo 94** de la ley (PERSONAS HUMANAS CON RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA POR VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS), **se podrá deducir, de corresponder, el remanente no utilizado de las deducciones** que autorizan los artículos 29 (GASTOS DESEPELIO), 30 (DEDUCCIONES PERSONALES) y 85 (DEDUCCIONES GENERALES) que se hubieran computado contra las rentas sujetas a la escala del primer párrafo del citado artículo 94.

PRIVILEGIO PARA SUELDOS JUBILACIONES Y PENSIONES

Si correspondiera la compensación con la cuarta categoría, esta se efectuará en último término contra las ganancias comprendidas en los incisos a), b) y c) del artículo 82 de la ley y en su segundo párrafo.

TOPE DE LA DEDUCCION ESPECIAL

La deducción especial a computar, conforme al inciso c) del artículo 30 de la ley, no podrá exceder la suma de las ganancias netas a que se refiere dicho inciso (RENTAS DE TERCERA Y CUARTA CATEGORIA), ni el importe que resulte una vez efectuada la compensación prevista en el párrafo anterior, si fuera inferior a la suma indicada.

INCREMENTO DE LAS DEDUCCIONES PARA LOS EMPLEADOS Y JUBILADOS DE LA PATAGONIA

Empleados que trabajen en la Patagonia, o jubilados y pensionados que vivan en la Patagonia.

En el caso de empleados en relación de dependencia que trabajen y de jubilados que vivan en las provincias y, en su caso, partido, a que hace mención el artículo 1 de la ley 23272, **las deducciones personales del art. 30 de la LIG se incrementan en un veintidós por ciento (22%).**

El art. 1 de la ley 23.272, establece que:

*“**Art. 1** - A los efectos de las leyes, decretos, reglamentaciones, resoluciones y demás disposiciones legales del orden nacional, considérase a la Provincia de La Pampa juntamente con las provinciales de Río Negro, Chubut, Neuquén, Santa Cruz, Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur y el partido de Patagones de la Provincia de Buenos Aires”.*

SUSTITUCION DEL MINIMO NO IMPONIBLE Y DE LA DEDUCCION ESPECIAL POR UN IMPORTE MAYOR PARA JUBILADOS Y PENSIONADOS

La ley 27.617 (B.O.21.04.2021), incrementa a (8) veces la suma de los haberes mínimos garantizados, definidos en el art. 125 de la ley 24.241. (CON VIGENCIA PARA EL PERIODO FISCAL 2021)

Mínimo no imponible y deducción especial incrementada para jubilados y pensionados.

Respecto de las rentas mencionadas en el **inciso c) del artículo 82** de la ley de impuesto a las ganancias (JUBILACIONES Y PENSIONES), las deducciones previstas en los **incisos a) y c) del art. 30** de la ley de impuesto las ganancias (MINIMO NO IMPONIBLE Y DEDUCCION ESPECIAL), **serán reemplazadas por una deducción específica equivalente a ocho (8) veces la suma de los haberes mínimos garantizados, definidos en el artículo 125 de la ley 24241**, siempre que esta última suma resulte superior a la suma de las deducciones antedichas. (ANTES DE LA REFORMA ERA DE 6 VECES)

Para el período fiscal 2021, el importe asciende a \$ 2.206.463,12 según página web del ANSES (CIFRA SUPERIOR A LA SUMATORIA DEL MINIMO NO IMPONIBLE MAS LA DEDUCCION ESPECIAL)

Resolución Anses 433/2020 \$ 19.035,29 desde diciembre 2020.
Resolución Anses 52/2021 \$ 20.571,44 desde marzo 2021.
Resolución Anses 108/2021 \$ 23.064,70 desde junio 2021.
Resolución Anses 178/2021 \$ 25.922,42 desde septiembre 2021.
Resolución Anses 247/2021 \$ 29.061,63 desde diciembre 2021.

\$ 19.035,29 x 2 = 38.070,58.
\$ 20.571,44 x 3 = 61.714,32.
\$ 23.064,70 x 3 = 69.194,10.
\$ 25.922,42 x 3 = 77.767,26.
\$ 29.061,63 x 1 = 29.061,63.
Total 275.807,89 x 8 = 2.206.463,12

Para el período fiscal 2020, el importe asciende a \$ 1.198.945,92 según página web del ANSES (CIFRA SUPERIOR A LA SUMATORIA DEL MINIMO NO IMPONIBLE MAS LA DEDUCCION ESPECIAL)

Resolución Anses 279/2019 \$ 14.067,93 desde diciembre 2019.
Resolución Anses 76/2020 \$ 15.891,49 desde marzo 2020.
Resolución Anses 167/2020 \$ 16.864,05 desde junio 2020.
Resolución Anses 325/2020 \$ 18.128,85 desde septiembre 2020.
Resolución Anses 433/2020 \$ 19.035,29 desde diciembre 2020.

\$ 14.067,93 x 2 = 28.135,86.
\$ 15.891,49 x 3 = 47.674,47.
\$ 16.864,05 x 3 = 50.592,15.
\$ 18.128,85 x 3 = 54.386,55.
\$ 19.035,29 x 1 = 19.035,29.
Total 199.824,32 x 6 = 1.198.945,92

Para el período fiscal 2019, el importe asciende a \$ 823.885,32 según página web del ANSES (CIFRA SUPERIOR A LA SUMATORIA DEL MINIMO NO IMPONIBLE MAS LA DEDUCCION ESPECIAL)

CASOS EN LOS CUALES NO CORRESPONDE EL COMPUTO DEL IMPORTE INCREMENTADO

La ley 27.617 (B.O.21.04.2021) EXISTENCIA DE OTROS INGRESOS ADEMAS DE LA JUBILACION O LA PENSION SUPERIORES AL MINIMO NO IMPONIBLE (A PARTIR DEL PERIODO FISCAL 2021)

La deducción incrementada, no será de aplicación, para aquellos sujetos que **perciban y/u obtengan ingresos de distinta naturaleza** a las rentas del art. 82 inciso c) (JUBILACIONES Y PENSIONES) **superiores al monto del Mínimo no imponible** (\$ 167.678,40).

EXISTENCIA DE OTROS INGRESOS ADEMAS DE LA JUBILACION O LA PENSION (HASTA EL PERIODO FISCAL 2020)

La deducción incrementada, no será de aplicación, para aquellos sujetos que **perciban y/u obtengan ingresos de distinta naturaleza** a las rentas del art. 82 inciso c) (JUBILACIONES Y PENSIONES).

SUJETOS QUE TRIBUTAN IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

Tampoco corresponderá la deducción incrementada, para **quienes se encuentren obligados a tributar el impuesto sobre los bienes personales**, siempre y cuando esta obligación no surja exclusivamente de la tenencia de un inmueble para vivienda única.

OTROS INGRESOS. TRATAMIENTO DE LOS INTERESES DE PLAZO FIJO

Acta Nº 26 EDI con instituciones profesionales del 23.08.2021

*“6. IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y BIENES PERSONALES- SIRADIG
(..)*

*II. Respecto a la deducción incrementada para jubilados cuando perciben las rentas de segunda categoría que a partir del período 2018 están gravadas. **Ej: intereses de plazos fijos, lebacks, etc. Perderían el beneficio***

En dicho caso, cómo se debe informar al agente de retención. Por SIRADIG

Respecto a ser o no contribuyente de bienes personales, qué sucede si un contribuyente no superaba el mínimo no imponible en 2017, en 2018 tiene que ir evaluando mes a mes su patrimonio para informarlo al agente de retención.

Respuesta de AFIP

(..)

b) El sexto párrafo del artículo 23 LIG (HOY ART.30 DE LA LIG) dispone que la deducción específica para quienes obtengan rentas del inciso c) del artículo 79

(HOY ART. 82 INCISO C) DE LA LIG) de la misma ley, no será de aplicación respecto de aquellos sujetos que perciban y/u obtengan ingresos -ingresos gravados, de acuerdo con la RG 4003 (AFIP)- de distinta naturaleza a los allí previstos. Es decir que **la obtención de ingresos gravados de cualquiera de las categorías del impuesto hace perder el beneficio.**

Por otra parte, y en lo que atañe al mecanismo a fin de informar al agente de retención, corresponde señalar que el sistema SIRADIG contempla actualmente como información a brindar por aquellos sujetos jubilados, pensionados o retirados "si perciben otros ingresos" - con la posibilidad de discriminar mes a mes-, como asimismo "si se tributó bienes personales en el último período fiscal anterior al que está declarando".

=====

Capítulo 7. EXENCIONES.

INDICE

Exenciones

Exención para rentas financieras

Exenciones para intereses

Exención para Intereses por depósitos en instituciones financieras

Exención para Intereses y rendimientos de instrumentos financieros

Exención para el resultado por compraventa de instrumentos financieros

Aspectos controvertidos respecto del alcance de la exención del inciso h) del art. 26 de la LIG modificado por la ley 27.541

Aspectos controvertidos respecto de la vigencia de la ley 27.541

Aplicación del art. 95 segundo párrafo del Decreto 1.170/2018 para el periodo fiscal 2019

Exenciones para el resultado por compraventa de instrumentos financieros

Caso particular de los FCI

Requisitos para la procedencia de la exención

Aplicación de la exención para valores alcanzados por el impuesto cedular del art. 98 de la LIG

Procesos de conversión. Transferencia gravada

Tratamiento para beneficiarios del exterior

Exención para el SAC

Exención para entidades sin fines de lucro

El caso particular de las Cajas de Profesionales

Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Mendoza c/ Estado Nacional s/ Amparo CSJN del 05.05.2009

Banco de la Provincia de Buenos Aires c/ Estado Nacional CSJN del 15.03.1940

Dictamen (DATyJ) 10/1981 del 02.07.1981

Exención para operaciones de venta de inmuebles

Exención para entidades religiosas

Exención para entidades deportivas

Exención para derechos de autor

Exención para horas extras

Exención para bono por productividad, fallo de caja y conceptos similares

Exención para donaciones

Exención para intereses de créditos laborales y para indemnizaciones

Exención para guardias obligatorias

Otras exenciones

Pérdida de la exención por transferencias a fiscos extranjeros

Exención para al personal de salud y fuerzas de seguridad (periodo fiscal 2020)

Exención para el teletrabajo (Ley 27.555)

Jurisprudencia en materia de exenciones de entidades sin fines de lucro

Asociación Rosarina de Anestesiología CSJN del 16.11.2009

Asociación de Clínicas y Sanatorios Privados de la Provincia de Salta CSJN del 16.11.2009

Cámara de Propietarios de Alojamientos CSJN del 26.11.2002

Fundación el Arte de Vivir CNACAF Sala III del 4.7.2019

Club Newman Asociación Civil CNACAF Sala IV del 25.4.2017

Cámara Argentina de Farmacias CNACAF Sala III del 6.4.2017

Asociación de Médicos de San Martín y Tres de Febrero CAMARA FEDERAL DE APELACIONES DE SAN MARTIN Sala "II" del 31.03.2015

Dictámenes en materia de exenciones de entidades sin fines de lucro

Dictamen (DAT) 16/2007 del 21.2.2007

Dictamen (DAL) 6/2000 del 8.5.2000

Jurisprudencia en materia de transferencias a fiscos extranjeros

Cascos Blancos CSJN del 9.6.2015

=====

EXENCIONES

EXENCIONES PARA RENTAS FINANCIERAS

Art.26 inciso h) y art. 26 inciso u) de la LIG

En materia de exenciones referidas a rentas financieras se debe tener en cuenta cuatro reformas de suma importancia, la ley 26.893 (B.O.23.09.2013), la ley 27.430 (B.O.29.12.2017) -LA MAS IMPORTANTE-, la ley 27.541 (B.O. 23.12.2019) y la ley 27.638 (B.O. 04.08.2021).

Las exenciones correspondientes a las rentas financieras se encuentran tipificadas en los incisos h) y u) del art. 26 de la LIG

En la ley de impuesto a las ganancias, históricamente las exenciones correspondientes a la renta financiera se encontraban tipificadas en dos incisos bien diferenciados, en un inciso la exención referida a la renta producto de la colocación del capital -LOS INTERESES-, y en otro inciso la exención referida al resultado por compraventa del instrumento financiero.

Antes de la reforma de la ley 27.541 (B.O.23.12.2019), LOS INTERESES ESTABAN EXENTOS por el art. 20 inciso h) y EL RESULTADO POR COMPRAVENTA por el art. 20 inciso w). Luego del reordenamiento del decreto 824/2019 art. 26 inciso h) y u) respectivamente.

Luego de la reforma de la ley 27.541, no caben dudas que el **inciso u)** contiene una exención para el resultado por compraventa de instrumentos financieros.

Pero nos encontramos con problemas de interpretación en el caso del **inciso h)**.

La cuestión pasa por definir si el inciso h) contiene una exención referida exclusivamente para INTERESES; o si por el contrario contiene una exención tanto para intereses como para el resultado por compraventa. De ser válida la segunda interpretación entonces tendríamos exenciones referidas al resultado por compraventa en el inciso h) y en el inciso u).

Cuestión que no ha sido aún reglamentada por el poder ejecutivo.

Se debe tener presente que la reforma introducida en el inciso h) por imperio de la ley 27.541 entra en vigencia respecto del periodo fiscal 2019.

Mientras que la reforma introducida en el inciso u) por imperio de la ley 27.541 entra en vigencia recién respecto del periodo fiscal 2020.

Se debe recordar que por aplicación de la ley 27.541, se derogó el impuesto cedular del art. 95 de la LIG, a partir del período fiscal 2020. Por lo tanto los intereses correspondientes a rentas financieras (NO EXENTOS) pasan a estar gravados a la escala progresiva del art. 94 primer párrafo de la LIG (ESCALA DEL 5% AL 35%).

La ley 27.638 vuelve a modificar el inciso h) aclarando que la vigencia resulta de aplicación a partir del periodo fiscal 2021.

Observaciones:

Respeto de la vigencia de una reforma en el impuesto a las ganancias (que es un impuesto de hecho imponible anual) ocurrida durante el curso de un periodo fiscal, nos remitimos al análisis desarrollado en el **capítulo 1 “Introducción. Vigencia. Impuesto de ejercicio anual”**.

Donde se analiza:

- Los siguientes dictámenes de la Procuración del Tesoro de la Nación: Dictamen (PTN) 20/2005 del 20.01.2005; Dictamen (PTN) 224/2005 del 14.07.2005; Dictamen (PTN) 132/2005 del 19.04.2005.
- Y los siguientes fallos: Nerly Antonio TFN Sala C del 19.10.2006; Maridon Beatriz TFN Sala D del 19.10.2006; Magariños Juan Carlos TFN Sala B del 20.12.2004; Boiteaux Miguel Angel TFN Sala B del 02.08.2005; Magariños Juan Carlos CNACAF Sala II del 05.06.2008; Boiteaux Miguel Angel CNACAF Sala V del 12.04.2007; Sanatorio Otamendi y Miroli CSJN del 25.08.1988; Sambrizzi Eduardo A. CSJN del 31.10.1989

Comenzaremos analizando la exención del inciso h).

Art. 26 Inciso h) de la LIG

INTERESES

RESULTADO POR COMPRAVENTA (tema controvertido)

A) INTERESES POR DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

PRIMER CONCEPTO EXENTO POR APLICACIÓN DEL ART. 26 INCISO H) (respecto del cual NO surgen problemas de interpretación).

Están exentos los **intereses por depósitos en entidades financieras** (sujetas a la ley 21.526):

En caja de ahorro,

En cuentas especiales de ahorro,

A plazo fijo en moneda nacional

Y los depósitos de terceros u otras formas de captación de fondos del público, conforme lo determine el Banco Central de la República Argentina en virtud de lo que establece la legislación respectiva.

LEY 27.638

La ley 27.638 (B.O.04.08.2021) modifica el inciso h) del artículo 26 de la ley de impuesto a las ganancias (ESTABLECIENDO QUE LA VIGENCIA ES A PARTIR DEL PERIODO FISCAL 2021)

Estableciendo el segundo párrafo del inciso h) del art. 26 de la LIG:

“La exención dispuesta en este inciso también comprende a los intereses o la denominación que tuviere el rendimiento producto de la colocación de capital en los instrumentos emitidos en moneda nacional destinados a fomentar la inversión productiva, que establezca el Poder Ejecutivo nacional, siempre que así lo disponga la norma que los regule, y en la medida en que no resulten comprendidos en el párrafo anterior”.

Antes de la reforma de la ley 27.638, el segundo párrafo del inciso h) establecía que:

“Quedan excluidos de esta exención los intereses provenientes de depósitos con cláusula de ajuste”.

Por lo tanto **a partir del periodo fiscal 2021** están exentos:

-Los intereses por depósitos en cajas de ahorro en moneda nacional o en moneda extranjera. (con o sin cláusula de ajuste).

-Los intereses por depósitos en cuentas especiales de ahorro en moneda nacional o en moneda extranjera. (con o sin cláusula de ajuste).

-Los intereses por depósitos a plazo fijo en moneda nacional. (con o sin cláusula de ajuste).

-Los intereses de instrumentos emitidos en moneda nacional destinados a fomentar la inversión productiva que establezca el Poder Ejecutivo nacional.

DEFINICION DE INSTRUMENTOS EN MONEDA NACIONAL DESTINADOS A FOMENTAR LA INVERSION PRODUCTIVA

El art. 80.1 del D.R. de la LIG, establece que:

En la medida en que no resulten de aplicación las disposiciones del art. 26 inciso h) primer párrafo de la LIG, los instrumentos en moneda nacional mencionados en su segundo párrafo son aquellos que, **de manera concurrente, cumplan los siguientes requisitos:**

REQUISITOS CONCURRENTES

a) Cuando:

OFERTA PUBLICA Y AUTORIZACION DE LA CNV

(i) Sean colocados por oferta pública con autorización de la comisión nacional de valores o

(ii) Sean elegibles de acuerdo con la norma que los constituya o cree, o cuando así lo disponga el Poder Ejecutivo Nacional.

FOMENTO DE LA INVERSION PRODUCTIVA

b) Estén destinados al fomento de la inversión productiva en la REPÚBLICA ARGENTINA, entendiéndose por ello la inversión y/o el financiamiento directo o indirecto en proyectos productivos, inmobiliarios y/o de infraestructura destinados a distintas actividades económicas comprendidas en los sectores productores de bienes y servicios, tales como agropecuarios, ganaderos, forestales, inmobiliarios, telecomunicaciones, infraestructura, energía, logística, economías sustentables, promoción del capital emprendedor, pesca, desarrollo de tecnología y bienes de capital, investigación y aplicación de tecnología a la medicina y salud, ciencia e investigación aplicada, extracción, producción, procesamiento y/o transporte de materias primas, desarrollo de productos y servicios informáticos, como así también al financiamiento de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas comprendidas en los términos del artículo 2 de la Ley 24.467.

INTRUMENTOS FINANCIEROS COMPRADOS

También quedan comprendidos en el beneficio indicado en el segundo párrafo del inciso h) del artículo 26 de la ley aquellos **instrumentos en moneda nacional adquiridos en mercados autorizados por la Comisión Nacional De Valores**, bajo segmentos que aseguren la prioridad precio tiempo y por interferencia de ofertas, destinados al financiamiento de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas comprendidas en los términos del artículo 2 de la Ley 24.467.

LA AFIP DEBE PUBLICAR UN LISTADO DE LOS INSTRUMENTOS CUYOS INTERESES ESTAN EXENTOS

La Comisión Nacional De Valores y la AFIP, dictarán, en el marco de sus respectivas competencias, las normas complementarias pertinentes, **siendo la AFIP la encargada de publicar un listado en el que, taxativamente, se mencione a cada uno de los instrumentos** que cumplimenten lo señalado en este artículo.

R.G. (CNA) 917/2021 (B.O.03.01.2022)

LISTADO DE REGIMENES ESPECIALES DE PRODUCTOS DE INVERSION COLECTIVA EXENTOS

INSTRUMENTO: Fideicomisos Financieros destinados al financiamiento de PYMES - NORMA CNV: Título V Capítulo IV Sección XVII y XVIII

INSTRUMENTO: Fideicomisos Financieros Solidarios - NORMA CNV: Título V Capítulo IV Sección XXIII

INSTRUMENTO: Fondos Comunes de Inversión Cerrados Inmobiliarios - NORMA CNV: Título V Capítulo V Sección II y IV

INSTRUMENTO: Fideicomisos Financieros Inmobiliarios - NORMA CNV: Título V Capítulo V Sección III y IV

INSTRUMENTO: Fondos Comunes de Inversión Cerrados de Infraestructura Pública – NORMA CNV: Título V Capítulo VI Sección II

INSTRUMENTO: Fideicomisos Financieros de Infraestructura Pública – NORMA CNV: Título V Capítulo VI Sección III

INSTRUMENTO: Fondos Comunes de Inversión Cerrados de Capital Emprendedor – NORMA CNV: Título V Capítulo VII Sección II

INSTRUMENTO: Fideicomisos Financieros de Capital Emprendedor – NORMA CNV: Título V Capítulo VII Sección III

INSTRUMENTO: Fondos Comunes de Inversión Cerrados para el Fomento del Desarrollo Productivo y de las Economías Regionales – NORMA CNV: Título V Capítulo VIII Sección II

INSTRUMENTO: Fideicomisos Financieros para el Fomento del Desarrollo Productivo y de las Economías Regionales – NORMA CNV: Título V Capítulo VIII Sección III

INSTRUMENTO: Fondos Comunes de Inversión Cerrados Sustentables – NORMA CNV: Título V Capítulo IX Sección III

INSTRUMENTO: Fideicomisos Financieros Sustentables – NORMA CNV: Título V Capítulo IX Sección IV

INSTRUMENTO: Fondos Comunes de Inversión Abiertos PYMES – NORMA CNV: Título V Capítulo II Sección V, artículo 21

INSTRUMENTO: Fondos Comunes de Inversión Abiertos ASG – NORMA CNV: Título V Capítulo IX Sección I

INSTRUMENTO: Fondos Comunes de Inversión Abiertos para el Financiamiento de la Infraestructura y la Economía Real – NORMA CNV: Título V Capítulo II Sección V, artículo 22

LEY 27.541

La ley 27.541 (B.O.23.12.2019) al modificar el inciso h) del artículo 26 de la LIG (CON VIGENCIA PARA EL PERIODO FISCAL 2019), establecía que:

Quedan excluidos de la exención los intereses provenientes de depósitos con cláusula de ajuste.

Antes de la reforma de la ley 27.541 estaban exentos (CON VIGENCIA PARA EL PERIODO FISCAL 2018):

Los intereses por depósitos en caja de ahorro y cuentas especiales de ahorro en entidades financieras (sujetas a la ley 21.526). (SEGÚN LA LEY 27.430)

RESUMIENDO:

En el ejercicio fiscal 2021: (S/LEY 27.638)

CONCEPTOS EXENTOS

-Los intereses por depósitos en cajas de ahorro en moneda nacional o en moneda extranjera. (con o sin cláusula de ajuste).

-Los intereses por depósitos en cuentas especiales de ahorro en moneda nacional o en moneda extranjera. (con o sin cláusula de ajuste).

-Los intereses por depósitos a plazo fijo en moneda nacional. (con o sin cláusula de ajuste).

-Los intereses de instrumentos emitidos en moneda nacional destinados a fomentar la inversión productiva que establezca el Poder Ejecutivo nacional.

CONCEPTOS GRAVADOS A LA ESCALA PROGRESIVA DEL ART. 94 PRIMER PÁRRAFO DE LA LIG (5% AL 35)

-Los intereses por depósitos a plazo fijo en moneda extranjera. (con o sin cláusula de ajuste).

En el ejercicio fiscal 2020: (S/LEY 27.541)

CONCEPTOS EXENTOS

-Los intereses por depósitos en cajas de ahorro en moneda nacional o en moneda extranjera. (sin cláusula de ajuste).

-Los intereses por depósitos en cuentas especiales de ahorro en moneda nacional o en moneda extranjera. (sin cláusula de ajuste).

-Los intereses por depósitos a plazo fijo en moneda nacional. (sin cláusula de ajuste).

CONCEPTOS GRAVADOS A LA ESCALA PROGRESIVA DEL ART. 94 PRIMER PÁRRAFO DE LA LIG (5% AL 35)

-Los intereses por depósitos en cajas de ahorro en moneda nacional o en moneda extranjera. (con cláusula de ajuste).

-Los intereses por depósitos en cuentas especiales de ahorro en moneda nacional o en moneda extranjera. (con cláusula de ajuste).

-Los intereses por depósitos a plazo fijo en moneda nacional. (con cláusula de ajuste).

-Los intereses por depósitos a plazo fijo en moneda extranjera. (con o sin cláusula de ajuste).

En el ejercicio fiscal 2019: (S/LEY 27.541)

CONCEPTOS EXENTOS

-Los intereses por depósitos en cajas de ahorro en moneda nacional o en moneda extranjera. (sin cláusula de ajuste).

-Los intereses por depósitos en cuentas especiales de ahorro en moneda nacional o en moneda extranjera. (sin cláusula de ajuste).

-Los intereses por depósitos a plazo fijo en moneda nacional. (sin cláusula de ajuste).

CONCEPTOS GRAVADOS AL 15%

-Los intereses por depósitos en cajas de ahorro en moneda nacional o en moneda extranjera. (con cláusula de ajuste).

-Los intereses por depósitos en cuentas especiales de ahorro en moneda nacional o en moneda extranjera. (con cláusula de ajuste).

-Los intereses por depósitos a plazo fijo en moneda nacional. (con cláusula de ajuste).

-Los intereses por depósitos a plazo fijo en moneda extranjera. (con o sin cláusula de ajuste).

Están gravados por impuesto a las ganancias, con el impuesto cedular del 15% en los términos del art. 95 de la LIG.

En el ejercicio fiscal 2018: (S/LEY 27.430)

CONCEPTOS EXENTOS

-Los intereses por depósitos en cajas de ahorro en moneda nacional o en moneda extranjera. (con o sin cláusula de ajuste).

-Los intereses por depósitos en cuentas especiales de ahorro en moneda nacional o en moneda extranjera. (con o sin cláusula de ajuste).

CONCEPTOS GRAVADOS AL 15%

-Los intereses por depósitos a plazo fijo en moneda nacional. (con cláusula de ajuste).

-Los intereses por depósitos a plazo fijo en moneda extranjera. (con o sin cláusula de ajuste).

Están gravados por impuesto a las ganancias, con el impuesto cedular del 15% en los términos del art. 95 de la LIG.

CONCEPTOS GRAVADOS AL 5%

-Los intereses por depósitos a plazo fijo en moneda nacional. (sin cláusula de ajuste).

Están gravados por impuesto a las ganancias, con el impuesto cedular del 5% en los términos del art. 95 de la LIG.

B) INTERESES Y RENDIMIENTOS DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS

SEGUNDO CONCEPTO EXENTO POR APLICACIÓN DEL ART. 26 INCISO H). (respecto del cual NO surgen problemas de interpretación).

En el caso de personas humanas y sucesiones indivisas, **residentes en el país**, vuelven a recobrar vigencia las exenciones derogadas por los **incisos b), c) y d) del artículo 81 de la ley 27430**, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 109 de la ley del impuesto a las ganancias. (S/LEY 27.541)

Por lo tanto, vuelven a estar exentos:

EN FUNCION DE LO ESTABLECIDO EN LAS LEYES 23.576. 24.083 Y 24.441 ESTAN EXENTOS LOS INTERESES O RENDIMIENTOS DE CIERTOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS

Los intereses o rendimientos de obligaciones negociables y títulos públicos (puntos 3 y 4 del Art. 36 bis de la ley 23.576). (LEY 27.430 ART 81 INCISO B)

Los intereses o rendimientos de FCI (inciso b) del art. 25 de la ley 24.083. (LEY 27.430 ART. 81 INCISO C)

Los intereses o rendimientos de títulos de deuda de fideicomisos (inciso b) del art. 83 de la ley 24.441). (LEY 27.430 ART. 81 INCISO D)

Las normas cuya vigencia se reestablece determina que están exentos:

En el caso de obligaciones negociables y títulos públicos, la ley 23.576 en su art. 36 bis apartado 3) y 4):

“3. **Los resultados provenientes de la compraventa**, cambio, permuta, conversión y disposición de obligaciones negociables **quedan exentos del impuesto a las ganancias**. Si se tratara de beneficiarios del exterior comprendidos en su Título V, no regirá lo dispuesto en el artículo 21 de la misma ley, y en el artículo 104 de la ley 11683 (t.o. 1978).

4. **Quedan exentos del impuesto a las ganancias los intereses, actualizaciones y ajustes de capital**. Si se tratara de beneficiarios del exterior comprendidos en su Título V, no regirá lo dispuesto en el artículo 21 de la misma ley, y en el artículo 104 de la ley 11683 (t.o. 1978).

Igual tratamiento impositivo se aplicará a los títulos públicos”.

En el caso de F.C.I., la ley 24.083 en su art. 25 inciso b):

“b) **Los resultados provenientes de su compraventa**, cambio, permuta, conversión y disposición, así como **también sus rentas**, **quedan exentos del impuesto a las ganancias**, excepto para los sujetos comprendidos en el Título VI de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1986 y modif.). Cuando se trate de beneficiarios del exterior comprendidos en el título y de ocupación, designando a tal fin al expuesto en su artículo 21 y en el artículo 104 de la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.).

El tratamiento impositivo establecido en el párrafo anterior será de aplicación cuando los referidos títulos sean colocados por oferta pública”.

En el caso de Fideicomisos, la ley 24.441 en su art. 83 inciso b):

“**Art. 83** - Los títulos valores representativos de deuda y los certificados de participación emitidos por fiduciarios respecto de fideicomisos que se constituyan para la titulación de activos, serán objeto del siguiente tratamiento impositivo:

b) **Los resultados provenientes de su compraventa**, cambio, permuta, conversión y disposición, como así **también sus intereses, actualizaciones y ajustes de capital**, **quedan exentos del impuesto a las ganancias**, excepto para los sujetos comprendidos en el Título VI de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1986) y sus modificaciones. Cuando se trate de beneficiarios del exterior comprendidos en el Título V de la citada norma legal, no regirá lo dispuesto en su artículo 21 y en el artículo 104 de la ley 11683 (t.o. 1978) y sus modificaciones.

El tratamiento impositivo establecido en este artículo será de aplicación cuando los referidos títulos sean colocados por oferta pública”.

C) RESULTADO POR COMPRAVENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS

TERCER CONCEPTO EXENTO POR APLICACIÓN DEL ART. 26 INCISO H) (respecto del cual SI surgen problemas de interpretación).

En el caso de personas humanas y sucesiones indivisas, **residentes en el país**, vuelven a recobrar vigencia las exenciones derogadas por los **incisos b), c) y d) del artículo 81 de la ley 27430**, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 109 de la ley del impuesto a las ganancias. (S/LEY 27.541)

Por lo tanto, vuelve a estar exento:

EN UNA INTERPRETACION LITERAL EN FUNCION DE LO ESTABLECIDO EN LAS LEYES 23.576. 24.083 Y 24.441 ESTA EXENTO EL RESULTADO POR COMPRA VENTA

El resultado por compraventa de obligaciones negociables y títulos públicos (puntos 3 y 4 del Art. 36 bis de la ley 23.576). (LEY 27.430 ART 81 INCISO B)

El resultado por compraventa de FCI (inciso b) del art. 25 de la ley 24.083. (LEY 27.430 ART. 81 INCISO C)

El resultado por compraventa de títulos de deuda de fideicomisos (inciso b) del art. 83 de la ley 24.441). (LEY 27.430 ART. 81 INCISO D)

D) VIGENCIA

El art. 33 de la ley 27.541, no tiene establecida una vigencia en particular, por lo tanto resulta de aplicación el art. 87 de la ley 27.541, que establece que:

*“**Art. 87** - La presente ley comenzará a regir a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina”.*

Como la ley se publicó el día 23 de diciembre de 2019, la vigencia de la exención es a partir del 23.12.2019, es decir que para las personas humanas la exención rige para el periodo fiscal 2019. Ello sin perjuicio de que el tema de la vigencia podría ser motivo de controversia.

ACTA Nº 34 EDI CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DEL 5.3.2020

TENGASE PRESENTE QUE EN EL ACTA Nº 34 de Espacios de Dialogo Institucional, entre la AFIP y las Instituciones Profesionales, del día jueves 5 de marzo de 2020, **EL ORGANISMO FISCAL NADA ACLARO AL RESPECTO.**

Cabe preguntarse entonces si la vigencia puede separarse entre las operaciones realizadas antes y después de la vigencia de la ley 27.541 (23/12/2019).

ID 25310502 DEL 21/4/2020

En la página web de la AFIP en el ABC de preguntas y respuestas se puede ver la siguiente consulta:

“ID 25310502

¿Resulta de aplicación a partir del periodo fiscal 2019, el restablecimiento de las exenciones dispuestas por el artículo 33 de la Ley de Solidaridad, considerando que la norma no establece una vigencia en particular y el artículo 87 establece la vigencia general a partir del 23/12/2019?

21/04/2020 12:00:00 a.m.

El art. 33 de la ley 27.541 no prevé expresamente una vigencia concreta, como si otros artículos del cuerpo de esa ley, por ende deberá aplicarse el art. 87 de esa Ley 27541, que dice expresamente "La presente ley comenzará a regir a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial de la..." (BO 23/12/2019).

*Ello en concordancia con lo previsto en el art. 5to del Código Civil y Comercial que prevé que "las leyes rigen después del octavo día de su publicación oficial, o desde el día que ellas determinen". Por ello en este caso como la ley 27541 dice que entra a regir desde el día de su publicación en el BO, **la misma rige desde el 23/12/2019.***

Fuente: SDG ASJ - SDG TLP

PAGINA WEB DE LA AFIP “IMPUESTO CEDULAR DEFINICIONES” (EN MAYO 2020)

“Alcance

El impuesto cedular rige para los años fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2018 y se aplica a los intereses, rendimientos y resultados obtenidos por personas humanas y sucesiones indivisas según se detalla a continuación:

2019

- **Intereses o rendimientos y descuentos o primas de emisión:**
Depósitos bancarios con cláusula de ajuste, depósitos a plazo fijo en moneda extranjera, títulos públicos, bonos y demás valores.
- **Dividendos y utilidades asimilables.**
- **Operaciones de enajenación de títulos valores, monedas digitales y demás valores:**
Acciones, valores representativos y certificados de depósitos de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores.
- **Enajenación y transferencia de derechos sobre inmuebles**

2018

- **Intereses o rendimientos y descuentos o primas de emisión:**
Depósitos bancarios, títulos públicos, obligaciones negociables, cuotapartes de fondos comunes de inversión, títulos de deuda de fideicomisos financieros y contratos similares, bonos y demás valores.
- **Dividendos y utilidades asimilables.**
- **Operaciones de enajenación de títulos valores, monedas digitales y demás valores:**
Acciones, valores representativos y certificados de depósitos de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales - incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derechos sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores”.

ACTA N° 22 EDI CON CAMARAS EMPRESARIALES DEL 22.05.2020

“Pregunta n° 7

7. Temas vinculados con obligaciones tributarias de personas humanas / sucesiones indivisas

a) DDJJ Personas Humanas y Sucesiones Indivisas Año Fiscal 2019. Necesidad de prórroga del vencimiento para la presentación de DDJJ por el año 2019, considerando la limitación de la actuación de los profesionales desde el 20 de marzo pasado y vigente en la actualidad.

b) Ley 27.541. Impuesto Cедular y su alcance.

La página de la AFIP define el alcance del impuesto sobre los intereses y rendimientos y correctamente elimina toda referencia a depósitos a plazo fijo en pesos no ajustables y a las obligaciones negociables, pero mantiene la referencia a los rendimientos de títulos públicos, cuando el reestablecimiento de la vigencia de los puntos 3 y 4 del art. 36 bis de la Ley N° 23.576 implica reestablecer igual tratamiento para los títulos públicos según esta última norma.

Corresponde adecuar la redacción de esa definición en el alcance.

c) Actualización del monto en la Resolución General N.° 4003 que determina la obligación de efectuar la presentación de las DDJJ informativas Ganancias / Bienes Personales en el caso de empleados en relación de dependencia, jubilados y pensionados.

Respuesta de AFIP

a) Con fecha 21 de mayo del corriente se publicó la Resolución General N.° 4721 que prorroga la presentación y pago de las Declaraciones Juradas del Impuesto a las Ganancias, Bienes Personales y Cедular de personas humanas y sucesiones indivisas del período fiscal 2019.

b) La observación es técnicamente correcta.

Ello por cuanto debido al restablecimiento de algunas franquicias, han quedado exentos en el impuesto a las ganancias los rendimientos de títulos públicos -artículo 36 bis Ley N° 23.576-

c) Se encuentra en proyecto una norma modificatoria de la Resolución General N.° 4003”.

PAGINA WEB DE LA AFIP “IMPUESTO CEDULAR DEFINICIONES” (SU MODIFICACION EN JUNIO 2020)

“Alcance

El impuesto cedular rige para los años fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2018 y se aplica a los intereses, rendimientos y resultados obtenidos por personas humanas y sucesiones indivisas según se detalla a continuación:

2019

- **Intereses o rendimientos y descuentos o primas de emisión:**
Depósitos bancarios con cláusula de ajuste, depósitos a plazo fijo en moneda extranjera, bonos y demás valores.
- **Dividendos y utilidades asimilables.**
- **Operaciones de enajenación de títulos valores, monedas digitales y demás valores:**
Acciones, valores representativos y certificados de depósitos de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores.
- **Enajenación y transferencia de derechos sobre inmuebles**

Importante

Los intereses, rendimientos o rentas generadas por obligaciones negociables, títulos públicos, cuotapartes de fondos comunes de inversión y contratos de fideicomisos financieros, se encontrarán exentas del impuesto, siempre que estos sean colocados por oferta pública.

2018

- **Intereses o rendimientos y descuentos o primas de emisión:**
Depósitos bancarios, títulos públicos, obligaciones negociables, cuotapartes de fondos comunes de inversión, títulos de deuda de fideicomisos financieros y contratos similares, bonos y demás valores.
- **Dividendos y utilidades asimilables.**

- **Operaciones de enajenación de títulos valores, monedas digitales y demás valores:**

Acciones, valores representativos y certificados de depósitos de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales - incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derechos sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores”.

UNA SITUACION SIMILAR RESPECTO DE LA VIGENCIA DE UNA MODIFICACION DE LA LIG, OCURRIO CON EL DICTADO LA LEY 25.414 (B.O.30.03.2001) Y DEL DECRETO 493 (B.O.30.04.2001). LEY LUEGO DEROGADA POR LEY 25.556 (B.O.28.12.2001)

En aquel momento se derogó la exención para operaciones de venta de acciones, en el impuesto a las ganancias, en el caso de personas humanas no habitualistas.

Por lo tanto, en el año 2001, el tema de conflicto pasaba por determinar si las operaciones de compraventa de acciones realizadas entre el 01.01.2001 y el 30.04.2001 gozaban de la exención y las operaciones realizadas a partir del 01.05.2001 no tenían derecho a la exención; o si por el contrario todas las operaciones realizadas entre el 01.01.2001 y el 31.12.2001 no tenían derecho a la exención.

El PTN entendió que las operaciones de compra venta de acciones realizadas entre el 01.01.2001 y el 30.04.2001, tenían derecho a la exención.

En el TFN nos encontramos con opiniones encontradas entre las distintas salas, algunas salas entendieron que las operaciones realizadas entre el 01.01.2001 y el 30.04.2001, tenían derecho a la exención, mientras que otra sala entendió que la exención no resultaba de aplicación para todo el año 2001.

En la CNACAF encontramos opiniones coincidentes en dos salas. Si bien respecto de la cuestión de fondo se termina fallando sobre la inconstitucionalidad de la ley 25.414 y del decreto 493, se sostiene que la exención no hubiese resultado de aplicación para todo el periodo fiscal 2001.

El análisis de la opinión del PTN, del TFN y de la CNACAF respecto de la reforma del año 2001, ha sido desarrollada en el **capítulo 1 “Introducción. Vigencia. Impuesto de ejercicio anual”**.

Donde se analiza:

- Los siguientes dictámenes de la Procuración del Tesoro de la Nación: Dictamen (PTN) 20/2005 del 20.01.2005; Dictamen (PTN) 224/2005 del 14.07.2005; Dictamen (PTN) 132/2005 del 19.04.2005.
- Y los siguientes fallos: Nerly Antonio TFN Sala C del 19.10.2006; Maridon Beatriz TFN Sala D del 19.10.2006; Magariños Juan Carlos TFN Sala B

del 20.12.2004; Boiteaux Miguel Angel TFN Sala B del 02.08.2005; Magariños Juan Carlos CNACAF Sala II del 05.06.2008; Boiteaux Miguel Angel CNACAF Sala V del 12.04.2007; Sanatorio Otamendi y Miroli CSJN del 25.08.1988; Sambrizzi Eduardo A. CSJN del 31.10.1989

La doctrina tampoco resulta pacífica respecto de la vigencia de la ley 27.541:

A título de ejemplo, sin agotar el tema, ni citar toda la doctrina imperante en la materia, Felix Rolando y Paola Dreiling “Ley 27541 de solidaridad y reactivación productiva. Modificaciones dispuestas a la ley del impuesto a las ganancias”, publicado en ERREPAR (DTE) abril 2020; Ricardo Fuster “La aplicación de las leyes en el tiempo”, publicado en ERREPAR (DTE) mayo 2020; entienden que las exenciones resultan de aplicación a partir del 23.12.2019.

Mientras que Mario Volman “La ley de solidaridad y reactivación productiva en la renta financiera”, publicado en ERREPAR (PAT) diciembre 2019; Claudia Cerchiara “Modificaciones de la ley de solidaridad social en el impuesto a las ganancias y en la renta financiera”, publicado en ERREPAR (DTE) marzo 2020; entienden que la exención rige para todo el periodo fiscal 2019.

Respecto de la ley 26.983, Martin Caranta “Ley 26893 de modificación al impuesto a las ganancias. Aplicación temporal de la reforma”, publicado en ERREPAR noviembre de 2013, entiende que el resultado por la venta de instrumentos financieros es un hecho imponible instantáneo: “... *el hecho imponible denominado, resultado por venta de acciones, cuotas, títulos, etcétera no es un hecho imponible de ejercicio, sino que es de tipo instantáneo. Considerando que las modificaciones tendrán vigencia para los hechos imponibles perfeccionados a partir de la publicación en el Boletín Oficial, las operaciones anteriores al 23/9/2013 no quedarían alcanzadas por el gravamen, conforme a nuestra interpretación*”.

Nuestra opinión

Si bien el tema es opinable, en nuestro entendimiento el impuesto a las ganancias es un impuesto de ejercicio anual, por tal motivo **en todos los casos** el nacimiento del hecho imponible se produce (respecto de una persona humana) el 31 de diciembre. Por tal motivo al 31.12.2019 se encuentra vigente la reforma impuesta por la ley 27.541 (art. 33 y 87), y por lo tanto concluimos que:

Se encuentran exentos para todo el periodo fiscal 2019 (art. 26 inciso h) de la LIG):

- Los intereses por depósitos a plazo fijo en moneda nacional. (sin cláusula de ajuste).
- Los intereses y rendimientos de títulos públicos y obligaciones negociables (art. 36 bis apartados 3) y 4) de la ley 23.576).

- Los intereses y rendimientos de fondos comunes de inversión. (art. 25 inciso b) de la ley 24.083).
- Los intereses y rendimientos de títulos de deuda de fideicomisos financieros (art. 83 inciso b) de la ley 24.441).
- El resultado por compraventa de títulos públicos y obligaciones negociables (art. 36 bis apartados 3) y 4) de la ley 23.576).
- El resultado por compraventa de cuotas parte de fondos comunes de inversión. (art. 25 inciso b) de la ley 24.083).
- El resultado por compraventa de títulos de deuda de fideicomisos financieros (art. 83 inciso b) de la ley 24.441).

Aquí también téngase presente que puede resultar opinable si la exención del inciso h) resulta de aplicación para el resultado por compraventa.

E) APLICACIÓN DEL ART. 95 SEGUNDO PARRAFO DEL DECRETO 1.170 PARA EL PERIODO FISCAL 2019 (art. 47) (DIFERIMIENTO DE LOS INTERESES DE TITULOS PUBLICOS Y OBLIGACIONES NEGOCIABLES)

Se mantiene la validez y la vigencia establecidas en el segundo párrafo del art. 95 del decreto 1.170, **para el período fiscal 2019**

Se establece que a efectos de lo dispuesto en el Capítulo II del Título IV de la LIG (IMPUESTO CEDULAR), cuando se trate de títulos públicos y obligaciones negociables comprendidos en los incisos a) y b) del primer párrafo del artículo 98 de la LIG (RESULTADO POR COMPRAVENTA), podrá optarse por afectar los intereses o rendimientos del período fiscal 2019 al costo computable del título u obligación que los generó, en cuyo caso el mencionado costo deberá disminuirse en el importe del interés o rendimiento afectado.

RECORDEMOS QUE EL SEGUNDO PARRAFO DEL ART. 95 DEL DECRETO 1.170, ESTABLECE QUE:

“A efectos de lo dispuesto en el Capítulo II del Título IV de la ley (IMPUESTO CEDULAR), cuando se trate de títulos públicos y obligaciones negociables comprendidos en los incisos a) y b) del primer párrafo del cuarto artículo incorporado sin número a continuación del artículo 90 de la ley (actual art. 98 de la LIG, RESULTADO POR COMPRAVENTA), podrá optarse por afectar los intereses o rendimientos del período fiscal 2018 al costo computable del título u obligación que los generó, en cuyo caso el mencionado costo deberá disminuirse en el importe del interés o rendimiento afectado”.

Reflexión e interrogante:

PERIODO FISCAL 2019 VS PERIODO FISCAL 2020

Mediante el art. 47 de la ley 27.541, se establece que quienes hayan percibido intereses durante el año 2019 por títulos públicos y obligaciones negociables (que generen rentas de fuente argentina para personas humanas residentes en Argentina), podrán optar por no declarar los intereses como renta cedular en los términos del art. 95 de la LIG, e imputar dicha renta como menor costo en el momento de la venta (art. 98 de la LIG).

Mediante el art. 33 de la ley 27.541, se reestablece la exención tipificada en el art. 36 bis apartados 3) y 4) de la ley 23.576, por lo tanto vuelven a estar exentos los intereses de títulos públicos y obligaciones negociables, así como el resultado por compra venta de títulos públicos y obligaciones negociables.

Si la vigencia del art. 33 de la ley 27.541 resulta de aplicación para todo el período fiscal 2019 (por aplicación del art. 87 de la ley 27.541), no tiene sentido el diferimiento que establece el art. 47 de la ley 27.541, ya que esos intereses vuelven a estar exentos.

Si la vigencia del art. 33 de la ley 27.541 resulta de aplicación para el período fiscal 2020, por aplicación del art. 47 de la ley 27.541, los intereses de títulos públicos y obligaciones negociables percibidos durante el año 2019 (que generen rentas de fuente argentina para personas humanas residentes en Argentina), se podrá optar por no declarar esos intereses como renta cedular en los términos del art. 95 de la LIG en el ejercicio 2019, e imputar dicha renta como menor costo en el momento de la venta. Pero al momento de la venta que ocurrirá a partir del periodo fiscal 2020, el resultado por la compraventa está exento.

EXENCIONES PARA RENTAS FINANCIERAS

Continuamos analizando la exención del inciso h), complementada con la del inciso u).

Art. 26 Inciso u) de la LIG

RESULTADO POR COMPRAVENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS

Art. 26 Inciso u) primer párrafo de la LIG

ACCIONES

VALORES REPRESENTATIVOS DE ACCIONES

CERTIFICADO DE DEPOSITOS DE ACCIONES

RESULTADO POR COMPRAVENTA

Están exentos, en el caso **personas humanas residentes en el país**:

Los resultados provenientes de **operaciones de compraventa**, cambio, permuta o disposición de:

- Acciones,
- Valores representativos de acciones
- y Certificados de depósito de acciones,

Obtenidos por **personas humanas residentes y sucesiones** indivisas radicadas en el país,

SUJETOS A QUIENES NO LES RESULTA DE APLICACIÓN LA EXENCION

Siempre que esas operaciones no resulten atribuibles a sujetos comprendidos en los incisos d) y e) y en el último párrafo del artículo 53 de la LIG (PERSONAS HUMANAS CON RENTAS DE TERCERA CATEGORIA: empresas unipersonales; comisionista, rematador, consignatario, demás auxiliares de comercio no incluidos en la 4^o categoría; actividad profesional u oficio que se complemente con una explotación comercial).

CASO PARTICULAR DE LOS FONDOS COMUNES DE INVERSION

La exención será también aplicable a las operaciones de rescate de cuotapartes de fondos comunes de inversión del primer párrafo del artículo 1 de ley 24083 (FCI ABIERTOS),

PARA TENER DERECHO A LA EXENCION EL FCI DEBE INVERTIR EN ACCIONES, ADR`S O CEDEARS (COMO MINIMO EL 75% DE LAS INVERSIONES)

En tanto el fondo se integre, como mínimo, en un porcentaje que determine la reglamentación (**s/ art. 86 del D.R. 75%**), por dichos valores (ACCIONES, VALORES REPRESENTATIVOS DE ACCIONES, CERTIFICADOS DE DEPOSITO DE ACCIONES), **siempre que cumplan las condiciones** que se mencionan en el párrafo siguiente.

Art. 86 del D.R. de la LIG (ACLARACIONES DEL DECRETO REGLAMENTARIO)

LOS VALORES EXENTOS DEBEN REPRESENTAR COMO MINIMO EL 75% DE LAS INVERSIONES DEL FCI

La exención establecida en el primer párrafo, in fine, del inciso u) del artículo 26 de la ley, aplicable a las **operaciones de rescate de cuotapartes de fondos comunes de inversión**, alcanza a las ganancias que tengan por objeto la distribución de utilidades -excepto en la parte que estén integradas por los dividendos gravados por el art. 49 de la ley-

y siempre que, como mínimo, el setenta y cinco por ciento (75%) de las inversiones del fondo común de inversión esté compuesto por acciones, valores representativos de acciones y certificados de depósito de acciones, que cumplan los requisitos a que hace referencia el segundo párrafo del art. 26 inciso u) (Y POR LO TANTO GOCEN DE LA EXENCION).

En caso contrario, la respectiva ganancia estará sujeta al tratamiento impositivo de conformidad con la **moneda y la cláusula de ajuste en que se hubiera emitido la cuotaparte**.

VARIACION DE LAS INVERSIONES DEL FCI DURANTE EL AÑO

No se tendrá por cumplido el porcentaje a que hace referencia el párrafo anterior si se produjera una modificación en la composición de los activos que los disminuyera por debajo del setenta y cinco por ciento (75%)

Durante un período continuo o discontinuo de,

Como mínimo, treinta (30) días en un año calendario,

En cuyo caso las cuotapartes del fondo común de inversión tributarán de acuerdo con el tratamiento previsto en el párrafo precedente, in fine. (MONEDA Y CLAUSULA DE AJUSTE EN QUE SE HUBIERA EMITIDO LA CUOTA PARTE)

REQUISITOS PARA LA PROCEDENCIA DE LA EXENCION

Art. 26 Inciso u) segundo párrafo de la LIG

El beneficio previsto en el párrafo precedente solo resultará de aplicación en la medida en que:

(a) se trate de una colocación por oferta pública **con autorización de la Comisión Nacional de Valores**; y/o

(b) las operaciones hubieren sido efectuadas **en mercados autorizados por la Comisión Nacional de Valores** bajo segmentos que aseguren la prioridad precio tiempo y por interferencia de ofertas; y/o

(c) sean efectuadas a través de una oferta pública de adquisición y/o canje **autorizados por la Comisión Nacional de Valores**.

APLICACIÓN DE LA EXENCION PARA INSTRUMENTOS FINANCIEROS ALCANZADOS POR EL IMPUESTO CEDULAR DEL ART. 98 DE LA LIG.

EXENCION INCORPORADA POR LA LEY 27.541, CON VIGENCIA PARA EL PERIODO FISCAL 2020

Art. 26 Inciso u) último párrafo de la LIG

Cuando se trate de valores alcanzados por las disposiciones del artículo 98 de la ley (IMPUESTO CEDULAR RESULTADO POR COMPRAVENTA), no comprendidos en el primer párrafo de este inciso (NO EXENTOS POR EL ART. 26 INCISO U) PRIMER PARRAFO), los sujetos mencionados en este último **también quedan exentos por los resultados provenientes de su compraventa**, cambio, permuta o disposición,

PARA ESTAR EXENTOS DEBEN COTIZAR EN BOLSAS O MERCADOS AUTORIZADOS POR LA CNV

En la medida que **coticen en bolsas o mercados de valores autorizados por la Comisión Nacional de Valores**, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 109 de la ley del impuesto (PROHIBICION DE EXENCIONES PARA TITULOS PUBLICOS).

PROCESOS DE CONVERSION DE ADR`S EN ACCIONES, O DE CEDEARS EN ACCIONES

Art. 87 del D.R. de la LIG

LA CONVERSION ES UNA TRANSFERENCIA GRAVADA

Cuando las personas humanas residentes y las sucesiones indivisas radicadas en el país **lleven a cabo un proceso de conversión** mediante el cual **dejen de ser titulares de valores representativos de acciones o certificados de depósitos de acciones**, que no cumplen los requisitos establecidos en el segundo párrafo del inciso u) del artículo 26 de la ley (Y POR LO TANTO NO ESTAN EXENTOS)

y pasen a serlo de las acciones subyacentes que cumplieren esos requisitos (Y POR LO TANTO ESTAN EXENTOS),

ese proceso implica una transferencia gravada de los valores representativos de acciones al valor de plaza a la fecha de su conversión en acciones.

PROCESOS DE CONVERSION DE ACCIONES EN ADR`S, O DE ACCIONES EN CEDEARS

Lo dispuesto en el párrafo precedente también resultará de aplicación cuando se lleve a cabo un **proceso de conversión de acciones** que no cumplen los requisitos establecidos en el segundo párrafo del inciso u) del artículo 26 de la ley y **pasen a ser valores representativos de acciones o certificados de depósito de acciones** a los que aplicara la exención prevista en el primer párrafo de ese inciso.

En todos los casos, los resultados provenientes de operaciones de compraventa, cambio, permuta o disposición de las referidas acciones subyacentes y de los mencionados valores representativos de acciones o certificados de depósito de acciones gozarán de la dispensa contemplada en el primer párrafo del inciso u) del artículo 26 de la ley, siempre que se cumplan las condiciones previstas en su segundo párrafo.

PROCESOS DE CONVERSION. BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

Art. 88 del D.R. de la LIG

El tratamiento impositivo y las condiciones dispuestos en el artículo anterior también serán de aplicación para aquellas operaciones en las que **un beneficiario del exterior lleve a cabo un proceso de conversión** mediante el cual deje de ser titular de acciones que no cumplan los requisitos del segundo párrafo del inciso u) del artículo 26 de la ley y pase a serlo de valores representativos de acciones y certificados de depósito de acciones, que cuenten con la dispensa indicada en el punto (iii) del cuarto párrafo del referido inciso.

CANJE DE SUS PROPIAS ACCIONES

Art. 89 del D.R. de la LIG

El canje que efectúen las entidades emisoras de sus propias acciones, de conformidad con los requisitos que a tal fin prevea la Comisión Nacional de Valores, queda encuadrado en los términos del punto (c) del segundo párrafo del inciso u) del artículo 26 de la ley.

VENTA DE ACCIONES DE SOCIEDADES DEL EXTERIOR

Los resultados obtenidos con motivo de la enajenación de acciones emitidas por sociedades del exterior, que cumplan las condiciones del segundo párrafo del inciso u) del artículo 26 de la ley, resultan alcanzadas por las disposiciones del primer párrafo de ese inciso, cualquiera fueran los mercados donde la persona humana residente o sucesión indivisa radicada en el país las hubiese adquirido o suscripto.

BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

Art. 26 Inciso u) cuarto párrafo de la LIG

La exención prevista en este inciso también **será de aplicación para los beneficiarios del exterior** en la medida en que tales beneficiarios **no residan en jurisdicciones no cooperantes o los fondos invertidos no provengan de jurisdicciones no cooperantes.**

Asimismo, **estarán exentos del impuesto los intereses** o rendimientos y los **resultados provenientes de la compraventa**, cambio, permuta o disposición, de los siguientes valores obtenidos por los beneficiarios del exterior antes mencionados:

(i) **Títulos públicos** -títulos, bonos, letras y demás obligaciones emitidos por los Estados Nacional, Provinciales, Municipales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires-;

(ii) **Obligaciones negociables** a que se refiere el artículo 36 de la ley 23576,

Títulos de deuda de fideicomisos financieros constituidos en el país conforme a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación, colocados por oferta pública, y

Cuotapartes de renta de fondos comunes de inversión constituidos en el país, comprendidos en el artículo 1 de la ley 24083, colocados por oferta pública; y

(iii) **valores representativos de acciones o certificados de depósitos de acciones** emitidos en el exterior, cuando tales acciones fueran emitidas por entidades domiciliadas, establecidas o radicadas en la República Argentina y cuenten con autorización de oferta pública por la Comisión Nacional de Valores.

LA EXENCION NO RESULTA DE APLICACIÓN PARA LEBAC

Lo dispuesto en el párrafo precedente **no resultará de aplicación** cuando se trate de Letras del Banco Central de la República Argentina (LEBAC).

BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR QUE RESIDAN EN JURISDICCIONES NO COOPERANTES

Art. 90 del D.R. de la LIG

LA EXENCION NO RESULTA DE APLICACION

Las exenciones comprendidas en el cuarto párrafo del inciso u) del artículo 26 de la LIG resultarán de aplicación para los inversores (o depositantes del exterior, en su caso) que revistan el carácter de beneficiarios del exterior **que residan en jurisdicciones que no sean consideradas “no cooperantes”**.

Cuando los beneficiarios del exterior residan en jurisdicciones que no sean consideradas “no cooperantes”, las dispensas mencionadas en el párrafo precedente solo serán de aplicación **si, además, los fondos invertidos no provienen de jurisdicciones que sean consideradas “no cooperantes”**.

BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR (DIVIDENDOS REALES O PRESUNTOS)

Art. 91 del D.R. de la LIG

Las exenciones establecidas por el cuarto párrafo del inciso u) del artículo 26 de la ley **no incluyen a los dividendos** a que se refieren los artículos 49 y 50 de la ley, que se distribuyan con relación a los valores comprendidos en el apartado iii) del citado párrafo.

=====

EXENCION PARA EL SAC

Art. 26 inciso z) de la LIG

El art. 26 inciso z) de la ley de impuesto a las ganancias, incorporado por la ley 27.617 (B.O.21.04.2021), establece que está exento:

El **sueldo anual complementario**, con efecto exclusivo para los sujetos cuya **remuneración y/o haber bruto** no supere la suma de \$ 150.000 (PARA EL PRIMER SAC 2021) (1) y de \$ 175.000 (PARA EL SEGUNDO SAC 2021) (2), determinada de conformidad a lo establecido en el último párrafo del inciso c) del artículo 30 de la LIG, la que se ajustará anualmente en similares términos a los previstos en el último párrafo del artículo 30 de la LIG.

(1) Desde el 01.01.2021 y hasta el 31.08.2021 \$ 150.000 por aplicación de la ley 27.617.

(2) Desde el 01.09.2021 \$ 175.000 por aplicación del decreto 620/2021.

ACTUALIZACION DEL MONTO

Los montos se ajustarán anualmente, por el coeficiente que surja de la variación anual de la **Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPTE)**, correspondiente al mes de octubre del año anterior al del ajuste respecto al mismo mes del año anterior.

El **Decreto 620 (B.O.23.09.2021)** elevó el monto a \$ 175.000 para el segundo SAC 2021.

El **art. 5 de la Ley 27.667 (B.O.31.12.2021)** faculta al Poder Ejecutivo nacional a incrementar, **durante el año fiscal 2022**, los montos previstos en el inciso z) del art. 26 de la LIG y en el anteúltimo párrafo del inciso c) del art. 30 de la LIG.

Exención para el SAC (art. 26 inciso z) de la LIG)
Deducción especial incrementada (PRIMERA Y SEGUNDA PARTE) (art. 30 inciso c) anteúltimo párrafo de la LIG)

DEFINICION DE REMUNERACION BRUTA

Art. 176.1 del D.R. de la LIG (primer y segundo párrafo)

CONCEPTOS REMUNERATORIOS Y NO REMUNERATORIOS GRAVADOS, NO GRAVADOS Y EXENTOS (EXCLUIDO EL SAC)

Se entiende por 'remuneración bruta' y por 'remuneración y/o haber bruto', a la suma de todos los importes que se perciban mensualmente, en dinero o en especie, cualquiera sea su denominación, **tengan o no carácter remuneratorio**, a los fines de la determinación de los aportes y contribuciones al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) o regímenes provinciales o municipales análogos y estén **gravados, no gravados o exentos por el impuesto a las ganancias**.

NO SE DEBE CONSIDERAR EL SAC

El único concepto que no deberá considerarse es el Sueldo Anual Complementario.

PROMEDIO DE LA REMUNERACION BRUTA (ART. 176.1 SEGUNDO PARRAFO)

Lo dispuesto en el inciso z), del artículo 26 de la LIG, solo resultará de aplicación en la medida en que el **promedio de la 'remuneración bruta' mensual o 'remuneración y/o haber bruto' mensual**, respectivamente, del período fiscal anual no supere los montos establecidos. (\$ 150.000 PARA EL PRIMER SAC 2021 Y \$ 175.000 PARA EL SEGUNDO SAC 2021)

La exención del Sueldo Anual Complementario no podrá exceder el importe que resulte de determinarlo de conformidad con la remuneración indicada en el inciso z) del artículo 26 de la LIG. (\$ 150.000 PARA EL PRIMER SAC 2021 Y \$ 175.000 PARA EL SEGUNDO SAC 2021)

Art. 3 Decreto 620 (B.O.23.09.2021)

REMUNERACION PROMEDIO DEL SEGUNDO SEMESTRE 2021

A los fines de lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 176.1 del D.R. de la LIG, en lo que hace a la **segunda cuota del Sueldo Anual Complementario de 2021**, deberá considerarse el importe de \$ 175.000 y el **promedio del segundo semestre calendario de la remuneración y/o haber bruto**.

R.G. 5.008 (B.O.15.06.2021) MODIFICA LA R.G. 4.003

INCORPORACION DE CONCEPTOS QUE NO CONSTITUYEN GANANCIAS

Se incorpora en el Anexo II de la R.G. 4.003 (DETERMINACION DEL IMPORTE A RETENER), Apartado A (GANANCIA BRUTA), segundo párrafo (NO CONSTITUYEN GANANCIAS):

El **sueldo anual complementario**, con efecto exclusivo para los sujetos cuya remuneración y/o haber bruto no supere la suma de (\$ 150.000 PARA EL PRIMER SAC 2021) mensuales o de (\$ 175.000 PARA EL SEGUNDO SAC 2021) mensuales o el monto que resulte de la actualización prevista en el último párrafo del artículo 30 de la LIG, el que será publicado anualmente en el micrositio (Ganancias y Bienes Personales, sección Impuesto a las Ganancias, apartado Deducciones del sitio "web" institucional (<https://www.afip.gob.ar>), calculada conforme al artículo 176.1 del D.R. de la LIG.

PROMEDIO DE LA REMUNERACION

El monto de la remuneración y/o haber bruto a considerar para determinar la procedencia de la exención del SAC, resultará del **promedio de la remuneración y/o haber bruto mensual** del período fiscal anual. (NO RESULTA DE APLICACIÓN PARA EL PERIODO FISCAL 2021 S/R.G. 5.076)

AJUSTE EN LA LIQUIDACION ANUAL O FINAL

En oportunidad de la **liquidación anual o final** corresponderá ajustar el tratamiento de exento o gravado aplicado al momento de cada pago de este concepto -en el que se tomó como base la remuneración del mes del pago-, en caso de que hubiera sido distinto al que resulte del referido promedio. (NO RESULTA DE APLICACIÓN PARA EL PERIODO FISCAL 2021 S/R.G. 5.076)

R.G. 5.076 (B.O.27.09.2021) (ART.1)

Para determinar la procedencia de la exención del sueldo anual complementario del período fiscal 2021, en función del artículo 26 inciso z) de la LIG y del Decreto 620 (B.O.23.09.2021), deberá tenerse en cuenta el monto de la remuneración y/o haber bruto mensual conforme se indica a continuación:

PRIMER SAC 2021

a) Primera cuota del sueldo anual complementario correspondiente al período fiscal 2021:

PROMEDIO DE LA REMUNERACION BRUTA DEL PRIMER SEMESTRE 2021 (HASTA \$ 150.000)

El monto de la remuneración y/o haber bruto que no supere (\$ 150.000.-) resultante del **promedio mensual de la remuneración y/o haber bruto del primer semestre.**

LA RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS DEL PRIMER SAC NO SE MODIFICA

La retención practicada, cuando hubiese correspondido, sobre la primera cuota del sueldo anual complementario, no será pasible de modificación en oportunidad del pago de la segunda cuota correspondiente al período fiscal 2021.

SEGUNDO SAC 2021

b) Segunda cuota del sueldo anual complementario correspondiente al período fiscal 2021:

PROMEDIO DE LA REMUNERACION BRUTA DEL SEGUNDO SEMESTRE 2021 (HASTA \$ 175.000)

El monto de la remuneración y/o haber bruto que no supere (\$ 175.000.-) resultante del **promedio mensual de la remuneración y/o haber bruto del segundo semestre.**

NORMA DE EXCEPCION PARA EL PERIODO FISCAL 2021

No resultará de aplicación, excepcionalmente para el periodo 2021, lo dispuesto en los dos últimos párrafos del artículo 21 y en el segundo y tercer párrafos del inciso ñ) del Apartado A - Ganancias Bruta del Anexo II, ambos de la R.G. 4.003.

ART. 21 R.G. 4.003 DOS ULTIMOS PARRAFOS

“A fin de determinar los montos límites previstos para la aplicación de las exenciones establecidas en el segundo párrafo del inciso x) y en el inciso z) del artículo 26 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, deberá considerarse el promedio del monto de la remuneración y/o haber bruto mensual correspondiente al período fiscal anual.

De corresponder, deberá ajustarse en la liquidación anual o final, conforme lo indicado en los incisos m) y ñ) del apartado a - ganancia bruta del Anexo II, el tratamiento de exento o gravado que se les haya otorgado a los conceptos indicados en el párrafo anterior en la liquidación mensual respectiva”.

ANEXO II INCISO Ñ) APARTADO A) SEGUNDO Y TERCER PARRAFO R.G. 4.003

“El monto de la remuneración y/o haber bruto a considerar para determinar la procedencia de la exención de este concepto, resultará del promedio de la remuneración y/o haber bruto mensual del período fiscal anual.

En oportunidad de la liquidación anual o final corresponderá ajustar el tratamiento de exento o gravado aplicado al momento de cada pago de este concepto -en el que se tomó como base la remuneración del mes del pago-, en caso de que hubiera sido distinto al que resulte del referido promedio”.

=====

EXENCION PARA ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO

Art. 26 inciso f) de la LIG

El art. 26 inciso f) de la ley de impuesto a las ganancias, modificado por la ley 27.430 (B.O.29.12.2017), establece que están exentas:

Las ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual,

siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación,

y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios (VER ULTIMO PARRAFO DEL ART. 26 DE LA LIG).

ACTIVIDADES QUE HACEN PERDER LA EXENCION

Se excluyen de esta exención aquellas entidades que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares,

así como **actividades de crédito o financieras -excepto las inversiones financieras que pudieran realizarse a efectos de preservar el patrimonio social**, entre las que quedan comprendidas aquellas realizadas por los Colegios y Consejos Profesionales y las Cajas de Previsión Social, creadas o reconocidas por normas legales nacionales y provinciales-.

Observaciones:

Debería aclararse la situación de los consejos o colegios de profesionales que le otorgan préstamos a los profesionales (porque así lo determinan las leyes de creación), ya que se trata de actividades de crédito y no de inversión. Y por lo tanto podría estar en riesgo la exención.

El art. 79 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias, establece que:

La exclusión contenida en la segunda parte in fine del primer párrafo del inciso f) del artículo 26 de la ley, no comprende:

(a) a la operatoria de microcréditos definida en el artículo 2 de la ley 26117, que lleven a cabo las instituciones allí mencionadas, y

(b) a las asociaciones, fundaciones y entidades civiles comprendidas en el citado inciso, financiadas por programas de la Administración Pública Nacional u organismos internacionales, multilaterales, bilaterales o regionales de crédito, por los préstamos que otorguen a personas humanas de bajos recursos, grupos asociativos y/o cooperativas de la Economía Social y que estén destinados a atender necesidades vinculadas con la actividad productiva, comercial y de servicios, o al mejoramiento de la vivienda única y de habitación familiar, acorde con la normativa aplicable del Banco Central de la República Argentina.

El caso particular de las Cajas de Profesionales

En el caso de las Cajas de Profesionales se debe tener presente que:

ART. 14 BIS DE LA CONSTITUCION NACIONAL

ART. 40 DE LA CONSTITUCION DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES (a simple título de ejemplo)

ART. 3 INCISO B) PUNTO 4) DE LA LEY 24.241

ART. 1, 3, 34, 36 Y 63 DE LA LEY 12.724 (a simple título de ejemplo)

CAJA DE JUBILACIONES Y PENSIONES DE ABOGADOS Y PROCURADORES DE LA PROVINCIA DE MENDOZA CSJN DEL 05.05.2009

BANCO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES CSJN DEL 15.03.1940

DICTAMEN (DATyJ) 10/1981 DEL 02.07.1981

El artículo 14 bis de la Constitución Nacional determina que:

*“El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter de integral e irrenunciable. En especial, la ley establecerá: el seguro social obligatorio, **que estará a cargo de entidades nacionales o provinciales con autonomía financiera y económica**, administradas por los interesados con participación del Estado, sin que pueda existir superposición de aportes; jubilaciones y pensiones móviles; la protección integral de la familia; la defensa del bien de familia; la compensación económica familiar y el acceso a una vivienda digna”.*

A título de ejemplo **el artículo 40 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires** establece que: *“la Provincia reconoce la existencia de cajas y sistemas de seguridad social de profesionales”.*

El artículo 3 inciso b) punto 4) de la ley 24.241 establece que:

“La incorporación al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones es voluntaria para las personas mayores de 18 (dieciocho) años de edad que a continuación se detallan:

b) Con las obligaciones y beneficios que corresponden a los incluidos en el inciso b) del artículo anterior:

*4. Las personas que ejerzan las actividades mencionadas en el artículo 2º, inciso b), apartado 2, y que por ellas **se encontraren obligatoriamente afiliadas a uno o más regímenes jubilatorios provinciales para profesionales**, como asimismo aquellas que ejerzan una profesión no académica autorizada con anterioridad a la promulgación de esta ley. Esta incorporación no modificará la obligatoriedad que dimana de los respectivos regímenes locales”.*

También a título de ejemplo la ley de creación de la **“Caja de Profesionales en Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires”**, ley 12.724 en los artículos 1, 3, 34, 36 y 63 se establece:

“La caja, persona jurídica de derecho público (..)”. (art. 1).

“Son afiliados obligatorios de esta caja (...) los profesionales matriculados en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires ...”. (art. 3).

“Los importes recaudados por la caja (...) serán afectados íntegramente a las prestaciones de esta ley”. (art. 34).

“La caja otorgará las siguientes prestaciones: a) jubilación ordinaria, b) jubilación parcial, c) jubilación por invalidez, d) pensión (...)”. (art. 36).

“Los bienes de la Caja están exentos de todo impuesto. La caja esta exenta asimismo de todo impuesto(...)” (art. 63).

La CSJN se ha expedido en autos “Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Mendoza c/ Estado Nacional s/ Amparo” de fecha 05.05.2009, donde ha sostenido que:

“el fin tenido en cuenta por el legislador al crear la caja fue asegurar los beneficios de la seguridad social, en cuanto a las jubilaciones y pensiones, a los abogados y procuradores que ejerciesen sus profesiones en el territorio de la provincia. De la inteligencia de su texto surge que todo su patrimonio, integrado por los recursos previstos por el art. 16 de la ley 5.059 (fundamentalmente por aportes de sus futuros beneficiarios), están destinados al cumplimiento de sus fines específicos.

PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

*Y, en tales condiciones, estimo que **la caja carece de aptitud suficiente para ser llamada al levantamiento de las cargas públicas tributarias** o, dicho en otros términos, **no demuestra tener capacidad contributiva**, en las claras pautas que, respecto de este principio constitucional de la tributación ha fijado el Tribunal en los precedentes de Fallos 207:270 y 312:2467, entre otros”.*

En relación con el segundo de los fallos citados (312:2467) se recuerda que la CSJN expresó “...que la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable requisito de validez de todo gravamen.”

Para finalizar la CSJN en relación con el principio constitucional de igualdad concluye que:

PRINCIPIO DE IGUALDAD

*“Si bien con lo dicho basta para confirmar la decisión en recurso, a mayor abundamiento, y en coincidencia con lo expresado por el a quo, **el gravamen aquí discutido tampoco aparece como respetuoso del elemental principio de igualdad en el establecimiento de los impuestos y de las cargas públicas, tal como lo impone el art. 16 de la Constitución Nacional, toda vez que en idénticas circunstancias, las AFJP y el PAMI quedaban al margen de su incidencia.**”*

Como se puede ver las “Cajas de Profesionales” encuentran su existencia legal en la Constitución Nacional, en las Constituciones Provinciales, en la ley nacional de jubilaciones y pensiones (ley 24.241) y en las leyes provinciales que las crean.

Por otra parte las “Cajas de Profesionales” revisten el carácter de persona jurídica de derecho público, la afiliación es obligatoria para todos los profesionales matriculados, los importes que recaudan deben ser íntegramente afectados al otorgamiento de jubilaciones y pensiones, y las “Cajas de Profesionales” por expreso mandato legal se encuentran exentas de todo impuesto.

Se debe destacar entonces, que por expreso mandato constitucional y legal las “Cajas de Profesionales”, desarrollan una función pública delegada por el propio Estado Provincial.

Como por expreso mandato legal el patrimonio de las “Cajas de Profesionales” debe ser destinado exclusivamente para atender las prestaciones específicas creadas por el legislador provincial, el mismo debe ser intangible.

Las cajas son instituciones que no poseen fines de lucro.

A su vez las mismas gozan también por expreso mandato legal de una exención subjetiva en materia de tributos, ya que de lo contrario el tributo se derivará en una menor prestación jubilatoria de los afiliados.

La CSJN en autos **“Banco de la Provincia de Buenos Aires c/Estado Nacional” de fecha 15.03.1940**, a la hora de eximir del impuesto a las réditos a los dividendos de las acciones del Banco de la Provincia de Buenos Aires, así como los intereses devengados por los bonos hipotecarios del mismo, entendió que *“El actual Banco de la Provincia de Buenos Aires no ha dejado de ser el que se contempló en el Pacto del 11 de noviembre de 1859, esto es, instrumento necesario del gobierno autónomo de aquélla, por el simple hecho de haberse modificado su estructura en el curso del tiempo. Decretada su formación por el gobierno provincial del general Martín Rodríguez, el 15 de enero de 1822, a través de las transformaciones experimentadas en su historia financiera, siempre fue conceptualizado por los diversos gobiernos provinciales como un resorte indispensable de la administración y sometido al control oficial (v. Nicolás Casarino, El Banco de la Provincia de Buenos Aires en su primer centenario, 1822-1922; passim.). La carta orgánica, leyes y disposiciones que actualmente lo rigen comprueban con toda evidencia que se trata de un instrumento del gobierno autónomo de la Provincia, de una institución de derecho público y no de derecho privado”* (considerando 9).

“Si el Banco de la Provincia de Buenos Aires es un instrumento de gobierno de la misma, una de sus instituciones públicas cuya propiedad y cuya jurisdicción ella se reservó mediante el pacto del 11 de noviembre de 1859, afianzado por el art. 104 de la Constitución, tiene derecho evidente ese Banco oficial, por ser una institución de la provincia, a la garantía prometida por el art. 5° de aquélla, y no pueden ser desconocidos ni menoscabados sus privilegios constitucionales por las leyes impositivas de la Nación de que aquí se trata” (considerando 12 bis)

Luego la Corte Suprema de Justicia de la Nación, nos enseña que *“La jurisprudencia de la Corte Suprema de Estados Unidos, a cuyas luces es preciso acudir en este caso, ha establecido firmemente la doctrina de que el Gobierno Federal no puede gravar los instrumentos de gobierno de los Estados locales y recíprocamente”* (considerando 13)

En función de lo expuesto se puede concluir que las “Cajas de Profesionales”:

Son instituciones provinciales de derecho público, a las cuales se les ha delegado una función estatal.

El objetivo de su creación es otorgar beneficios de seguridad social de carácter integral e irrenunciables, en función de lo normado en el artículo 14 bis de la Constitución Nacional, y en el artículo 40 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires (a título de ejemplo).

Las “Cajas de Profesionales” sustituyen la afiliación obligatoria al régimen nacional de jubilaciones y pensiones, y por lo tanto otorgan las mismas prestaciones que la ANSeS.

Los recursos de las “Cajas de Profesionales” deben destinarse íntegramente a las prestaciones, para las que han sido creadas, por delegación del poder provincial, teniendo en cuenta los principios de solidaridad profesional.

Las “Cajas de Profesionales” no tienen fines de lucro.

Las Provincias conservan el poder no delegado a la Nación.

La ley de creación de las “Cajas de Profesionales” provinciales las exime de todo tributo.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación desde antigua data, en función del pacto de San José de Flores ha eximido de impuestos nacionales al Banco de la Provincia de Buenos Aires. En función de ello podemos inferir la supremacía de las leyes provinciales por encima de las nacionales.

Las “Cajas de Profesionales” son sujetos de derecho público que por mandato constitucional cumplen con la función que debería cumplir de lo contrario el propio Anses, otorgar las correspondientes prestaciones previsionales a los profesionales matriculados en la respectiva Provincia.

De lo expuesto, se puede deducir que los patrimonios de las “Cajas de Profesionales” no pueden estar sujetos a gravámenes, ya que los mismos impactarían directamente en la responsabilidad social que el Estado Provincial ha delegado en las cajas de profesionales.

Siguiendo la línea de pensamientos de la Corte, las “Cajas de Profesionales” no tienen capacidad contributiva y esta capacidad contributiva es necesaria a los fines de obligarlas a pagar impuestos.

En resumidas cuentas las “Cajas de Profesionales” deben poseer una exención subjetiva en materia de impuestos nacionales y provinciales.

Motivo por el cual las actividades de crédito (préstamos a los profesionales), no debería poner en riesgo la exención en materia de impuesto a las ganancias.

En tal orden de ideas deviene oportuno mencionar un antiguo **dictamen de la DGI, el 10/1981 (DATyJ) del 02.07.1981**, donde el fisco nacional acertadamente entendió que la “Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Santa Fe”, es una “**persona jurídica pública no estatal**”. (TIPIFICADA EN EL ART. 20 INCISO F) DE LA LIG – HOY ART. 26 DE LA LIG)

DICTAMEN (DATyJ) 10/1981 DEL 02.07.1981

LAS CAJAS DE PROFESIONALES REVISTEN EL CARÁCTER DE PERSONA JURIDICA PUBLICA NO ESTATAL. ESTAN EXENTAS DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

“SUMARIO

a) Los colegios profesionales, no obstante poseer funciones y atribuciones que incluyen aspectos propios del poder de policía, inherentes a los poderes públicos, no forman parte del Estado, ni revisten el carácter de entidades autárquicas vinculadas a ellos. Se trata de entes a los que cabe considerar como personas jurídicas públicas no estatales.

*b) Conforme a ello **la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Santa Fe, reviste el carácter de persona jurídica pública no estatal.***

*c) **Dicha entidad se encuentra alcanzada por la exención estatuida por el Inc. f) del Art.20 (HOY ART. 26 DE LA LIG) de la Ley N° 20.628 de Impuesto a las Ganancias, y por ende, también liberada del pago del Impuesto a los Débitos, de acuerdo con lo que dispone el Inc.c) del Art.4° de la Ley N° 21.415.***

(..)

CONCLUSION DEL DICTAMEN

(..)

VI.- *En síntesis, este Departamento Asesoría Legal concluye:*

*a) **La Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Santa Fe, reviste el carácter de persona jurídica pública no estatal.***

*b) **Dicha entidad se encuentra alcanzada por la exención consagrada por el Inc. f) del Art.20 de la Ley N° 20.628 de Impuesto a las Ganancias.***

c) Consecuentemente, la misma también resulta beneficiada, por lo establecido en el Inc.c) del Art.4° de la Ley N° 21.415, y por ende, exenta del pago del Impuesto a los Débitos.

*d) **Procede modificar la Resolución de la Delegación Regional Santa Fe del 27/12/63, para que la Caja Previsional del caso continúe liberada del pago del Impuesto a las Ganancias, en razón de las previsiones del Inc. f) del Art.20 de la Ley N° 20.628**”.*

CASO PARTICULAR DE LA FUNDACIONES Y ASOCIACIONES O ENTIDADES CIVILES DE CARÁCTER GREMIAL. DESARROLLO DE ACTIVIDAD INDUSTRIAL O COMERCIAL

Art. 26 inciso f) segundo párrafo de la LIG

La exención a que se refiere el primer párrafo no será de aplicación en el caso de fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial

que desarrollen actividades industriales o comerciales,

excepto cuando las actividades industriales o comerciales tengan relación con el objeto de tales entes

y los ingresos que generen no superen el porcentaje que determine la reglamentación (30% art. 80 del D.R.) sobre los ingresos totales.

En caso de superar el porcentaje establecido, **la exención no será aplicable a los resultados provenientes de esas actividades.**

El art. 80 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias, establece que:

A los fines de lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso f) del artículo 26 de la ley, **deberá considerarse el treinta por ciento (30%) sobre los ingresos totales.**

REMUNERACION DE LOS ELENOS DIRECTIVOS, EJECUTIVOS Y DE CONTRALOR

Art. 26 último párrafo de la LIG

La exención prevista en los **incisos f), g) y l)**

no será de aplicación para aquellas instituciones comprendidas en los mismos que durante el período fiscal abonen a cualquiera de las personas que formen parte de los **elencos directivos, ejecutivos y de contralor de las mismas (directores, consejeros, síndicos, revisores de cuentas, etcétera)**, cualquiera fuere su denominación,

un importe por todo concepto, incluido los gastos de representación y similares, **superior en un cincuenta por ciento (50%) al promedio anual de las tres (3) mejores remuneraciones del personal administrativo.**

Tampoco serán de aplicación las citadas exenciones, cualquiera sea el monto de la retribución, para aquellas entidades que tengan vedado el pago de las mismas por las normas que rijan su constitución y funcionamiento.

Observación:

Acá nos encontramos con un problema en el caso de entidades sin fines de lucro que no tengan personal en relación de dependencia.

Art. 95 del D.R. de la LIG

La limitación establecida en el último párrafo del artículo 26 de la ley, referida a las remuneraciones de los elencos directivos y de contralor de instituciones comprendidas en sus incisos f), g) y l), **no será aplicable respecto de aquellas que retribuyan una función de naturaleza distinta efectivamente ejecutada por estos.**

SOLICITUD DE LA EXENCION A LA AFIP

Art. 77 del D.R. de la LIG

Las exenciones que se establecen en los **incisos b), d), e), f), g), l) y p)** del artículo 26 de la ley, **se otorgarán a pedido de los interesados**, quienes a tal fin presentarán los estatutos o normas que rijan su funcionamiento y todo otro elemento de juicio que exija la AFIP.

Cualquier modificación posterior deberá ponerse en su conocimiento dentro del mes siguiente a aquel en el cual hubiera tenido lugar.

Las entidades a las que se haya acordado la exención, no estarán sujetas a la retención del gravamen.

R.G. 2.681

A los efectos del trámite de exención se debe tener en cuenta la **R.G. 2.681** de la AFIP

=====

EXENCION PARA OPERACIONES DE VENTA DE INMUEBLES

Art. 26 inciso o) de la LIG

El art. 26 inciso o) de la ley de impuesto a las ganancias, modificado por la ley 27.430 (B.O.29.12.2017), establece que están exento:

El valor locativo y **el resultado derivado de la enajenación, de la casa habitación.**

DEFINICION DE CASA HABITACION

El art. 83 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias, establece que:

A los fines de lo dispuesto por el inciso n) del artículo 26 de la ley de impuesto a las ganancias, **deberá entenderse como inmueble afectado a “casa habitación” a aquel con destino a vivienda única, familiar y de ocupación permanente del contribuyente.**

=====

EXENCION PARA ENTIDADES RELIGIOSAS

Art. 26 inciso e) de la LIG

El art. 26 inciso e) de la ley de impuesto a las ganancias, establece que están exentas:

e) Las ganancias de las instituciones religiosas.

SOLICITUD DE LA EXENCION A LA AFIP

Art. 77 del D.R. de la LIG

Las exenciones que se establecen en los **incisos b), d), e), f), g), l) y p)** del artículo 26 de la ley, **se otorgarán a pedido de los interesados**, quienes a tal fin presentarán los estatutos o normas que rijan su funcionamiento y todo otro elemento de juicio que exija la AFIP.

Cualquier modificación posterior deberá ponerse en su conocimiento dentro del mes siguiente a aquel en el cual hubiera tenido lugar.

Las entidades a las que se haya acordado la exención, no estarán sujetas a la retención del gravamen.

R.G. 2.681

A los efectos del trámite de exención se debe tener en cuenta la **R.G. 2.681** de la AFIP

=====

EXENCION PARA ENTIDADES DEPORTIVAS

Art. 26 inciso l) de la LIG

El art. 26 inciso l) de la ley de impuesto a las ganancias, establece que están exentas:

l) Las ganancias de las asociaciones deportivas y de cultura física, siempre que las mismas **no persigan fines de lucro, exploten o autoricen juegos de azar y/o cuyas actividades de mero carácter social priven sobre las deportivas**, conforme a la reglamentación que dicte el Poder Ejecutivo Nacional.

La exención establecida precedentemente se extenderá a las asociaciones del exterior, mediante reciprocidad.

Art. 82 del D.R. de la LIG

A los fines de la exención del Impuesto a las Ganancias que acuerda el inciso l) del artículo 26) de la ley, la AFIP determinará en cada caso el cumplimiento de los requisitos exigidos por el citado inciso.

No se considerará explotación de juegos de azar la realización de rifas o tómbolas cuando hayan sido debidamente autorizadas.

Para establecer la relación entre las actividades sociales y las deportivas, se tendrán en cuenta los índices representativos de estas (cantidad de socios que participan activamente, fondos que se destinan y otros).

REMUNERACION DE LOS ELENCOS DIRECTIVOS, EJECUTIVOS Y DE CONTRALOR

Art. 26 último párrafo de la LIG

La exención prevista en los **incisos f), g) y l)**

no será de aplicación para aquellas instituciones comprendidas en los mismos que durante el período fiscal abonen a cualquiera de las personas que formen parte de los **elencos directivos, ejecutivos y de contralor de las mismas (directores, consejeros, síndicos, revisores de cuentas, etcétera)**, cualquiera fuere su denominación,

un importe por todo concepto, incluido los gastos de representación y similares, **superior en un cincuenta por ciento (50%) al promedio anual de las tres (3) mejores remuneraciones del personal administrativo.**

Tampoco serán de aplicación las citadas exenciones, cualquiera sea el monto de la retribución, para aquellas entidades que tengan vedado el pago de las mismas por las normas que rijan su constitución y funcionamiento.

Observación:

Acá nos encontramos con un problema en el caso de entidades sin fines de lucro que no tengan personal en relación de dependencia.

Art. 95 del D.R. de la LIG

La limitación establecida en el último párrafo del artículo 26 de la ley, referida a las remuneraciones de los elencos directivos y de contralor de instituciones comprendidas en sus incisos f), g) y l), **no será aplicable respecto de aquellas que retribuyan una función de naturaleza distinta efectivamente ejecutada por estos.**

SOLICITUD DE LA EXENCION A LA AFIP

Art. 77 del D.R. de la LIG

Las exenciones que se establecen en los **incisos b), d), e), f), g), l) y p)** del artículo 26 de la ley, **se otorgarán a pedido de los interesados**, quienes a tal fin presentarán los estatutos o normas que rijan su funcionamiento y todo otro elemento de juicio que exija la AFIP.

Cualquier modificación posterior deberá ponerse en su conocimiento dentro del mes siguiente a aquel en el cual hubiera tenido lugar.

Las entidades a las que se haya acordado la exención, no estarán sujetas a la retención del gravamen.

R.G. 2.681

A los efectos del trámite de exención se debe tener en cuenta la **R.G. 2.681** de la AFIP

=====

EXENCION PARA DERECHOS DE AUTOR

Art. 26 inciso j) de la LIG

El art. 26 inciso j) de la ley de impuesto a las ganancias, establece que están exentas:

j) **Hasta la suma de pesos diez mil (\$ 10.000) por período fiscal**, las ganancias provenientes de la **explotación de derechos de autor** y las restantes ganancias derivadas de derechos amparados por la ley 11723, siempre que el impuesto recaiga directamente sobre los autores o sus derechohabientes, que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la Dirección Nacional del Derecho de Autor, que el beneficio proceda de la publicación, ejecución, representación, exposición, enajenación, traducción u otra forma de reproducción y **no derive de obras realizadas por encargo o que reconozcan su origen en una locación de obra o de servicios formalizada o no contractualmente**.

LA EXENCION NO RESULTA DE APLICACIÓN PARA BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

Esta exención no será de aplicación para beneficiarios del exterior.

=====

EXENCION PARA HORAS EXTRAS

Art. 26 inciso x) de la LIG

El art. 26 inciso x) de la ley de impuesto a las ganancias, establece que están exentas:

SOLAMENTE ESTA EXENTA LA DIFERENCIA. Y NO TODA LA HORA EXTRA

x) **La diferencia entre el valor de las horas extras y el de las horas ordinarias**, que perciban los trabajadores en relación de dependencia **por los servicios prestados en días feriados, inhábiles y durante los fines de semana**, calculadas conforme la legislación laboral correspondiente.

Art. 92 del D.R. de la LIG

La exención a que se refiere el inciso x) del artículo 26 de la ley comprende a la diferencia entre el valor de las horas extras y el de las horas ordinarias percibidas por los servicios prestados en días feriados, inhábiles y fines de semana, **incluyendo los días no laborables y de descanso semanal**, determinadas y calculadas conforme el convenio colectivo de trabajo que resulte aplicable o, en su defecto, de acuerdo con lo que establezca la ley 20744, de contrato de trabajo.

LAS HORAS EXTRAS NO SE COMPUTAN. APLICACIÓN DE LA ESCALA PROGRESIVA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 93 del D.R. de la LIG

No se computarán las horas extras, en los términos del cuarto párrafo del artículo 94 de la ley, solo a los efectos de la modificación de la alícuota marginal aplicable, no pudiendo ocasionar tal detracción que el contribuyente quede excluido del primer tramo de la escala.

APLICACIÓN DE LA ESCALA PROGRESIVA DEL IMPUESTO EN EL CASO DE LAS HORAS EXTRAS

Art. 94 cuarto párrafo de la LIG

Cuando la determinación del ingreso neto corresponda a horas extras obtenidas por trabajadores en relación de dependencia, las sumas resultantes de tal concepto, sin incluir las indicadas en el inciso x) del artículo 26, no se computarán a los fines de modificar la escala establecida en el primer párrafo, por lo que tales emolumentos tributarán aplicando la alícuota marginal correspondiente, previo a incorporar las horas extras.

EXENCION PARA BONO POR PRODUCTIVIDAD, FALLO DE CAJA Y CONCEPTOS SIMILARES

Art. 26 inciso x) segundo párrafo de la LIG

El art. 26 inciso x) segundo párrafo de la ley de impuesto a las ganancias, incorporado por la ley 27.617 (B.O.21.04.2021), establece que está exento:

Está exento el salario que perciban los trabajadores en relación de dependencia en concepto de **bono por productividad, fallo de caja, o conceptos de similar naturaleza,**

HASTA EL 40% DEL MINIMO NO IMPONIBLE

Hasta un monto equivalente al cuarenta por ciento (40%) del mínimo no imponible (ART. 30 INCISO A) LIG) por año fiscal

PARA SUJETOS CON REMUNERACION BRUTA DE HASTA \$ 300.000

Con efecto exclusivo para los sujetos cuya remuneración bruta no supere (\$ 300.000) mensuales, inclusive.

El monto de \$ 300.000 se determina de acuerdo a lo establecido en el último párrafo del inciso c) del artículo 30 de la LIG y se ajustará en similares términos a los previstos en el último párrafo del artículo 30 de la LIG.

DEFINICION DE REMUNERACION BRUTA

Art. 176.1 del D.R. de la LIG (primer y segundo párrafo)

CONCEPTOS REMUNERATORIOS Y NO REMUNERATORIOS GRAVADOS, NO GRAVADOS Y EXENTOS (EXCLUIDO EL SAC)

Se entiende por 'remuneración bruta' y por 'remuneración y/o haber bruto', a la suma de todos los importes que se perciban mensualmente, en dinero o en especie, cualquiera sea su denominación, **tengan o no carácter remuneratorio**, a los fines de la determinación de los aportes y contribuciones al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) o regímenes provinciales o municipales análogos y estén **gravados, no gravados o exentos por el impuesto a las ganancias.**

NO SE DEBE CONSIDERAR EL SAC

El único concepto que no deberá considerarse es el Sueldo Anual Complementario.

PROMEDIO DE LA REMUNERACION BRUTA (ART. 176.1 SEGUNDO PARRAFO)

Lo dispuesto en el art. 26 inciso x) segundo párrafo de la LIG, solo resultará de aplicación en la medida en que el **promedio de la 'remuneración bruta' mensual o 'remuneración y/o haber bruto' mensual**, respectivamente, del período fiscal anual no supere \$ 300.000.

ACTUALIZACION DEL MONTO DE \$ 300.000

Los montos se ajustarán anualmente, por el coeficiente que surja de la variación anual de la **Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPTE)**, correspondiente al mes de octubre del año anterior al del ajuste respecto al mismo mes del año anterior.

Art. 92 del D.R. de la LIG (segundo y tercer párrafo)

Las exenciones (del art. 26 inciso x) segundo párrafo de la LIG) comprenden a aquellos montos del salario percibidos por los trabajadores en relación de dependencia que cumplan las siguientes condiciones:

DEFINICION DE BONO POR PRODUCTIVIDAD

a) Los **rubros remuneratorios creados por convenciones colectivas** o contrato individual, y **condicionados al cumplimiento de pautas o metas objetivas de incremento de la producción.**

La cláusula respectiva deberá contener una clara explicación de dichas pautas, incluyendo metas y criterios de comparación con períodos anteriores para la determinación del incremento, que **no podrá ser el resultante de la extensión de la jornada laboral.**

NO SE INCLUYE DENTRO DEL CONCEPTO DE BONO POR PRODUCTIVIDAD

No se considerarán comprendidos, las sumas habitualmente percibidas y calculadas con base en una pauta distinta de la sola puesta a disposición de la fuerza de trabajo, como las vinculadas al destajo, a la cantidad de obras terminadas, viajes realizados o kilómetros recorridos que no reúnan las condiciones precedentemente previstas.

DEFINICION DE FALLO DE CAJA

b) Aquellas sumas fijadas en compensación del riesgo de reposición por faltantes de dinero o demás valores, abonado a cajeros, repartidores de efectivo o a cualquier otra persona que tenga como función la de cobrar y/o pagar dinero o demás valores.

=====

EXENCION PARA DONACIONES

Art. 26 inciso s) de la LIG

El art. 26 inciso s) de la ley de impuesto a las ganancias, establece que están exentas:

s) Las donaciones, herencias, legados y los beneficios alcanzados por la ley de impuesto a los premios de determinados juegos y concursos deportivos.

=====

EXENCION PARA INTERESES DE CREDITOS LABORALES Y PARA INDEMNIZACIONES

Art. 26 inciso i) de la LIG

El art. 26 inciso i) de la ley de impuesto a las ganancias, establece que están exentos:

i) Los intereses reconocidos en sede judicial o administrativa como accesorios de créditos laborales.

Las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despidos y las que se reciban en forma de capital o renta por causas de muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen en virtud de lo que determinan las leyes civiles y especiales de previsión social o como consecuencia de un contrato de seguro.

No están exentas las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios, ni las remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad, las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido y los beneficios o rescates, netos de aportes no deducibles, derivados de planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, excepto los originados en la muerte o incapacidad del asegurado.

=====

EXENCION PARA GUARDIAS OBLIGATORIAS

Art. 27 de la LIG

Además de lo establecido en el artículo 26 de la LIG, están exentas del gravamen:

- Las remuneraciones percibidas en concepto de **guardias obligatorias, ya sean activas o pasivas**, por los profesionales, técnicos, auxiliares y personal operativo de los sistemas de salud pública, **cuando la prestación del servicio se realice en un centro público de salud ubicado en zonas sanitarias desfavorables así declaradas por la autoridad sanitaria nacional**, a propuestas de las autoridades sanitarias provinciales.

=====

OTRAS EXENCIONES

Art. 26 incisos a), b), c), d), g), k), m), p), q), r), t), v), w) e y) de la LIG

“a) Las ganancias de los Fiscos nacional, provinciales y municipales y las de las instituciones pertenecientes a los mismos, excluidas las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1 de la ley 22016.

b) Las ganancias de entidades exentas de impuestos por leyes nacionales, en cuanto la exención que estas acuerdan comprenda el gravamen de esta ley y siempre que las ganancias deriven directamente de la explotación o actividad principal que motivó la exención a dichas entidades.

c) Las remuneraciones percibidas en el desempeño de sus funciones por los diplomáticos, agentes consulares y demás representantes oficiales de países extranjeros en la República; las ganancias derivadas de edificios de propiedad de países extranjeros destinados para oficina o casa habitación de su representante y los intereses provenientes de depósitos fiscales de los mismos, todo a condición de reciprocidad.

d) Las utilidades de las sociedades cooperativas de cualquier naturaleza y las que bajo cualquier denominación (retorno, interés accionario, etcétera), distribuyen las cooperativas de consumo entre sus socios.

Art. 78 del D.R. de la LIG.

“Art. 78 - En los casos en que los asociados a cooperativas vendan sus productos a estas, la Administración Federal de Ingresos Públicos, a efectos de establecer la utilidad impositiva de los asociados, podrá ajustar el precio de venta fijado, si este resultare inferior al valor de plaza vigente para tales productos”.

g) Las ganancias de las entidades mutualistas que cumplan las exigencias de las normas legales y reglamentarias pertinentes y los beneficios que estas proporcionen a sus asociados.

k) Las sumas percibidas, por exportadores que encuadren en la categoría de micro, pequeñas y medianas empresas según los términos del artículo 1 de la ley 25300 y sus normas complementarias, correspondientes a reintegros o reembolsos acordados por el Poder Ejecutivo Nacional en concepto de impuestos abonados en el mercado interno, que incidan directa o indirectamente sobre determinados productos y/o sus materias primas y/o servicios.

Art. 81 del D.R. de la LIG.

“Art. 81 - No se consideran alcanzadas por la exención establecida por el inciso k) del artículo 26 de la ley, las sumas percibidas por los exportadores en concepto de “draw back” y recupero del Impuesto al Valor Agregado”.

m) La diferencia entre las primas o cuotas pagadas y el capital recibido al vencimiento, en los títulos o bonos de capitalización y en los seguros de vida y mixtos, excepto en los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación.

p) *Las ganancias de las instituciones internacionales sin fines de lucro, con personería jurídica, con sede central establecida en la República Argentina.*

Asimismo se consideran comprendidas en este inciso las ganancias de las instituciones sin fines de lucro a que se refiere el párrafo anterior, que hayan sido declaradas de interés nacional, aun cuando no acrediten personería jurídica otorgada en el país ni sede central en la República Argentina.

q) *Los intereses de los préstamos de fomento otorgados por organismos internacionales o instituciones oficiales extranjeras, con las limitaciones que determine la reglamentación.*

Art. 84 del D.R. de la LIG.

“Art. 84 - *A los fines de la exención establecida por el inciso q) del artículo 26 de la ley, se entenderá por préstamos de fomento a aquellos otorgados por organismos internacionales o instituciones oficiales extranjeras con la finalidad de coadyuvar al desarrollo cultural, científico, económico y demográfico del país, siempre que la tasa de interés pactada no exceda a la normal fijada en el mercado internacional para este tipo de préstamos y su devolución se efectúe en un plazo superior a cinco (5) años”.*

r) *Los intereses originados por créditos obtenidos en el exterior por los Fiscos nacional, provinciales, municipales o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y por el Banco Central de la República Argentina.*

t) *Los montos provenientes de actualizaciones de créditos de cualquier origen o naturaleza. En el caso de actualizaciones correspondientes a créditos configurados por ganancias que deban ser imputadas por el sistema de lo percibido, solo procederá la exención por las actualizaciones posteriores a la fecha en que corresponda su imputación. A los fines precedentes, las diferencias de cambio se considerarán incluidas en este inciso.*

Las actualizaciones a que se refiere este inciso con exclusión de las diferencias de cambio y las actualizaciones fijadas por ley o judicialmente deberán provenir de un acuerdo expreso entre las partes.

Las disposiciones de este inciso no serán de aplicación por los pagos que se efectúen en el supuesto previsto en el quinto párrafo del artículo 16, ni alcanzarán a las actualizaciones cuya exención de este impuesto se hubiera dispuesto por leyes especiales o que constituyen ganancias de fuente extranjera.

Art. 85 del D.R. de la LIG.

“Art. 85 - *Cuando las actualizaciones previstas en el inciso t) del artículo 26 de la ley provengan de un acuerdo expreso entre partes, deberán ser fehacientemente probadas, a juicio de la Administración Federal de Ingresos Públicos, y referirse a índices fácilmente verificables y de público y notorio conocimiento”.*

v) Las ganancias provenientes de la aplicación del factor de convergencia contemplado por el decreto 803 del 18 de junio del 2001 y sus modificaciones. La proporción de gastos a que se refiere el primer párrafo del artículo 83 de esta ley, no será de aplicación respecto de las sumas alcanzadas por la exención prevista en este inciso.

w) Las ganancias derivadas de la disposición de residuos, y en general todo tipo de actividades vinculadas al saneamiento y preservación del medio ambiente - incluido el asesoramiento-, obtenidas por las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1 de la ley 22016 a condición de su reinversión en dichas finalidades”.

y) El salario que perciban los trabajadores en relación de dependencia en concepto de suplementos particulares, indicados en el artículo 57 de la ley 19101, correspondientes al personal en actividad militar.

Art. 93.1 del D.R. de la LIG.

“Art. 93.1 - Se consideran comprendidos en las disposiciones del inciso y) del artículo 26 de la ley los conceptos mencionados en los incisos 1°, 2° y 3° del artículo 57 de la Ley para el Personal Militar N° 19.101 y sus normas modificatorias y complementarias, como así también aquellos a los que hace referencia su inciso 4°, en la medida en que estos hubieran sido establecidos con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 27.617”.

Art. 57 de la Ley 19.101.

“Art. 57.- Suplementos particulares. Los suplementos particulares correspondientes al personal en actividad, serán:

1°. El suplemento por actividad arriesgada: que lo percibirá quien desarrolle actividades que impliquen normalmente un riesgo y que será de la naturaleza, monto y condiciones que determine la reglamentación de esta ley.

2°. El suplemento por título terciario: que lo percibirá quién para el desempeño de sus funciones, haya debido obtener un título de nivel terciario, universitario o no afín con las actividades a desarrollar, costado por sí mismo y sin interrumpir la prestación de sus servicios, o con anterioridad a su ingreso a las fuerzas armadas. Este suplemento será del monto y condiciones que determine la reglamentación de esta ley. (Inciso sustituido por art. 1° punto 7 de la Ley 22.989 B.O. 30/11/1983).

3°. El suplemento por alta especialización o el suplemento por zona o ambiente insalubre o penoso: que lo percibirá quien tenga a su cargo tareas que signifiquen alta especialización y sean cumplidas sin perjuicio de las que por su agrupamiento le correspondan, o cuando desempeñe sus tareas en ambientes o zonas insalubres o penosas. Estos suplementos serán del monto y condiciones que determine la reglamentación de esta ley.

4º. El Poder Ejecutivo podrá crear, además, otros suplementos particulares en razón de las exigencias a que se vea sometido el personal como consecuencia de la evolución técnica de los medios que equipan a las fuerzas armadas, o por otros conceptos”.

Art. 26 dos últimos párrafos de la LIG

“Cuando coexistan intereses activos contemplados en el inciso h) o actualizaciones activas a que se refiere el inciso t), con los intereses o actualizaciones mencionados en el artículo 85, inciso a), la exención estará limitada al saldo positivo que surja de la compensación de los mismos.

La exención prevista en los incisos f), g) y l) no será de aplicación para aquellas instituciones comprendidas en los mismos que durante el período fiscal abonen a cualquiera de las personas que formen parte de los elencos directivos, ejecutivos y de contralor de las mismas (directores, consejeros, síndicos, revisores de cuentas, etcétera), cualquiera fuere su denominación, un importe por todo concepto, incluido los gastos de representación y similares, superior en un cincuenta por ciento (50%) al promedio anual de las tres (3) mejores remuneraciones del personal administrativo. Tampoco serán de aplicación las citadas exenciones, cualquiera sea el monto de la retribución, para aquellas entidades que tengan vedado el pago de las mismas por las normas que rijan su constitución y funcionamiento”.

Art. 94 del D.R. de la LIG

“Art. 94 - A los efectos de la compensación que establece el penúltimo párrafo del artículo 26 de la ley, solo deberán computarse los intereses y actualizaciones que resulten deducibles en virtud de lo establecido en el inciso a) del artículo 85 de la ley, es decir, aquellos que guarden la relación de causalidad que dispone el artículo 83 de la ley. Si de tal compensación surgiera un saldo negativo, este será deducible de la ganancia del año fiscal, cualquiera fuese la fuente de ganancia de que se trate”.

Art. 95 del D.R. de la LIG

“Art. 95 - La limitación establecida en el último párrafo del artículo 26 de la ley, referida a las remuneraciones de los elencos directivos y de contralor de instituciones comprendidas en sus incisos f), g) y l), no será aplicable respecto de aquellas que retribuyan una función de naturaleza distinta efectivamente ejecutada por estos”.

SOLICITUD DE LA EXENCION A LA AFIP

Art. 77 del D.R. de la LIG

Las exenciones que se establecen en los **incisos b), d), e), f), g), l) y p)** del artículo 26 de la ley, **se otorgarán a pedido de los interesados**, quienes a tal fin presentarán los estatutos o normas que rijan su funcionamiento y todo otro elemento de juicio que exija la AFIP.

Cualquier modificación posterior deberá ponerse en su conocimiento dentro del mes siguiente a aquel en el cual hubiera tenido lugar.

Las entidades a las que se haya acordado la exención, no estarán sujetas a la retención del gravamen.

R.G. 2.681

A los efectos del trámite de exención se debe tener en cuenta la **R.G. 2.681** de la AFIP

=====

PERDIDA DE LA EXENCION POR TRANSFERENCIA A FISCOS EXTRANJEROS

Art. 28 de la LIG

El art. 28 de la ley de impuesto a las ganancias, establece que:

Las exenciones o desgravaciones totales o parciales que afecten al gravamen de esta ley, incluidas o no en ella, **no producirán efectos en la medida en que de ello pudiera resultar una transferencia de ingresos a Fiscos extranjeros.**

Lo dispuesto precedentemente no será de aplicación respecto de las exenciones dispuestas en los incisos r) y u) del artículo 26 y de los artículos 95 y 98 ni cuando afecte Acuerdos internacionales suscriptos por la Nación en materia de doble imposición.

La medida de la transferencia se determinará de acuerdo con las constancias que al respecto deberán aportar los contribuyentes. En el supuesto de no efectuarse dicho aporte, se presumirá la total transferencia de las exenciones o desgravaciones, debiendo otorgarse a los importes respectivos el tratamiento que esta ley establece según el tipo de ganancias de que se trate.

A tales efectos se considerarán constancias suficientes las certificaciones extendidas en el país extranjero por los correspondientes organismos de aplicación o por los profesionales habilitados para ello en dicho país. En todos los casos será indispensable la pertinente legalización por autoridad consular argentina.

Art. 96 del D.R. de la LIG

Las exenciones o desgravaciones totales o parciales a que se refiere el artículo 28 de la ley, solo producirán efecto en la medida que los contribuyentes demuestren en forma fehaciente, a juicio de la AFIP y en la oportunidad que esta fije, que como consecuencia de ellas no se derivan transferencias de ingresos a fiscos extranjeros.

La materia imponible para la cual quede limitado o eliminado el efecto de las exenciones o desgravaciones en virtud de lo dispuesto en el párrafo anterior, deberá someterse al tratamiento tributario aplicable a las ganancias sobre las cuales dichas exenciones o desgravaciones incidieron en su oportunidad.

=====

EXENCION PARA AL PERSONAL DE SALUD Y FUERZAS DE SEGURIDAD
(PERIODO FISCAL 2020)

Ley 27.549 (B.O.08.06.2020)

CONCEPTOS EXENTOS

Art. 1 Ley 27.549

Quedan exentas del impuesto a las ganancias, **desde el 1 de marzo de 2020 y hasta el 30 de setiembre de 2020**. (prorrogado por Decreto 788 (B.O.05.10.2020) **HASTA EL 31 de diciembre 2020**). (prorrogado por Ley 27.617 (B.O.21.04.2021) **HASTA EL 30 de setiembre 2021**).

Art. 13 Ley 27.541 (B.O.21.04.2021)

*“Prorrógase, **hasta el 30 de septiembre de 2021**, la vigencia de las disposiciones del artículo 1° de la ley 27.549, con efecto exclusivo para las remuneraciones devengadas en concepto de guardias obligatorias (activas o pasivas) y horas extras, y todo otro concepto que se liquide en forma específica y adicional en virtud de la emergencia sanitaria provocada por el COVID-19, para los profesionales, técnicos, auxiliares (incluidos los de gastronomía, maestranza y limpieza) y personal operativo de los sistemas de salud pública y privada y recolectores de residuos”.*

Las remuneraciones devengadas en concepto de:

Guardias obligatorias (activas o pasivas) y **horas extras**, y **todo otro concepto que se liquide en forma específica y adicional**

En virtud de la emergencia sanitaria provocada por el COVID-19,

Para los profesionales, técnicos, auxiliares (incluidos los de gastronomía, maestranza y limpieza) y personal operativo de los sistemas de salud pública y privada;

Para el personal de las Fuerzas Armadas;

Para el personal de las Fuerzas de Seguridad;

Para el personal de la actividad migratoria;

Para el personal de la actividad aduanera;

Para bomberos,

Para recolectores de residuos domiciliarios y recolectores de residuos patogénicos,

Que presten servicios relacionados con la emergencia sanitaria establecida por decreto 260/2020 y las normas que lo extiendan, modifiquen o reemplacen.

PRORROGA POR PARTE DEL PODER EJECUTIVO

Art. 2 Ley 27.549

El Poder Ejecutivo Nacional podrá prorrogar estas exenciones en tanto lo considere necesario y no más allá de la finalización del estado de emergencia sanitaria definida en el artículo 1.

Decreto 788 (B.O.05.10.2020)

Se **prorrogase hasta el 31 de diciembre de 2020** la vigencia de las disposiciones del art. 1 de la ley 27.549.

REGISTRACION DEL BENEFICIO EN LOS RECIBOS DE SUELDOS

Art. 3 Ley 27.549

El beneficio derivado de lo dispuesto en los artículos anteriores deberá registrarse inequívocamente en los recibos de haberes.

A tal efecto, los sujetos que tengan a su cargo el pago de la remuneración y/o liquidación del haber identificarán el beneficio de la presente con el concepto "Exención por Emergencia Sanitaria COVID-19".

AJUSTE DE LAS RETENCIONES DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN FORMA RETROACTIVA

Art. 4 Ley 27.549

Los empleadores deberán efectuar los ajustes impositivos retroactivos necesarios en la primera liquidación que se realice a partir de la fecha de promulgación de la presente ley.

REGLAMENTACION DE LA AFIP DE LA EXENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE LA LEY 27.549

R.G.4752 (B.O.3.7.2020)

DETERMINACION DEL MONTO DE LAS RETENCIONES Y DEVOLUCION DE LAS RETENCIONES PRACTICADAS EN EXCESO

Art. 2 R.G. 4.752

La determinación del importe a retener o, en su caso, a reintegrar al sujeto beneficiario en oportunidad de cada **pago efectuado a partir del 8 de junio de 2020** y durante el período de vigencia del beneficio establecido por la ley 27.549 (DESDE EL 01.03.2020 Y HASTA EL 30.09.2020), deberá realizarse de acuerdo con el art. 7 de la R.G. 4.003.

A tales efectos:

1) No constituyen ganancias integrantes de la base de cálculo las remuneraciones detalladas en el art. 1 de la ley 27.549.

PRORRATEO DE LA JUBILACION O OBRA SOCIAL

2) Las deducciones previstas en los incisos a), b), i) y n) del apartado D del Anexo II de la R.G. 4.003 (APORTES DE JUBILACION, Y DESCUENTOS DE OBRA SOCIAL), relativos a aportes obligatorios para el empleado correspondientes a los períodos incluidos en la exención, **deberán proporcionarse de acuerdo al monto de las remuneraciones gravadas y al monto de las remuneraciones exentas**, siguiendo el criterio dispuesto en el artículo 83 de la ley de impuesto a las ganancias.

REINTEGRO DE RETENCIONES DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

En el caso que corresponda reintegrar retenciones practicadas en exceso al beneficiario, la devolución deberá efectuarse en la primera liquidación que se realice a partir de la entrada en vigencia de la ley 27.549.

IDENTIFICACION DE LA REMUNERACION EXENTA EN LOS RECIBOS DE SUELDOS

Art. 3 R.G. 4.752

La remuneración devengada exenta en los términos de la ley 27.549 deberá identificarse en los recibos de haberes con el concepto **“Exención por Emergencia Sanitaria COVID-19”**.

IDENTIFICACION DE LAS REMUNERACIONES EXENTAS DE PERIODOS ANTERIORES

En el primer recibo que se emita desde la vigencia de la presente, también **deberán identificarse**, de corresponder, **las remuneraciones devengadas exentas de los períodos anteriores** alcanzados por el beneficio de exención.

DESVINCULACION LABORAL ANTERIOR EL 03.07.2020

Art. 4 R.G. 4.752

EL EMPLEADO DEBE INSCRIBIRSE EN IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y PRESENTAR LA DDJJ CON SALDO A FAVOR

En caso de que se hubiese producido la desvinculación laboral del sujeto beneficiario de la exención antes de la entrada en vigencia de la presente, sin que existiera otro empleador que actúe como agente de retención, y se hubiese practicado la liquidación final, corresponderá la aplicación del inciso c) del art. 13 de la R.G. 4.003, a cuyo efecto dicho beneficiario deberá inscribirse en los términos de la R.G. 975.

LIQUIDACIONES FINALES O INFORMATIVAS DE LOS MESES DE MARZO, ABRIL, MAYO Y JUNIO DE 2020

Art. 5 R.G. 4.752

Las liquidaciones finales o informativas por cese de la relación laboral o cambio del agente de retención, cuya presentación por parte de los agentes de retención que abonen las remuneraciones mencionadas en el art. 1 de la ley 27.549 -de conformidad con lo dispuesto en el art. 22 de la R.G. 4.003- debió efectuarse en los meses de marzo, abril, mayo y junio de 2020, **se considerarán en término si se presentan hasta el 31 de agosto de 2020**, inclusive.

SE MODIFICA EL ANEXO III DE LA R.G. 4.003

Art. 6 R.G. 4.752

Se modifica el Anexo III de la R.G. 4.003 (LIQUIDACION ANUAL, FINAL E INFORMATIVA).

=====

EXENCION PARA EL TELETRABAJO (Ley 27.555)

Art.10 ley 27.555 (B.O.14.08.2020)

La persona que trabaja bajo la modalidad del teletrabajo **tendrá derecho a la compensación** por los mayores gastos en conectividad y/o consumo de servicios que deba afrontar.

La compensación operará conforme las pautas que se establezcan en la negociación colectiva, y **está exenta de impuesto a las ganancias**.

Art.10 decreto 27 (B.O.20.01.2021)

La compensación de gastos, **aun sin comprobantes**, no se considera remuneratoria, en los mismos términos del artículo precedente.

=====

JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE EXENCIONES DE ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO

ASOCIACION ROSARINA DE ANESTESIOLOGIA CSJN DEL 16.11.2009

ASOCIACION DE CLINICAS Y SANATORIOS PRIVADOS DE LA PROVINCIA DE SALTA CSJN DEL 16.11.2009

CAMARA DE PROPIETARIOS DE ALOJAMIENTOS CSJN DEL 26.11.2002

FUNDACION EL ARTE DE VIVIR CNACAF SALA III DEL 4.7.2019

CLUB NEWMAN ASOCIACION CIVIL CNACAF SALA IV DEL 25.4.2017

CAMARA ARGENTINA DE FARMACIAS CNACAF SALA III DEL 6.4.2017

ASOCIACION DE MEDICOS DE SAN MARTIN Y TRES DE FEBRERO CAMARA FEDERAL DE APELACIONES DE SAN MARTIN SALA "II" DEL 31.03.2015

En materia de EXENCIONES referidas a entidades sin fines de lucro, se puede consultar los siguientes **fallos de la CSJN**:

ASOCIACION ROSARINA DE ANESTESIOLOGIA CSJN DEL 16.11.2009

En el fallo "**Asociación Rosarina de Anestesiología**" de la CSJN de fecha 16/11/2009, se analiza la exención de impuesto a las ganancias tipificada en el art. 20 inciso f) de la LIG -hoy art. 26 inciso f)-, siendo el tema de debate si las actividades que realiza la Asociación redundan en un beneficio público.

Tanto el Juez de primera instancia como la Cámara Federal de apelaciones de Rosario, entendieron que correspondía la exención de impuesto a las ganancias, en los términos del art. 20 inciso f) de la LIG -hoy art. 26 inciso f-.

Lo propio hizo la señora Procuradora Fiscal (Laura Monti) al confirma la sentencia del Tribunal de Alzada, pero la CSJN revocó la sentencia de Cámara, en el entendimiento que no corresponde la exención de impuesto a las ganancias.

La Cámara entendió que: "**la cuestión por resolver giraba en torno de determinar si la actora "efectúa actividades que redunden en un 'beneficio público' de acuerdo con lo establecido por el artículo 20, inciso f), de la ley del impuesto y a la resolución general (DGI) 1432/1971.**

Al respecto consideró que debe entenderse como entidades de "beneficio público" a las que hacen de "la solidaridad social y de la asistencia la esencia de su finalidad" y que ese concepto "no se altera cuando esta finalidad se circunscribe al beneficio exclusivo de los socios de la entidad,

haciendo de tal manera que los réditos o recursos logrados por el esfuerzo común sean destinados únicamente al beneficio de los socios..." (fs. 395 vta.).

Agregó a ello que el "exclusivo destino de los réditos al beneficio público, querido por la ley, se cumple estrictamente cuando él está destinado al auxilio de los coasociados, desde que es evidente que, todas las comunidades éticas, en que las partes son una para otra medio y fin recíproco y en que su contenido moral está dado por la acción de buena voluntad y espontaneidad que inspira a todos los consocios, están creadas para subvenir dentro de un sector determinado de la sociedad esa finalidad de beneficio público que la ley protege con su exención..." (fs. 395 vta./396).

Afirmó que "los argumentos expuestos por la actora y las pruebas apartadas demuestran que le corresponde la exención" solicitada, ya que **si bien "sus actividades ... no están destinadas al beneficio público general, se encuentran encaminadas a coadyuvar en el desempeño profesional de los asociados que la conforman"** (fs. 396)".

La CSJN, al referirse a la noción de beneficio público, a la hora revocar la sentencia de la Cámara, destaca que: "las consideraciones formuladas sobre ese punto por la Cámara no se adecuan a una correcta interpretación del artículo 20, inciso f), de la ley del impuesto a las ganancias.

En efecto, tal como resulta de los fundamentos de la sentencia apelada reseñados en el considerando 2 de la presente, **el a quo afirmó que el concepto de beneficio público no se altera si la finalidad de la asociación "se circunscribe al beneficio exclusivo de los socios de la entidad, haciendo de tal manera que los réditos o recursos logrados por el esfuerzo común sean destinados únicamente al beneficio de los socios"**.

Es fácil advertir que tal inteligencia es palmariamente contradictoria con la noción de entidad de "beneficio público" que justifica el otorgamiento de la exención del impuesto a las ganancias, en tanto implicaría admitir la dispensa del tributo aunque el único fin perseguido por el ente sea el beneficio de sus propios integrantes.

De lo expuesto surge que **el a quo ha resuelto la causa sobre la base de una equivocada interpretación de la norma federal que rige el caso, máxime si se tiene en cuenta el criterio establecido por el Tribunal en los precedentes de Fallos: 197:39 y 321:1660, en el sentido de que para la procedencia de la exención del gravamen se requiere la total ausencia de ventajas de índole económica o lucrativa para los asociados de la entidad demandante"**.

ASOCIACION DE CLINICAS Y SANATORIOS PRIVADOS DE LA PROVINCIA DE SALTA CSJN DEL 16.11.2009

En el fallo "Asociación de Clínicas y Sanatorios Privados de la Provincia de Salta" de la CSJN de fecha 16/11/2004, el tema sometido a estudio tenía que

ver fundamentalmente con los convenios celebrados por la Asociación en nombre y representación de sus asociados.

El Juez de primera instancia entendió que le correspondía a la Asociación, la exención de impuesto a las ganancias, en los términos del art. 20 inciso f) de la LIG -hoy art. 26 inciso f-; pero la Cámara Federal de Apelaciones de Salta revocó la sentencia de primera instancia, entendiendo el Tribunal de Alzada que no corresponde la exención de impuesto a las ganancias.

La CSJN, confirmó la sentencia de la Cámara, sosteniendo que la exención no resulta procedente.

La CSJN, a la hora de revocar la exención de impuesto a las ganancias, destaco que: *“corresponde concluir en que **no asiste razón a la entidad actora** puesto que la actividad que desarrolla no se adecua a los recaudos exigidos por el art. 20, inc. f, de la ley 20.628 para la procedencia de la exención tributaria cuyo reconocimiento pretende.*

En efecto, la ley previó la exención para asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual.

*El a quo puso de relieve sobre la base del examen que efectuó de los elementos probatorios reunidos en la causa la omisión, **el desinterés y el olvido por parte de la entidad actora en el desarrollo de las actividades de mayor utilidad social mencionadas en su estatuto.***

*Por el contrario, **la entidad actora centró su actuación en tareas inherentes al giro empresarial de clínicas y sanatorios, tales como la negociación y contratación de servicios en nombre y representación de ellos, y en gestiones tendientes al cumplimiento de esos convenios, en particular, cobro de facturas, liquidaciones retenciones y pagos a socios y a terceros.***

*Es decir, en actividades que como adecuadamente lo señala el a quo respecto de las gestiones encaminadas al cumplimiento de los convenios, cobros de facturas, sus liquidaciones, retenciones, etc. **exceden la incumbencia de una cámara gremial empresaria, en tanto hacen al interés individual de cada clínica o sanatorio que podría llevar a cabo por sí mismo tales tareas”.***

CAMARA DE PROPIETARIOS DE ALOJAMIENTOS CSJN DEL 26.11.2002

En el fallo **“Cámara de Propietarios de Alojamiento”** de la CSJN de fecha 26/11/2002, se analizó la procedencia de la exención en caso de una entidad gremial.

El Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal nº 12, entendió que no la correspondía a la Cámara, la exención del art. 20 inciso f) de la LIG - hoy art. 26 inciso f)-.

La CNACAF revocó la sentencia del juez de primera instancia, resolviendo a favor de la procedencia de la exención.

La CSJN, confirma la sentencia de la Cámara, en el entendimiento de que corresponde la exención de impuesto a las ganancias.

En primer lugar la CSJN, recuerda una antigua sentencia del Cívero Tribunal, cuando dice que **"en primer lugar cabe poner de relieve que la causa "Cámara de la Industria del Calzado" -sentencia del 4/10/1943 cuyo sumario se encuentra en Fallos: 197:39- versó sobre la procedencia de la exención al impuesto a los réditos prevista por el artículo 5, inciso f) de la ley 11682.**

*Dicha norma, en lo que interesa, eximía de ese tributo a las "entidades de beneficio público o de culto religioso que no persiguiesen fines lucrativos", y sobre la base de ella **el Tribunal juzgó que bastaba una finalidad lucrativa, aunque fuese indirecta -como la protección o el fomento de los intereses económicos de los asociados- para excluir al peticionario "de la calificación de entidad de beneficio público que persigue".***

*Si bien esa norma constituye el antecedente remoto del artículo 20, inciso f) de la Ley del Impuesto a las Ganancias, su texto ha tenido importantes modificaciones. En tal sentido debe advertirse -al margen de que la exención de las instituciones religiosas pasó a estar contemplada en un inciso propio- que a partir del año 1946 (decreto 14338) **fue abandonada esa genérica referencia a entidades de "beneficio público" -que había suscitado múltiples controversias-** por una enunciación detallada de las asociaciones y entidades civiles beneficiadas con la dispensa del tributo según el objeto que persigan, siempre que cumplan determinadas condiciones.*

*De tal manera, si una entidad se ajusta inequívocamente a alguno de los supuestos en los que la ley prevé la exención, y no se demuestran circunstancias que lo desvirtúen o el incumplimiento de otras condiciones exigibles, **esa exención debe ser reconocida, al margen de la valoración que pueda efectuarse con respecto a si su finalidad es socialmente útil o si no lo es.***

La indagación sobre si los entes persiguen efectivamente un "beneficio público" conserva actualmente utilidad para los casos en los cuales el objeto o las características de ellos no responden estrictamente a los supuestos expresamente contemplados en la norma para el otorgamiento de la exención, tal como lo consideró el Tribunal en Fallos: 321:1660.

*Con tal comprensión, aunque asistiese razón al Fisco Nacional en cuanto niega a la entidad actora el carácter de entidad de bien público, **la exención resulta procedente porque la ley federal que rige el caso comprende expresamente en la dispensa del tributo a las asociaciones gremiales,** y aquélla reviste ese carácter, sin que resulten revisables ante esta instancia las conclusiones del a*

quo respecto del cumplimiento de los restantes recaudos exigidos a tal efecto, en tanto se fundan en la apreciación de las circunstancias fácticas de la causa - en principio ajenas a la vía del artículo 14 de la ley 48- y no media un supuesto de arbitrariedad”.

FUNDACION EL ARTE DE VIVIR CNACAF SALA III DEL 4.7.2019

En el fallo “**Fundación el Arte de Vivir**” de la sala III de la CNACAF de fecha 4/7/2019, se analiza si la venta de libros y material de conocimiento, tipifica dentro del concepto de actividad comercial ajena a su objeto social, y por lo tanto susceptible de hacer caer la exención de impuesto a las ganancias, del art. 230 inciso f) -hoy art. 26 incisos f)-.

El Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal nº 4, se expidió por el rechazo de la exención.

La CNACAF, a la hora de rechazar la exención de impuesto a las ganancias, entiende que: “**en momento alguno la actora ha explicado, con atendible grado de precisión, de qué manera el material bibliográfico se vincula con los objetivos, propósitos y técnicas enunciados en el estatuto de la Fundación, de manera tal que coadyuve a su realización. Tal sería el caso - por citar sólo una hipótesis- en el cual los asistentes a los cursos precisen de la tenencia y/o lectura del material que la Fundación comercializa.**

En este sendero, juzgo insuficientes las expresiones direccionadas a justificar que “los libros que la Fundación vendió entre 2009 y 2011 se relacionaron con el conocimiento impartido en los cursos ... y sólo se pusieron a disposición en sus sedes...”, como que la venta de dicho material “resulte no sólo afín a su objeto social sino también necesaria e imprescindible para el cumplimiento del mismo”, y que “...el ‘beneficio público’ que lleva adelante la Fundación ... requieren de un esfuerzo personal que no se agota en la asistencia a los cursos ofrecidos sino también en el trabajo e instrucción diaria, con la necesidad de material de conocimiento que mi mandante pone a disposición...” (extractos de la demanda de fs. 2/43)”.

Termina concluyendo la Cámara que: “**El presente razonamiento no significa acoger el axioma propuesto por el organismo fiscal, en el sentido de que “...el 2º párrafo del artículo 20 del inciso f) de la ley prohíbe en su sentido más amplio las actividades comerciales para las fundaciones”** (el subrayado el mío); por el contrario, se traduce en una estricta interpretación de los hechos, a la luz del ordenamiento jurídico”.

(..)

A su vez, si se toma como pauta hermenéutica el agregado introducido por la ley 27.430 al segundo párrafo del inciso f) -como lo propicia la recurrente-, el resultado no varía. Nótese que el mismo **dispone que las actividades industriales o comerciales deben tener relación con el objeto del ente, y además que los ingresos no superen determinado porcentaje de los ingresos**

totales. En la especie, como se ha visto, se incumple con la primera de esas premisas.

Que en razón de lo expuesto, **concluyo que la Fundación ha llevado a cabo actos de índole comercial ajenos a su objeto social, lo que deriva en la exclusión del beneficio previsto en el artículo 20 inciso f) de la ley 20.628 (t.o.)**”.

CLUB NEWMAN ASOCIACION CIVIL CNACAF SALA IV DEL 25.4.2017

En el fallo “**Club Newman Asociación Civil**” de la sala IV de la CNACAF de fecha 25/4/2017, el Club había realizado la venta de lotes.

El Juez de Primera Instancia, entendió que no procedía la exención en el impuesto a las ganancias.

Del estudio del expediente se puede ver que: “**la actora vende lotes de su propiedad sin destinar las ganancias obtenidas de su venta a la satisfacción de su objeto social, sino que reinvierte en la ampliación y/o construcción de los barrios residenciales, violando las condiciones impuestas por el inc. f, del art. 20 de la ley del impuesto a las ganancias (fs. 1376 de las actuaciones administrativas).**

Se verificó que **la actora ha encargado la construcción de inmuebles enajenándolos en el marco de la ley 13.512, proyectando la creación de nuevos barrios privados aledaños que no tienen una mínima vinculación con el objeto social especificado en su estatuto.**

(..)

la actora no niega la venta de lotes de su propiedad con el fin de recaudar fondos para sus gastos, principalmente derivados del fomento de actividades deportivas y ayuda social.

Sin embargo, afirma que **su actividad concluye ahí, en la venta de los lotes, y luego el barrio residencial es desarrollado por una entidad distinta al Club. Sostiene que no existe fin de lucro ni hay distribución de utilidades.**

Afirma que **la actividad inmobiliaria no es habitual y sirve para mantener incólume al club y sus propósitos**”.

La CNACAF, entiende que: “**no surge en forma fehaciente que los ingresos obtenidos por las ventas de lotes sean destinados a los fines sociales mencionados en el Estatuto de la actora**”.

(..)

“Las actividades efectivamente desarrolladas por la entidad actora no se ajustan a la pretendida exención en tanto hacen a su propio interés y el de sus asociados, con lo cual su finalidad no tiene cabida en los supuestos contemplados por el legislador en la norma que establece la exención tributaria, lo que obsta a su reconocimiento, ello sin perjuicio de que además realice

otras actividades sociales, de beneficencia, deportivas o culturales, lo cual no está controvertido”.

(..)

“No se discute el carácter de asociación civil del Club Newman ni las tareas de bien público o social que realiza, sino que en estos autos se evalúa si la venta de lotes y la actividad impugnada por el Fisco excede de la finalidad social y escapa del beneficio de exención que prevé la ley tributaria”.

CAMARA ARGENTINA DE FARMACIAS CNACAF SALA III DEL 6.4.2017

En el fallo **“Cámara Argentina de Farmacias”** de la sala III de la CNACAF de fecha 6/4/2017, el tema sometido a debate era cobro de facturas por cuenta y orden de sus asociados.

El Juez de Primera Instancia, entendió que no procedía la exención en el impuesto a las ganancias.

En el fallo de la CNACAF, se puede leer: **“la actividad de la Cámara Argentina de Farmacias es, entre otras, realizar en representación de sus asociados y por su cuenta y orden la gestión de las cobranzas de sus créditos con las obras sociales; cabe subrayar que por ese servicio obtiene ingresos que oscilan entre el 1 y 1,5 % sobre el total facturado por las recetas presentadas al cobro”.**

De un detenido análisis de la totalidad de la prueba presentada en autos resulta difícil colegir que las actividades de intermediación sean una pequeña parte del total de actividades que realiza la Cámara Argentina de Farmacias. En este sentido, resultan de cardinal importancia los datos resultantes de la pericial contable, puesto que de este informe surge que en el año 2006 los ingresos por intermediación representaron el 71,76% del total obtenido por la actora, en el 2007 el 75,10%, en el 2008 el 76,03% y en el 2009 el 68,50%.

*Asimismo, debe tenerse presente que **estas actividades de intermediación son “actividades comerciales”** (Comerciar: Dedicarse a la compraventa o al intercambio de bienes o servicios, confr. www.rae.es, real academia española). Esto pone de manifiesto, como expresa la Sra. Jueza a quo, que la actora **ha desarrollado una actividad meramente económica, dejando de lado los fines esencialmente sociales, para realizar con más dedicación las labores tendientes a procurar beneficios económicos para sus asociados”.***

(..)

“Las actividades de intermediación que realiza la Cámara Argentina de Farmacias son “actividades comerciales”, sin lugar a duda.

La cobranza que efectúa la Cámara -en nombre de las farmacias asociadas- le permite generar una explotación rentable del servicio ofrecido, de carácter comercial, que de modo indirecto beneficia a estas últimas, provocando una reducción en los costos operativos de administración, de personal, de gastos de sueldos, etc. De la actuación de la actora se derivan ventajas comerciales que redundan en utilidades económicas indirectas

para los asociados; por todo lo expuesto, queda en manifiesto que la actora ha desarrollado principalmente una actividad meramente económica, dejando de lado las actividades con fines esencialmente sociales, para centrarse en la procuración de beneficios económicos para sus asociados”.

(..)

“cabe afirmar que la actora no desempeña una actividad que le permita gozar de la exención prevista en el art. 20, inc. f), de la ley de impuesto a las ganancias. En efecto, de una lectura integral de sus normas constitutivas, los actos, situaciones y relaciones económicas efectivamente realizados (confr. art. 2 de la ley 11.683 -t.o. en 1998-) no se aprecia "que no desarrollen actividades comerciales y/o industriales", como lo requiere la normativa y jurisprudencia para poder conceder la exención”.

ASOCIACION DE MEDICOS DE SAN MARTIN Y TRES DE FEBRERO
CAMARA FEDERAL DE APELACIONES DE SAN MARTIN SALA “II” DEL
31.03.2015

En el fallo “**Asociación de médicos de San Martín y Tres de Febrero**” de la sala II de la CFA de San Martín de fecha 31/03/2015, el tema sometido a debate era la gestión de cobranza de honorarios por las prestaciones profesionales de sus asociados.

El Juez de Primera Instancia, entendió que no procedía la exención en el impuesto a las ganancias. El fallo fue confirmado por la Cámara de San Martín.

“El doctor Lugones dijo:

I. La señora jueza de Primera Instancia rechazó la demanda entablada por la Asociación de Médicos de Gral. San Martín y Tres de Febrero contra la Administración Federal de Ingresos Públicos y en consecuencia, ratificó la denegatoria del reconocimiento del beneficio de exención del Impuesto a las Ganancias en los términos del art. 20 inciso f) de la Ley del tributo referido, con costas.

Para así decidir, la a quo aplicó el criterio sostenido por nuestra Corte Federal en los precedentes citados.

Agregó que para la procedencia de la exención del gravamen se requiere la total ausencia de ventajas de índole económica o lucrativa para los asociados de la entidad en cuestión.

Del análisis del informe contable, destacó que la actora se ha encaminado principalmente a desarrollar una actividad comercial destinada a propender al desarrollo económico de sus médicos asociados.

Además, admitió que la Asociación dedicó la mayor parte de su actividad a la administración de OSMECON y a la gestión de cobranza de honorarios por las prestaciones profesionales de sus asociados, con retención administrativa

compensatoria por el trabajo realizado. Todo ello, con base en el principio de la “realidad económica”.

Concluyó que la entidad no podrá obtener la dispensa del tributo en cuestión (fs. 305/313vta.).

II. Dicha sentencia fue apelada por la accionante a fs. 317/vta., quien expresó agravios a fs. 328/339vta. El memorial fue contestado (fs. 341/345). De modo que con el llamado de autos al acuerdo (fs. 346), la causa quedó en condiciones de recibir pronunciamiento definitivo.

(..)

IV. Para mantener un orden lógico corresponde analizar en primer lugar el agravio referido a la fundamentación del resolutorio apelado.

En este sentido, se advierte que si bien la sentenciante de grado apreció determinados elementos probatorios arrimados a la causa para denegar el beneficio impositivo, ello es válido y la decisión resulta ajustada a derecho puesto que los jueces no están obligados a seguir todas las argumentaciones y pruebas invocadas, sino sólo aquéllas conducentes para la decisión del litigio (Fallos, 258:304, 291:390, entre muchos otros).

Toda vez que la sentencia de marras atendió a aquellas pruebas trascendentes para dirimir el conflicto, las afirmaciones de la quejosa redundarían en mera disconformidad con aquélla en este aspecto.

Superado dicho valladar, corresponde analizar de aquí en más los agravios vertidos por la apelante.

En concreto, se debe determinar si las actividades de la accionante se encuentran o no alcanzados por la liberación impositiva pretendida y regulada por la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Al respecto, cabe recordar que las exenciones impositivas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan, y que fuera de esos supuestos corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas, la que ha de efectuarse teniendo en cuenta el contexto general, ya que la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 312:52).

Por lo tanto, y conforme las normas que rigen al caso en trato **-art. 20 inc. f) ley 20.628- y Resolución General 1432**, se impone verificar si los objetivos societarios de la entidad se encuentran o no alcanzados por la exención solicitada.

Para definir ello, **es menester examinar si sus fines específicos tienden al “bien público” y si en tal caso se dio cumplimiento a dichos fines.**

En este estadio es dable recordar que la Resolución 1432 exige ciertas condiciones que deben darse para que las entidades civiles sean reconocidas como exentas en el impuesto a las ganancias.

Para ello **la regulación delimita el concepto de beneficio público**, aludiendo a que no puede ser asimilable al de utilidad pública.

Además, cabe recordar que el otorgamiento de la exención de pago de la gabela en cuestión, no resulta automático, sino que se deben presentar los estatutos y todo otro elemento de juicio para el reconocimiento del beneficio.

En particular, el Fisco Nacional le denegó a la actora la inclusión en el Registro de Entidades Exentas por no hallarse comprendida en las previsiones del art. 20, inciso f) de la L.I.G., a partir del 29/12/2003, dejando sin efecto la exención impositiva (fs. 223/227 de expediente administrativo nro. 10706-809-2005).

En tal sentido, **del informe técnico surge que las actividades que desarrolla la Asociación son las siguientes: gestión de cobranza de honorarios de obras sociales a los médicos, gestión de cobranza de honorarios médicos de Planes Provinciales y Nacionales de salud, administración de Osmecon Salud, atención médica gestión de cobranza de honorarios con retención administrativa compensatoria del trabajo realizado que ronda entre 6% y 10%** (fs. 210, 213, 215 y 228/234 del expediente administrativo).

Asimismo, no es ocioso soslayar que **de la compulsa efectuada sobre el Libro Inventario y Balances** de la entidad, se deriva que el importe de la sumatoria de los rubros “Seguros, Subsidios, Fondo Solidario”, “Culturales, Agasajos” y “Cursos de Medicina de Trabajo, Deporte, Legal, Jornadas y Congresos” correspondiente al cierre del ejercicio 2005, en comparación con el total de costos analizados, arroja una relación porcentual del 2,59%. A similar porcentaje se arriba del cotejo de iguales costos correspondientes al ejercicio 2006. Por otra parte, el rubro “mercantil”, para ambos períodos (2005/2006), proyecta una relación porcentual de 73,36% y 72,48% (fs. 252/252vta. conclusiones del informe pericial del expediente principal).

Por otra parte también ha quedado acreditado que la Asociación no cuenta con inscripción ni personería gremial, y **tampoco ha aportado pruebas de realizar prestaciones de salud pública para personas carenciadas**. Sobre este último tópico, cabe agregar que el hecho que el Gobierno Provincial de Buenos Aires le haya confiado el Seguro Provincial de Salud (SPS) no alcanza para lograr la pretendida exención.

Además del cotejo de su carta madre con sus atribuciones (arts. 2 y 3 incs. g) y h) de su estatuto, fs. 35/35 vta. de las actuaciones administrativas) y su aplicación práctica, con basamento en la realidad económica, se colige que cuando los fines perseguidos por su estatuto son de una importante trascendencia económica, éstos vienen a colisionar con aquellos que la norma pretende amparar, por lo que la exención pretendida no puede ser concedida.

Por último, y a fin de despejar la última queja, referida a la inaplicabilidad de los fallos del Alto Tribunal referenciados en la sentencia de marras, resta decir que los profesionales de la salud que prestan servicios a obras sociales, como en el sub lite, persiguen un fin lucrativo, y al encargar la gestión de sus honorarios a la Asociación en cuestión, con cobro por tal servicio, resultan asimilables a las

clínicas y sanatorios a los que alude los mentados precedentes de Corte. Por lo tanto, dicha parcela de agravios tampoco tendrá favorable acogida.

En la misma línea argumental ya se ha expedido esta Sala en los autos “Asociación Médica de General Sarmiento, San Miguel, Malvinas Argentinas y José C. Paz c. A.F.I.P. s/ ordinario”, causa nro. 11117727/2007, de fecha 18 de setiembre de 2014.

Se concluye que la obtención de la mentada exención fiscal no resultará viable toda vez que la entidad desarrolla una actividad comercial, recibiendo como pago por sus servicios de intermediación y administración, cuotas sociales y un porcentaje por tareas administrativas que realiza, además de la existencia de un sistema de medicina prepaga, lo que acredita un fin de lucro.

V. En virtud de todo ello y ponderadas las constancias probatorias arrojadas a la causa, **propongo al acuerdo confirmar la sentencia apelada** en cuanto fue materia de apelación y agravios, con costas de ambas instancias a la vencida. Asimismo, propicio diferir la regulación de honorarios profesionales intervinientes hasta tanto se fije la correspondiente en la instancia de origen (arts. 68, 163, incs. 6° y 8° y 164, Cód. Proc. Civ. y Comercial). Así voto.

El doctor Gurruchaga por análogas razones adhiere al voto precedente.

Por el mérito del acuerdo que antecede, **el Tribunal resuelve: Primero: Confirmar la apelada sentencia** de fs. 305/313vta., en cuanto fue materia de apelación y agravios, con costas. Segundo: Costas de Alzada a la vencida (art. 68 Cód. Proc. Civ. y Comercial). Tercero: Diferir la regulación de los honorarios de los profesionales intervinientes hasta tanto se practique la correspondiente en la instancia de origen (art. 163, incs. 6° y 8°, Cód. Proc. Civ. y Comercial). Regístrese, notifíquese, publíquese (ley 26.856 y acordada CSJN 24/13) y devuélvase. — Alberto A. Lugones. — Hugo D. Gurruchaga”.

=====

DICTAMENES EN MATERIA DE EXENCIONES DE ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO

DICTAMEN (DAT) 16/2007 DEL 21.2.2007

DICTAMEN (DAL) 6/2000 DEL 8.5.2000

En el **Dictamen (DAT) 16/2007** de fecha 21/2/2007, se analiza la situación de una entidad gremial, con una farmacia sindical, a la luz de la exención del art. 20 inciso f) -hoy art. 26 inciso f)-.

Los funcionarios, concluyen que: “este servicio asesor concluye que:

1) **Las asociaciones sindicales con personería gremial** a los efectos de obtener la exención prevista en el artículo 39 de la ley 23551, deberán encuadrar tal dispensa en el artículo 20, inciso b) de la ley de impuesto a las ganancias.

2) En cambio, **las asociaciones sindicales sin personería gremial**, podrán obtener el beneficio exentivo previsto en el artículo 20, inciso f) del citado gravamen, luego de que el organismo fiscal evalúe la procedencia de la misma.

3) En ambos casos, el beneficio reconoce una limitación, la cual consiste en que **los actos y bienes de las asociaciones sindicales deben estar directamente relacionadas con sus fines específicos** o funciones propias previstas en los artículos 5 y 23 de la ley 23551.

4) Por último, el reconocimiento exentivo contemplado en el artículo 20, inciso f) de la ley del gravamen, **no corresponderá si la actividad desarrollada por la entidad del epígrafe se caracteriza como una actividad comercial que, aun cuando el producido que genera se destine a los fines de la entidad, su realización no es necesaria e imprescindible para concretar su objeto social**".

DICTAMEN (DAL) 6/2000 DEL 8.5.2000

En el **Dictamen (DAL) 6/2000** de fecha 8/5/2000, se analiza cuales son los sujetos que desarrollando de actividad comercial, ello deriva en la perdida de la exención.

En el dictamen los funcionarios concluyen que:

"1) El segundo párrafo del artículo 20, inciso f) de la ley del gravamen **resulta de aplicación a las fundaciones, asociaciones civiles sin personería jurídica de carácter gremial** -artículo 46 del CC- **y las entidades gremiales con personería jurídica** amparadas en las previsiones de la Ley 23551.

2) El alcance que corresponde acordar al segundo párrafo del inciso f) del artículo 20 de la ley del gravamen es el de **no reconocer la exención a aquéllas entidades cuyo objeto principal consista en una actividad industrial y/o comercial, debiendo definir en cada caso concreto si las mismas llevan a cabo dicha función**".

JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE TRANSFERENCIAS A FISCOS EXTRANJEROS

CASCOS BLANCOS CSJN DEL 9.6.2015

En el fallo "**Cascos Blancos**" de la CSJN de fecha 9/6/2015, se analiza el concepto tipificado en el art. 28 de la ley de impuesto a las ganancias -en el momento de los hechos art. 21 de LIG.

Concretamente la pérdida de la exención por “transferencia de ingresos a fiscos extranjeros”.

El TFN, fallo a favor de la exención de la Fundación, la CNACAF revocó la sentencia de la instancia anterior, y la CSJN finalmente revocó la sentencia de la cámara.

Veamos en primer lugar la postura del fisco nacional: “*la Fundación "reúne las características de una asociación civil, cuya actividad de asistencia social es prestada tanto dentro del territorio de la Nación como en el exterior", afirmó que -según el criterio sostenido en un dictamen de la Dirección de Asesoría Técnica de ese organismo- la franquicia "resulta aplicable únicamente a aquellas entidades que desarrollen su actividad '...dentro de la órbita del país'" y que, además, den "...un destino interno a los fondos que obtengan en su desempeño".*

Siguiendo tal criterio, la citada resolución concluyó en que la Fundación no cumplía tales recaudos pues -como se señaló desarrollaba indistintamente su actividad en el país y en el exterior y los fondos obtenidos en su desempeño no tenían como destino exclusivo el ámbito de la República Argentina.

En tales condiciones, en los fundamentos de la aludida resolución se expresó que ello permitía entender "que se produce una transferencia de beneficios derivados del goce exentivo en favor del exterior" (conf. fs. 48/52, en especial, fs. 50/52). Como se observa, el referido acto administrativo no se refiere a una transferencia en favor de un "fisco extranjero" -como lo prevé la ley:- sino simplemente "en favor del exterior".

Lo señalado precedentemente surge aún con mayor nitidez de la resolución 278/2000, mediante la cual el organismo recaudador desestimó la apelación deducida por la Fundación -en los términos del art. 74 del decreto reglamentario de la ley 11.683- contra el acto antes mencionado.

Al respecto cabe destacar que, precisamente, ante la objeción formulada por la actora, la AFIP consideró necesario aclarar que "en la resolución atacada no se pretendió hacer referencia a transferencias de fondos a fiscos extranjeros por parte de la entidad" y a continuación afirmó que "...en principio, y según se vislumbra de las actuaciones, la actividad desarrollada por la entidad no implicaría una transferencia de ingresos a fiscos extranjeros según lo dispuesto por el art. 21 de la Ley de Impuesto a las Ganancias" (fs. 66/67, el subrayado es añadido).

Sentado lo que antecede, esta resolución compartió el criterio de la anteriormente reseñada, en cuanto a que la exención era improcedente debido a que la actora desarrollaba su actividad no sólo en el país sino también en el exterior, y consideró que "no es lógico que los habitantes de esta República sufran una carga impositiva mayor en favor de las

fundaciones y otras entidades exentas de impuestos para que luego estas beneficien a habitantes de otros países" (fs. 67)".

En relación con la transferencia de ingresos a fiscos extranjeros, la CSJN entiende que: **"puede afirmarse que el motivo por el cual se ha negado la exención en los actos administrativos cuya revisión constituye el objeto de este pleito radica en que -sin sustento legal alguno- la AFIP consideró que la referida dispensa tributaria sólo procede si las tareas de asistencia social son llevadas a cabo íntegramente en el territorio de la República Argentina.**

Por su parte, **el tribunal de alzada juzgó que el desarrollo de tareas humanitarias en el exterior implica, aunque sea de manera indirecta, un beneficio para los fiscos del extranjero -en los términos del art. 21 de la ley del tributo-, por lo cual identificó ambos conceptos, pese a que -como se señaló- en los actos administrativos impugnados, la AFIP los había diferenciado y había reconocido expresamente que no se verificaba en las presentes actuaciones la aludida transferencia a fiscos de otros países.**

7) Que el razonamiento del a quo implica desvirtuar el sentido del citado artículo 21, y un claro apartamiento de lo dispuesto en dicha norma pues **resulta indudable que la realización de tareas humanitarias en el exterior no es lo mismo que transferir ingresos a fiscos extranjeros**, tal como, por lo demás y según se ha visto, lo había reconocido la propia AFIP en las resoluciones impugnadas.

Por otra parte, la deficiencia en la fundamentación de los aludidos actos administrativos radica en no advertir que **la ley limita los alcances de los efectos de la exención en la medida en que se produce tal transferencia, pero no excluye de la exención a las entidades que desarrollan actividades no solo en el país sino también en el exterior**, como es el caso de la actora.

(..)

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, y con el alcance señalado, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario, y **se revoca la sentencia apelada".**

=====

Capítulo 8. IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS

INDICE

Impuesto a las salidas no documentadas

Impuesto a las salidas no documentadas

Impugnación del gasto e ingreso del impuesto a las salidas no documentadas

No corresponde el ingreso del impuesto a las salidas no documentadas

El gasto es deducible pero se debe ingresar el impuesto a las salidas no documentadas (Servicios)

El gasto es deducible y no se debe ingresar el impuesto a las salidas no documentadas (Adquisición de bienes)

R.G. 893 (No vigente)

R.G. 4.433 (Vigente)

El impuesto a las salidas no documentadas no se puede pagar por compensación

Jurisprudencia en materia de impuesto a las salidas no documentadas

Geigy Argentina SA CSJN del 10.10.1969

Radio Emisora Cultural SA CSJN del 9.11.2000.

Red Hotelera Iberoamericana SA CSJN del 26.08.2003

Bolland y Cía. SA CSJN del 21.02.2013

D` Ingianti Rosario Vicente CSJN del 12.10.2010

Antu Aplicaciones Industriales Integradas SA C.S.J.N. del 31.07.2012

Giubel SA CNACAF Sala V del 20.08.2020

Modart SACIF CNACAF Sala II del 11.04.2011

PC ARTS Argentina SA CNACAF Sala I del 13.03.2020

=====

IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS

Art. 40 de la LIG (según la reforma de la ley 27.430)

IMPUGNACION DEL GASTO E INGRESO DEL IMPUESTO A LA SALIDA NO DOCUMENTADA

“Art. 40 - Cuando una erogación carezca de documentación o esta encuadre como apócrifa, y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35%) que se considerará definitivo en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto. A los efectos de la determinación de ese impuesto, el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha en que se realice la erogación”.

La ley 27.430 a la hora de aplicar el instituto del Impuesto a las salidas no documentadas, incorpora a la documentación apócrifa.

Establece que el impuesto que se debe ingresar es el impuesto correspondiente al perceptor oculto de la renta.

Determina que el nacimiento del hecho imponible se produce en el momento del pago.

Art. 37 de la LIG (antes de la reforma de la ley 27.430)

“Art. 37 - Cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del 35% (treinta y cinco por ciento) que se considerará definitiva”.

NO CORRESPONDE EL INGRESO DEL IMPUESTO A LA SALIDA NO DOCUMENTADA

Art. 41 de la LIG

“Art. 41 - No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos:

PAGOS PARA ADQUIRIR BIENES

a) Cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos presuma que los pagos han sido efectuados **para adquirir bienes**.

POR EL ESCASO MONTO NO SON GANANCIAS GRAVABLES EN CABEZA DEL PERCEPTOR

b) Cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos presume que los pagos -por su monto, etcétera- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario”.

El art. 106 del D.R. de la LIG

“Art. 106 - Las erogaciones efectuadas por el contribuyente no serán computables en su balance impositivo, cuando se carezca de los respectivos comprobantes, ya sea que estas encuadren como apócrifas o se presuma que no han tenido por finalidad obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

EL GASTO ES DEDUCIBLE PERO SE DEBE INGRESAR EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS (SERVICIOS)

*Cuando las circunstancias del caso evidencien que tales **erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto** en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto, a que hace referencia el artículo 40 de la ley, que recae sobre tales retribuciones.*

En los casos en que por la modalidad del negocio o actividad del sujeto del gravamen, se presuma con fundamento que las erogaciones de referencia no llegan a ser ganancias imponibles en manos del beneficiario, podrán ser descontadas en el balance fiscal y no corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el párrafo anterior.

En caso de duda deberá consultarse a la Administración Federal de Ingresos Públicos.

EL GASTO ES DEDUCIBLE Y NO SE DEBE INGRESAR EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS (ADQUISICION DE BIENES)

Tampoco corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el artículo 40 de la ley sobre las salidas no documentadas, cuando existan indicios suficientes de que han sido destinadas a la adquisición de bienes. En tal caso, la erogación será objeto del tratamiento que dispensa la ley a los distintos tipos de bienes, según el carácter que invistan para el contribuyente. (SEGÚN SE TRATE DE BIENES DE CAMBIO, DE BIENES DE USO O DE GASTOS PROPIAMENTE DICHOS)

El impuesto a que se alude en este artículo, será ingresado dentro de los plazos que establezca la citada Administración Federal”.

R.G.893 (B.O.13.09.2000) Resolución hoy derogada.

EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS SE INGRESABA POR “VEP” QUE NO REVISTE EL CARÁCTER DE DECLARACION JURADA

“Artículo 1º - A los fines de la determinación e ingreso del impuesto a las ganancias que recae sobre las erogaciones que carezcan de documentación -

conforme lo establecen las normas vigentes - los contribuyentes y responsables deberán observar las disposiciones de la presente resolución general.

Art. 2º - El ingreso del impuesto indicado en el artículo anterior deberá efectuarse dentro de los 15 (quince) días hábiles administrativos de producida la erogación o salida no documentada. (2)

(2) Nota aclaratoria (2.1) dispuesta por el Anexo de la [RG \(AFIP\) 893](#):

El ingreso se efectuará en las instituciones bancarias y con los elementos que, para los distintos sujetos, se especifican:

a) Responsables que se encuentren dentro de la jurisdicción de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales: en el Anexo Operativo del Banco de la Nación Argentina, habilitado en la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales.

b) Responsables comprendidos en el Capítulo II de la resolución general (DGI) 3423 y sus modificaciones: en la institución bancaria habilitada en la respectiva dependencia.

c) Demás responsables: en cualquiera de las instituciones bancarias habilitadas a tal efecto.

A fin de efectuar el pago correspondiente, los responsables que se indican a continuación deberán concurrir con los elementos entregados por la dependencia de este Organismo y que seguidamente se detallan:

1. Los citados en los precedentes incisos a) y b): **el volante de pago F. 105.**

Como constancia de pago, el sistema emitirá un comprobante F. 107, o en su caso, el que imprima conforme a lo dispuesto por la resolución general (DGI) 3886.

2. Los indicados en el inciso c): **el volante de pago F. 799/E.**

El mencionado volante de pago será considerado como formulario de información para el banco correspondiente, no resultando comprobante de pago. El sistema emitirá un tique que acreditará la cancelación respectiva.

Los ingresos deberán efectuarse mediante depósito en efectivo o con cheque de la casa cobradora.

VIGENCIA

Art. 3º - Las disposiciones de esta resolución general serán de aplicación para las salidas no documentadas, sujetas al pago del impuesto, **que se efectúen a partir del día 20 de octubre de 2000, inclusive.**

Art. 4º - El ingreso del impuesto que corresponda, por las erogaciones no documentadas que se hayan producido durante el período comprendido **entre la fecha de vigencia del decreto 1344/98 (3) y el día 19 de octubre de 2000**, ambas fechas inclusive, será considerado efectuado en término, **siempre que el pago se realice en el lapso comprendido entre los días 19 y 31 de octubre de 2000, ambas fechas inclusive**".

[3:] Nota aclaratoria (4.1) dispuesta por el Anexo de la [RG \(AFIP\) 893](#): 25 de noviembre de 1998

R.G. 4.433 (B.O.28.02.2019) VIGENTE

“Art. 1 - A los fines de la determinación e ingreso del impuesto a las ganancias que recae sobre las erogaciones que carezcan de documentación o encuadren como apócrifas, conforme lo establecido en el artículo 37 de la ley (HOY ART. 40 DE LA LIG) del referido gravamen, los contribuyentes y responsables deberán observar las disposiciones de la presente resolución general.

DECLARACION JURADA

Art. 2 - La determinación del impuesto se efectuará sobre la base de una **declaración jurada** confeccionada a través del servicio denominado “Salidas No Documentadas” disponible en el sitio web institucional (<http://www.afip.gob.ar>), al cual se accede utilizando la clave fiscal con nivel de seguridad 2 como mínimo, obtenida conforme al procedimiento dispuesto por la [resolución general 3713](#) y sus modificatorias.

A tales efectos deberán informarse -entre otros datos- la fecha y el importe de cada erogación comprendida en el artículo precedente.

Art. 3 - La presentación de la declaración jurada e ingreso del saldo resultante, se efectuará por períodos mensuales y deberá cumplirse hasta el día 15 del mes inmediato siguiente al período que se está informando.

Cuando la fecha de vencimiento indicada en el párrafo anterior coincida con un día feriado o inhábil, la misma se trasladará al día hábil inmediato siguiente.

(..)

EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS NO SE PUEDE PAGAR POR COMPENSACION

Art. 6 - A efectos de la cancelación de la obligación citada en el artículo anterior **no resultará de aplicación el mecanismo de compensación** previsto en el [artículo 1 de la resolución general 1658](#) y sus modificatorias.

SE DEROGA LA R.G.893

Art. 7 - Déjase sin efecto la [resolución general 893](#) a partir de la fecha de aplicación de la presente, sin perjuicio de su empleo a los hechos y situaciones acaecidos durante su vigencia.

VIGENCIA

Art. 8 - *La presente entrará en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial y resultará de aplicación para las erogaciones que se efectúen a partir del día 1 de marzo de 2019, inclusive*".

JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS

GEIGY ARGENTINA SA CSJN DEL 10.10.1969

RADIO EMISORA CULTURAL SA CSJN DEL 9.11.2000.

RED HOTELERA IBEROAMERICA SA CSJN DEL 26.08.2003

BOLLAND Y CIA. SA CSJN DEL 21.02.2013

D` INGIANTI ROSARIO VICENTE CSJN DEL 12.10.2010

ANTU APLICACIONES INDUSTRIALES INTEGRADAS SA C.S.J.N. DEL 31.07.2012

GIUBEL SA CNACAF SALA V DEL 20.08.2020

MODART SACIF CNACAF SALA II DEL 11.04.2011

PC ARTS ARGENTINA SA CNACAF SAL I DEL 13.03.2020

GEIGY ARGENTINA SA CSJN DEL 10.10.1969

La CSJN entendió que el impuesto a las salidas no documentadas puede resultar deducible en el impuesto a las ganancias, en el caso de estar relacionado con obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

En cuanto a la naturaleza del impuesto a las salidas no documentadas, la CSJN sostuvo que:

"...lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación quede obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio".

RADIO EMISORA CULTURAL SA CSJN DEL 9.11.2000.

Antes de la reforma de la ley 27.430, la CSJN entendió que el impuesto a las salidas no documentadas es un impuesto y no una sanción.

Téngase presente que tanto el TFN como la CNACAF habían sostenido que se trataba de una sanción. Sentencias revocadas por la CSJN.

“1) Que la Sala V de **la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación** que, tras señalar que no se ha producido prueba alguna que permita excluir la aplicación de lo dispuesto por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias (HOY ART. 40 DE LA LIG), **declaró condonada, en los términos del decreto 493/1995, la obligación de la actora originada en "salidas no documentadas"** que tuvieron lugar entre abril de 1990 y el mismo mes del año 1991, y entre junio de este último año y marzo de 1993, así como los intereses resarcitorios, la actualización monetaria y la multa (artículo 45 de la ley 11683, t.o. en 1978) incluidos en la misma resolución que determinó el tributo.

(..)

PARA LA CAMARA SE TRATA DE UNA PENALIDAD

3) Que para fundar su conclusión de que tal concepto se encontraba incluido en la condonación establecida por el decreto 493/1995, la Cámara expresó que "sin entrar a analizar si dentro del género tributo se trataría de un impuesto o un gravamen especial, **lo relevante es que el mismo opera como una penalidad que recae sobre aquel que ha efectuado un gasto careciendo de la documentación correspondiente**" (fs. 108).

(..)

SENTENCIA DE LA CSJN

5) Que la controversia suscitada en el "sub examine" gira en torno a establecer si la obligación de pago prevista por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias para los supuestos de salidas no documentadas es una sanción y si, entonces, tiene cabida en la condonación establecida por el decreto 493/1995 que instituyó dicho beneficio respecto, en lo que interesa, de "las multas y demás sanciones" (artículo 1).

PARA LA CSJN SE TRATA DE UN TRIBUTO

6) Que al examinar una norma análoga a aquélla -como lo era el artículo 34 de la ley del **impuesto a los réditos-** **el tribunal expresó lo siguiente: "En realidad, lo que persigue el gravamen de que se trata es imponer una tasa máxima a quien efectúe erogaciones no documentadas; es decir que, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio"** (Fallos: 275:83, considerando 6).

7) Que, como resulta del mencionado precedente, en el caso **se trata de la imposición de un tributo**, lo cual desvirtúa la conclusión a la que llegaron los tribunales de las anteriores instancias, pues la condonación establecida por el artículo 1 del decreto 493/1995 no alcanza a las obligaciones de tal naturaleza,

sino a sus intereses y a las multas y demás sanciones, en las condiciones establecidas por ese régimen.

8) Que, en efecto, el derecho que pretende hacer valer el organismo estatal -sin perjuicio de la muta prevista por el artículo 45 de la ley 11683 (t.o. en 1978)- se funda en el sistema adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación (artículo 37 citado), y no en una norma que persiga la represión de una conducta ilícita.

FUNDAMENTOS DE LA CSJN PARA CONCLUIR QUE SE TRATA DE UN IMPUESTO

9) Que esta conclusión se encuentra abonada por la circunstancia de que **la ley establece que no resulta exigible esa obligación cuando se presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes** (artículo 38, inciso a]), en cuyo caso la erogación será objeto del tratamiento que dispensa la ley a los distintos tipos de bienes, según el carácter que invistan para el contribuyente (artículo 52 del reglamento de aquélla) ni cuando se presuma que aquéllos no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario (inciso b] del citado artículo 38). Con referencia a este último supuesto **el reglamento prescribe - además de que no corresponde el pago del impuesto por la salida no documentada- que tales erogaciones "podrán ser descontadas en el balance fiscal", siempre que las circunstancias del caso evidencien que ellas hayan sido destinadas al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas** (artículo 52 citado).

10) Que **las previsiones legales y reglamentarias a las que se hizo referencia carecerían de sentido si la obligación de pago establecida por el artículo 37 tuviese por objeto penalizar la conducta de quien ha efectuado pagos** y no contase con la pertinente constancia documental de su realización pues, en tal caso, no habría motivo para que se contemplasen las circunstancias antes mencionadas para excluir la aplicación de ese gravamen.

Por ello, se **revoca la sentencia apelada**. Las costas de todas las instancias se imponen a la parte actora (artículos 68 y 279 del CPCCN). Notifíquese y devuélvase.

Julio S. Nazareno - Eduardo Moliné O'Connor - Augusto C. Belluscio - Carlos S. Fayt - Antonio Boggiano - Enrique S. Petracchi - Guillermo A. F. López - Adolfo R. Vázquez - Gustavo A. Bossert".

RED HOTELERA IBEROAMERICA SA CSJN DEL 26.08.2003

Antes de la reforma de la ley 27.430, la CSJN entendió que corresponde el ingreso del impuesto a las salidas no documentadas en el caso de facturas apócrifas.

Téngase presente que tanto el TFN como la CNACAF habían revocado la determinación de oficio por impuesto a las salidas no documentadas en el caso de facturas apócrifas. Sentencias revocadas por la CSJN.

“1) Que la Sala V de **la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación, revocó la resolución de la Dirección General Impositiva** por la cual se había determinado de oficio la obligación de Red Hotelera Iberoamericana SA frente al impuesto a las ganancias -en concepto de "salidas no documentadas"- por los períodos comprendidos entre mayo y noviembre de 1989 y enero de 1990, con su actualización monetaria e intereses resarcitorios, y aplicado una multa equivalente a dos tantos del importe actualizado del impuesto omitido.

(..)

RELATO DE LOS HECHOS DE LA CAUSA

4) Que, según surge de las constancias incorporadas al proceso, **Red Hotelera Iberoamericana celebró un contrato con Mario Roberto Álvarez y Asociados** por el cual le encomendó todas las tareas necesarias para proyectar y dirigir hasta su total y completa terminación la obra consistente en la construcción de un hotel internacional, categoría cinco estrellas, de una superficie cubierta de aproximadamente 14.000 metros cuadrados, en la esquina de la Avenida Peralta Ramos y la calle Saavedra, en la Ciudad de Mar del Plata.

Entre las tareas que por dicho contrato la actora encomendó al mencionado estudio de arquitectura, se estableció expresamente **"el control y aprobación de los certificados de obra presentados por el constructor, así como la liquidación final de la misma, incluyendo los adicionales y trabajos extra"**.

CARACTERISTICAS DEL CONTRATO FIRMADO CON LOS ARQUITECTOS

Asimismo se le encomendó controlar -durante la ejecución de la obra- que la documentación contractual fuese interpretada fielmente por el constructor, la verificación de la calidad de los materiales, las mediciones de la obra, y los comprobantes de gastos efectuados, a los efectos de aprobar todos los certificados que presente el constructor para su cobro. Además -entre otras tareas- se comprometió a informar al comitente, en un plazo no mayor de diez días, "sobre todos los pagos a efectuar al constructor y/o subcontratistas". **Los honorarios de Mario Roberto Álvarez y Asociados se pactaron en un porcentaje sobre el monto total de la obra**, precisándose que éste comprende "todos los gastos necesarios para realizarla hasta su terminación, con exclusión del costo del terreno y del honorario mismo" (cfr. fs. 52/59 del expte. administrativo).

(..)

PROVEEDORES QUE LA AFIP IMPUGNA

6) Que el acto administrativo de la Dirección General Impositiva -cuya impugnación dio origen a la presente causa- se fundó en que las facturas y recibos detallados en la documentación presentada por la mencionada entidad bancaria, referentes a pagos realizados por la actora -en el marco de la

operatoria precedentemente reseñada- a las **firmas Firenze Construcciones SA, Grimsey SA y Arbill SA** "adolecen de la debida autenticidad", por lo cual consideró que tales erogaciones constituían "rentas en cabeza de beneficiarios no identificados" (fs. 380 del expte. adm.), respecto de las cuales resultaba aplicable la figura de las "salidas no documentadas" (arts. 37 y 38 de la ley del impuesto a las ganancias -t.o. en 1986 y sus modif.- y 56 del reglamento de esa ley).

En el mencionado acto se afirmó que el contribuyente no mencionó en su descargo ningún elemento ni aportó prueba capaz de invalidar las conclusiones a las que había llegado la fiscalización actuante respecto de la ausencia de documentación respaldatoria de las aludidas erogaciones.

RELATO DEL INFORME FINAL DE INSPECCION (IRREGULARIDADES)

7) Que en el informe de fiscalización allí aludido, tras señalarse con relación a Arbill SA que el domicilio social -según datos obtenidos de la Inspección de Justicia- era inexistente, que luego se lo modificó por otro, que **el documento de identidad manifestado por su presidente no correspondía a persona alguna**, que no presentó balances ante ese organismo ni declaraciones juradas ante la DGI; con relación a Grimsey SA que **quien figura como su presidente lo hace con un documento que pertenece a otra persona, y que de aquél no hay antecedentes en la Cámara Nacional Electoral**, y que tampoco presentó balances ni declaraciones juradas, se expresa que tales empresas "serían inexistentes", y que, por lo tanto "no puede suponerse que 'hayan realizado tarea alguna en la construcción del Hotel Costa Galana'" (fs. 261 del expte. administrativo). En lo relativo a Firenze Construcciones SA tuvo en cuenta que **su presidente -que figura como constructor en planos correspondientes al Hotel Costa Galana exhibidos a la Municipalidad "actuando en forma personal pero no a través de la empresa Firenze Construcciones SA" (fs. 261/262 expte. citado)- manifestó que se desvinculó al poco tiempo de esa empresa y que no ha realizado obra alguna sobre ese inmueble.**

Se puntualizó asimismo que se corroboró en los planos obrantes en la Municipalidad que el director de la obra era Mario Roberto Álvarez y Asociados, que las empresas constructoras eran Juan J. Delucchi y Maral Bertoncini, y que se otorgó -por resolución de la comuna marplatense- habilitación a Andrés Orsatti para efectuar la tarea de extracción de piedra con uso de explosivos.

Además, puso de relieve que al verificarse **los honorarios percibidos por Mario Roberto Álvarez y Asociados por el proyecto y dirección de la obra** - los que habían sido pactados con Red Hotelera Iberoamericana SA del modo antes indicado- **se advirtió que Grimsey SA, Arbill SA y Firenze Construcciones SA no están mencionadas en el detalle de la facturación de todos los contratistas y proveedores intervinientes en la obra.**

Por lo tanto, **en el mencionado informe se concluyó en que "no cabe duda que las empresas Grimsey SA, Firenze Construcciones SA y Arbill SA, no han efectuado las tareas en la obra" y que fueron "otros los proveedores que la realizaron"** (fs. 262 expte. cit.).

8) Que, como surge de la reseña precedentemente efectuada, los fundamentos de la determinación impositiva eran claros y concretos: importaban negar valor respaldatorio a los recibos y facturas emitidos por esas tres sociedades (Arbill, Grimsey y Firenze) para justificar los pagos efectuados por la actora, ya que en ellos se expresaba que correspondían a tareas realizadas o a materiales provistos para la realización de la obra, **cuando aquéllas nada habían aportado a su construcción**. Es decir, esos documentos -en el concepto del organismo recaudador- no eran aptos para determinar qué contraprestación recibió Red Hotelera Iberoamericana SA por las erogaciones efectuadas **ni quiénes fueron los verdaderos beneficiarios de los pagos**, más allá de quien nominalmente los percibió. Por tal motivo, consideró aplicable lo dispuesto por el artículo 37 - "in fine"- de la ley del impuesto a las ganancias.

CRITICA A LA SENTENCIA DEL TFN

9) Que la sentencia del **Tribunal Fiscal ha efectuado un examen notoriamente superficial** de los fundamentos de la pretensión del organismo recaudador y **revela graves deficiencias en la valoración de las pruebas** reunidas en el proceso, que imponían a la Cámara la revisión de lo decidido por aquél no obstante lo prescripto por el artículo 86, inciso b) de la ley 11683 (t.o. en 1978). En efecto, si bien esa norma otorga carácter limitado a la revisión de la Alzada y, en principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (Fallos: 300:985, consid. 5), resulta evidente, como surge del último párrafo del mencionado artículo, que no se trata de una regla absoluta y que, por consiguiente la Cámara debe apartarse de las conclusiones del mencionado organismo jurisdiccional cuando éstas presentan deficiencias manifiestas, tal como ocurre en el caso de autos.

10) Que del informe producido por el Banco de Galicia -fojas 151 de autos y 23 del expediente administrativo- resultan los pagos que Red Hotelera Iberoamericana realizó a Firenze Construcciones SA, Arbill SA y Grimsey SA, con el detalle de las fechas, importes, números de las facturas y recibos.

Asimismo, surge de las constancias de la causa que la actora abonó a Arbill SA la suma de =A= 1.160.882.248, como anticipo, al suscribir el 19 de enero de 1990 el contrato por el cual se le encomendó la **provisión de pisos y revestimientos y mano de obra**. Esa suma representa el 80% del total del precio pactado, que ascendía a =A= 1.451.102.810. Algo similar ocurrió con Gramsey SA: la actora le abonó como anticipo, al suscribirse el 31 de enero de 1990 el contrato por el que se le encargaron las **tareas de albañilería y yesería**, la suma de =A= 2.894.867.500, equivalente al 70% del precio total convenido, que ascendía a =A= 4.135.525.000 (cfr. fs. 763/771, 809/821 y 1352/1365).

11) Que al respecto no puede dejar de ponderarse que **el estatuto de constitución de ambas sociedades -Arbill y Grimsey- se suscribió sólo dos meses antes de la celebración de esos contratos**, y con un mismo capital social de =A= 3.000, pues llama la atención que, en tales circunstancias, les hayan sido abonadas sumas de tal magnitud en concepto de anticipos.

A ello debe sumarse que **la actora no ha desvirtuado en su recurso de fojas 425/489 los informes obtenidos de la Cámara Nacional Electoral que dan cuenta de que la matrícula de identidad del presidente de Grimsey SA -Juan Carlos Guzmán- "no ha sido asignada"; que la correspondiente a Juan José Cisco -presidente de Grimsey SA- "corresponde a otro ciudadano"; que dichas sociedades no habían presentado declaraciones de impuestos ni balances, y que no se hallaban inscriptas ante la Cámara Argentina de la Construcción (fs. 24/31, 33, 35, 38 y 40/45 del expte. administrativo).**

12) Que en lo relativo a Firenze Construcciones SA obran en las actuaciones administrativas **declaraciones de quien fue su presidente** desde la constitución de la sociedad en abril de 1989 hasta -al menos- noviembre de ese mismo año (debe ponderarse que aquél expresó que no poseía ninguna documentación que acreditara su renuncia) en las que manifiesta que **"durante su permanencia al frente de la firma la empresa no operó ya que el motivo principal de la creación de Firenze Construcciones SA fue para realizar tareas de construcción, las que nunca se llevaron a cabo, y que nunca se inscribió como empresa constructora"** (fs. 10/11 y 82 de las actuaciones administrativas correspondientes a Firenze Construcciones).

Tales manifestaciones de quien fue presidente de la sociedad no se compadecen con las facturas supuestamente emitidas por ésta, por conceptos tales como el apuntalamiento de medianera, el derrumbe de paredes laterales con peligro de derrumbe, construcción de cerco perimetral de madera con la respectiva provisión de materiales, construcción del pilar de luz reglamentaria, rotura de veinte bases de hormigón con uso de explosivo y martillo neumático, etc. (cfr. fs. 73/81, 719/725, 739/741, 760/762, 773, 795/796, 822/827, 832/836, 838/839, 847/856).

13) Que, por su parte, la actora tampoco ha refutado la conclusión a la que llegó la fiscalización realizada por el organismo recaudador en cuanto a que **en el detalle de la facturación de todos los contratistas y proveedores de la obra -proporcionado por Mario Roberto Álvarez y Asociados, que tuvo a su cargo la dirección- no están incluidos Arbill SA, Grimsey SA ni Firenze Construcciones SA.** Tal conclusión se encuentra respaldada por las constancias obrantes a fojas 60/104 del expediente administrativo y corroborada por la documentación obrante a fojas 538/591.

14) Que el informe producido por Mario Roberto Álvarez y Asociados en la instancia del Tribunal Fiscal, lejos de desvirtuar las conclusiones tenidas en cuenta por el organismo recaudador, las ratifica. En efecto, allí **manifestó que "no ha tenido relación directa con las empresas proveedoras que han extendido las facturas adjuntas", en alusión a las extendidas por Arbill SA, Grimsey SA y Firenze Construcciones SA** (fs. 1386).

NO SE PONE EN TELA DE JUICIO QUE LAS OBRAS FUERON REALIZADAS. SINO QUE LAS MISMAS NO FUERON REALIZADAS POR ESOS PROVEEDORES

Al respecto, la circunstancia de que la dirección de obra haya manifestado que los "trabajos realizados sobre la construcción del Hotel Costa Galana mencionados en la documentación antes aludida se corresponden técnicamente y en adhesión física a la construcción del precitado hotel" y que "lo incluido en dicha documentación ha sido necesario e imprescindible para efectivizar esa construcción" (fs. 1387), nada aporta a la decisión del "sub examine", toda vez que **no ha sido puesta en tela de juicio la efectiva construcción del hotel, y por consiguiente la realización de todas las obras necesarias a tal fin. La objeción formulada por el organismo recaudador radica en sostener que ellas no fueron efectuadas por las tres empresas antes mencionadas.** Y en este aspecto, debe ponerse de relieve que en oportunidad de expresarse del modo precedentemente transcripto, Mario Roberto Álvarez y Asociados ratificó que no ha tenido relación directa con dichas sociedades. Por otra parte, no afirmó que hubiesen sido ellas quienes efectuaron las tareas. De manera que **las conclusiones que el Tribunal Fiscal extrajo del aludido informe de la dirección de obra son manifiestamente equivocadas.**

15) Que, por lo demás, consta a fojas 544/589 de autos la discriminación de los distintos rubros de la obra "Hotel Costa Galana", con la nómina de los respectivos proveedores o contratistas que intervinieron en cada uno de ellos y la indicación de los importes abonados a esas empresas. Dicha documentación fue aportada por Mario Roberto Álvarez y Asociados.

Cabe poner de relieve que **en esa nómina no figura ninguna de las tres sociedades antes mencionadas -Arbill SA, Grimsey SA y Firenze Construcciones SA-**, pese a que entre los rubros figuran algunos que supuestamente -según los documentos con los que se pretendió justificar los pagos hechos a ellas- debieron haber estado a su cargo, tales como "excavaciones", "albañilería", "yesería", "provisión de materiales" y "mosaicos".

16) Que, en tal sentido, cabe señalar, por ejemplo, que obran en autos facturas emitidas por Firenze Construcciones SA por extracción de piedra con uso de explosivos, rotura de bases de hormigón y derrumbe de paredes (cfr. fs. 838, 847, 853 y 855). Sin embargo, **en la nómina proporcionada por Mario Roberto Álvarez y Asociados -además de no figurar Firenze entre los contratistas o proveedores- consta en el rubro "excavaciones" sólo la empresa Orsatti**, a la que se le abonó un importe equivalente a U\$S 105.613,62 (cfr. fs. 544/545).

Por otra parte, de los contratos y presupuestos de las empresas Arbill SA y Grimsey SA surge que habrían tenido a su cargo la provisión de pisos y revestimientos, y la albañilería y yesería desde el tercer subsuelo hasta el piso 16 y tanque de la obra, respectivamente (cfr. fs. 763/771 y 809/821). Dada la magnitud y el costo de las obras que según los aludidos contratos habrían debido llevar a cabo aquéllas, **resulta incompatible con toda pauta de razonabilidad que -si verdaderamente dichas sociedades realizaron tales tareas- el director de la obra no haya tenido relación directa con ellas y que no figuren tampoco en la lista de proveedores y contratistas.** Sólo a título de ejemplo cabe mencionar -por la importancia del monto- que en la nómina a que se ha hecho referencia (fs. 544) a la empresa que se ocupó del rubro "albañilería" -

Maral Bertoncini- le fue abonado por tal concepto el equivalente a U\$S 2.849.443,75.

PARA LA CSJN SE TRATA DE DOCUMENTACION CARENTE DE SINCERIDAD

17) **Que, en síntesis, los hechos probados en la causa llevan a coincidir con el criterio del organismo recaudador en cuanto a que los pagos efectuados a Arbill SA, Firenze Construcciones SA y Grimsey SA carecen de documentación respaldatoria válida, ya que los instrumentos respectivos no son aptos para determinar cuál fue la contraprestación que la empresa actora recibió por ellos ni para individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, más allá de quienes nominalmente recibieron los fondos. En efecto, al haberse realizado actos y emitido documentación carente de sinceridad, se ignora cuál ha sido la operación económica realmente realizada por Red Iberoamericana SA, y quiénes y en qué proporción han obtenido beneficios pecuniarios de ella.**

PARA LA CSJN RESULTA DE APLICACIÓN EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS

18) **Que en tales circunstancias resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.), ya que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación -a los fines de esa norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario.**

19) *Que lo aseverado se apoya en conocidos criterios, establecidos desde antiguo por el Tribunal, en el sentido de que la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley -como ocurre en el campo penal y en el tributario- no excluye la hermenéutica que cumpla el propósito legal, con arreglo a los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 254:362; 256:277), o, dicho en otras palabras, "las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación" (Fallos: 243:204 y su cita, entre otros).*

20) *Que, en ese mismo sentido, debe ponerse de relieve que de acuerdo con lo prescripto por la ley 11683 (arts. 1 y 2 en el t.o. 1998), en materia de interpretación de las leyes impositivas debe atenderse al fin de ellas y a su significación económica, lo que impide otorgar relevancia a la mera existencia de un instrumento si se demuestra que éste no refleja la realidad económica.*

21) **Que, sobre la base de tales principios, no puede sino entenderse que tanto en uno como en el otro supuesto mencionado en el considerando 18, la erogación carece de respaldo documental, máxime si se tiene en cuenta -en lo relativo al propósito de la ley- que, como lo ha señalado la Corte en el precedente de Fallos: 323:3376, el instituto de las "salidas no**

documentadas" ha sido adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio (conf., en el mismo sentido, Fallos: 275:83, citado en el mencionado precedente).

22) Que, en consecuencia, **resulta correcto lo resuelto por el organismo recaudador en cuanto aplicó sobre el monto de las erogaciones a las que se hizo referencia la tasa a que se refiere el artículo 37, última parte de la ley del impuesto a las ganancias**. Sólo cabe agregar que la valoración de los extremos fácticos del caso efectuada en este pronunciamiento descarta la presencia de los supuestos previstos en el régimen legal (arts. 37 y 38 de la ley citada y 52 de su reglamento) para excluir esa obligación de pago.

23) Que, por lo demás, la doctrina del precedente de Fallos: 323:3376 lleva a descartar que el artículo 37 de la ley del impuesto a las ganancias revista el carácter de una norma sancionatoria, como parece haberlo entendido el Tribunal Fiscal.

Por ello, **se revoca la sentencia apelada y, en consecuencia, se confirma la resolución de la Dirección General Impositiva** en cuanto determinó el impuesto. Costas de todas las instancias a la actora vencida (arts. 68 y 279 del CPCC). Notifíquese y devuélvase los autos al Tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se pronuncie sobre las restantes cuestiones -multa, actualización e intereses- teniendo en cuenta lo decidido en la presente.

Carlos S. Fayt - Augusto C. Belluscio - Enrique S. Petracchi - Eduardo Moliné O'Connor - Antonio Boggiano - Guillermo A. F. López - Adolfo R. Vázquez - Juan C. Maqueda”.

BOLLAND Y CIA. SA CSJN DEL 21.02.2013

Se trataba de operaciones de compras simuladas o ficticias.

El TFN, la CNACAF y la CSJN revocan el impuesto a las salidas no documentadas.

Porque en primer lugar se encuentra identificada la causa de las erogaciones (compra de acciones), y en segundo lugar por están identificados los beneficiarios de las erogaciones (los señores Miyazono y Rodas)

SE ENCUENTRA IDENTIFICADA LA CAUSA DE LAS EROGACIONES (COMPRA DE ACCIONES) ASI COMO LOS BENEFICIARIOS (MIYAZANO Y RODAS)

“1º) Que la AFIP-DGI determinó de oficio el impuesto a las ganancias de Bolland y Cía. S.A. por considerar que las operaciones de compra de acciones de Lofirme

S.A. y Transalud S.A. informadas por aquélla en el año 1997 **resultaban simuladas o ficticias** y, en consecuencia, asignó a los pagos realizados por tal concepto el tratamiento de "salidas no documentadas" que contempla el art. 37 de la ley del tributo (fs. 69/92). Contra dicha resolución, la sociedad mencionada en primer término interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación (fs. 93/132).

EL TFN REVOCA EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS

2º) Que el organismo jurisdiccional rechazó el planteo de nulidad del procedimiento administrativo formulado por la actora y le impuso las costas de tal incidencia. En lo que respecta a la cuestión de fondo **hizo lugar al recurso deducido y, en consecuencia, revocó el ajuste fiscal** (conf. fs. 432/437).

DE LA PRUEBA PERICIAL CONTABLE SURGE QUE LAS EROGACIONES FUERON PARA ADQUIRIR BIENES

3º) Que para resolver del modo indicado el aspecto Sustancial de la controversia señaló que el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias es una norma sancionatoria que Solo prevé el pago del tributo frente a erogaciones carentes de documentación respaldatoria respecto de las cuales no se demuestre que fueron realizadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, mas no ante erogaciones documentadas con elementos falsos. Agregó que el art. 38 de la ley excluye de la figura a los casos en que se presume que los pagos fueron realizados para adquirir bienes o que por su monto no lleguen a ser ganancias gravables en manos de su beneficiario. En tal inteligencia, concluyó en que la previsión del art. 37 solo resulta aplicable cuando se pretende efectuar una deducción como gasto, cuyo objeto sea reducir el monto del impuesto a pagar, circunstancia que no se verificaba en autos dado que **el peritaje contable permitía concluir que los pagos habían sido realizados para adquirir bienes** y que el quebranto originado en la venta a pérdida de esas acciones dos años después de su compra no había sido computado por la sociedad en la liquidación impositiva del año respectivo.

LA CNACAF CONFIRMA LA SENTENCIA DEL TFN Y POR LO TANTO TAMBIEN REVOCA EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS

4º) Que la Sala III de la **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal** en lo que atañe al fondo del asunto y dejó sin efecto la condena en costas a la sociedad accionante por el rechazo del planteo de nulidad (fs. 733/736). Contra tal sentencia el organismo recaudador dedujo recurso ordinario de apelación (fs. 743/744) que fue concedido a fs. 746. El memorial de agravios obra a fs. 770/781 y su contestación por la actora a fs. 784/793.

(..)

SENTENCIA DE LA CSJN

6º) Que en primer lugar cabe destacar que asiste razón al representante del Fisco Nacional cuando señala que la interpretación que las sentencias de las anteriores instancias efectuaron del art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias

(t.o. en 1997) no se adecua a la inteligencia que la Corte asignó a la figura de las salidas no documentadas en los precedentes "**Radio Emisora Cultural S.A. (TF 15.144-I) c/ D.G.I.**" (Fallos: 323:3376) y "**Red Hotelera Iberoamericana S.A. (TF 14.372-I) c/ D.G.I.**" (Fallos: 326:2987), en cuanto **en ellos se estableció que dicho instituto fija "la imposición de un tributo que...no tiene naturaleza sancionatoria"**, y que por lo demás -según se aseveró en el caso citado en último término- **no solo resulta procedente su aplicación en situaciones de "inexistencia absoluta de documentación" sino también en casos donde la "documentación no [es] sincera"** (conf. fs. 777/779).

SE TRATA DE OPERACIONES DE COMPRA DE ACCIONES DE LOFIRME SA Y DE TRANSALUD SA

7º) Que, en consecuencia, la correcta inteligencia que corresponde asignar al instituto de las salidas no documentadas, hace necesario el tratamiento, desde esa perspectiva, de los agravios de la AFIP referentes a que las **operaciones de compra de las acciones de Lofirme S.A. y Transalud S.A. por parte de Bolland** no responden a la realidad económica, pues se trata de actos carentes de sinceridad que no reflejan fielmente la Operación que instrumentan (fs. 774; 776; 778 vta. y 779 vta.).

En este sentido, es importante señalar que el núcleo del cuestionamiento del Fisco ha sido expuesto en el memorial en estos términos: "...mi mandante realizó un análisis del instituto de las salidas no documentadas, sosteniendo que la no identificación correcta, positiva y bien probada del destino del gasto hace recaer en cabeza del contribuyente la 'obligación' de abonar como propio el tributo que debió abonar el beneficiario y en el caso de autos no quedó demostrado quién había sido el destinatario final de los fondos erogados con motivo de la presunta compra de acciones [;] **mi mandante no califica, a la compra como ficticia sino que, al no poder individualizar al verdadero beneficiario de las erogaciones, corresponde la aplicación de la figura contemplada en el Art. 37 -SALIDAS NO DOCUMENTADAS-**" (ver fs. 779, párrafo segundo, y 778, párrafo tercero; el resaltado no pertenece al texto. Ver en el mismo sentido, las afirmaciones vertidas por la representación fiscal, a fs. 151 y 417 vta.).

LAS ACCIONES DE LOFIRME SA FUERON ADQUIRIDAS AL SEÑOR RICARDO MIYAZONO

8º) Que, en primer término, cabe referirse al contrato suscripto el 26 de septiembre de 1997 mediante el cual **Bolland le compró a Ricardo Miyazono 10.050 acciones ordinarias, nominativas no endosables** de valor nominal un austral por acción, representativas del 67% del capital social y de los votos **de Lofirme**, a un precio de \$... (conf. copia del contrato agregada a las actuaciones administrativas, cuerpo n° III, fs. 436/447 de la foliatura que responde al sello de la "Administración Federal de Ingresos Públicos").

SE PLANTEA QUE EL PRECIO ASIGNADO A LA COMPRA DE LAS ACCIONES ES LLAMATIVO POR LO ELEVADO DE SU IMPORTE

9º) Que el precio de compra asignado a las acciones resulta especialmente llamativo -por lo elevado del importe- si se tiene en cuenta que el señor Miyazono había constituido la sociedad junto a otros dos socios el 3 de septiembre de 1987 con un capital de ... australes (A ...) (conf. edicto de constitución de la sociedad publicado en el Boletín Oficial del 6/09/88, fs. 57, y copia parcial del contrato social, act. adm. , cuerpo IV, fs. 782/785) y el único bien de importancia que componía su patrimonio era un inmueble rural que Bolland, al desprenderse de los títulos, valuó en la suma de \$

10) Que en lo que atañe al argumento vinculado con la estimación de los beneficios futuros que habría justificado la inversión en Lofirme, el apoderado de Bolland afirmó -al contestar el descargo en sede administrativa- que ella había sido "resuelta teniendo en miras tres aspectos de suma importancia: (a) sin necesidad de comprar el 100% del paquete accionario, con solo el 67% adquirido se accedía al control total de la sociedad, lo que implicaba decidir la política de inversiones y cultivos a realizar, como también todo lo referido a la distribución de dividendos; (b) dado que por una parte del predio corre el Río Colorado, estaba previsto mediante la utilización de aparatos especiales de bombeo, obtener agua para regadío. Una vez obtenido el riego, se estimaba la plantación de frutales. Dado que las tierras regadas tienen una aptitud similar a las del Alto Valle de Río Negro, la importante rentabilidad obtenida por la explotación frutícola se potenciaría con la utilidad proveniente de la cría de ganado ovino y bovino, lo que garantizaba el seguro recupero de la inversión y (c) se especulaba con la revaluación sostenida de los inmuebles agropecuarios, lo que se traducía en una ganancia adicional a la proveniente de la mera explotación del campo". Sin embargo, más adelante señaló que "entre Bolland y el accionista que representaba el 33% del capital social" hubo Serias divergencias "respecto a temas inherentes a la explotación en sí, tanto la frutícola como la ganadera, como a su negativa o imposibilidad de realizar las inversiones necesarias para llevarlas a cabo" que determinaron la imposibilidad de "encarar la puesta en marcha del emprendimiento" (conf. copia del descargo del 14 de agosto de 2002, act. adm., cuerpo IV, fs. 741/742).

11) Que teniendo en cuenta lo antes expuesto, es poco verosímil que Bolland haya decidido abonar el importe mencionado si desconocía la situación financiera y patrimonial de Lofirme, tal como surge de las notas a los estados contables de Bolland correspondientes a los ejercicios económicos cerrados al 31/10/97 y al 31/10/98 de las que se extrae que la sociedad midió sus participaciones accionarias en otras compañías a su valor patrimonial proporcional "excepto las inversiones realizadas en...Lofirme S.A....las que se han mantenido a su valor de adquisición, en virtud de que a la fecha de los presentes estados contables la compañía no contaba con la información contable actualizada de las mismas" (conf. act. adm., cuerpo III, fs. 517 y 524, el subrayado es del Tribunal). Es decir que Bolland ignoraba, al 26 de septiembre de 1997, el valor patrimonial proporcional de las acciones de la sociedad que estaba adquiriendo.

12) Que en otro orden de consideraciones, resulta extraño que Bolland haya decidido abonar al señor Miyazono un precio estimado en función de las ganancias a obtener por un proyecto materialmente inexistente, en el que éste

no había tenido ni iba a tener ningún tipo de participación. Es también singular la afirmación de que el proyecto se habría frustrado por supuestas divergencias entre Bolland y su socio minoritario cuando previamente se aseveró que "...sin necesidad de comprar el 100% del paquete accionario, con sólo el 67% adquirido se accedía al control total de la sociedad, lo que implicaba decidir la política de inversiones y cultivos a realizar, como también todo lo referido a la distribución de dividendos..." (conf. act. adm., cuerpo IV, fs. 741/742).

Por otra parte, ello no condice con lo expresado por el directorio de Bolland en cuanto a que el emprendimiento se había frustrado porque "los planes de inversiones agroforestales en el campo del que es titular Lofirme S.A. no resultan económicamente aconsejables", lo que habría decidido a la sociedad a desprenderse de las acciones en favor de dos de sus accionistas por el valor de venta del citado inmueble, valuado por la misma Bolland, dos años después, en la suma de \$... (conf. copia del contrato, act. adm., cuerpo III, fs. 460/463; y acta de directorio del 29 de octubre de 1999, act. adm., cuerpo II, fs. 398) .

13) Que, las constancias hasta aquí examinadas y el informe pericial producido en la causa, que da cuenta de que las tenencias accionarias de Lofirme S.A. han sido incluidas en los balances de Bolland y se han mantenido en los ejercicios cerrados el 31 de octubre de los años 1997 y 1998 (ver punto 3 del informe agregado a fs. 379/387), permitirían respaldar la realización de la operación de compra entre la actora y el señor Ricardo Miyazono. Al respecto, corresponde señalar que la sola afirmación contenida en el memorial en el sentido de que Lofirme es "una sociedad anónima inexistente" (fs. 778 vta.), sin cuestionar en modo alguno las afirmaciones de los jueces de grado que arribaron a una conclusión contraria (ver fs. 427, párrafo quinto; fs. 734 vta.), es insuficiente para negar que aquella compraventa se ha llevado a cabo, e imposibilita el examen de ese punto por parte del Tribunal.

*En cambio, como se destacó precedentemente, **es nítido que el precio abonado por Bolland -\$...- excede en mucho al que razonablemente podría atribuirse a la participación accionaria** que, al ser transferida a los accionistas de la actora dos años más tarde, fue valuada en \$*

FORMA DE PAGO DE LA OPERACIÓN DE COMPRA DE ACCIONES

*14) Que, otro aspecto en cuyo examen corresponde detenerse, es el relativo a que según las constancias documentales que la actora acompañó a la causa - contrato de compraventa de acciones de Lofirme S.A.; recibos de pago-, y las propias manifestaciones del apoderado de Bolland (el señor Ernesto Neme) que suscribió aquel contrato con el señor Ricardo Miyazono, el pago del precio total de pesos ... (\$...) **se efectuó a éste, en efectivo, en dos cuotas**, la primera de ellas (\$...), el 26 de septiembre de 1997, y la segunda (\$...), el 29 de octubre de 1997 (ver act. adm., cuerpo III, fs. 436 a 447 y 449/450).*

CHEQUE EMITIDO A NOMBRE DEL ASESOR FINANCIERO DE BOLLAND

Sin embargo, según fue admitido por el representante de la actora en sede administrativa y así resulta de sus registros contables, el total de \$... fue

cancelado -en parte-imputándose el producido de dos cheques (cada uno de ellos por un valor de \$...), **que no han sido emitidos a nombre del vendedor de las acciones de Lofirme S.A., sino al del señor Guillermo Nazareno Conti -asesor financiero de Bolland-**, y cuya comparecencia en el juicio en calidad de testigo la actora no logró concretar, pues no concurrió a las audiencias fijadas. Sobre esta modalidad de pago dicho representante manifestó que "...los cheques, que según surge de los Libros Diario Contables fueron aplicados al pago de estas compras [con referencia a Lofirme S.A. y Transalud S.A.], se entiende [que] fueron emitidos, siguiendo instrucciones del Sr. Ricardo Miyazono, a la orden de empleados de la empresa y/o asesores externos, que...reportaban a la gerencia de contraloría ejercida por el mencionado Sr. Ricardo Miyazono", puesto que éste "...era responsable de la caja de la empresa, y por ende quien realizó y recibió los pagos...en el caso de Lofirme S.A."

Asimismo, expresó que el señor Conti, por indicación de Ricardo Miyazono, depositó aquellos cheques "...en su cuenta corriente del entonces Banco Tornquist, para luego retirar en efectivo el importe de los mismos, y entregárselo al mencionado Miyazono", puesto que el pago de la compra venta había sido pactado en pesos (ver act. adm., cuerpo III, fs. 724 y 968; act. adm., cuerpo IV, f s. 47/48 de la foliatura original; f s. 238 a 241 y **381 del informe pericial**, del expediente principal).

15) Que las posteriores explicaciones brindadas por Bolland ante el Tribunal Fiscal con el objeto de justificar el pago de un elevado precio, o bien lo expresado acerca de porqué dicho precio fue cancelado del modo antes relatado, son de una manifiesta endeblez, en especial si se repara en la experiencia comercial de la empresa actora y en la magnitud de las operaciones realizadas.

En efecto, Bolland señaló que el señor Ricardo Miyazono -quien trabajó en la empresa por más de 30 años y llegó a desempeñarse con amplias facultades y poderes como "Gerente Financiero y Controller"- gozaba de una plena confianza de los socios y familiares de la firma. Sin embargo, según adujo, "[v]alido de esa posición...comenzó a operar en su propio beneficio utilizando fondos que extraía de Bolland...", y mantuvo una conducta desleal, pues "convenció [a los socios] acerca de la conveniencia de adquirir [la] parte mayoritaria de los paquetes accionarios de Lofirme S.A. (67%) y...Transalud S.A." (ver fs. 98 vta. y 99).

Por otra parte, tras ensayar alguna hipótesis acerca de la modalidad de pago utilizada para adquirir las acciones de Lofirme S.A., expresó: **"Desde luego que contractual y jurídicamente el comprador fue Bolland y el vendedor Miyazono y la intervención de Nazareno Conti fue una cuestión de hecho decidida por Miyazono con el evidente propósito de percibir el precio en efectivo, aunque no estamos en estos momentos en condiciones de conocer los motivos que tuvo para obrar de esa manera"** (fs. 117 vta./118).

LAS ACCIONES DE TRANSALUD SA FUERON ADQUIRIDAS AL SEÑOR JOSE LUIS RODAS

16) Que con relación al contrato de fecha 1° de septiembre de 1997 acompañado por la actora, en el que se instrumentó la compra de Bolland a José Luis Rodas

de 7.200 acciones ordinarias, nominativas no endosables de valor nominal ... peso por acción, representativas del 60% del capital social y de los votos de Transalud S.A. por la suma de \$... (conf. act. adm., cuerpo II, fs. 251/264), varias particularidades deben ser señaladas.

EL PRECIO DE COMPRA DE LAS ACCIONES SE PAGO CON ANTERIORIDAD

En efecto, por una parte, si bien el contrato fue suscripto en la fecha antedicha, en virtud del derecho de opción de compra que José Luis Rodas le otorgó a Bolland, el precio (\$...) fue abonado anteriormente en su totalidad, mediante 11 pagos de diferentes importes, en dólares estadounidenses y en pesos, efectuados entre el 29 de enero de 1997 y el 27 de agosto de 1997, y según se consignó al pie del Anexo "6", "El presente reemplaza y sustituye los recibos que fueron otorgados en oportunidad de cada pago" (ver ARTÍCULO III, y Anexo "6" del contrato, act. adm., cuerpo II, fs. 254 y 263/264).

Corresponde puntualizar que de las manifestaciones hechas por José Luis Rodas se desprende que los pagos fueron "...realizados en las oficinas de la empresa Bolland S.A. por el Sr. Miyazono..."; tales fondos fueron recibidos por aquél en efectivo y utilizados, en parte, para cancelar y abonar a Ricardo Miyazono, también en efectivo, la suma de \$... por la compra que previamente le había realizado de 4.800 acciones de Transalud, todo lo cual se llevó a cabo "[m]ediante el mero canje de recibos, por lo que el destinatario final de dichos pagos fue el Sr. Miyazono" (conf. las contestaciones de José Luis Rodas a los requerimientos efectuados por la AFIP-DGI, a fs. 65/67; ver también, act. adm., "Cuerpo División Determinaciones de Oficio", fs. 12, 16 y 18).

TAMBIEN AQUÍ SE PONE EN DISCUSION EL PRECIO ASIGNADO A LA OPERACION

Por otra parte, como se ha puesto de relieve en la causa, el valor atribuido a las acciones de Transalud S.A. que fueron vendidas por Ricardo Miyazono a José Luis Rodas (el 10/1/97), a solo tres meses de constituida la sociedad, como el fijado en la venta que se produjo meses más tarde (el 1/9/97) a la firma Bolland S.A. "...en una cifra...por lo menos 800 veces mayor al valor original" (ver fs. 16 y 18 de las actuaciones administrativas citadas en el párrafo anterior), por las razones que seguidamente se exponen, es claramente inconcebible.

17) Que Bolland alegó en sede administrativa que la razonabilidad del precio abonado (\$...) residía en el valor de mercado que la compañía tenía "al momento de su lanzamiento" el que se encontraba determinado "...por la probabilidad de generar ingresos futuros, es decir por sus activos intangibles o inmateriales..." (conf. act. adm., cuerpo IV, f s. 741 y 746).

18) Que, sin embargo, no surge que Bolland haya tenido, al tiempo de concertar esa operación, datos o información que justificaran el precio que abonó por la compra de esa participación accionaria, máxime si Transalud S.A. había sido constituida el 7 de octubre de 1996 -es decir, tan solo un año antes- con un capital inicial de \$... y el plan de negocios y facturación expuesto en sus estados contables es meramente conjetural ya que carece de respaldo documental (conf.

fs. 121 vta. y estados contables correspondientes al ejercicio económico -irregular- n° 1 de Transalud finalizado el 31/10/96, act. adm., cuerpo II, fs. 265/276; ver, asimismo, arg. art. 33 de la ley 11.683 -t.o. 1998-). A análoga conclusión cabe llegar respecto del precio (\$) por el cual Miyazono vendió previamente a Rodas las 4.800 acciones de Transalud (conf. en tal sentido el informe de descargo de la AFIP-DGI, act. adm., "cuerpo división determinaciones de oficio", fs. 18).

19) Que del informe contable producido en autos tampoco surgen elementos que permitan justificar la notable desproporción entre el precio abonado por las acciones y su valor nominal ya que al 1° de septiembre de 1997 Transalud había celebrado un solo convenio con Qualitas Médica S.A. por medio del cual se habría acordado la instalación de treinta terminales en forma gratuita.

20) Que el perito interviniente compulsó otros tres contratos, dos de ellos de mayor relativa importancia, de los cuales uno se habría celebrado el 20/03/98 con AMSA fijándose un cargo fijo mensual de u\$s ... por las primeras 300.000 transacciones y un precio variable por la instalación de cada terminal de entre u\$s ... y u\$s El otro se habría celebrado con OSDE el 14/07/98 pactándose un cargo fijo mensual de u\$s ... por las primeras 60.000 transacciones, y estableciéndose un cargo variable de u\$s ... a u\$s ... por cada transacción adicional. Como en el caso anterior se pactó un precio de u\$s ... por la instalación de cada terminal (conf. fs. 385 vta./386).

21) Que de lo anteriormente expuesto se desprende con claridad que Bolland no podía prever razonablemente que las expectativas de ganancias de Transalud iban a ser de tal magnitud como para justificar el precio que abonó por la referida participación accionaria. A mayor abundamiento, cabe señalar, como ejemplo de la ostensible desproporción de valores, que durante los seis períodos comerciales posteriores a la firma del contrato Transalud registró pérdidas por \$..., \$..., \$..., \$..., \$..., \$... y \$..., respectivamente (conf. peritaje contable, fs. 385/386).

FORMA DE PAGO DE LA OPERACIÓN (CHEQUES EMITIDOS A NOMBRE DE EMPLEADOS Y DE LOS ASESORES FINANCIEROS DE BOLLAND)

22) Que, finalmente, como ha sido señalado en el considerando 16 de la presente, si bien del contrato acompañado por la actora resulta que los pagos que componían el precio total debían ser cancelados en pesos o dólares -y así manifiesta haberlos recibidos el vendedor José Luis Rodas-, los registros contables de la actora y el peritaje rendido en la causa, dan cuenta de que "...los fondos que destinó Bolland y Cía. S.A. a la adquisición de las acciones de Transalud S.A. por \$en el ejercicio cerrado el 31 de Octubre de 1997..." fueron los siguientes: en efectivo, caja en pesos: \$...; en efectivo, caja en dólares: \$...; en cheques, cuenta corriente Banco Quilmes: \$..., **los que han sido librados a nombre de: "Luis Ángel Scottó, Flavio Guerrera y/o Federico Bellati, Jorge González, Guillermo Cesario, Roberto López y Guillermo Nazareno Conti", quienes formaban parte del personal o se desempeñaban como asesores de Bolland. S.A.** (ver a fs. 381 del informe pericial, lo expresado por el perito Juan José Cogorno).

La explicación que brindó el apoderado de Bolland frente al cuestionamiento del Fisco referente a que los cheques han sido librados a favor de "...terceras personas, vinculadas directamente con la responsable...cuando...el único beneficiario debió haber sido el propio vendedor (Sr. Rodas)", consistió -de modo similar que en el caso de la compra de las acciones de Lofirme S.A.- únicamente en que: "Los cheques fueron emitidos a quienes designara el Sr. Miyazono...Se entiende que el precitado Miyazono, utilizó este procedimiento, para poder obtener el dinero en efectivo, que le fue entregado al vendedor de Transalud S.A., Sr. José Luis Rodas, dado que conforme a las disposiciones del Banco Central de la República Argentina, vigentes en ese momento, existía impedimento para cobrar por ventanilla, cheques superiores a \$..." (cf. act. adm., cuerpo IV, fs. 49 de la foliatura original).

ANALISIS SOBRE SI CORRESPONDE EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS

23) *Que, a esta altura del relato, corresponde señalar que pese a las particularidades descriptas con relación a las operaciones comprendidas en esta causa -y con independencia de si de aquéllas podrían derivarse otras consecuencias de orden tributario para alguna de las partes intervinientes-, **lo único que cabe aquí juzgar es si las erogaciones de fondos que efectuó la actora deben ser alcanzadas por el instituto de las salidas no documentadas** contemplado en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1997), tal como lo dispuso la Administración Federal de Ingresos Públicos al dictar la Resolución 93/2002 (DV DOGR).*

*En éste sentido, es pertinente recordar que el Tribunal al fallar el caso "**Red Hotelera Iberoamericana S.A.** (TF 14.372-I) c/ D.G.I." (Fallos: 326:2987), estableció que una salida de dinero carece de documentación -a los fines de aquella norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien la hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario. También, en el caso "**Radio Emisora Cultural S.A.** (TF 15.144-I) c/ D.G.I." (ver Fallos: 323:3376 y el allí citado), esta Corte señaló que aquella previsión ha sido adoptada por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación en la cual, "...ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio..."*

PARA LA CSJN NO CORRESPONDE EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS

*En el caso, **la falta de concurrencia de los extremos exigidos en los precedentes antes citados, impiden la aplicación del referido instituto.***

ESTAN PERFECTAMENTE IDENTIFICADOS LOS PERCEPTORES DE LOS FONDOS LOS SEÑORES MIYAZONO Y RODAS

24) Que, en efecto, **los señores Miyazono y Rodas aparecen claramente identificados como beneficiarios de los pagos realizados por Bolland**. El primero, en función de lo expuesto en los considerandos 8° y 16 de esta sentencia; y el segundo, de acuerdo con lo señalado en este último considerando.

LA AFIP HIZO DETERMINACIONES DE OFICIO DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y DE IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES A LOS SEÑORES MIYAZONO Y RODAS

*Ello, por lo demás, ha quedado corroborado con el resultado de las **tareas de verificación, fiscalización y determinación de los impuestos a las ganancias y a los bienes personales que la Administración Federal de Ingresos Públicos llevó a cabo individualmente, según el caso, respecto de los señores Rodas y Miyazono.***

En efecto, en lo que se refiere al señor Rodas, éste reconoció -en el marco de la fiscalización del impuesto a las ganancias y a los bienes personales identificada bajo la O.I. n° 1561/0- que el cobro de los \$... por la venta de las acciones de Transalud había sido realizado íntegramente en efectivo, en la moneda y oportunidades indicadas en el Anexo 6 del contrato (conf. act. adm., cuerpo II, fs. 263/264) y que los había utilizado "en pago de la compra efectuada anteriormente al Sr. Ricardo Miyazono (\$...)..." precisando que "...los \$... de ingresos netos resultante entre la compra al Sr. Ricardo Miyazono de 4800 acciones y la venta a Bolland Cía. S.A. de 7200 acciones efectuadas ambas en el año 1997" se encontraban expuestos en la cuenta "R.S. Justificación Patrimonial", "Rubro a) punto 2) columna II...Neto operación Bolland ..." de su declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 1997 (conf. copia de las contestaciones a los requerimientos efectuados por la AFIP, fs. 65/67).

Por otra parte, en lo que atañe al señor Miyazono, el Fisco Nacional le determinó de oficio el impuesto a las ganancias correspondiente al año 1997 porque -entre otros puntos objeto de ajuste fiscal- aquél había incluido en la respectiva declaración jurada los montos a que se alude en el primer párrafo de este considerando como rentas exentas (conf. copia de la resolución 07/2002 agregada a fs. 310/330). Los términos del acto determinativo de oficio reflejan la correspondencia entre las sumas involucradas en esta causa con las que el propio Miyazono declaró como beneficios exentos en la declaración jurada correspondiente al año en que ellas fueron pagadas.

SE ENCUENTRA IDENTIFICADA LA CAUSA DE LAS EROGACIONES (COMPRA DE ACCIONES) ASI COMO LOS BENEFICIARIOS (MIYAZONO Y RODAS)

*En consecuencia, y toda vez que **en el caso no solo se encuentra identificada la causa de las erogaciones realizadas -las compraventa de acciones-, sino que además se hallan individualizados los beneficiarios respecto de los que la AFIP pudo llevar adelante los pertinentes procedimientos de determinación, más allá de la distinta inteligencia asignada al citado art. 37 por***

los tribunales de las anteriores instancias -cf. considerando 6° de la presente-, **corresponde coincidir con la conclusión a la que aquéllos arribaron en cuanto a la improcedencia del ajuste fiscal efectuado a Bolland y Cía. S.A.**

(..)

Por ello, en virtud de los fundamentos expuestos en la presente, **se confirma la sentencia apelada**. Las costas de esta instancia se imponen por su orden en atención a que los precedentes mencionados en el considerando 6° -no atendidos por el a quo-pudieron llevar al organismo recaudador a considerar razonablemente que los ajustes fiscales se ajustaban a derecho (art. 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI

ELENA I. HIGHTON DE NOLASCO

CARLOS S. FAYT (vota por separado también confirmando la sentencia de la CNACAF)

ENRIQUE S. PETRACCHI

JUAN CARLOS MAQUEDA

CARMEN M. ARGIBAY”.

D` INGIANTI ROSARIO VICENTE CSJN DEL 12.10.2010

Se discute la aplicación de una multa por omisión (art. 45 ley 11.683) sobre el impuesto a las salidas no documentadas.

El TFN, la CNACAF y la CSJN revocan la multa sobre el impuesto a las salidas no documentadas.

Porque antes del dictado de la R.G. 893, el impuesto a las salidas no documentadas no se ingresa por declaración jurada, y por lo tanto la conducta no tipifica en el art. 45 de la ley (falta de presentación de declaración jurada o presentación incorrecta de declaración jurada).

“Que las cuestiones planteadas han sido correctamente examinadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que corresponde remitirse por motivos de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario, y **se confirma la sentencia apelada**. Con costas. Notifíquese y devuélvase.

Ricardo Luis Lorenzetti

Elena I. Highton de Nolasco

Carlos S. Fayt

Enrique Santiago Petracchi

Juan Carlos Maqueda

E. Raúl Zaffaroni

Carmen N. Argibay”

DICTAMEN DE LA PROCURACION GENERAL DE LA NACION (LAURA MONTI) DEL 12.06.2008

“- I -

A fs. 197/200, la Sala IV de la **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, que había revocado la multa** aplicada por el organismo recaudador con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 por el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- del período 1995.

Para así decidir sostuvo que, para configurar esta infracción, se requiere que el contribuyente omita el pago del tributo "mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o mediante la presentación de declaraciones inexactas".

NI LA LEY NI EL DECRETO REGLAMENTARIO EXIGEN LA CONFECCION DE UNA DECLARACION JURADA PARA EL INGRESO DEL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS

*Destacó que, a la fecha de nacimiento de la obligación, **ni la ley ni su reglamentación exigían la confección de una declaración jurada para ingresar el impuesto a las ganancias correspondiente a salidas no documentadas.***

Por ello, concluyó que el incumplimiento en que incurrió la actora no puede ser encuadrado en la norma sancionatoria sobre la base de la cual se aplicó la multa cuestionada.

(..)

OPINION DE LAURA MONTI

- IV -

*Liminarmente, corresponde señalar que **el art. 45 de la 11.683 sanciona con multa al que omitiere el pago de impuestos "mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas".***

*El aspecto material de la infracción requiere, entonces, de un resultado disvalioso **-la omisión en el pago- conseguido a través de la falta de presentación, o presentación inexacta, de declaraciones juradas.** Se encuentra fuera de debate en autos que este último requisito presupone que la ley o la autoridad fiscal han fijado la "forma" y el "plazo" para la entrega de las declaraciones juradas, en este último caso en uso de las atribuciones conferidas por el art. 20 de la ley ritual de la materia.*

*En tales condiciones, **la controversia queda ceñida a dilucidar si, al momento de perfeccionarse la salida no documentada (año 1995), existían "forma" y "plazo" fijados para la entrega de la declaración jurada del tributo autónomo** que, ante la falta de individualización de los beneficiarios a cuyo cargo debiera estar el pago del impuesto al rédito percibido, debe soportar a título propio quien hace la erogación (Fallos: 275:83; 323:3376; 326:2987).*

La demandada así lo afirma, indicando que ello estaba reglado tanto por la resolución general (AFIP) 893 como por el art. 15 de la ley 11.683. Adelanto desde ya que disiento con su postura.

R.G. 893 CON VIGENCIA A PARTIR DEL 20.10.2000. EN ESTE CASO EL PERIODO FISCAL ERA EL AÑO 1995

En efecto, la resolución general (AFIP) 893 tomó vigencia a partir del 20/10/00 y establece un plazo especial de ingreso para los hechos imponibles perfeccionados desde el 25/11/98 hasta el 20/10/00, fechas que - en ambos casos- son posteriores a las aquí debatida.

Por otra parte, considero que **tampoco puede invocarse el art. 15 de la ley 11.683** en apoyo de la tesitura fiscal. No se discute que, como indica el precepto, las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable con datos que él mismo aporte tienen el carácter de declaración jurada. **El debate finca en la ausencia de una disposición que estableciera "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada del impuesto a las ganancias -salida no documentada- en el período 1995**, o bien especificara las boletas de depósito o los requisitos de las comunicaciones de pago que debían ser empleados para exteriorizar la obligación y satisfacerla.

En mi criterio, ello tampoco puede ser suplido por el art. 52 del decreto 2353/86 (reglamentación vigente de la ley 11.683 durante el período en juicio), que otorgaba 15 días para el "ingreso" de la obligación pero nada puntualizaba respecto de la "presentación" de la declaración jurada para exteriorizarla.

Por ello, pienso que la genérica mención del art. 15 de la ley 11.683 que efectúa la demandada, en tanto se pretenda invocar como sustento de una sanción de naturaleza penal como lo es la multa (Fallos: 192:229; 195:56, entre otros), debe ser entendida en concordancia con elementales principios constitucionales que vedan la previsión de conductas mediante fórmulas extremadamente vagas o que por su laxitud impidan a los individuos conocer con antelación mediante pautas inequívocas cuáles conductas están permitidas y cuáles prohibidas (confr. doct. de Fallos: 308:2236, cons. 7). Más aún cuando tal prohibición no solamente constriñe la actuación del Poder Legislativo por imperio del art. 18 de la Constitución Nacional (Fallos: 312:1920, consids. 9º, 10 y sus citas) sino que, con mayor razón, constituye un imperativo que rige el actuar del poder administrador cuando, en ejercicio de facultades legales, es llamado a integrar los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de las llamadas leyes penales en blanco.

EN FUNCION DEL VACIO NORMATIVO EXISTENTE EN EL AÑO 1995 RESPECTO DE LA FORMA Y PLAZO DE PRESENTACION DE LA DECLARACION JURADA (ANTES DEL DICTADO DE LA R.G. 893). SE REVOCA LA MULTA SOBRE EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS

Sobre la base de tales premisas **concluyo que el vacío normativo existente respecto de la "forma" y "plazo de presentación" de la declaración jurada correspondiente a la obligación aquí omitida impide tipificar la conducta imputada bajo el art. 45 de la ley 11.683**, pues tal subsunción carecería de uno de los elementos requeridos para la figura típica cual es, vale reiterarlo, la falta de presentación o presentación inexacta de la declaración jurada en la "forma" y "plazo" fijados por la autoridad de aplicación.

- V -

En virtud de lo aquí dicho, opino que corresponde admitir el recurso extraordinario interpuesto y **confirmar la resolución recurrida**.

ANTU APLICACIONES INDUSTRIALES INTEGRADAS SA C.S.J.N. DEL 31.07.2012

Tanto el TFN como la CNACAF revocaron el impuesto a las salidas no documentadas.

La CSJN revoca la sentencia de la CNACAF y por lo tanto confirma el impuesto a las salidas no documentadas.

“1º) Que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (fs. 2149/2151 vta.) confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación (fs. 2075/2079 vta.) en cuanto había mantenido las resoluciones que determinaron el impuesto al valor agregado y el impuesto a las ganancias, pero la revocó en cuanto a la determinación del impuesto a las ganancias salidas no documentadas (art. 37 de la ley del tributo).

2º) Que contra este último aspecto de la sentencia, la AFIP interpuso recurso ordinario de apelación (fs. 2156/2157), que fue concedido a fs. 2162 y que resulta formalmente procedente en tanto se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, supera el monto mínimo previsto por el artículo 24, inc. 6º, apartado a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte.

LA AFIP APELA LA REVOCACION DEL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS PERO SE ALLANA A LA REVOCACION DE LA MULTA SOBRE EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS

En el memorial de agravios -confr. fs. 2168/2175- la representante del organismo recaudador afirma que solo cuestiona ante esta instancia la revocación del ajuste en concepto de "salidas no documentadas" y sus respectivos intereses resarcitorios, pero no la consecuente revocación de la multa aplicada, debido al criterio establecido al respecto por esta Corte en el precedente "D'Ingianti", del 12 de octubre de 2010.

PARA LA CAMARA LAS SALIDAS DE FONDOS EXISTIERON Y FUERON IDENTIFICADOS LOS BENEFICIARIOS

3º) *Que para decidir en el sentido indicado, el punto que es materia de agravios ante esta Corte, **el a quo sostuvo que en el sub judice no se configuran las situaciones que habilitan la aplicación del art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, habida cuenta de que pudo constatarse que las salidas de fondos efectivamente existieron y, además, fueron individualizados los beneficiarios -señores Zanini y Faura- según las respectivas facturas detalladas en los antecedentes administrativos.***

LA CSJN REMITE AL FALLO RED HOTELERA IBEROAMERICA PARA REVOCAR LA SENTENCIA DE LA CNACAF

4º) *Que en el precedente "Red Hotelera Iberoamericana" (Fallos: 326:2987), esta Corte estableció que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación -a los fines de la previsión legal del citado art. 37- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario (considerando 18).*

INCOSISTENCIAS EN LAS FACTURAS. FALTA DE CAPACIDAD OPERATIVA.

5º) *Que según surge de las constancias de autos, los actos impugnados por la actora se fundaron en que si bien resultaba de los libros de la contribuyente el registro de facturas a nombre de Hugo Mario Zanini y Ricardo Daniel Faura, respecto del primero se detectaron diferencias en el tipo de letra y el logotipo, así como facturas con numeración presuntamente duplicada, además de que no pudieron constatarse las compras de materiales necesarios para prestar los servicios facturados, ni la existencia de maquinarias, instalaciones, ni personal en relación de dependencia, para cumplir con dichos fines. Del mismo modo, con relación al señor Faura se constató la ausencia de facturas correspondientes a operaciones registradas en noviembre de 1999, así como la falta de capacidad técnica y del capital necesario para prestar servicios como los aducidos.*

6º) *Que en tales condiciones, y al no haberse aportado pruebas que desvirtuaran las referidas objeciones, la mera localización de quienes emitieron las facturas no excluye la aplicación de la figura prevista en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias, toda vez que esa circunstancia no significa que aquéllos fueran los verdaderos beneficiarios de las erogaciones realizadas, de acuerdo con el criterio establecido en el citado precedente "Red Hotelera Iberoamericana", cuya doctrina fue seguida por el Tribunal Fiscal, y de la que se apartó la cámara sin fundamentos válidos.*

Por ello, se revoca la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios. Con costas. Notifíquese y devuélvase".

GIUBEL SA CNACAF SALA V DEL 20.08.2020

El contribuyente producto de una fiscalización acepta un ajuste por impuesto a las salidas no documentadas. Incluyendo la deuda en un plan de facilidades de pago.

El fisco aplica multa por defraudación sobre el impuesto a las salidas no documentadas.

El TFN revocó la multa por defraudación (art.46 de la ley 11.683) sobre el impuesto a las salidas no documentadas.

La CNACAF por mayoría revoca la sentencia del TFN.

El voto de la mayoría por tratarse de períodos posteriores al dictado de la R.G. 893, entiende que el TFN debe expedirse sobre la existencia del dolo.

“El Sr. Juez de Cámara, Dr. Guillermo F. Treacy dijo:

*I.- Que a través de la resolución de fojas 65/69, la Sala A del **Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar al recurso de apelación interpuesto por la firma GIUBEL SA y revocó la Resolución N° 948/2018 (DV JUR DR CII), dictada por el Jefe de la División Jurídica de la Dirección Regional Centro II del Fisco Nacional (AFIP-DGI), con costas.***

*Por conducto de la citada resolución administrativa, **la Administración había aplicado a la referida firma una multa de \$ 160.230,56 (pesos ciento sesenta mil doscientos treinta con 56/100), en los términos del artículo 46 de la Ley N° 11.683** (y con la reducción prevista en el artículo 49 del mencionado plexo legal), equivalente a dos veces el impuesto a las ganancias omitido, **por las salidas no documentadas** originadas en una serie de facturas impugnadas por la AFIP, cuyos importes -a partir de la fiscalización realizada- fueron rectificadas por la contribuyente.*

PARA EL TFN LA RG 893 NO IMPLEMENTA UNA DECLARACION JURADA

*Para así decidir, el Tribunal de grado señaló que **“más allá de las regulaciones establecidas en la RG 893 del 11/09/2000, que contempla la forma de determinación e ingreso del gravamen en cuestión, establece plazos y formas de ingreso, no instrumenta -a mi criterio- una declaración jurada a presentar por los contribuyentes** y responsables, toda vez que tanto aquellas como las boletas de depósito, si bien cumplen la función de exteriorizar al fisco el cumplimiento de una obligación tributaria, lo cierto es que la naturaleza de unos y otros instrumentos -según se vio- es distinta” (v. fs. 66). Agregó que **tampoco se verificaban los supuestos para que la boleta de deuda fuera asimilada a una declaración.***

Por otro lado, señaló que de acuerdo con el criterio sostenido por ese Tribunal, **las “salidas no documentadas” no constituyen un ilícito tributario tipificado en la figura de la defraudación prevista en la norma que se aplica.**

II.- Que a fojas 70 **el Fisco Nacional (AFIP-DGI) interpuso recurso de apelación** y fundó sus agravios a fojas 74/80, los que no fueron replicados por la actora.

(..)

SENTENCIA DE LA CNACAF

(..)

RELATO DE LOS HECHOS

III. 1.- Conforme surge del informe final de inspección (v. fs. 7/12 de la Actuación Nro. 18170-4696-2017), los cargos formulados tuvieron origen “en la solicitud de O.I. N° 2757322 generada por esta División de Fiscalización N° 1 de fecha 09/10/2017 derivada de la O.I. N° 1603202 en la cual la contribuyente rectifica las DDJJ IVA períodos 07/2015 a 11/2016 detrayendo el crédito fiscal vinculado con los siguientes proveedores, incluidos en la base E-Apoc: VINKEM S.A. CUIT 30-71435654-9, PINAT JUAN MARCELO CUIT N° 20-23225648-7, MEZA SERGIO RAUL CUIT N° 20-21692306-6, FORNARI ANA LAURA CUIT N° 27-30704035-8, CARRATURO MARIA DE LOS ANGELES CUIT N° 27-30349227-0, GOMEZ MARIO LUCIANO CUIT N° 23-12376765-9, GUAITA SEBASTIAN JOSE Y BERTERO ADRIAN SH CUIT N° 30-70861867-1”. Además, “como consecuencia del ajuste en el IVA correspondiente a la impugnación del crédito fiscal de las facturas provenientes de los proveedores en base Apoc en la OI 1603202, se impugnó el gasto en el Imp. a las Ganancias. Asimismo, las mismas se encuentran sujetas al pago de la tasa del 35%, conforme se indica en los artículos 37 y 38 de la Ley de Impuesto a las Ganancias - Salidas No documentadas”. En virtud de ello, **el Fisco procedió a efectuar los respectivos ajustes, los que fueron notificados y consentidos por la actora, quien con fecha “06/04/2018 (...) presentó Plan Mis Facilidades Número K501191, incluyendo los ajustes correspondientes al Imp. a las Ganancias períodos 2015 a 2016, y Salidas No documentadas, así también como los intereses resarcitorios (Ver fojas 87 a 104 del Cuerpo Principal N° 1)”** (v. fs. 11 del citado exp. adm.).

Ahora bien, partiendo de lo expuesto, a través de la Resolución N° 948/2018 (DV JUR DR CII) (v. fs. 30/40), **la Administración aplicó a la firma GIUBEL SA una multa por defraudación** de \$ 160.230,56 (pesos ciento sesenta mil doscientos treinta con 56/100), equivalente a dos (2) veces el valor del impuesto oportunamente omitido, de acuerdo a lo previsto en el artículo 46 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), reducido a UN CUARTO (1/4) del mínimo legal, en mérito a lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley de marras.

Para resolver como lo hizo, el Fisco Nacional destacó que “las presentes actuaciones se originan en el ajuste practicado por los funcionarios de la fiscalización interviniente, que arroja un saldo a ingresar a favor de esta Administración, en relación al Impuesto a las Ganancias - Salidas No Documentadas, período fiscal 2015, por la suma de PESOS TRESCIENTOS

VEINTE MIL CUATROCIENTOS SESENTA Y UNO CON DOCE CENTAVOS (\$ 320.461,12)". Agregó que "de las constancias aunadas en el Informe Final elaborado por los inspectores, la falsedad de las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente se encuentra reconocida por el encartado, hecho este que se perfeccionó con la presentación de las declaraciones juradas rectificativas. En otras palabras, 'el sujeto declarante ha determinado su obligación tributaria [asentando] datos incorrectos o importes inferiores a los realmente debidos según el hecho imponible y la realidad económica de sus operaciones"

También recordó que "se entiende por facturación apócrifa una factura que no representa la verdadera realidad económica del contribuyente; sea porque el hecho o acto que representan no existió o porque habiendo existido el emisor no es quien la realizó. Son documentos que exteriorizan actos simulados". Destacó que "no resulta procedente que el Fisco convalide deducciones provenientes de operaciones que la Administración, en uso de sus atribuciones de fiscalización y verificación, ha detectado que no se encuentran probadas en cuanto a su existencia (...) resultando las conclusiones arribadas en esta instancia causa suficiente para proceder a la impugnación o rechazo de la deducción cuestionada".

Por otro lado, expuso que "en el caso bajo estudio, las declaraciones juradas rectificativas conformadas y presentadas por la sumariada, lo fueron en la medida en que existió una actuación previa por parte de esta Administración Federal que impulsó o estimuló tal proceder, y que de no haber mediado fiscalización, se hubiera mantenido una situación perjudicial para el Fisco, lesionando de tal modo el bien jurídico protegido -renta fiscal-. /// Que, en resumen, luego de haberse iniciado la correspondiente fiscalización, la contribuyente rectificó sus respectivas declaraciones juradas vinculadas al referido gravamen, aceptando no sólo los ajustes practicados por los inspectores actuantes sino también los motivos por los cuales fueron efectuados tales ajustes; dejando así en cada una de ellas un saldo a ingresar a favor de este Organismo" (v. fs. 33 de las act.adm.).

Asimismo, consideró configurado el dolo por aplicación de la presunción prevista en el artículo 47 inciso c) de la Ley N° 11.683, en tanto "la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso". En tal sentido, recordó que de acuerdo con el criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Red Hotelera Iberoamericana" (sentencia del 26/08/03), debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación -a los fines de esa norma- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar su verdadero beneficiario.

(..)

LA CUESTION EN DEBATE GIRA EN TORNO AL DOLO SOBRE EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS

III.2.- A partir de lo antes expuesto, es posible inferir que la resolución de la presente causa gira en torno al análisis de la prueba obrante en autos, en tanto la actora cuestionó que se hubiera configurado en este caso el dolo en que se motivó la multa aquí impugnada (arg. arts. 46 y 47 inc. c) de la Ley N° 11.683), por los ajustes correspondientes a las salidas no documentadas conformados por la actora, extremo que no se encuentra controvertido.

Ahora bien, esta Cámara -en reiterados pronunciamientos- destacó el carácter limitado del recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la Ley N° 11.683 en lo que al punto respecta. En efecto, es dable estar en principio a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (Sala I, in re: “Merlino Automotores SA”, del 12/03/09; Sala II, in re: “Frigorífico Marejada SA”, del 29/12/09; Sala IV, in re: “Agropecuaria Laishi SA”, del 15/04/10; esta Sala, in re: “Del Buono, Jorge Luis”, del 15/03/07; entre otros). Sin embargo, dicha regla general puede ceder no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino ante supuestos de arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en la apreciación de aquéllos (esta Sala, in re: “Del Buono”, del 15/03/07). En otras palabras, el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (esta Sala, in re: “Amadeo Camogli y Ciminari SC”, del 01/11/07, entre otros), situación que, como se verá, se configura en autos.

PARA EL TFN LA R.G. 893 NO REQUIERE LA PRESENTACION DE UNA DECLARACION JURADA PARA INGRESAR EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS
PERO ESE AGRAVIO NO FUE INTRODUCIDO POR LA FIRMA

En efecto, del examen de los argumentos vertidos por la accionante en su recurso ante el Tribunal Fiscal (v. fs. 3/16), es posible advertir que el fundamento empleado por ese tribunal, en tanto consideró que el procedimiento de pago regulado a través de la Resolución General N° 893/00 no era asimilable a una declaración jurada y revocó -por ese mismo motivo- la multa por defraudación apelada en autos, no constituye un agravio concreto y expreso que hubiera sido introducido por el accionante.

Asimismo, la inteligencia efectuada por el tribunal de grado, tampoco se condice con el sustrato fáctico en que se basó la resolución administrativa apelada y parte de una lectura errónea (y parcializada) de los considerandos de dicho acto administrativo. En efecto, la infracción reprochada se fundó en las diferencias verificadas entre las declaraciones juradas originales presentadas por la actora y los ajustes, que fueron conformados por dicha parte luego de la intervención del personal fiscalizador.

Al respecto, como fue reseñado anteriormente, el Fisco expuso que “luego de haberse iniciado la correspondiente fiscalización, la contribuyente rectificó sus respectivas declaraciones juradas vinculadas al referido gravamen, aceptando no sólo los ajustes practicados por los inspectores actuantes sino también los motivos por los cuales fueron efectuados tales ajustes; dejando así en cada una

de ellas un saldo a ingresar a favor de este Organismo” (v. fs. 33 del citado administrativo).

De tal modo, dichos fundamentos no provienen de los argumentos planteados oportunamente por la actora, sino de apreciaciones propias de los vocales de ese tribunal, sustentadas en que es el juez del proceso quien debe decidir de acuerdo con la verdad objetiva de los hechos sometidos a su consideración.

En este sentido, sin perjuicio de que en la resolución apelada no se hizo una referencia legal expresa, dicha afirmación pareciera deducirse de su interpretación acerca del artículo 164 de la Ley N° 11.683. Cabe recordar que la norma mencionada -en lo que aquí interesa- establece que el Tribunal Fiscal de la Nación “impulsará de oficio el procedimiento teniendo amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes” (el destacado no es del original). El tribunal a quo parece haber interpretado que la norma transcripta lo habilita a resolver los conflictos sometidos a su competencia prescindiendo de los argumentos oportunamente planteados por las partes.

Sin embargo, esta tesitura resulta contraria al principio de congruencia -de indudable raigambre constitucional-, que encuentra su base en el derecho de defensa en juicio (arg. art. 18 de la Constitución Nacional; Fallos: 237:328; 239:442; 315:106; 329:5903; entre otros). Esta Sala tiene dicho que lo dispuesto en el artículo 164 de la Ley N° 11.683 en modo alguno puede significar una excepción al principio de congruencia, sino que “los vocales llamados a pronunciarse en las contiendas sustanciadas ante ellos deben proceder con arreglo a su leal saber y entender, prescindiendo del enfoque formulado por cualquiera de las partes interesadas” (Giuliani Fonrouge, Carlos; Navarrine, Susana Camila, Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 2009, pag. 613). Ello se justifica, habida cuenta de que la Corte Suprema de Justicia de la Nación resaltó en reiteradas oportunidades el carácter constitucional del principio de congruencia, el que -como expresión del derecho de propiedad y de defensa en juicio- obedece a que el sistema de garantías constitucionales del proceso está orientado a proteger los derechos y no a perjudicarlos, de ahí que lo esencial es que la justicia repose sobre la certeza y la seguridad, lo que se logra con la justicia según la ley, que subordina al juez en lo concreto, respetando las limitaciones formales -sin hacer prevalecer tampoco la forma sobre el fondo pero sin olvidar que también en las formas se realizan las esencias- (Fallos 317:1333 y sus citas; esta Sala in re: “Boscarino Luis Eduardo (TF 26487-I) c/ DGI”, del 25/03/14).

De este modo, les está vedado a los jueces apartarse de los términos de la litis, ya que ello mengua el derecho de defensa (arg. art. 18 de la CN). En este sentido, son las partes exclusivamente quienes determinan el thema decidendum y el órgano judicial debe limitar su pronunciamiento tan sólo a lo que ha sido pedido por aquellas, incurriendo en incongruencia el juez que al fallar se aparta de las cuestiones incluidas en la pretensión del actor y en la oposición de la demandada. La decisión debe ser con arreglo a las acciones deducidas en juicio, es decir debe haber conformidad entre la sentencia y la demanda, en cuanto a las personas, el objeto y la causa, porque el juez no puede apartarse

de los términos en que ha quedado planteada la Litis en la relación procesal salvo los casos de consolidación o extinción del derecho durante la tramitación del proceso (Sala I, in re: "Touris Mónica Cecilia c/ M° de Economía y Obras y Servicios Públicos (ex Tribunal de Cuentas de la Nación) s/ empleo público", del 01/11/01; Sala IV in rebus: "Zolezzi, Luis y otro c/ PEN Ley 25.561 Dto. 1.570/01 y 214/02", del 26/5/04, y "Luque Blas c/ EN -M° Economía- DNP y Vías Navegables", del 06/12/07; esta Sala in re: "Boscarino", del 25/03/14).

En el caso de autos se advierte que **la resolución apelada -para decidir como lo hizo- se basó en argumentos no planteados oportunamente por la firma GIUBEL SA**, abarcando en su pronunciamiento cuestiones que no fueron sometidas a su decisión excediendo su competencia (arg. Sala IV in re: "Texpo SA c/ DGI", del 07/08/01) y, toda vez que tal modo de decidir implica una seria afectación del principio de congruencia (con agravio directo al derecho de defensa), corresponde descalificar la resolución bajo análisis como acto resolutorio formalmente válido (arg. Sala II in re: "Surplus SA (TF 24639-I) c/DGI" del 26/06/12).

A mayor abundamiento, la postura adoptada por el tribunal de grado, en tanto desconoce que el recurrente había efectuado una rectificación de sus declaraciones juradas, tampoco se condice con lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley N° 11.683, el cual expresamente prevé que las boletas de depósito y las comunicaciones de pago confeccionadas por el responsable tienen el carácter de declaración jurada, y las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se comprueben, están sujetos a las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley.

Por tales motivos, además de verificarse un apartamiento de los hechos y pretensiones deducidas en el juicio, **el resolutorio apelado también incurrió en un error grave en la comprensión de la ley aplicable** (conf. art. 163 incs. 5 y 6 del CPCCN), todo lo cual abona su declaración de nulidad (arg. Fallos: 308:755; entre otros).

III.3.- En consecuencia, toda vez que los magistrados no están obligados a seguir a las partes en todas sus alegaciones sino sólo a tomar en cuenta las que son conducentes para esclarecer los hechos y resolver concretamente el diferendo (Fallos: 319:119; 307:2012; 311:2135), **corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la demandada, declarar la nulidad de la resolución apelada y devolver la presente causa al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, analice los argumentos efectivamente vertidos por la actora en su recurso de fojas 3/16 y se expida con respecto a la prueba obrante en autos, en miras a verificar si la accionante logró desvirtuar en la presente la presunción de dolo empleada por el Fisco (conf. art. 46 y 47 inc. c) de la Ley N° 11.683)**. Las costas de ambas instancias deben ser soportadas en el orden causado en atención al modo en que se decide (art. 68 segundo párrafo del CPCCN).

ASÍ VOTO.-

Los Sres. Jueces de Cámara, Dres. Jorge F. Alemany y Pablo Gallegos Fedriani dijeron:

LOS PERIODOS FISCALES EN DISCUSION SON POSTERIORES A LA R.G. 893

*I.- Que, de conformidad con la doctrina establecida en el precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa D. 1126. XLII; REX “D’Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I) c/DGI”, del 12 de octubre de 2010 en la cual se remitió a lo establecido en el dictamen de la Procuradora Fiscal y en la causa D.112.XLV REX “Ricigliano Luis Eduardo TF 16.786-I”, del 15 de febrero de 2011 **considero que corresponde hacer lugar al recurso del Fisco y revocar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios. Ello, en la medida en que del examen de las constancias de la causa resulta que se trata erogaciones caracterizadas por el Fisco como “salidas no documentadas”, correspondientes a períodos fiscales posteriores al dictado de la Resolución General AFIP n° 893/00.***

En sentido concordante con lo precedentemente expuesto, se pronunció esta Sala V, en los autos “Constructora Sudamericana S.R.L. c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, expediente n° 56.176/2015, del 17 de noviembre de 2016, “Solicon S.A. (TF 34.201-I) c/DGI s/ recurso directo de organismo externo”, expediente n° 112/13, del 14 de junio de 2016, “Tango New Age S.R.L. c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, expediente n° 99/2012 del 1 de septiembre de 2015, “Land Trading S.A. c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, expediente n° 41.121/2013 del 4 de marzo de 2015 e “Irazoqui, Juan Carlos c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, expediente n° 39.090/2014 del 8 de julio de 2015, entre muchos otros.

EL TFN DEBERA ANALIZAR SU HUBO DOLO

*En consecuencia, **corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco, revocar la sentencia del Tribunal Fiscal en cuanto declaró la nulidad de la resolución n° 948/2018 y, de conformidad con lo establecido en el artículo 86, inciso b), apartado 1), de la ley 11.683, reenviar la causa al Tribunal Fiscal para que se pronuncie sobre el fondo de la cuestión, es decir, para que examine si se hallan reunidas las condiciones para establecer la única multa impuesta en los presentes autos así como también si resulta ajustada a derecho la calificación dolosa que le dio el Fisco, pues tales aspectos no fueron tratados en la sentencia de fs. 65/69vta (cfr. causa “Search S.A. (TF 22576-I) c/ D.G.I.”, expediente n° 37.573/2007, del 6 de marzo de 2008, causa N° 27.060/06 “Agroferia SRL (TF 20436-I) c/ D.G.I.”, expediente n° 27.060/06 del 15 de julio de 2008, “Scotland S.R.L. (TF 24.617-I) c/DGI”, expte. n° 43.136/2011, del 27 de junio de 2013 y “Solicon S.A. (TF 34.201-I) c/ DGI”, expte. n° 112/13, del 30 de abril de 2013, entre muchos otros). Con costas por su orden en atención a la manera en que se decide.***

ASÍ VOTAMOS.-

Atento a lo expuesto, el Tribunal RESUELVE: 1) **Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional (AFIP-DGI), revocar la resolución apelada** y devolver la presente causa al tribunal de origen en los términos del último párrafo del voto de los Dres. ALEMANY y GALLEGOS FEDRIANI; 2) **Imponer las costas de ambas instancias en el orden causado** (conf. art. 68 segundo párrafo del CPCCN)
Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.-

Guillermo F. TREACY
(por su voto)
Jorge F. ALEMANY
Pablo GALLEGOS FEDRIANI"

MODART SACIF CNACAF SALA II DEL 11.04.2011

El fisco determinó de oficio en el impuesto a las ganancias, en el impuesto a valor agregado y en el impuesto a las salidas no documentadas y en los tres casos aplico multa por defraudación (art. 46 ley 11.683).

El TFN y la CNACAF revocan la multa por defraudación (art. 46 ley 11.683) sobre el impuesto a las salidas no documentadas.

La salida no documentada no es suficiente para configurar por si misma la multa por defraudación del art. 46 de la ley 11.683.

El fundamento del fisco para aplicar la multa por defraudación en el impuesto a las salidas no documentadas es el mismo que en el caso del impuesto a las ganancias y que en el caso del impuesto al valor agregado. Por lo tanto hay una violación al principio "ne bis in idem".

"I. Que a fs. 489/503 el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar en su totalidad las Resoluciones AFIP-DGI N° 272/01 (DV RRI MIC), N° 273/01 (DV RRI MIC), N° 31/02 (DV RRI MIC) de la Administración Federal de Ingresos Públicos determinativas de los impuestos al valor agregado, a las ganancias y a la ganancia mínima presunta de la actora Modart S.A.C.I.F.; y confirmar parcialmente la Resolución AFIP-DGI N° 274/01 (DV RRI MIC) que determinó su obligación frente al impuesto a las ganancias -salidas no documentadas-, revocándola en cuanto aplicó una sanción complementaria por infracción en los términos del art. 46 de la Ley 11.683.

II. Que a fs. 505 el Fisco Nacional interpuso recurso de apelación y a fs. 506/508 expresó agravios, los cuales no fueron contestados por la actora.

(..)

SENTENCIA DE LA CNACAF

III. Que así las cosas, las cuestiones a determinaren el presente son principalmente dos: en primer lugar, si una salida no documentada puede constituir por sí misma la infracción prevista en el art. 46 de la Ley 11.683,

o si, por el contrario, dicha norma sancionatoria requiere que la salida no documentada sea computada en una declaración jurada de otro tributo (v.gr.: IVA o impuesto a las ganancias); y en segundo lugar, si en este caso se ha aplicado una sanción a la actora por la sola existencia de salidas no documentadas.

ANALISIS DEL ART. 46 DE LA LEY 11.683

IV. Que el art.46 de la Ley 11.683 establece "El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido".

Como puede advertirse, se sanciona una conducta dolosa y antijurídicamente deliberada, que se concreta cuando a través del ardid o engaño se presentan declaraciones o liquidaciones que perjudican al Estado con un ingreso tributario menor al que correspondería efectuar (cfr. Gómez, Teresa y Folco, Carlos María, Procedimiento Tributario, Ley 11.683 comentada, 4ª Ed. Act., La Ley, Buenos Aires, 2006, p. 272). En concreto, aludiendo a la secuencia que caracteriza al obrar fraudulento que subyace en el art. 46 transcripto, este Tribunal ha expresado que "la configuración del ilícito tipificado en este precepto requiere a realización de una conducta que debe ir acompañada de los siguientes tres elementos: 1. la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito, 2. un error de la víctima del ilícito, 3. la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito" (esta Sala, "Kodelja Luis Alberto (TF 24148-I) c/ DGI", causa 26.493/06, del 7/05/08).

Con respecto al factor de atribución aplicable, debe recordarse que esta defraudación no tiene carácter exclusivamente objetivo, sino que requiere del elemento intencional (conf doctrina de esta Sala in re "Arbolea", del 10/3/81, "Saravia María Elena" del 3/11/81); el cual puede determinarse de conformidad con las pautas del art. 47 de la Ley 11.683 (conf. "Kodelja", citado).

ANALISIS DEL ART. 40 DE LA LIG (IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS)

V. Que el art. 37 (HOY ART. 40 DE LA LIG) de la Ley del Impuesto a las Ganancias -bajo el título "Salidas no documentadas"- establece: "Cuando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del treinta y cinco por ciento (35 %) que se considerará definitivo."

Con relación a dicho instituto, se consideró que "la configuración de una salida no documentada requiere inevitablemente la concurrencia de dos elementos objetivos expresamente previstos en la letra del art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias. A saber: en primer lugar, que exista una erogación o salida de dinero en cabeza del contribuyente fehacientemente acreditada; y en segundo término, que dicha erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros

medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (...) debe advertirse que fue este segundo requisito -la ausencia de documentación que respalde la erogación- el que la Corte Suprema de Justicia interpretó en sentido amplio en el precedente "Red Hotelera Iberoamericana" invocado por la recurrente, estableciendo: 'debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación -a los fines del art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.)- tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar -al tratarse de actos carentes de sinceridad- a su verdadero beneficiario' (Fallos 326:2987)' (esta Sala, in re "Ambulancias Privadas Argentinas c/ DGI (TF 20638-I)" del 23/02/11).

IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS VS EL DOLO

VI. Que en esos términos, al confrontarse las dos normas analizadas (arts. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias y 46 de la Ley de Procedimientos Tributarios), puede observarse que **los elementos objetivos que constituyen la salida no documentada no son suficientes para configurar, por sí mismos, todos los requisitos del art. 46 de la Ley 11.683**. Lo cual equivale a ratificar con otros términos que **"la existencia de una erogación carente de respaldo documental válido, no implica la existencia de una conducta que, de por sí, se subsuma en el tipo infraccional previsto en el artículo 46 de la Ley 11.683 (...)** No puede existir duda alguna en cuanto a que, resulta ilícito y reprochable el obrar de quien deliberada e intencionalmente invoca y registra operaciones carentes de toda sinceridad, pero lo cierto es que dichas **operaciones ficticias registradas en la contabilidad de un contribuyente, que bien podrían ser el sustento para la imposición de una sanción de defraudación fiscal en el caso de haberse deducido impropriamente presuntos gastos documentados por dicha documentación irregular, en nada se relaciona con la conducta que genera la obligación de pago del impuesto a las salidas no documentadas**. Dicha obligación de pago nace por la realización de una erogación, carente de documentación válida de respaldo, siendo irrelevante que a tal efecto se haya intentado justificar la erogación con comprobantes apócrifos o, lisa y llanamente, sin que se haya intentado justificar la erogación mediante instrumento alguno de respaldo de la misma" (esta Sala, "Red Hotelera Iberoamericana SA (TF 14.372-I) c/ DGI", sentencia del 25/3/08).

LA SALIDA NO DOCUMENTADA NO ES SUFICIENTE PARA CONFIGURAR POR SI MISMA LA DEFRAUDACION

VII. Que **sin perjuicio de que la salida no documentada no es suficiente para configurar por sí misma la omisión de tributos por defraudación del art. 46**, cabe advertir dos situaciones relacionadas a este impuesto en las cuales dicha infracción sí podría llegar a concretarse.

En primer lugar, si con motivo de la salida no documentada, se incumpliere intencionalmente el art. 2 de la Resolución N° 893/00, que prescribe que el ingreso del impuesto a las ganancias sobre salidas no documentadas "deberá efectuarse dentro de los QUINCE (15) días hábiles administrativos de producida

la erogación o salida no documentada". En efecto, al llevarse a cabo el ingreso de dicho tributo se presentará una boleta de depósito o comunicación de pago, cuya naturaleza podría asimilarse a una declaración jurada, según lo prevé el art. 15 de la Ley 11.683. **Ésta situación fue resuelta por la Corte Suprema de Justicia en el precedente "D'Ingianti, Rosario Vicente (TF 16.331-I)C/DGI" del 12/10/10**, respecto de la infracción prevista en el art. 45 de la Ley 11.683, al cual cabe remitir para evitar consideraciones innecesarias.

Y en segundo lugar, debe tenerse en cuenta que **la salida no documentada puede conllevar la posterior deducción de ese gasto en la declaración jurada del impuesto a las ganancias, o el cómputo como un crédito fiscal a los fines de liquidar el IVA**. En efecto, debe recordarse que el impuesto a las ganancias permite la deducción del gasto necesario para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas siempre "que la erogación considerada como gasto esté respaldada por documentación" (Reig, Enrique J., *Impuesto a las Ganancias*, Ediciones Machi, Buenos Aires, 2005, p.347). Y a su vez, al realizar operaciones de adquisición de bienes, la salida de dinero puede generar un crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado, para cuyo efectivo cómputo como tal debe verificarse un aspecto material, existencia de la operación que da origen al mismo y un aspecto formal, discriminación del impuesto que conste en soporte documental que sirva de sustento a la operación (Marchevsky, Rubén A., *Impuesto al Valor Agregado. Análisis integral*, Errepar, Buenos Aires, 2006, ps. 642 y 643).

LA MULTA POR OMISION (ART. 45 LEY 11.683) O LA MULTA POR DEFRAUDACION (ART. 46 LEY 11.683) CORRESPONDE EN EL CASO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS (POR LA DEDUCCION DEL GASTO) O EN EL CASO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (POR EL COMPUTO DEL CREDITO FISCAL)

En segunda hipótesis, nada obstaría a la aplicación del art. 46 de la Ley de Procedimientos Fiscales si la declaración fue maliciosa y con fines fraudulentos, o del art. 45 ante la ausencia de dolo y engaño. Ello así **toda vez que ya no se estará sancionando la salida no documentada per se, sino la omisión del impuesto a las ganancias o del IVA a través del cómputo inadecuado de los gastos que no cuentan con documentación de respaldo**.

VIII. Que ésta última situación es justamente la que se presenta en el sub lite, ya que **las erogaciones cuestionadas se han computado tanto en el impuesto a las ganancias como en el IVA, y es por esa razón que el Fisco Nacional entiende que la sanción del art. 46 resulta procedente** y cuestiona la contradicción en que habría incurrido el Tribunal Fiscal.

Sin embargo, según surge de las 'actuaciones administrativas, en autos se dictaron las Resoluciones AFIP-DGI N° 272/01, N° 273/01 y N° 274/01 obrantes a fs. 1651/1717, 92/152 y 72/118 de los respectivos expedientes administrativos adjuntos. **Mediante las dos primeras, se impugnaron las declaraciones juradas presentadas por Modart S.A.C.I.F. en el IVA y Ganancias para diversos períodos fiscales, se determinaron de oficio las nuevas obligaciones tributarias, y se impusieron a la actora sendas multas en los**

términos del art. 46 de la Ley 11.683, como consecuencia de la inexistencia de ciertas operaciones comerciales llevadas a cabo con proveedores cuya identidad no pudo ser acreditada. A su vez, **por medio de la Resolución Nº 274/01 se determinó a la actora el impuesto a las salidas no documentadas del art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, y se le aplicó a su vez una multa en los términos del art. 46 de la Ley de Procedimientos Tributarios.**

Ahora bien, salvo pequeñas variaciones irrelevantes, **las tres resoluciones son textualmente idénticas en sus fundamentos, y recayeron todas sobre los mismos antecedentes fácticos: la inexistencia de operaciones comerciales de la actora con cinco proveedores** listados en el Anexo I que se repite literalmente en las tres resoluciones (Hilandería Belén S.A., Blue One S.R.L., The West S.A., Alfemar S.A. y Confecon S.A.). A su vez, si se confronta dicho Anexo I, con el art. 3 de la resolución que se refiere a las salidas no documentadas que determinó dicho impuesto, se constata que las facturas impugnadas son exactamente las mismas (cfr. fs. 94 de las act. adm).

IX. Que de lo expuesto se deriva que **el Fisco Nacional ha sancionado a la actora por infracción al art. 46 de la Ley de Procedimientos Tributarios, en primer término, por la omisión del IVA; en segundo lugar, por la omisión del impuesto a las ganancias; y en tercer término, por las salidas no documentadas.**

EL FUNDAMENTO DEL FISCO PARA APLICAR LA MULTA POR DEFRAUDACION EN EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS ES EL MISMO QUE EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
POR LO TANTO HAY UNA VIOLACION AL PRINCIPIO NE BIS IN IDEM

Sin embargo, **el fundamento de la sanción referida a las erogaciones no documentadas, siguiendo el razonamiento que se ha expuesto en el considerando VII de este pronunciamiento, no es otro que su indebido cómputo en el IVA y el impuesto a las ganancias. De lo cual se sigue que confirmar dicha multa importaría una violación al principio ne bis in idem (art. 18 de la Constitución Nacional).**

Por todo lo expuesto, y **teniendo en cuenta que el único agravio planteado es el atinente a multa del art. 46 por las salidas no documentadas, si bien con fundamentos distintos a los empleados por el Tribunal Fiscal, corresponde confirmar la sentencia recurrida y rechazar el recurso de apelación interpuesto. Con costas a la vencida (art. 68, primer párrafo, del C.P.C.C.N.).**

Los Dres. Jorge Esteban Argento y Carlos Manuel Greco adhieren al voto precedente.

En mérito a lo hasta aquí dicho,

SE RESUELVE:

Confirmar la decisión recurrida en cuanto fue materia de agravios, con costas”.

PC ARTS ARGENTINA SA CNACAF SAL I DEL 13.03.2020

La CNACAF en voto dividido admite el pago del impuesto a las salidas no documentadas por compensación con saldos a favor de libre disponibilidad.

*I. Que la representación legal de la firma PC Arts Argentina S.A. promovió demanda contra el Estado Nacional (AFIP-DGI) con el objeto de obtener la revocación de la resolución n° 138/2019 (DR CII) que, **al rechazar el recurso de apelación deducido en los términos del artículo 74 del decreto n° 1397/79, confirmó el rechazo de la compensación** efectuada por la empresa el 30 de septiembre de 2015 y **la intimó a ingresar la obligación tributaria correspondiente al impuesto a las ganancias-salidas no documentadas (ISND) del período fiscal 2011, con más los intereses resarcitorios, bajo apercibimiento de ejecución** (fs. 2/45).*

(..)

*En ese marco, **solicitó el dictado de una medida cautelar** a los efectos de que se ordene a la AFIP que “se abstenga de iniciar una ejecución fiscal y de aplicar sanciones no regladas para estos casos como la suspensión de mi mandante en el Registro Aduanero o la inhabilitación de la CUIT” y, asimismo, que se ordene “la no inclusión de PC Arts como deudor en el ‘Web Service - Proveedores del Estado’” (ver punto IX del escrito inicial).*

EL JUEZ DE PRIMERA INSTANCIA RECHAZO LA MEDIDA CAUTELAR

*II. Que **el juez de primera instancia rechazó la medida cautelar** solicitada (fs. 164/166).*

Para decidir de ese modo, luego de recordar los recaudos para la procedencia de este tipo de medidas y el criterio restrictivo que rige especialmente en materia de reclamos y cobros fiscales, señaló que:

a) La ilegalidad del acto administrativo cuestionado -que goza de presunción de legitimidad- no surge evidente, por lo que el derecho de la firma actora no aparece prima facie verosímil en la medida necesaria para otorgar la tutela.

b) El Fisco Nacional fundó su decisión en las previsiones de la resolución general n° 893/2000 y las cuestiones planteadas en autos requieren de un ámbito de mayor debate y prueba que excede al proceso cautelar.

c) Resulta improcedente el estudio del planteo de la firma actora en función de una disímil hermenéutica a la acordada por la AFIP a las normas aplicables al caso, pues no se han demostrado vicios ostensibles.

d) Las circunstancias del caso difieren de aquellas examinadas por diversas salas del fuero en los precedentes invocados por la firma actora (“Visuar S.A.”, “Ecatat S.A.” y “Alpine Electronics of America Inc. Sucursal Buenos Aires”), pues en dichas causas la alzada se expidió con relación al pago por

compensación de impuestos internos y no -como ocurre en la especie- del ISND, rigiéndose cada uno de ellos según las normas específicas que los regulan.

En el caso de los impuestos internos, la AFIP permitió a los contribuyentes compensar las obligaciones fiscales emergentes de dicho gravamen al dictar la resolución general n° 4334, mientras que para el ISND dictó la resolución general n° 4433 -que dejó sin efecto a la resolución general n° 893- y expresamente estipula la inaplicabilidad del mecanismo de compensación para ese tributo.

e) En cuanto al peligro en la demora, no se acreditó que la demandada hubiera iniciado una ejecución fiscal, ni solicitado medidas precautorias contra la firma actora, quien tampoco acreditó el daño que le ocasionaría el pago del tributo a su giro comercial, a tenor de certificaciones contables que permitan verificar la incidencia del impuesto en su patrimonio.

III. Que la firma actora apeló esa decisión (fs. 167 y expresión de agravios de fs. 169/188, que no fue replicada).

(..)

SENTENCIA DE LA CNACAF

IV. Que sin desconocer la particular estrictez de la doctrina delineada por la Corte Suprema en materia de reclamos y cobros fiscales (Fallos: 312:2010; 313:1420, entre muchos otros), y con la necesaria prudencia que deriva de la presunción de validez de los actos de los poderes públicos y de la consideración del interés fiscal comprometido (Fallos: 330:476; 335:650), las circunstancias del caso llevan a revocar el pronunciamiento recurrido.

EL FISCO NO CUESTIONO LOS SALDOS A FAVOR DE LIBRE DISPONIBILIDAD

*En el caso se advierte que en el acto administrativo impugnado, **el Fisco Nacional no cuestionó la legitimidad de los saldos de libre disponibilidad que la firma actora poseía, sino únicamente la modalidad que utilizó -pago por compensación- para cancelar la obligación tributaria en el ISND del período fiscal 2011.***

VEROSIMILITUD EN EL DERECHO (SE ENCUENTRA CONFIGURADO)

Sin necesidad de definir la razonable interpretación que cabe otorgar a las disposiciones normativas invocadas por las partes -dado el limitado marco de conocimiento propio del ámbito cautelar-, el requisito de la verosimilitud en el derecho se encuentra configurado, pues:

*a) **La compensación resulta un medio legal de cancelación de las obligaciones tributarias** (artículo 28 de la ley 11. 683).*

*b) **No se advierte, prima facie, que al momento en que se efectuó el pago por compensación objetado haya existido un obstáculo legal que impidiera a los sujetos obligados a extinguir sus deudas tributarias en concepto de ISND con saldos acreedores no impugnados por el organismo recaudador.***

La resolución general n° 893 -en la que se fundó el rechazo de la compensación- no vedaba expresamente esa modalidad de cancelación de deudas tributarias.

c) La afirmación precedente queda corroborada con el dictado de la resolución general n° 4433/2019 (B.O. 28/02/2019) -sustitutiva de la resolución general n° 893-, cuyo artículo 6° establece expresamente la prohibición del pago por compensación para la cancelación obligaciones correspondientes al ISND y que, según su artículo 8°, rige desde su publicación y es de aplicación para las erogaciones que se efectúen a partir del día 1° de marzo de 2019.

PELIGRO EN LA DEMORA (SE ENCUENTRA ACREDITADO)

V. Que el peligro en la demora también se encuentra acreditado en el caso, a partir de la consideración de los diversos efectos que podría provocar el inicio del juicio de apremio sobre la deuda intimada a la firma actora (ver nota de fs. 48), entre ellos su gravitación económica, aspecto que la Corte Suprema ha considerado al admitir medidas de naturaleza semejante (Fallos: 314:1312, entre otros).

Asimismo, no debe perderse de vista que el monto intimado ya se encuentra en poder del organismo recaudador, pues la firma actora posee saldos de libre disponibilidad con los que pretendió oportunamente cancelar la deuda materia de discusión (esta sala, causas n° 63.864/2018 “Visuar S.A. c/ EN AFIP s/ medida cautelar (autónoma)” y 74.937/2018/1 “Cresud S.A. Comercial Inmobiliaria Financiera y Agropecuaria c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva”, pronunciamientos del 14 de mayo y del 8 de agosto de 2019, respectivamente).

SE HACE LUGAR A LA MEDIDA CAUTELAR

VI. Que, en suma, la procedencia de la medida cautelar solicitada por la firma actora está justificada suficientemente en tanto se hallan cumplidos “simultáneamente” los requisitos exigidos en los artículos 13 y 15 de la ley 26.854 (esta sala, por mayoría, causa n° 7.072/2019 “Geosistemas SRL c. EN-AFIP-DGI s/ medida cautelar (autónoma)”, pronunciamiento del 12 de septiembre de 2019).

Por ende, corresponde suspender los efectos de la resolución n° 130/2019 (DR CII) y la intimación cursada a la firma actora mediante la nota emitida el 21 de enero de 2019 y ordenar a la AFIP-DGI que se abstenga de iniciar su cobro compulsivo y de trabar cualquier medida cautelar en resguardo de las sumas intimadas.

Asimismo, corresponde ordenar a la AFIP que se abstenga de incluir a la firma actora como deudora en el “Web Service - Proveedores del Estado” y/o de suspenderla del registro aduanero y/o de inhabilitar su CUIT, con sustento en la obligación fiscal intimada en dicha nota.

VIGENCIA TEMPORAL DE LA MEDIDA CAUTELAR

VII. Que la vigencia temporal de la medida cautelar que aquí se otorga debe ajustarse a lo previsto en el artículo 5° de la ley 26.854 **-que establece como límite los seis (6) meses-**, pues el planteo de inconstitucionalidad de esta norma formulado por la firma actora (ver punto X del escrito inicial) no fue sostenido ante esta instancia (artículo 271, in fine, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

CONTRACAUTELA. CAUCION REAL DEL 10% DEL MONTO ESTIMADO)

VIII. Que teniendo en cuenta que tampoco se mantuvo la tacha de inconstitucionalidad del artículo 10 de la ley 26.854, **se estima suficiente fijar como contracautela una caución real de \$63.613,64 (equivalente al 10% del monto estimado** a fs. 185 por la firma actora en concepto de capital, intereses resarcitorios y gastos de ejecución resultante de la intimación cursada por el Fisco Nacional), la que deberá ser instrumentada en el juzgado de origen. **Ese importe deberá ser depositado en efectivo en banco oficial a la orden de dicho juzgado** y como perteneciente a esta causa, pudiendo ser reemplazado por bonos, títulos de la deuda pública, seguro de caución o bienes embargables, a satisfacción del juzgado.

En mérito de lo expuesto, por mayoría, el tribunal RESUELVE: **hacer lugar al recurso deducido por la firma actora, revocar el pronunciamiento de fs. 164/168 y conceder la medida cautelar** requerida, en los términos de los considerandos IV a VIII. Las costas de esta instancia se distribuyen en el orden causado, dadas las particularidades del caso (artículo 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Regístrese, notifíquese a la parte actora y devuélvase al juzgado, el que deberá exigir el cumplimiento de la contracautela fijada y, posteriormente, notificar el presente pronunciamiento a la demandada.

Clara María do Pico
Rodolfo Eduardo Facio
Liliana María Heiland
(en disidencia)

VOTO EN DISIDENCIA

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. Adhiero a los considerandos I a III del voto de los Vocales que conforman la mayoría.

II. De la reseña efectuada, resulta que PC Arts Argentina SA, cuestiona por ilegítima a la res. AFIP-DGI 138/19 (del 24/5/19), -ratificatoria del rechazo a la solicitud de compensación que presentó el 30/10/15; intimándola a que en "...15 días..., regularice su situación..." ingresando los saldos adeudados correspondientes al Impuesto a las Ganancias -salidas no documentadas-,

período fiscal 2011-. En ese marco, hace lo propio respecto a la Resolución General AFIP/DGI (en adte. RG) 893/2000, que le sirvió de sustento.

El nudo del problema radica pues en determinar si, prima facie, resulta ajustado a derecho, que la sociedad actora cancelara la obligación tributaria correspondiente a “salidas no documentadas” por el período 2011, compensándola con saldos de libre disponibilidad provenientes del impuesto a las ganancias.

III. A tal fin y como punto de partida, se impone indagar respecto al cumplimiento de los requisitos -que para las medidas innovativas-, requiere el art. 13 de la ley 26.854.

Tal como lo advirtió la sentencia recurrida, por expreso mandato legal, tales recaudos deben “simultáneamente” concurrir (art. 13 cit., inc. 1; y ésta Sala, causas “Ruiz Darío” del 15/11/11; “Egssa Holding SA” del 11/2/14; y “Lanusse Lucas”, del 28/8/18; entre otras). Requisitos que más genéricamente pueden subsumirse en los atinentes a la verosimilitud del derecho y al peligro en la demora; sin olvidar claro está, la no afectación del interés público.

Medidas innovativas que, como lo señala la sentencia recurrida tienen carácter excepcional, requiriendo se acredite, prima facie, la arbitrariedad del o los actos recurridos; dada la presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria, que los caracteriza (art. 12 LPA; CSJN “Fallos” 316:1833; 320:1633; 325:2347; entre otros).

Máxime, que como es sabido, las cautelas suspensivas en materia de reclamos y cobros fiscales deben ser analizadas con particular rigurosidad y sólo proceden en la medida que se configuren nítidamente los requisitos que las tornan procedentes (Fallos: 313:1420; 318:2431; 322:2571; 326:1999; 329:3890; entre otros).

IV. Lo hasta el momento actuado no permite tener por configurados los presupuestos necesarios para acceder a lo solicitado. Conclusión a que arribo -siempre dentro del marco de apreciación sumaria propia de toda cognición cautelar- por las siguientes razones:

VEROSIMILITUD DEL DERECHO (NO ESTA CONFIGURADA)

A) La verosimilitud en el derecho no aparece prima facie configurada de cara al marco normativo aplicable al momento de generarse el hecho imponible (“salidas no documentadas”, período fiscal 2011).

*Como se vio, la cuestionada resolución 138/19, sustentó el rechazo de la compensación, en “que **la modalidad escogida (...) para cancelar la deuda intimada, no se encontraba contemplada.**” dentro de las previstas en la RG (AFIP) 893/2000, por entonces vigente.*

Dicho acto reglamentario, -que nadie discute era el aplicable al momento de los hechos-, dispuso sobre los requisitos, formas, plazos y condiciones que debían

cumplirse para determinar e ingresar el impuesto a las ganancias que, como en el caso, recae sobre erogaciones que carezcan de documentación (salidas no documentadas). Así **lo hizo sin mencionar la posibilidad del pago por compensación** de saldos; ni aún, los que calificaran como de libre disponibilidad.

Al respecto, su Anexo se limitaba a disponer: **“los ingresos deberán efectuarse mediante depósito en efectivo o con cheque de la casa cobradora”** (conf. último párrafo art. 3). **No previó y menos aún autorizó, la posibilidad de compensar.**

Es cierto que el sistema de la ley 11.683, autoriza el pago por compensación. Pero, también lo es, que lo hace genéricamente; en la medida que no exista disposición especial que rija el gravamen en trato (doc. mi voto en disidencia en “Geosistemas SRL, del 12/9/2019).

Así, resulta por ejemplo y con toda nitidez, de la propia RG (AFIP) 1658/04 que el recurrente invoca: “los contribuyentes o responsables ...podrán solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales ...con saldos a su favor aun cuando estos correspondan a distintos impuestos, ...**siempre que la autoricen las normas que rigen los gravámenes de que se trata”** (art. 1).

Como se vio, **la norma que rige el gravamen aquí en trato; esto es, la R G (AFIP) 893/2000; no contenía esa autorización.** Por lo que los agravios al respecto esgrimidos, pierden prima facie, virtualidad y descartan la afirmación de la contribuyente referida a que “el impuesto objeto de la intimación de pago ya ha sido abonado de conformidad con la legislación vigente” (fs. 2 vta.).

B) La inexistencia del requisito atinente a la verosimilitud del derecho torna insustancial el análisis del vinculado al peligro en la demora.

Máxime que, el “interés público comprometido” surge claro ante la esencia tributaria del problema traído.

V. Por ello, VOTO por **rechazar el recurso interpuesto y confirmar el pronunciamiento apelado.** Con costas por su orden atento las particularidades del caso (art. 68, 2do. párrafo, del CPCCN).

Liliana María Heiland”.

=====

Capítulo 9. RENTAS DE PRIMERA CATEGORIA.

INDICE

Rentas de primera categoría

Locación de inmuebles

Deducción de alquileres incobrables

Derechos reales

Mejoras

Impuestos pagados por el inquilino

Alquiler de cosas muebles accesorias al inmueble

Inmuebles destinados a recreo o veraneo del propietario

Inmuebles cedidos gratuitamente o a precio indeterminado

Inmuebles en condominio

Valor locativo

Arrendamientos en especie

Cesión gratuita de nuda propiedad con reserva de usufructo

Deducciones especiales de primera categoría

Determinación de la ganancia de primera categoría

Amortizaciones

Sublocación

Inmuebles adquiridos durante el año fiscal

Rentas de primera categoría de fuente extranjera

Jurisprudencia en materia de valor locativo

Beilison Eduardo Federico TFN Sala B del 12.10.2018

Petrucci Anselmo TFN Sala C del 11.07.2007

Jurisprudencia en materia de mejoras

Reynoso Pedro Alberto TFN Sala D del 16.7.2004

Reynoso José CNACAF Sala V del 04.09.2006

Sansevich Cosme A. TFN Sala C del 28.04.2005

Inmueble que no estuvo alquilado. Deducción de gastos

Dictamen (DAT) 41/2004 del 30.06.2004

Alquileres percibidos por adelantado, mediante la entrega de un inmueble

Dictamen (DAT) 62/2002 del 28.06.2002

Alquileres percibidos por la instalación de una antena en la terraza de un edificio

Dictamen (DAT) 18/2010 del 20.04.2010

Inmueble utilizado en forma ocasional como casa habitación por razones laborales y estudiantiles

Resolución (SDG TLI) 22/2011 del 19.04.2011

Inmueble ubicado en un barrio privado en el cual el contribuyente vive los sábados y domingos. De lunes a viernes vive en CABA

Grupo de enlace AFIP - CPCECABA del 05.09.2011

Deducción de gastos de un inmueble que solo estuvo alquilado 3 meses en el curso del año

Grupo de enlace AFIP - CPCECABA del 14.04.2010

Deducción de gastos de un inmueble destinado a recreo o veraneo

Grupo de enlace AFIP - CPCECABA del 05.09.2011

Durante que períodos se debe declarar el valor locativo como renta presunta de primera categoría y durante que períodos se puede deducir los gastos de un inmueble destinado a recreo o veraneo

Grupo de enlace AFIP - CPCECABA del 27.05.2009

Inmueble cedido gratuitamente en usufructo

Grupo de enlace AFIP - CPCECABA del 28.05.2008

Inmueble cedido gratuitamente en usufructo. Deducción de gastos

Grupo de enlace AFIP - CPCECABA del 02.07.2008

=====

RENTAS DE PRIMERA CATEGORIA

Art. 44 de la LIG

El **art. 44 de la LIG**, enumera las rentas de primera categoría (RENTAS DEL SUELO), salvo que se trate de rentas de tercera categoría.

LOCACION DE INMUEBLES

Art. 44 inciso a) de la LIG

La locación de inmuebles urbanos y rurales ya sea en dinero o en especie.

La sublocación de inmuebles urbanos o rurales ya sea en dinero o en especie.

DEDUCCION DE ALQUILERES INCOBRABLES

Art. 110 del D.R. de la LIG

Se debe declarar como ganancias de primera categoría, los alquileres devengados.

Pudiendo deducirse los **alquileres incobrables**.

DEFINICION DE ALQUILERES INCOBRABLES

Debe entenderse como alquileres incobrables, los alquileres **adeudados al finalizar los juicios de desalojo y de cobro**.

Aclarando que en casos especiales, la AFIP podrá considerar otros índices que evidencien la incobrabilidad de los alquileres devengados.

Ahora bien, en el caso de que luego de imputarse un alquiler como incobrable, se cobrara el mismo, deberá declararse como ganancia en el año en que se cobre.

DERECHOS REALES

Art. 44 inciso b) de la LIG

Cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales.

Art. 110 del D.R. de la LGI

La contraprestación recibida debe prorratearse en función del tiempo de duración del contrato.

MEJORAS

Art. 44 inciso c) de la LIG

El valor de las mejoras introducidas en los inmuebles, por los inquilinos

En la medida que la mejora **constituya un beneficio para el propietario**

Y siempre que él propietario **no esté obligado indemnizar** al inquilino.

DEFINICION DE MEJORAS SOBRE INMUEBLES

Art. 110 del D.R. de la LIG

Las mejoras deben constituir un beneficio para la propiedad incrementando su valor.

PRORRATEO DE LAS MEJORAS

El valor de las mejoras se debe prorratear **en función de los años que le resten al contrato de alquiler.**

Art. 230 del D.R. de la LIG

Se reputan como mejoras, y por lo tanto no son deducibles como gasto, a aquellas erogaciones que **no constituyan reparaciones ordinarias** que hagan al **mero mantenimiento del bien.**

PRESUNCION DEL 20%

Se presume que revisten el carácter de mejoras cuando, **el importe de las mejoras**, en el ejercicio de la habilitación de la mejora, **supere el veinte por ciento (20%) del valor residual del bien**, ajustado de acuerdo con las disposiciones del artículo 63 de la ley (COSTO COMPUTABLE DEL INMUEBLE).

AMORTIZACION DE LAS MEJORAS

Las mejoras, se amortizarán en el lapso de vida útil que le resta al inmueble, a partir del ejercicio de la habilitación de la mejora.

IMPUESTOS PAGADOS POR EL INQUILINO

Art. 44 inciso d) de la LIG

La contribución directa o territorial y otros gravámenes que el inquilino haya tomado a su cargo.

Art. 110 del D.R. de la LIG

La contribución que menciona la ley es la contribución inmobiliaria, así como los gastos que el inquilino haya tomado a su cargo.

Observación:

El efecto es neutro, el propietario computa como ingresos los impuestos pagados por el inquilino, pero luego esos mismos impuestos son deducibles como gastos.

ALQUILER DE COSAS MUEBLES ACCESORIAS AL INMUEBLE

Art. 44 inciso e) de la LIG

El importe abonado por los inquilinos por el uso de muebles y otros accesorios o servicios que suministre el propietario.

INMUEBLES DESTINADOS A RECREO O VERANEO DEL PROPIETARIO

Art. 44 inciso f) de la LIG

PRESUNCION

El valor locativo de los inmuebles que se ocupen para recreo, veraneo u otros fines semejantes.

Definición de valor locativo: (art. 45 LIG)

Art. 110 del D.R. de la LIG

EL VALOR LOCATIVO NO PUEDE ARROJAR PERDIDAS

Debe declararse como renta presunta, el valor locativo de los inmuebles ocupados para recreo, veraneo, u otros fines semejantes, **salvo que arrojen pérdidas.**

INMUEBLES CEDIDOS GRATUITAMENTE O A PRECIO INDETERMINADO

Art. 44 inciso g) de la LIG

PRESUNCION

El valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado.

Definición de valor locativo: (art. 45 LIG)

Art. 110 del D.R. de la LIG

Debe declararse como renta presunta, el valor locativo de los inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado.

INMUEBLES EN CONDOMINIO

Art. 108 del D.R. de la LIG

La parte de cada condómino será considerada a los efectos del impuesto **como un bien inmueble distinto**.

En el supuesto de inmuebles en condominio ocupados por uno o alguno de los condóminos, no serán computables el valor locativo ni la parte proporcional de las deducciones a que se refiere el artículo 111 (DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA) del D.R. de la LIG, que correspondan a la parte ocupada, con arreglo a los derechos que sobre el inmueble tengan él o los condóminos que ocupan la propiedad.

VALOR LOCATIVO

Art. 45 de la LIG

PRESUNCION

En el **artículo 45 de la LIG**, se define el concepto de valor locativo.

Se presume, salvo prueba en contrario, que el valor locativo de todo inmueble no es inferior al valor locativo de mercado que rige en la zona donde el bien esté ubicado, conforme las pautas que fije la reglamentación.

Como se puede ver el valor locativo definido por la ley, **admite prueba en contrario**.

Cuando se cedan inmuebles en locación o se constituyan sobre estos derechos reales de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros, por un precio inferior al de mercado que rige en la zona en que los bienes están ubicados, la AFIP podrá estimar de oficio la ganancia correspondiente.

Art. 107 del D.R. de la LIG

El art. 107 del D.R. de la LIG, al referirse al valor locativo, establece que:

Se debe considerar como valor locativo el valor del alquiler que obtendría el propietario si alquilase el inmueble.

=====

ARRENDAMIENTOS EN ESPECIE

Art. 46 de la LIG

En **el artículo 46 de la LIG**, se especifica el tratamiento de los arrendamientos en especie.

Cuando se cobren arrendamientos en especie, se debe declarar como ganancia el valor de los productos recibidos.

Pueden ocurrir dos situaciones:

Que al 31 de diciembre los bienes recibidos se hubiesen vendido.

En tal caso se debe declarar como ganancia, el valor de venta de los bienes recibidos.

Que al 31 de diciembre los bienes se encuentren en stock.

En tal caso se debe declarar como ganancia, el precio de plaza de los bienes al 31 de diciembre.

POSTERIOR GANANCIA O PERDIDA EN EL EJERCICIO DE LA VENTA DE LOS BIENES RECIBIDOS

En el ejercicio en que se vendan, se debe declarar como ganancia, la diferencia entre el precio de venta y el precio de plaza que se declaró al 31 de diciembre del ejercicio en que se recibieron los bienes.

Lo cual podrá arrojar una ganancia o una pérdida.

Observaciones:

Que sucede si al 31 de diciembre no se recibieron los bienes pactados en el contrato de arrendamiento.

Nada dice la LIG ni el D.R. de la LIG.

En nuestra opinión debería tomarse el valor de plaza de los bienes.

=====

CESION GRATUITA DE NUDA PROPIEDAD CON RESERVA DE USUFRUCTO

Art. 47 de la LIG

El artículo 47 de la LIG, define el tratamiento de la cesión gratuita de nuda propiedad con reserva de usufructo.

En el caso de cesión gratuita de nuda propiedad de un inmueble, con reserva de usufructo, uso o habitación;

El cedente debe declarar la ganancia que le genere la explotación o el valor locativo, sin deducir importe alguno en concepto de alquileres o arrendamientos, aun cuando se hubiere estipulado su pago.

=====

DEDUCCIONES ESPECIALES DE PRIMERA CATEGORIA

Art. 89 de la LIG

GASTOS DE MANTENIMIENTO DEL INMUEBLE

El art. 89 de la LIG, establece que son deducibles los **gastos de mantenimiento** del inmueble.

OPCION POR DEDUCIR GASTOS PRESUNTOS DE MANTENIMIENTO

En el caso de **inmuebles urbanos**, para deducir los gastos de mantenimiento, se puede optar por:

- a) Deducir los gastos reales en base a comprobantes.
- b) Deducir los gastos presuntos,

En este caso los gastos presuntos de mantenimiento representan el **(5%) de la renta bruta del inmueble**

CONCEPTOS QUE SE INCLUYE DENTRO DE LOS GASTOS DE MANTENIMIENTO

El 5% de presunción incluye los gastos de mantenimiento por todo concepto (reparaciones, gastos de administración, primas de seguro, etcétera).

MANTENIMIENTO DE LA OPCION POR 5 AÑOS

Adoptado un procedimiento, (GASTOS REALES o PRESUNTOS), deberá aplicarse a todos los inmuebles y no podrá modificarse por el término de cinco (5) años, contados desde el período, inclusive, en que se hubiere hecho la opción.

NO PUEDEN OPTAR POR LA DEDUCCION DE GASTOS DE MANTENIMIENTO PRESUNTOS

La opción (GASTOS DE MANTENIMIENTO PRESUNTOS) no podrá ser efectuada por aquellas personas que por su naturaleza **deben llevar libros o tienen administradores** que deben rendirles cuenta de su gestión. Solo pueden deducir los gastos reales en función de los comprobantes.

En el caso de los inmuebles rurales, tampoco se puede optar por la deducción de gastos de mantenimiento presuntos. Solo pueden deducir los gastos reales en función de los comprobantes.

=====

DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA DE PRIMERA CATEGORIA

Art. 111 del D.R. de la LIG

El art. 111 del D.R. de la LIG, establece que para determinar la ganancia neta, se puede deducir de la ganancia bruta:

Inciso a) Los impuestos y tasas que gravan el inmueble, estén pagados o no (contribución inmobiliaria o gravámenes análogos, gravámenes municipales, etcétera).

Inciso b) Las amortizaciones de edificios y demás construcciones y

Los gastos de mantenimiento

Inciso c) Los intereses devengados por deudas hipotecarias

Los intereses contenidos en las cuotas de compra de inmuebles a plazo.

Inciso d) Las primas de seguros que cubran riesgos sobre los inmuebles.

REVALUACION DE INMUEBLES CON EFECTO RETROACTIVO

Las **diferencias de gravámenes sobre inmuebles**, en virtud de revaluaciones con efecto retroactivo, serán imputadas en su totalidad al año fiscal en cuyo transcurso fueran fijados los nuevos valores.

INMUEBLE DESTINADO A CASA HABITACION

No son computables las deducciones correspondientes a los inmuebles destinados a casa habitación (Art. 26 inciso n) de la LIG).

=====

AMORTIZACIONES

Art. 87 de la LIG

En materia de amortización de inmuebles, **el art. 87 de la LIG**, establece que:

La amortización de edificios y demás construcciones sobre inmuebles afectados a actividades o inversiones que originen resultados alcanzados por el impuesto a las ganancias, excepto bienes de cambio,

AMORTIZACION DEL 2% ANUAL

Será del dos por ciento (2%) anual sobre el valor del edificio o construcción

Para determinar la proporción del edificio o construcción, se tendrá en cuenta la relación existente en el avalúo fiscal o, en su defecto, según el justiprecio que realice el contribuyente.

AMORTIZACION POR TRIMESTRE DE ALTA

La amortización deberá practicarse desde el inicio del trimestre del ejercicio fiscal o del año calendario en el cual se hubiera producido la afectación del bien, y hasta el trimestre en que se agote el valor de los bienes o hasta el trimestre inmediato anterior a aquel en que los bienes se enajenen o desafecten de la actividad o inversión.

ACTUALIZACION DE LA AMORTIZACION

El importe de la amortización se actualizará en función del procedimiento indicado en el inciso 2) del artículo 88 de la LIG (art. 93 de la LIG -IPC-). (EN MATERIA DE ACTUALIZACIONES SE DEBE TENER EN CUENTA EL ART. 93 DE LA LIG Y EL ART. 39 DE LA LEY 24.073)

APLICACIÓN DE PORCENTAJES SUPERIORES AL 2% ANUAL

La AFIP podrá admitir la aplicación de porcentajes anuales superiores al dos por ciento (2%), cuando se pruebe fehacientemente que la vida útil de los inmuebles es inferior a cincuenta (50) años y a condición de que se comunique a la AFIP tal circunstancia, en oportunidad de la presentación de la declaración jurada correspondiente al primer ejercicio fiscal en el cual se apliquen.

AMORTIZACION DE LAS INSTALACIONES

Art. 112 del D.R. de la LIG

El art. 112 del D.R. de la LIG, a la hora de determinar la amortización de las instalaciones, establece que:

Las instalaciones de los inmuebles cuya vida útil fuera inferior a cincuenta (50) años podrán ser amortizadas por separado, de acuerdo con las normas establecidas en el artículo 88 de la LIG. (AMORTIZACION DE BIENES MUEBLES AMORTIZABLES)

=====

SUBLOCACION

Art. 113 del D.R. de la LIG

El art. 113 del D.R. de la LIG, en relación con la sublocación, establece que:

Los contribuyentes que subalquilen inmuebles urbanos o rurales que han tomado en alquiler, determinarán la ganancia neta (DE LA SUBLOCACION), descontando de los importes de la sublocación, la proporción que corresponda a la parte sublocada, de los siguientes gastos:

- a) Los alquileres devengados a su cargo, en dinero o en especie.
- b) La contribución inmobiliaria y otros gravámenes o gastos que hayan tomado a su cargo.
- c) El importe de las mejoras que hayan realizado que queden en beneficio del propietario, en la parte no sujeta a reintegro.

Tal importe se distribuirá proporcionalmente de acuerdo con el número de años que le reste al contrato de locación.

La proporción mencionada precedentemente se establecerá teniendo en cuenta la superficie, ubicación en la propiedad, etcétera, de una y otra parte.

Si las mejoras a que se refiere el inciso c) afectaran en forma exclusiva o preponderante a una de dichas partes, el monto deducible por tal concepto se fijará tomando en cuenta la real afectación de tales mejoras.

=====

INMUEBLES ADQUIRIDOS DURANTE EL AÑO FISCAL

Art. 114 del D.R. de la LIG

El art. 114 del D.R. de la LIG, en el caso de inmuebles adquiridos en el año fiscal, establece que:

Los contribuyentes que adquieran inmuebles urbanos o rurales en un año fiscal, deberán declarar las ganancias brutas y las deducciones, desde la fecha en que han tenido la posesión, aun cuando no se hubiere celebrado la escritura traslativa de dominio, o desde la fecha de finalización de la construcción.

=====

RENTAS DE PRIMERA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 136 de la LIG

El art. 136 de la LIG, se refiere a las rentas de primera categoría de fuente extranjera.

RENTA PRESUNTA. INMUEBLES DESTINADOS A VIVIENDA PERMANENTE EN EL EXTERIOR

Se encuentran incluidas en el **inciso f) del artículo 44** (VALOR LOCATIVO PRESUNTO), los **inmuebles situados en el exterior** que sus propietarios residentes en el país **destinen a vivienda permanente**, manteniéndolas habilitadas para brindarles alojamiento en todo tiempo y de manera continuada.

PRESUNCION. VALOR LOCATIVO

INMUEBLES DEL EXTERIOR CEDIDOS GRATUITAMENTE

INMUEBLES DEL EXTERIOR DESTINADOS A VERANEO

Art. 136 segundo párrafo de la LIG

A efectos de la aplicación de los **incisos f) y g) del artículo 44** (VALOR LOCATIVO), respecto de inmuebles situados fuera del territorio nacional, **se presume, sin admitir prueba en contrario**, que el **valor locativo** o arrendamiento presunto atribuible a los mismos, **no es inferior al alquiler o arrendamiento que obtendría el propietario si alquilase o arrendase el bien** o la parte del mismo que ocupa o cede gratuitamente o a un precio no determinado.

La R.G. 4.236 (B.O.08/05/2018), a los efectos del art. 122 de la LIG (DOBLE RESIDENCIA), define que debe entenderse por vivienda permanente:

“1. Vivienda permanente se refiere al alojamiento a disposición de una persona humana en forma continuada, resultando irrelevante el título jurídico que posea sobre la misma, pudiendo tratarse del propietario, usufructuario, superficiario, locatario, comodatario, poseedor o tenedor, entre otros.

La mencionada caracterización resulta comprensiva de todo recinto que reúna los requisitos mencionados en el párrafo anterior, aun cuando forme parte de un inmueble destinado indistintamente -con carácter principal o accesorio- al desarrollo de actividades comerciales, productivas y/o de cualquier otra naturaleza.

Quedan excluidos del concepto de vivienda permanente aquellos alojamientos utilizados en estadias de corta duración por motivos de viajes de placer, negocios, estudios, etc., o con fines de recreo, veraneo o similares”.

=====

JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE VALOR LOCATIVO

BEILISON EDUARDO FEDERICO TFN SALA B DEL 12.10.2018

PETRUCCI ANSELMO TFN SALA C DEL 11.07.2007

En materia de valor locativo presunto de inmuebles, se puede consultar los siguientes fallos:

BEILISON EDUARDO FEDERICO TFN SALA B DEL 12.10.2018

En el fallo “**Beilison Eduardo Federico**” de la sala “B” del TFN de fecha 12/10/2018, se trataba de la presunción del art. 41 inciso g) (HOY ART. 44 INCISO G), inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado.

De la lectura del fallo se puede ver que la actividad de Beilison y Castro Olga Carmen: “*son personas físicas, cuya actividad principal declarada en los períodos bajo fiscalización es “Composición y Representación de obras musicales y artísticas” y a partir de 10/2008 es “Promoción y Producción de Espectáculos Deportivos”.*”

Veamos al análisis que hace el TFN respecto de cada uno de los inmuebles en discusión:

Respecto del inmueble de la calle Salguero:

*“En cuanto al inmueble de Jerónimo Salguero ... -Piso ...-, la AFIP ha considerado que el contrato aportado no es oponible a terceros por no tener fecha cierta, ello en razón que la fecha de la certificación del escribano interviniente es posterior a los períodos motivo de estas actuaciones. En el caso, **la AFIP ajustó el valor locativo por la diferencia entre el total determinado por el Fisco y lo declarado por el contribuyente.***

En efecto, tal como se observa a fs. 637/639 de las actuaciones administrativas, se trata de una copia de un contrato de locación, certificada por escribano. La fecha consignada en el instrumento es del 2/1/2004, en tanto que la certificación -que sólo se refiere a la certificación de la fotocopia- es del 13/10/2010. La recurrente a fin de validar el alquiler no aportó más prueba que una testimonial ante escribano fechada el 15/08/2013, nunca aportó recibos, formas de pago, ni servicios requeridos por el supuesto inquilino en dicho domicilio. Cabe precisar que tal declaración no es más que una manifestación individual efectuada ante el escribano sin aportar ningún respaldo documental que de certeza sobre los hechos, y que no resulta suficiente para acreditar la autenticidad de la existencia de la locación ni del precio por ella abonado. Por otro lado, no hay que dejar de señalar que no puede atribuirse a dicha modalidad probatoria la misma eficacia que la testimonial prestada ante autoridad competente y la posibilidad de la contraparte de controlar la prueba y efectuar las preguntas que estime pertinentes, asegurándose, así, tanto el derecho de defensa como el principio de contradicción”.

Respecto del inmueble de la calle Charcas:

*“En lo relativo al inmueble de la calle Charcas ... Piso ... Dpto: “...” de la CABA, cabe señalar que **al concurrir personal fiscalizador se encontró en el lugar al Sr. Claudio Quartero, por lo tanto no se encontraba desocupado. La citada persona manifestó entonces que el inmueble funcionaba como sala de ensayo, con instrumentos y todo lo necesario para la labor de músico.** A efectos de acreditar el acondicionamiento del departamento para tal fin, lo que es cuestionable habida cuenta de tratarse de una unidad en un edificio de departamentos, aportó en sede administrativa una constatación por notario público (vide fs. 798/802 de los antecedentes administrativos), la que tiene fecha 15/8/2013, esto es, varios años posteriores a los períodos en discusión. De la misma surge que una habitación del inmueble tenía el techo y paredes revestidas -acompañándose copias de fotografías-. De dicha constatación notarial no surge si dichos revestimientos fueran aptos para aislación acústica, ni tampoco da cuenta de la existencia de instrumentos y demás elementos necesarios para la labor de músico como declarara oportunamente el Sr. Quartero. Tampoco aporta la recurrente documentación que pruebe en qué fecha se efectuó el acondicionamiento del ambiente, asimismo omite resaltar que el Sr. Quartero **manifestó en el acta de fs. 666 ya citada que el inmueble estaba adecuado para pernoctar.***

*Más aún, en oportunidad de declarar ante este Tribunal -fs. 87/87vta. de estos autos- el Sr. Quartero, **manifiesta tener como profesión la de músico e informa como domicilio precisamente el de calle Charcas ..., piso ... “...” y ratifica que se pernoctaba en el lugar y que actualmente vive en el lugar.***

*Cabe señalar que los dichos del testigo referente al uso del mismo como sala de ensayos, **no resulta suficiente para desvirtuar los elementos colectados por la fiscalización en las actuaciones administrativas.** En tal sentido cabe aclarar que este Tribunal tiene dicho en reiteradas oportunidades, en consonancia con cita de doctrina jurisprudencial de nuestro Alto Tribunal, que la prueba testimonial en sede fiscal posee un valor probatorio acotado. Al respecto, y entre otros, cabe citar lo señalado por esta Sala in re "Wree Helmuth Tomás" (sentencia del 30/9/2002) donde se dijera "Que, la prueba testimonial en materia fiscal tiene un valor probatorio acotado, frente a otras circunstancias que resultan probadas...Que, las personas deponentes revestían, en varios casos, características de cuasi dependientes, familiares o amigos del actor...Que, al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene inveteradamente resuelto que la prueba para desvirtuar la determinación del Fisco puede ser ampliamente desarrollada "aunque claro está que esa prueba no puede consistir únicamente... en certificaciones de sus propios dependientes...porque de admitirse tal procedimiento, los fraudes fiscales quedarían impunes" (CSJN in re S.I.A. S.A. 06/09/1967).*

Respecto del inmueble de la calla Sarandí:

*“En cuanto al inmueble en la calle Sarandí ... Piso ... Dpto: “...” de la CABA en este caso **el mismo contribuyente admite no haber celebrado contrato alguno de locación, es decir el inmueble fue cedido, si bien no gratuitamente, por un monto incierto, ya que no se aporta documentación***

fehaciente que permita constatar el monto convenido. En relación a este inmueble no se ha aportado documental alguna que permita determinar la supuesta locación. Frente a este hecho **la AFIP ha fijado el valor de mercado de la locación.**

En efecto, la recurrente **sólo aportó en sede administrativa una declaración de la Sr. Graciela Adriana Franco ante escribano público** en la que manifiesta haber sido inquilina, que no firmó contrato de locación y que se estableció un pago mensual de \$ 150. Cabe precisar que tal declaración efectuada el 15/8/2013 no es más que una manifestación individual efectuada ante el escribano sin aportar ningún respaldo documental que de certeza sobre los hechos, y que no resulta suficiente para acreditar la autenticidad de la existencia de la locación ni del precio por ella abonado. Por otro lado, como ya se señalara “ut supra” **no puede atribuirse a dicha modalidad probatoria la misma eficacia que la testimonial prestada ante autoridad competente** y la posibilidad de la contraparte de controlar la prueba y efectuar las preguntas que estime pertinentes, asegurándose, así, tanto el derecho de defensa como el principio de contradicción”.

Respecto del inmueble de la calle 51:

“En cuanto al inmueble en la calle 51 N° ... La Plata que para validar que el inmueble no fue utilizado la recurrente sólo aporta como prueba el testimonio del Sr. Burgos (vide fs. 808/809 de los antecedentes administrativos) manifestando que era el encargado de hacer los pagos que afectaban a la propiedad -gastos de mantenimiento y conservación- **sin especificar la razón de ello y que nunca fue ocupado el inmueble.** La recurrente **no aportó las facturas de consumo de ese inmueble que demuestre que no fue utilizado.** Cabe señalar que **la declaración del Sr. Burgos fue realizada ante escribano, con la misma modalidad que las anteriormente tratadas,** siendo merecedora de las mismas observaciones.

Por último cabe hacer referencia a la testimonial ofrecida del Sr. Martín Leonardo Vázquez, la que luce a fs. 198 y en la que respondiera a las preguntas que se le efectuaran a tenor del pliego de interrogatorio que luce a fs. 196. Cabe señalar que allí se le requiere por un inmueble sito en la calle Salguero ..., pisos ... de CABA como respecto del ubicado en Gorriti ..., los que no guardan relación alguna con lo que aquí se está tratando”.

En relación con el valor locativo presunto de los inmuebles el TFN entiende que:

“Ahora bien en cuanto a los agravios de la recurrente referidos a las valuaciones que dan sustento a la determinación, la circularización efectuada a la inmobiliaria Tizado Propiedades S.A., fue recibida en el domicilio de la misma la que consta a fs. 568 del cpo. Ppal. **La nota respondiendo a lo requerido fue recibida por correo con sobre membretado de la firma** (fs. 576 del cpo. Ppal) y hoja con membrete firmada con el Sr. Tizado (coincidente el apellido con el nombre de la sociedad) y N° de documento del mismo.

En cuanto a Toribio P. de Achával y Cia. S.A., la citación fue entregada en el domicilio de la inmobiliaria y recibida por el Sr Mateo García en su carácter de Gerente con identificación de documento según consta a fs. 570 del cpo. Ppal, siendo **la respuesta recibida vía postal con sobre identificador de dicha sociedad y firmada por la misma persona que recibiera personalmente la requisitoria.**

Cabe señalar que **los valores de los inmuebles se determinan por metro cuadrado y zona manteniendo siempre un piso, aumentando su valor en caso de tratarse de inmuebles de mayor categoría.** En este caso se solicitó un "valor locativo estimado" de acuerdo a los metros cuadrados y ubicación del inmueble por ejercicio anual Respecto del Colegio de Martilleros y Corredores Públicos de la Plata, consta a fs. 573 dorso la recepción oficial de dicho Colegio. En este caso **la respuesta fue enviada vía correo, en sobre con membrete que se adjunta a fs. 585 cpo. Ppal. La nota está firmada por el Secretario General con sello identificador de Dpto. Judicial de la Plata, Colegio Martilleros y Corredores Públicos.**

En dicha nota el mismo Colegio de Martilleros (quien registra a los martilleros actuantes) **indica que fue designado el Martillero Santiago López Akimenco para producir el informe.** En los informes queda claro que **el valor es "estimado" pero se especifica que se contempla para su valuación el entorno, es decir, la ubicación y los metros cuadrados, relacionándose con inmuebles de características similares en la zona bajo análisis**".

En función de ello el TFN, concluye que:

"Que por todo lo expuesto, resulta válido el procedimiento seguido por el Fisco Nacional para estimar el valor locativo presunto, tal como lo disponen los artículos 41 y 42 de la ley del impuesto como así también el artículo 56 de su decreto reglamentario".

PETRUCCI ANSELMO TFN SALA C DEL 11.07.2007

En el fallo "**Petrucci Anselmo**" de la sala "C" del TFN de fecha 11/07/2007, se trataba de la presunción del art. 41 inciso g) (HOY ART. 44 INCISO G), inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado.

Del relato de los hechos de la causa, se puede ver que: **"el contribuyente poseía en condominio con su hermano en la proporción de un 50% los siguientes edificios, a saber: 1) Avda. 1 entre Paseo 110 y 111, 2) Avda. 3 entre Paseo 145 y 146 y 3) Avda. 5 y Paseo 125; todos ellos en la localidad de Villa Gesell, Provincia de Buenos Aires. Aclara que todas las propiedades fueron siempre declaradas por su parte en todas las declaraciones juradas que corresponden a los períodos mencionados.**

Destaca que **el Fisco pretende determinar una renta de primera categoría en el impuesto a las ganancias -Rentas de Inmuebles mayor a la declarada por**

su parte, basándose para ello en un valor locativo presunto derivado de lo que considera un insólito procedimiento de consulta a avisos clasificados de alquiler de inmuebles por temporada”.

Del análisis del TFN, se puede ver:

“Que la primera de las cuestiones traídas a sentencia se refiere a la atribución de un valor locativo presunto a los inmuebles que el apelante tiene en condominio con su hermano, por los períodos cuestionados por el Fisco, sobre la base de información extraída de avisos clasificados aparecidos en periódicos de circulación masiva referidos al alquiler de unidades habitacionales en la aludida zona de veraneo.

Que el procedimiento adoptado por el Fisco no resulta ajustado a derecho en función de que el mismo debió referirse indubitablemente a la locación de los inmuebles poseídos por la recurrente, sobre la base de la verificación de circunstancias reales referidas a los mismos, tales como su real ocupación por terceros, los períodos de dicha ocupación, el ofrecimiento de los mismos en alquiler mediante avisos aparecidos en periódicos o mediante su oferta por parte de empresas inmobiliarias, el consumo de servicios públicos, y otros indicios que permitieran inferir razonablemente su cesión en locación y su arrendamiento temporario.

Que cabe observar que **las presunciones legales, de aplicación restrictiva, no pueden referirse a generalizaciones improcedentes ni constituir un instrumento que pueda ser tomado con ligereza por parte del Fisco, sino que por el contrario, deben basarse en inferencias referidas a la real situación del contribuyente** exteriorizada ésta por parámetros objetivos de los cuales pueden derivarse consecuencias con relevancia fiscal.

Que en el caso traído a sentencia, **la acción del Fisco se limitó solamente a la observación en general del mercado inmobiliario en la zona de Villa Gesell sin ninguna referencia particular o especial a la situación del contribuyente.**

Que a mayor abundamiento corresponde destacar que **de la pericia contable los peritos de ambas partes coinciden en señalar que "si se tiene en cuenta el porcentaje de unidades vendidas, se desprende que el ánimo empresario fue de construcción del edificio para su posterior venta y no para la obtención de renta por " -fs. 97- conclusión ésta referida a los períodos fiscales 1996, 1997 y 1998, por lo que la posición del Fisco resulta tanto más vulnerable, dado que omitió apreciar esta característica de la actividad de la recurrente.**

Que por otra parte el valor locativo presunto corresponde aplicarlo de acuerdo con expresas disposiciones legales en los casos de inmuebles ocupados por sus propietarios para recreo o veraneo o cuando los mismos hayan sido cedidos gratuitamente o a un precio no determinado y **no, como lo pretende el Fisco, en aquellos casos en que los inmuebles hayan sido edificados para su posterior venta.**

Que por consiguiente, en el punto analizado, **corresponde revocar la resolución apelada con costas**".

=====

JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE MEJORAS

REYNOSO PEDRO ALBERTO TFN SALA D DEL 16.7.2004

REYNOSO JOSE CNACAF SALA V DEL 04.09.2006

SANSEVICH COSME A. TFN SALA C DEL 28.04.2005

En materia de mejoras realizadas por el inquilino no sujetas a indemnización y de valor locativo presunto de inmuebles, se puede consultar los siguientes fallos:

En el fallo "**Reynoso Pedro Alberto**" de la sala "D" del TFN de fecha 16/07/2004, se trataba de las presunciones del art. 41 incisos c) y g) (HOY ART. 44 INCISOS C) Y G), mejoras realizadas por el inquilino no sujetas a indemnización e inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado.

Se trata de un inmueble en condominio con su hermano ubicado en Avellaneda y Chile, San Fernando, Provincia de Buenos Aires, donde se encuentra la administración y el local de venta del Supermercado San Cayetano perteneciente a la firma Reynoso Hnos. e Hijos SA de la cual el Sr. Pedro Alberto Reynoso es vicepresidente.

En primer lugar, el TFN analiza la cuestión de las mejoras

"el recurrente expresa en su escrito de apelación que las inversiones efectuadas en el inmueble no siempre se traducen objetivamente en un aumento del valor de dicho bien y que pueda ser considerado como una ganancia para su propietario, alegando que ello no ha sido probado por la DGI y a tales fines ofrece prueba pericial técnica la que es producida a fs. 73/88 de autos.

En la determinación recurrida se indica que los importes consignados bajo el concepto de "mejoras", responden a construcciones realizadas en el inmueble mencionado de acuerdo con la información suministrada por la sociedad anónima a la inspección actuante.

(..)

*En el caso de autos, surge de la pericia técnica presentada que los planos de las denominadas "mejoras" efectuadas en el inmueble sólo cuentan con una **aprobación municipal provisoria** extendida el 5/5/1989 (fs. 77) y **no se encuentran incorporadas a la valuación catastral del inmueble** (fs. 79/79 vta.), por lo que el carácter de permanente de tales mejoras -aludido en la ley- no ha quedado debidamente acreditado. Tal circunstancia se recoge **en la conclusión a que arriba la perito ingeniera designada a propuesta del Fisco Nacional, quien manifiesta no poder determinar si las obras realizadas aumentaron la valuación del inmueble** (fs. 79 vta.).*

No obstante, siendo que el aquí recurrente es **copropietario locador del inmueble en el que se efectuaron las mejoras y a la vez integrante del Directorio de la sociedad anónima locataria que las efectuó, no puede aquél aducir ahora que las mismas no lo beneficiaban, porque esa forma de inversión se ha convertido a la postre en la modalidad de pago consentida por ambas partes por el uso del inmueble.**

(..)

No obstante, otra es la solución del reglamento (artículo 62 del decreto 1344/1998) ACTUAL ART. 113 DEL D.R. -en orden al método del devengado para las ganancias de la 1ª categoría- ya que dispone distribuir proporcionalmente el valor de las mejoras de acuerdo con los años que restan para la expiración del contrato, computándose el importe resultante como ganancia bruta de cada año y en caso de no existir contrato o desconocerse el importe que se agregará a la ganancia bruta del inmueble, la administración tributaria fijará el procedimiento a adoptar en cada caso (artículo 59, inciso f) decreto reglamentario). Y es notorio que la referida administración en momento alguno fijó un procedimiento reglado para resolver el caso.

Para determinar el importe reclamado, el Fisco se basó en la información brindada por el apoderado del apelante a fs. 319 del Cuerpo Principal II de las actuaciones administrativas y en el resultado de la minuciosa y extensa circularización efectuada a distintos proveedores de materiales de construcción por los verificadores intervinientes (act. adm. Cuerpos Circularización Sociedades I a V), debiendo señalarse que el monto informado ante la inspección por el recurrente es mayor que aquel al que arriba el perito de la parte actora a fs. 86 vta./87. En el informe final de inspección (act. adm. Cuerpo Principal III, fs. 518/530), se señala haberse constatado que en el Libro de Inventarios y Balances de la locataria Reynoso Hnos. e Hijos SA, no se encuentran activados importes vinculados con el inmueble bajo análisis (fs. 521) y que las amortizaciones del mismo juntamente con las de las mejoras adicionadas, habían sido tenidas en cuenta en función de la vida útil restante al reliquidarse el impuesto.

Esta información demuestra que se ha seguido un procedimiento simétrico. Mientras **la sociedad anónima locataria destina a gastos las inversiones efectuadas en la construcción, el Fisco considera a esos importes como renta gravada en cabeza de los propietarios.** Lo que no surge del citado informe de inspección, es el cálculo del valor de las mejoras incorporadas a la base imponible del actor, reformulada por la inspección actuante. No obstante, por los elementos acompañados **se advierte que dichos importes, considerados como renta gravada en los años 1997 y 1998, no merecieron reparos del contribuyente al formular el descargo de la vista** (act. adm., Cuerpo Principal III, fs. 584/590), circunstancia que se reitera en el recurso presentado ante esta instancia (expediente principal, fs. 19).

Teniendo en cuenta el desarrollo del análisis que antecede y la mencionada ausencia de agravios, **corresponde confirmar en este aspecto el criterio fiscal'.**

En segundo lugar, el TFN analiza la cuestión del valor locativo presunto

“El organismo recaudador también determinó que corresponde la aplicación del tratamiento de valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente, en el caso del inmueble donde funciona la firma Reynoso Hnos. e Hijos SA.

(..)

Que en el caso de autos, **el domicilio fiscal del contribuyente ubicado en Avellaneda y Chile, San Fernando, Pcia. Buenos Aires, corresponde a la administración y punto de venta de los Supermercados San Cayetano perteneciente a la firma Reynoso Hnos. e Hijos SA de la cual el Sr. Pedro Alberto Reynoso -vicepresidente de dicha sociedad-, es copropietario de dicho inmueble junto con su hermano. que en el informe final de inspección (fs. 518/527) surge que la fiscalización constató que en la planta baja del inmueble funciona el local de ventas y estacionamiento del supermercado, contando también con un galpón que se usa como depósito de mercaderías, entendiéndose por ello que corresponde el tratamiento establecido en el artículo 41, inciso g) de la ley del tributo. HOY ART. 44 INCISO G)**

Que para determinar el valor locativo presunto el Fisco se basó en lo previsto por el artículo 42 de la ley (HOY ART. 45) que en su párrafo 1 establece que: "se presume de derecho que el valor locativo de todo inmueble urbano no es inferior al fijado por la Administración General de Obras Sanitarias de la Nación o, en su defecto, al establecido por las Municipalidades para el cobro de la tasa de alumbrado, barrido y limpieza. A falta de estos índices, el valor locativo podrá ser apreciado por la Dirección General Impositiva".

Asimismo cuando se trata de inmuebles poseídos en condominio, como ocurre en este caso, por aplicación del artículo 57 del decreto 1344/1998 (HOY ART. 108), la parte de cada condómino será considerada a los efectos del impuesto como un bien inmueble distinto, en concordancia con la segunda parte del artículo 59, inciso b) del citado decreto reglamentario (HOY ART. 110 INCISO B).

Que sobre este punto, conforme con el análisis efectuado en el precedente consid. VI, **surge con meridiana claridad que no existe la cesión gratuita que invoca el Fisco Nacional para sustentar la procedencia de la figura a que se refiere el artículo 41, inciso g) (HOY ART. 44 INCISO G) antes citado, toda vez que la locación del caso es onerosa y con pago en especie, representado por las "mejoras".**

Por ello, **la determinación apelada grava reiteradamente el mismo hecho imponible en los dos períodos fiscales, una vez en forma directa por conocimiento cierto de la materia sujeta a imposición y otra en forma presunta, aplicando la norma del citado inciso g), cuando según se ha visto, se trata de la misma figura. En razón de no ajustarse a derecho el procedimiento aplicado, cabe revocar el criterio utilizado en la ocasión por el Fisco Nacional'.**

REYNOSO JOSE CNACAF SALA V DEL 04.09.2006

En el fallo “**Reynoso José**” de la sala “V” de la CNACAF de fecha 04/09/2006, se trataba de las presunciones del art. 41 incisos c) y g) (HOY ART. 44 INCISOS C) Y G), mejoras realizadas por el inquilino no sujetas a indemnización e inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado.

La CNACAF, a la hora de revocar la sentencia del TFN, entiende que:

“el Tribunal Fiscal consideró a la cesión del inmueble ubicado en la calle Avellaneda y Chile, San Fernando, Provincia de Buenos Aires, como una cesión onerosa con pago en especie representado por las mejoras.

(..)

*tal como destaca el Fisco Nacional, y sostuviera el Tribunal Fiscal, el apelante **al contestar la vista** del artículo 17 de la ley 11683 (t.o. 1998 y sus modif.), al referirse a las mejoras efectuadas en el inmueble, **sostuvo que él no recibía ningún beneficio como consecuencia de la realización de dichas mejoras.***

*Que, al ser ello así, resulta que **no puede afirmarse que en el caso existiera una cesión onerosa con pago en especie representado por las mejoras cuando el mismo contribuyente sostiene que no obtuvo beneficio alguno de las mejoras.***

*Que no obsta a lo expuesto el hecho de que **por un lado grave la renta del presunto valor locativo de la cesión a título gratuito del inmueble y, por otro, la renta de las mejoras**, dado que el artículo 59 del decreto reglamentario 1344/1998 (HOY ART. 110), al establecer el modo de determinar la ganancia bruta de los propietarios de bienes raíces a que se refiere el artículo 41 de la ley (HOY ART. 44), dispone que **deberán sumarse, entre otros, los alquileres y arrendamientos -en el inciso a)- y el valor de las mejoras** introducidas en los inmuebles -en el inciso f)-.*

*Que todo lo hasta aquí dicho, sumado a la falta de fundamentos del decisorio del a quo sobre porqué considera la cesión del caso como onerosa con pago en especie representado por las mejoras, son suficientes para **revocar lo resuelto por el Tribunal Fiscal en este punto**”.*

Por lo tanto. la CNACAF, entiende que corresponde declarar como renta el valor de las mejoras realizadas por el inquilino que no están sujetas a indemnización, y también corresponde declarar como renta presunta el valor locativo por haber cedido el inmueble en forma gratuita.

SANSEVICH COSME A. TFN SALA C DEL 28.04.2005

En el fallo “**Sansevich Cosme A**”, de la sala “C” del TFN de fecha 28/04/2005, se trataba de mejoras realizadas por el inquilino no sujetas a indemnización.

Del relato de los hechos de la causa se puede ver que la determinación de oficio corresponde a:

“al Sr. Sansevich Cosme Arnaldo impuesto a las ganancias por el período 1996, 1997, 1998 y 1999; y al Sr. Jozami Mario Alberto José, los períodos fiscales 1996, 1997 y 1998.

(..)

Manifiesta que del inmueble sito en la calle 1° de Mayo 2820/32 - Santa Fe, es condómino en un 25%, su esposa posee otro 25% de la propiedad y el restante 50% es del Sr. Jozami.

Luego de describir el inmueble mencionado, señala que la primera cláusula del contrato de locación autorizaba a la locataria a realizar mejoras bajo las siguientes condiciones: a) Si eran estructurales -que puedan ser retiradas sin afectar la estructura del inmueble- quedarían a la extinción del contrato en propiedad de la parte locadora, y b) Si eran removibles serían retirados por la locataria.

Sostiene que el término original del contrato era de 60 meses, haciendo, la locataria, uso de la opción, con anterioridad a la determinación de oficio, de extenderlo por otro período de igual duración, venciendo por lo tanto el 15.02.2006.

Afirma que el locatario realizó diversas obras sobre el inmueble, las que hasta la fecha no se encuentran habilitadas por la Dirección de Edificaciones Privadas de la Municipalidad de la Ciudad de Santa Fe”.

Al definir las mejoras que constituyen renta gravada en el impuesto a las ganancias, el TFN entiende que:

“corresponde en esta instancia resolver de las obras efectuadas sobre el inmueble, cuales pueden imputarse como mejoras que incrementen el valor del mismo.

*Que al respecto la única prueba ofrecida, tanto en la etapa administrativa como en la presente instancia, por la apelante para intentar desvirtuar las pautas seguidas por el Fisco es **una pericia técnica**.*

*Que en la pericia efectuada en esta instancia (fs. 155/162) **los expertos dividen las obras efectuadas en las siguientes seis categorías:** a) Trabajos previos y adicionales, b) Trabajos de mantenimientos, c) Trabajos y elementos para operatividad de la firma, d) Elementos removibles sin afectar la estructura, e) Elementos no removibles sin afectar la estructura, y f) Elementos no removibles sin afectar la estructura que no incrementan el valor del inmueble.*

*Que en el informe practicado, **los expertos consideran que sólo los elementos no removibles sin afectar la estructura, son los que podrían incrementar el valor del inmueble.***

Que debe destacarse que el Fisco presentó impugnación de la pericia, por discrepar con ciertas conclusiones arribadas por los peritos, y solicitando que se desestime su valoración al dictar sentencia (fs. 167/170vta.)

Que en esta presentación el organismo fiscal no comparte que no se hayan incluido en el monto de las mejoras, los conceptos imputados a “elementos removibles sin afectar la estructura” y a “elementos no removibles sin afectar la estructura que no incrementarían el valor del inmueble”

Que en este sentido corresponde analizar cada una de las obras incluidas, por los peritos, en las categorías cuestionadas.

Que para ello **cabe remitirse a la cláusula décima del contrato de locación que es la que regula que modificaciones quedarán en propiedad de la locadora y cuales no.**

Que dicha cláusula establece: “Queda autorizada la parte LOCATARIA a realizar todas las modificaciones estructurales y de instalación de sus oficinas que fueren necesarias, para lo cual alquila la misma. **Las modificaciones (mejoras) que introduzca la parte LOCATARIA y que integren física y estructuralmente el inmueble, como ser las instalaciones sanitarias, las ventanas, los techos, quedarán de propiedad de la parte LOCADORA a la extinción del presente contrato de locación.**

El resto de las mejoras, como ser los sistemas de aire acondicionado, los sistemas telefónicos, las mamparas, los muebles, es decir todo aquellos objetos removibles, sin daño al inmueble, serán de exclusiva propiedad de la parte LOCATARIA, y retirados en tal oportunidad” (fs. 46/48 de los a.a. – Cuerpo Principal Impuesto a las Ganancias - Contribuyente Sansevich).

Que siguiendo las presentes pautas **se consideran como mejoras, de las obras incluidas en la categoría “Elementos removibles sin afectar la estructura”** las siguientes (según numeración dada en la pericia): Obra civil básica: 18, 26, 30, 31, 32, 35, 37, 38, 46, 48, 50, 51,57, 59, 61, 63 y 70; Obra complementaria 4A: 14, 16, y 21.

Que resta resolver sobre si los trabajos incluidos en la columna “Elementos no removibles sin afectar la estructura que no incrementarían valor”, efectivamente crean o no valor en la propiedad.

Que vale remarcar, sin perjuicio del posterior análisis sobre cada una de las obras de la categoría bajo estudio, que de la pericia tampoco llega a comprenderse algunas conclusiones de los peritos, por ejemplo que el uso del pisoducto construido (elementos destinados a alojar cableado de computación y telefonía), este limitado a la actividad de la firma, cuando hoy en día estas necesidades son inherentes a la mayoría de las actividades comerciales o, en el mismo sentido por que la nivelación de un piso existente no crea valor a la propiedad (fs. 158).

Que tomando en cuenta las pautas establecidas en la cláusula décima antes transcrita y luego de un análisis pormenorizado de las obras, **se concluye que de la categoría bajo análisis las obras que no revisten el carácter de mejoras son las siguientes** (según numeración dada en la pericia): Obra Civil Básica: 47 y 52; Obra complementaria N°2: 1 (el Fisco tampoco la había considerado); Obra Complementara 4A: 11 y 15.

X. Que resta referirse sobre si el monto atribuible a mejoras que incrementan el valor del inmueble han sido correctamente prorrateados.

Que el inc. f) del artículo 59 (HOY ART. 110 INCISO F) del decreto reglamentario del impuesto a las ganancias establece que el valor de las mejoras introducidas en los inmuebles por los arrendatarios o inquilinos, en la parte que no estén obligados a indemnizar y que realmente constituyan un beneficio para la propiedad acrecentando su valor, se distribuirán proporcionalmente de acuerdo a los años que resten para la expiración del contrato.

Que **el Fisco prorrateó las mejoras determinadas en función del plazo original establecido en el contrato de locación -60 meses-** (fs. 76 de los a.a. - Cuerpo Principal Ganancias - Contribuyente Sansevich).

Que la apelante considera que el prorrateo debió realizarse en función de toda la duración del contrato -120 meses- atento a que la locataria tomo la opción de prorroga con anterioridad a la determinación de oficio.

Que **la locataria ejerció la opción por la totalidad de los plazos según la segunda cláusula del contrato de locación el 02.11.1999** (fs. 70 de los a.a. - Cuerpo Determinación de Oficio, Contribuyente Sansevich).

Que ello así **la finalización de la obra fue anterior a que se haya ejercido la opción** (fs. 34 de los a.a. - Cuerpo Auxiliar N° 1 Impuesto a las Ganancias, Contribuyente Sansevich), **pudiéndose entender que las mejoras obtenidas por las obras proyectadas deben quedar acotadas al plazo original de 60 meses por el cual se había firmado el contrato**".

=====

INMUEBLE QUE NO ESTUVO ALQUILADO. DEDUCCION DE GASTOS

DICTAMEN (DAT) 41/2004 DEL 30.06.2004

En materia de deducción de gastos de un inmueble que no estuvo alquilado, se puede consultar el siguiente dictamen de la AFIP.

En el **Dictamen (DAT) 41/2004** de fecha 30/06/2004, se analiza la deducibilidad de los gastos de un inmueble que no estuvo alquilado.

De los antecedentes del dictamen se puede ver que se trata de:

“la deducibilidad de los gastos (expensas, gas, luz, etc.) y amortizaciones de un inmueble de una persona física que durante el año 2002 no estuvo alquilado, habiendo declarado ingresos de alquiler del inmueble en años anteriores.

En el dictamen se hace referencia a los art. 17 y 80 de la ley de impuesto a las ganancias (HOY ART. 23 Y 83), es decir a los gastos necesarios para obtener mantener y conserva la fuente; y a los gastos necesarios para obtener mantener y conservar ganancias gravadas.

A la hora de resolver la cuestión de fondo los funcionarios, entienden que:

“Es de advertir que la norma establece una *relación de causalidad entre la obtención de la ganancia y la deducción del gasto.*

(..)

En el presente caso no hubo ingresos durante el año 2002, ni a título oneroso -artículo 41, inciso a)- ni gratuito en cuya situación correspondería aplicar el artículo 41, inciso g) de la ley. (HOY ART. 44 INCISO A) Y ART. 44 INCISO G)

(..)

Conforme a las normas expuestas se advierte que *para deducir los gastos vinculados con la obtención de la renta que se trata debe determinarse primeramente la ganancia bruta que consiste en los alquileres devengados, y en consecuencia no habiéndose generado ingresos gravados de primera categoría incluidos en el artículo 41 de la ley (HOY ART. 44) no corresponde la deducción de gasto alguno.*

Respecto de la amortización de inmuebles el artículo 83 (HOY ART. 87) 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.**

Acerca de los gastos mencionados en la consulta de luz y gas, cabe señalar que en el supuesto que el inmueble hubiera estado en uso y hubiera generado rentas gravadas, los mismos representarían consumos del locatario y por lo tanto no deducibles para el titular del inmueble locado.

En conclusión, compartiendo la opinión del Departamento de [...] se entiende que no corresponde deducción alguna de gastos relacionados con un inmueble que no estuvo alquilado durante un período fiscal completo”.

ALQUILERES PERCIBIDOS POR ADELANTADO MEDIANTE LA ENTREGA DE UN INMUEBLE

DICTAMEN (DAT) 62/2002 DEL 28.06.2002

En materia de alquileres percibidos por adelantado, y arrendamientos percibidos en especie, se puede consultar el siguiente dictamen de la AFIP.

En el **Dictamen (DAT) 62/2002** de fecha 28/06/2002, se analiza el caso de alquileres percibidos por adelantado, mediante la entrega de un inmueble.

Del relato de los hechos se puede ver que:

*“Sobre el particular y en el marco de la verificación efectuada y no conformada por el contribuyente, se observó un **contrato de locación celebrado con el Banco X.X. de fecha 12-05-93 con vigencia desde el 01-05-93 hasta el 30-04-02 -108 meses-**, de donde surge que se dio en locación un inmueble, habiendo recibido en el mismo año y en pago por la totalidad de los alquileres otro inmueble, el que fuera incluido patrimonialmente por el contribuyente en su declaración jurada correspondiente al período fiscal 1993, declarando asimismo y a los efectos de equilibrar su ecuación patrimonial una renta no gravada.*

*Aclara al respecto, que **el monto mensual de la locación se fija en la suma de \$ 6.000**, conviniendo las partes la cancelación por adelantado de los alquileres a devengar hasta la expiración del contrato precitado, pero a un valor de \$ 5.381,79 por mes, es decir con una quita de aproximadamente el 10,30% sobre el importe original. **Dicho monto total que asciende a la suma de \$ 581.233 es cancelado contra la entrega en propiedad de otro inmueble**”.*

A la hora de resolver la cuestión de fondo los funcionarios sostienen que:

*“De las normas transcriptas, **se desprende en primer término que los aludidos ingresos constituyen ganancias de primera categoría, cobrados en especie, correspondiendo su imputación por el método de lo devengado.***

*En tal sentido, **se entiende que la circunstancia de que el contribuyente por la locación de un inmueble, haya recibido en pago por la totalidad de los alquileres otro inmueble -por adelantado-, en nada modifica la naturaleza propia del sistema de lo devengado** el que en principio requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del rédito”.*

Para finalmente concluir que:

*“En consecuencia, **este servicio asesor interpreta que los ingresos obtenidos atinentes a varios períodos fiscales, nos permiten considerar que tales ingresos se van a ir devengando con el transcurso del tiempo, proporcionalmente, en cada uno de los ejercicios que abarquen dichos ingresos, no pudiendo los mismos ser imputados totalmente al ejercicio en que sé efectivizó el cobro por adelantado, atento no haberse producido en dicho ejercicio los referidos hechos sustanciales generadores de los mismos.***

*Por último y **con relación al artículo 43 (HOY ART. 46 ARRENDAMIENTO EN ESPECIE) de la ley del gravamen, se interpreta que el mismo no es de aplicación al presente caso, atento tratar sobre el concepto de***

arrendamiento (generalmente relacionado con terrenos rurales) y no referenciar en forma específica a pagos efectuados por adelantado”.

ALQUILERES PERCIBIDOS POR LA INSTALACION DE UNA ANTENA EN LA TERRAZA DE UN INMUEBLE

DICTAMEN (DAT) 18/2010 DEL 20.04.2010

En materia de alquileres percibidos en un edificio en propiedad horizontal, por la instalación de una antena de Telefonía en la terraza del edificio, se puede consultar el siguiente dictamen de la AFIP.

En el **Dictamen (DAT) 18/2010** de fecha 20/04/2010, se analiza el caso de alquileres percibidos por la instalación de una antena de telefonía en la terraza del edificio.

Del relato de los hechos del dictamen se puede ver que:

*“consulta si las rentas provenientes del **alquiler del espacio ubicado en la terraza del edificio a la firma Telefónica XX para la instalación de una antena y equipos utilizados para la transmisión de ondas de telefonía móvil**, se encuentran alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias.*

A su vez requiere conocer si la falta de mención en las resoluciones generales que tratan sobre retenciones del referido gravamen constituyen una exención tácita, o solo se refieren a la aplicabilidad del régimen de retenciones, con lo cual la empresa locataria queda libre de efectuarlas, pero no así el Consorcio de Propietarios en cuanto a presentar sus DDJJ y abonar el impuesto resultante.

*Al respecto, destaca que **el Consorcio se vincula a un edificio de viviendas reglamentado bajo el régimen de la Ley de Propiedad Horizontal, por lo tanto, de una entidad civil sin fines de lucro, utilizándose las rentas provenientes de dicha locación para solventar los gastos comunes del edificio y que en ningún caso se distribuyen entre los consorcistas”.***

Al analizar la cuestión de fondo en primer lugar se hace mención a la normativa aplicable, a saber:

*“desde la órbita tributaria, cabe mencionar lo dispuesto a través del primer párrafo del Artículo 57 (HOY ART. 108 DEL D.R. DE LA LIG) del Decreto Reglamentario de la ley del gravamen, en donde se prevé, respecto de las rentas de primera categoría, que **“La parte de cada condómino será considerada a los efectos del impuesto como un bien inmueble distinto”**”.*

*En función de lo expresado se dijo que se puede **“...inferir que serán los condóminos, considerados individualmente, quienes deberán declarar las rentas derivadas de la explotación de los espacios comunes***

pertenecientes al consorcio, en la proporción que les corresponda de acuerdo a la superficie de sus respectivas unidades".

En segundo lugar, remiten al Dictamen (DAT) 75/2001, recordando que:

*“Sintetizando y volviendo a lo expresado en el **Dictamen N° 75/01 (DAT)**, la interpretación brindada por esta asesoría es que **las personas físicas o jurídicas integrantes del consorcio de propietarios, son quienes resultarán contribuyentes del tributo por el eventual alquiler de espacios comunes**, razón por la cual correspondería -en principio- que se aplique sobre los mismos la retención dispuesta en el inciso b) del Anexo II de la Resolución General N° 830, sus modificatorias y complementarias, -Alquileres o arrendamientos de bienes muebles o inmuebles”.*

Puntualmente respecto del régimen de retención de la R.G. 830 destacan que:

*“En cuanto a dicho régimen de retenciones aplicable al Consorcio y a los consorcistas se hizo mención de que "... en atención a las conclusiones emanadas de la Actuación N° .../00 (DI ASLE), conformada por la Nota N°/00 (SDG LTI) cabe considerar aquí también el mencionado principio de realidad económica, razón por la cual **se interpreta que tampoco procedería la aplicación del régimen retentivo respecto de sus consorcistas**", sin que dicha inaplicabilidad del régimen, pueda significar, como lo expone el ente presentante -la exención de la renta-, la que como se expresara queda gravada en cabeza de cada uno de los copropietarios”.*

Los funcionarios terminan concluyendo que:

“respecto a la referencia tangencial efectuada a la Resolución General N° 830 y sus modificaciones, en cuanto a que el Anexo IV de la misma no considera a los consorcios de propiedad horizontal regidos por la Ley N° 13.512 -consorcios con personería jurídica- como sujetos pasibles de la retención, corresponde señalar que ello es totalmente conteste con el criterio emanado del Dictamen N° 75/01 (DAT).

*No obstante, corresponde dejar constancia que **ello no significa que la mentada norma establezca una exención tácita a la rentabilidad de la actividad de alquileres de espacios comunes de los consorcios de propietarios** regidos por la Ley N° 13.512.*

*Por último y en cuanto a la argumentación del Consorcio de que **las rentas provenientes de la locación se utilizan en su totalidad para solventar los gastos comunes del edificio y que en ningún caso se distribuyen entre los consorcistas**, cabe señalar apartándonos de los antecedentes referenciados que **lo que opera en el caso, en función del principio de la realidad económica, es una distribución indirecta del beneficio, atento que ello redundará en un menor desembolso por parte de los consorcistas en el pago de sus expensas**, al volcar ese ingreso al flujo de ingresos del consorcio, resultando el ahorro del consorcista equivalente al ingreso proporcional que le*

correspondería de haber sido distribuida la ganancia obtenida, **por lo que no podría negarse la existencia de dicha ganancia**".

INMUEBLE UTILIZADO EN FORMA OCASIONAL COMO CASA HABITACION POR RAZONES LABORALES Y ESTUDIANTILES

RESOLUCION (SDG TLI) 22/2011 DEL 19.04.2011

En materia de valor locativo de un inmueble, se puede consultar la siguiente consulta vinculante de la AFIP.

En el **Resolución (SDG TLI) 22/2011** de fecha 19/04/2011, se analiza el caso de un inmueble utilizado en forma ocasional como casa habitación por razones laborales y estudiantiles.

*"I. Se consulta sobre el tratamiento que cabe conceder frente al artículo 41, incisos f) y g) (HOY ART. 44 INCISOS F) Y G) de la ley de impuesto a las ganancias, a la vivienda que según se manifiesta, es **utilizada en forma circunstancial y alternativamente a la casa habitación, por razones de comodidad y seguridad frente a exigencias de horarios** en el cumplimiento de las obligaciones laborales estudiantiles.*

*II. Se concluyó que **el inmueble objeto de consulta no encuadra -en principio- en las previsiones del artículo 41, incisos f) y g), (HOY ART. 44 INCISO F) Y G) de la ley del tributo, salvo que se compruebe que el mismo ha sido verdaderamente afectado a una finalidad semejante a la de recreo o veraneo, o bien cedido gratuitamente o a un precio no determinado**".*

INMUEBLE UBICADO EN UN BARRIO PRIVADO EN EL CUAL EL CONTRIBUYENTE VIVE LOS SABADOS Y DOMINGOS. DE LUNES A VIERNES VIVE EN CABA

GRUPO DE ENLACE AFIP - CPCECABA DEL 05.09.2011

En materia de valor locativo de un inmueble, se puede consultar la siguiente consulta del Grupo de enlace a AFIP – CPCECABA reunión del 5/09/2011.

En la **Reunión del grupo de enlace AFIP - CPCECABA** de fecha 5/09/2011, se analiza si se debe declara rentas presuntas de primera categoría (valor locativo) por un inmueble ubicado en un barrio privado en el cual el contribuyente vive los sábados y domingos. De lunes a viernes vive en CABA.

"4. Valor locativo.

*Situación de viviendas complementarias **Un contribuyente habita** en su "casa habitación" ubicada en la CABA, de lunes a viernes, y **en una casa situada en un country los sábados y domingos.***

En el entendimiento de que la habitación que realiza los fines de semana se hace en una vivienda complementaria, la cual no es de recreo ni veraneo, se interpreta que no corresponde aplicar las normas del Impuesto a las Ganancias respecto del valor locativo.

¿Se coincide?

En la medida en que la vivienda complementaria no sea afectada a recreo o veraneo, ni a una finalidad semejante a las citadas, como así tampoco sea cedida gratuitamente o a un precio no determinado, dicho inmueble no encuadraría –en principio– en las previsiones del artículo 41, incisos f) y g) (HOY ART. 44 INCISOS F) Y G) DE LA LIG) de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

No obstante, se señala que cada situación debe analizarse en particular”.

DEDUCCION DE GASTOS DE UN INMUEBLE QUE SOLO ESTUVO ALQUILADO 3 MESES EN EL CURSO DEL AÑO

GRUPO DE ENLACE AFIP - CPCECABA DEL 14.04.2010

En materia de deducción de gastos en rentas de primera categoría, se puede consultar la siguiente consulta del Grupo de enlace a AFIP – CPCECABA reunión del 14/04/2010.

En la **Reunión del grupo de enlace AFIP - CPCECABA** de fecha 14/04/2010, se analiza la deducción de gastos de un inmueble que solo estuvo alquilado 3 meses en el curso del año.

“Un contribuyente tiene un inmueble que lo destina a locación. En el año fiscal lo alquiló por el trimestre enero a marzo, no pudiendo locarlo en el resto del año, a pesar que autorizó a una inmobiliaria a tales efectos.

¿Es posible computar los gastos de todo el año contra la renta obtenida?

Las deducciones resultan procedentes contra la ganancia bruta, la cual se conforma por los ingresos obtenidos en el trimestre enero-marzo. Por lo expuesto, al existir ganancia bruta, los gastos de todo el año pueden ser deducidos.

Caso contrario, de acuerdo con el criterio vertido en el Dictamen DAT 41/04, las deducciones no podrán computarse en el supuesto en que no se hubiera alquilado en todo el año dicho inmueble”.

DEDUCCION DE GASTOS DE UN INMUEBLE DESTINADO A RECREO O VERANEO

GRUPO DE ENLACE AFIP - CPCECABA DEL 05.09.2011

En materia de deducción de gastos en rentas de primera categoría, se puede consultar la siguiente consulta del Grupo de enlace a AFIP – CPCECABA reunión del 5/09/2019.

En la **Reunión del grupo de enlace AFIP - CPCECABA** de fecha 5/09/2011, se analiza la deducción de gastos de un inmueble destinado a recreo o veraneo.

“3. Ganancias de la Primera Categoría.

Valor locativo Hemos tomado conocimiento de un criterio de la AFIP referido a que no se pueden deducir del gravamen los impuestos y tasas que recaen sobre una propiedad respecto de la cual se calcula valor locativo alcanzado por el inciso f) del artículo 41 de la ley (HOY ART. 44 INCISO F) DE LA LIG).

¿Se comparte este criterio?

Podrán deducirse según el art. 82 LIG (HOY ART. 86 DE LA LIG DEDUCCIONES ESPACIALES DE PRIMERA SEGUNDA TERCERA Y CUARTA CATEGORIA) en la medida en que exista la obligación de declarar el valor locativo conforme lo dispone el art. 41 f) de igual normativa –recreo, veraneo u otros fines semejantes–.

Cabe señalar que la interpretación que corresponde asignar al término “semejantes” debe ser restrictiva, en estrecha relación con los fines de recreo o veraneo mencionados, debiendo ser el destino del inmueble en consideración intrínsecamente similar a los tenidos en cuenta por el legislador.

No obstante, toda situación requiere un análisis particular”.

DURANTE QUE PERIODOS SE DEBE DECLARAR EL VALOR LOCATIVO COMO RENTA PRESUNTA DE PRIMERA CATEGORIA Y DURANTE QUE PERIODOS SE PUEDE DEDUCIR LOS GASTOS DE UN INMUEBLE DESTINADO A RECREO O VERANEO

GRUPO DE ENLACE AFIP - CPCECABA DEL 27.05.2009

En materia de cómputo de ingresos y gastos por valor locativo dentro de las rentas de primera categoría, se puede consultar la siguiente consulta del Grupo de enlace a AFIP – CPCECABA reunión del 27/05/2009.

En la **Reunión del grupo de enlace AFIP - CPCECABA** de fecha 27/05/2009, se analiza durante que periodos se debe declarar el valor locativo como renta presunta de primera categoría, y durante que periodos se puede deducir los gastos de un inmueble destinado a recreo o veraneo.

“1. Gravabilidad del valor locativo de inmuebles que sus propietarios ocupen para recreo, veraneo u otros fines semejantes.

Cómputo de los ingresos y gastos

¿Cuál sería el valor locativo de un inmueble que el propietario ocupe para recreo, veraneo u otros fines semejantes y cuál sería la atribución de los gastos computables?

Entendemos que se debiera computar el valor locativo correspondiente al período realmente utilizado.

Idéntico criterio habría que aplicar respecto de los gastos que demande la utilización del inmueble, procediéndose a computar a aquellos sufridos durante el período realmente utilizado.

¿Se coincide con el criterio?

Habría que computar el valor locativo vinculado al período en que el inmueble se encuentra ocupado.

En idéntico sentido, resultan computables los gastos, hasta la concurrencia de tales ingresos presuntos”.

INMUEBLE CEDIDO GRATUITAMENTE EN USUFRUCTO

GRUPO DE ENLACE AFIP - CPCECABA DEL 28.05.2008

En materia de inmuebles cedidos gratuitamente en usufructo, se puede consultar la siguiente consulta del Grupo de enlace a AFIP – CPCECABA reunión del 28/05/2008.

En la **Reunión del grupo de enlace AFIP - CPCECABA** de fecha 28/05/2008, se analiza si se debe declarar el valor locativo como renta de primera categoría en el caso de un inmueble cedido gratuitamente en usufructo.

“2. Usufructo. Inmueble cedido en forma gratuita. Valor locativo

Se consulta si genera valor locativo un inmueble cedido gratuitamente en usufructo.

Si nos limitamos a la cesión gratuita de un derecho real, se encuentra similitud entre dicha figura y la establecida en el artículo 41 g) (HOY ART. 44 INCISO G) DE LA LIG), entendiéndose por lo tanto que correspondería aplicar valor locativo al nudo propietario”.

INMUEBLE CEDIDO GRATUITAMENTE EN USUFRUCTO. DEDUCCION DE GASTOS

GRUPO DE ENLACE AFIP - CPCECABA DEL 02.07.2008

En materia de inmuebles cedidos gratuitamente en usufructo, respecto de la deducción de gastos, se puede consultar la siguiente consulta del Grupo de enlace a AFIP – CPCECABA reunión del 02/07/2008.

En la **Reunión del grupo de enlace AFIP - CPCECABA** de fecha 02/07/2008, se complementa la consulta realizada en el acta de la reunión del 28/05/2008 (pregunta nº 2), pero ahora en relación con la deducción del gasto, también en el caso de un inmueble cedido gratuitamente en usufructo.

“1. Usufructo. Inmueble cedido en forma gratuita. Valor locativo

En la reunión del 28.05.08 se consultó si genera valor locativo un inmueble cedido gratuitamente en usufructo, respondiéndose que “si se limita el análisis a la cesión gratuita del bien – se encuentra similitud entre dicha figura y la establecida en el artículo 41 g) (HOY ART. 44 INCISO G) DE LA LIG), entendiendo por lo tanto que correspondería aplicar valor locativo al nudo propietario”.

Sobre el particular, si el nudo propietario se encontrará alcanzado en el impuesto por el valor locativo, y el usufructuario declarará impuesto por el arrendamiento del inmueble, ¿se puede considerar el valor locativo como gasto, o caso contrario se produce doble imposición?

El usufructuario no está abonando renta al nudo propietario, en consecuencia no hay erogación que pudiera hacer presumir la posibilidad de la deducción del valor locativo.

Cabe recordar, que el artículo 44 (HOY ART. 47 DE LA LIG) de la ley del gravamen establece que quien sede la nuda propiedad reservándose el usufructo, debe declarar los frutos que obtenga de su explotación o en su caso el valor locativo si correspondiere, sin deducir importe alguno en concepto de alquileres o arrendamientos, aún cuando se hubiere estipulado su pago”.

=====

Capítulo 10. RENTAS DE SEGUNDA CATEGORIA.

INDICE

Rentas de segunda categoría

Rentas producto de la colocación del capital

Locación de cosas muebles, derechos, regalías y subsidios

Rentas vitalicias

Planes de seguro de retiro. Beneficios

Planes de seguro de retiro. Rescates.

Obligaciones de no hacer

Interés accionario que distribuyen las cooperativas

Transferencia definitiva de patentes, regalías

Dividendos y utilidades de sociedades de capital

Resultados de instrumentos y contratos derivados

Resultado por compra venta de instrumentos financieros e inmuebles

Tratamiento de los dividendos y utilidades

Dividendos en especie

Rescate de acciones

Dividendos y utilidades presuntos

Primer límite

Segundo límite

Tercer límite

Definición de regalía

Intereses presuntos

Deducciones especiales de segunda categoría

Rentas de segunda categoría de fuente extranjera

Jurisprudencia en materia de financiación de la venta de acciones

Soldati Santiago Tomás CSJN del 15.10.2013

Intereses de un préstamo realizado a su cónyuge y a su sobrino

Eliades María C. Díaz de CNACAF Sala I del 28.04.1981

Venta de un inmueble mediante la constitución de un contrato oneroso de renta vitalicia

Dictamen (DATyJ) 8/1980 del 09.05.1980

=====

RENTAS DE SEGUNDA CATEGORIA

Art. 48 de la LIG

El **art. 48 de la LIG**, enumera las rentas de segunda categoría (RENTAS DEL CAPITAL), salvo que se trate de rentas de tercera categoría.

RENTAS PRODUCTO DE LA COLOCACION DEL CAPITAL

Art. 48 inciso a) de la LIG

a) La renta de títulos, cédulas, bonos, letras de tesorería, debentures, cauciones o créditos en dinero o valores privilegiados o quirografarios, consten o no en escritura pública, y **toda suma que sea el producto de la colocación del capital**, cualquiera sea su denominación o forma de pago.

LOCACION DE COSAS MUEBLES, DERECHOS, REGALIAS Y SUBSIDIOS

Art. 48 inciso b) de la LIG

b) Los beneficios de la locación de cosas muebles y derechos, las regalías y los subsidios periódicos. (VER DEFINICION DE REGALIA EN EL ART. 51 DE LA LIG)

RENTAS VITALICIAS

Art. 48 inciso c) de la LIG

c) Las rentas vitalicias y las ganancias o participaciones en seguros sobre la vida.

PLANES DE SEGURO DE RETIRO (BENEFICIOS)

Art. 48 inciso d) de la LIG

BENEFICIOS NETOS DE APORTES

d) Los beneficios **netos de aportes no deducibles**, provenientes del cumplimiento de los requisitos de los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, **en cuanto no tengan su origen en el trabajo personal**.

PLANES DE SEGURO DE RETIRO (RESCATES)

Art. 48 inciso e) de la LIG

RESCATES NETOS DE APORTES

e) Los rescates **netos de aportes no deducibles**, por desistimiento de los planes de seguro de retiro a que alude el inciso anterior, **excepto** que sea de aplicación lo normado en el artículo 112 de la LIG.

RESCATE NO GRAVADO

Art. 112 de la LIG

No estará gravado por impuesto a las ganancias, el importe del rescate por el beneficiario del plan, en la medida en que **el importe rescatado sea aplicado a la contratación de un nuevo plan**, dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la fecha de percepción del rescate.

DETERMINACION DEL BENEFICIO NETO

Art. 113 de la LIG

BENEFICIO O RESCATE NETO DE APORTES NO DEDUCIBLES

En los casos de beneficios o rescates a que se refieren los **incisos d) y e) del artículo 48 de la LIG** y el inciso d) del artículo 82 de la LIG, el beneficio neto gravable se establecerá por **diferencia entre los beneficios o rescates percibidos y los importes que no hubieran sido deducidos** a los efectos de la liquidación del impuesto a las ganancias, actualizados, aplicando el índice mencionado en el artículo 93 de la LIG, referido al mes de diciembre del período fiscal en que se realizó el gasto, según la tabla elaborada por la AFIP para el mes de diciembre del período fiscal en el cual se perciban los conceptos citados. (EN MATERIA DE ACTUALIZACIONES SE DEBE TENER EN CUENTA EL ART. 93 DE LA LIG Y EL ART. 39 DE LA LEY 24.073)

PAGO DEL BENEFICIO O RESCATE EN FORMA DE RENTA PERIODICA

PRORRATEO DE LOS APORTES NO DEDUCIBLES

En el caso de pago del beneficio o rescate en forma de renta periódica se establecerá una **relación directa entre lo percibido en cada período fiscal respecto del total a percibir** y esta proporción **deberá aplicarse al total de importes que no hubieran sido deducidos** actualizados como se indica en el párrafo precedente; la diferencia entre lo percibido en cada período y la proporción de aportes que no habían sido deducidos será el beneficio neto gravable de ese período.

OBLIGACIONES DE NO HACER

Art. 48 inciso f) de la LIG

f) Las sumas percibidas en pago de obligaciones de no hacer o por el abandono o no ejercicio de una actividad.

Esas ganancias **serán consideradas de la tercera categoría**, cuando la obligación sea de no ejercer un comercio, industria.

Esas ganancias **serán consideradas de la cuarta categoría**, cuando la obligación sea de no ejercer una profesión, oficio o empleo.

INTERES ACCIONARIO QUE DISTRIBUYEN LAS COOPERATIVAS

Art. 48 inciso g) de la LIG

g) El interés accionario que distribuyan las cooperativas, **excepto las de consumo**.

Cuando se trate de las cooperativas denominadas de trabajo, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 82, inciso e). (RENTAS DE CUARTA CATEGORIA)

TRANSFERENCIA DEFINITIVA DE PATENTES, REGALIAS

Art. 48 inciso h) de la LIG

EXCEPCION AL PRINCIPIO DE FUENTE

h) Los ingresos que en forma de uno o más pagos se perciban por la **transferencia definitiva** de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares, **aun cuando no se efectúen habitualmente** esta clase de operaciones.

DIVIDENDOS Y UTILIDADES DE SOCIEDADES DE CAPITAL

Art. 48 inciso i) de la LIG

i) Los dividendos y utilidades, en dinero o en especie, que distribuyan a sus accionistas o socios las sociedades comprendidas en el inciso a) del artículo 73 de la LIG (SOCIEDADES DE CAPITAL).

RESULTADOS DE INSTRUMENTOS Y CONTRATOS DERIVADOS

Art. 48 inciso j) de la LIG

j) Los resultados originados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados.

Cuando un conjunto de transacciones con instrumentos y/o contratos derivados, sea equivalente a otra transacción u operación financiera con un tratamiento establecido en esta ley, a tal conjunto se le aplicarán las normas de las transacciones u operaciones de las que resulte equivalente.

RESULTADO POR COMPRA VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS E INMUEBLES

Art. 48 inciso k) de la LIG

k) Los resultados provenientes de **operaciones de enajenación** de:

acciones,

valores representativos de acciones y

certificados de depósito de acciones y

demás valores,

cuotas y participaciones sociales -incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-,

monedas digitales,

títulos,

bonos y

demás valores,

y la enajenación de inmuebles o transferencias de derechos sobre inmuebles.

=====

TRATAMIENTO DE LOS DIVIDENDOS Y UTILIDADES

Art. 49 de la LIG

En el **artículo 49 de la LIG**, se establece el tratamiento de los dividendos y las utilidades.

Los dividendos, en dinero o en especie, **serán considerados como ganancia gravada por sus beneficiarios**, cualesquiera sean los fondos empresarios con que se efectúe su pago, incluyendo las reservas anteriores con independencia de la fecha de su constitución y las ganancias exentas de acuerdo con lo establecido por esta ley y provenientes de primas de emisión.

Igual tratamiento tendrán las utilidades que los sujetos comprendidos en los apartados 2, 3, 6, 7 y 8 del inciso a) del **artículo 73 de la LIG**, distribuyan a sus socios o integrantes.

Apartado 2). Las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita simple y la parte correspondiente a los socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones, en todos los casos cuando se trate de sociedades constituidas en el país.

Apartado 3). Las asociaciones, fundaciones, cooperativas y entidades civiles y mutualistas, constituidas en el país, en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo.

Apartado 6). Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V (BENEFICIARIO DEL EXTERIOR).

Apartado 7). Los fondos comunes de inversión constituidos en el país, no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1 de la ley 24083 (FCI CERRADOS).

Apartado 8). Las sociedades incluidas en el inciso b) del artículo 53 y los fideicomisos comprendidos en el inciso c) del mismo artículo que opten por tributar conforme a las disposiciones del presente artículo (COMO SOCIEDADES DE CAPITAL).

Como se puede ver a partir de la reforma introducida por la **ley 27.430** (ejercicios iniciados a partir del 01/01/2018), los dividendos y utilidades reales de las sociedades de capital pasan a estar gravados por el impuesto a las ganancias.

DIVIDENDOS Y UTILIDADES NO COMPUTABLES

Ello sin perjuicio que dentro de las rentas de tercera categoría el **artículo 68 de la LIG**, determina que los dividendos y utilidades siguen siendo no computables: *“Los dividendos, así como las distribuciones en acciones provenientes de revalúos o ajustes contables no serán computables por sus beneficiarios para la determinación de su ganancia neta.*

(..)

Igual tratamiento tendrán las utilidades que los sujetos comprendidos en los apartados 2, 3, 6, 7 y 8 del inciso a) del artículo 73, distribuyan a sus socios, integrantes, fiduciarios, beneficiarios o cuotapartistas”.

A modo de ejemplo si una SA o una SRL en su carácter de accionista o socia de otra sociedad (SA o SRL) percibe dividendos o utilidades, esos dividendos o utilidades para la sociedad son no computables.

IMPUESTO CEDULAR

En tal orden de ideas el **artículo 97 de la LIG**, reformado por la ley 27.630 (B.O.16/06/2021), establece que:

*“La ganancia neta de las personas humanas y sucesiones indivisas, derivada de los dividendos y utilidades a que se refieren los **artículos 49 y 50**, tributará a la alícuota del siete por ciento (7%), no resultando de aplicación para los sujetos que tributen las rentas a que hace referencia el segundo párrafo del artículo 73.*

El impuesto a que hace referencia el párrafo precedente deberá ser retenido por parte de las entidades pagadoras de los referidos dividendos y utilidades. Dicha retención tendrá el carácter de pago único y definitivo para las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en la República Argentina que no estuvieran inscriptos en el presente impuesto.

Cuando se tratara de los fondos comunes de inversión comprendidos en el primer párrafo del artículo 1 de la ley 24083 y sus modificaciones, la reglamentación podrá establecer regímenes de retención de la alícuota a que se refiere el primer párrafo, sobre los dividendos y utilidades allí mencionados, que distribuyan a sus inversores en caso de rescate y/o pago o distribución de utilidades.

Cuando los dividendos y utilidades a que se refiere el primer párrafo de este artículo se paguen a beneficiarios del exterior, corresponderá que quien los pague efectúe la pertinente retención e ingrese a la Administración Federal de Ingresos Públicos dicho porcentaje, con carácter de pago único y definitivo”.

Se debe tener presente que la ley 27.630 con vigencia para ejercicios iniciados a partir del 01/01/2021, grava los dividendos y utilidades a la alícuota del 7%. Por lo tanto, teniendo en cuenta las leyes 27.430, 27.541 y 27.630, los dividendos y utilidades correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 01/01/2018 se encuentran gravados a la alícuota del 7% (quedando derogada la alícuota del 13% la cual nunca llegó a entrar en vigencia).

RETENCION DEL IMPUESTO SOBRE LOS DIVIDENDOS Y UTILIDADES POR PARTE DE LA SOCIEDAD

El segundo párrafo del artículo 97 de la LIG, exige que la sociedad pagadora de los dividendos y utilidades deberá retener el impuesto del 7%.

La retención practicada por la sociedad, en el caso de personas humanas y sucesiones indivisas residentes en la República Argentina que no estuvieran inscriptos en el impuesto a las ganancias, tendrá el carácter de pago único y definitivo.

Mientras que en el caso de personas humanas y sucesiones indivisas residentes en la República Argentina que estuvieran inscriptos en el impuesto a las ganancias, la retención practicada por la sociedad se computa como pago a cuenta del tributo.

IMPUTACION DE LOS DIVIDENDOS Y UTILIDADES

Art. 119 del D.R. de la LIG

PRIMERO SE DEBEN AGOTAR LAS UTILIDADES LIQUIDAS Y REALIZADAS ACUMULADAS CORRESPONDIENTES AL EJERCICIO ANTERIOR AL INICIADO 01.01.2018 -VIGENCIA DE LA LEY 27.430- (LAS SOCIEDADES TRIBUTABAN AL 35% Y LOS DIVIDENDOS Y UTILIDADES ERAN NO COMPUTABLES)

RESULTADO AJUSTADO POR INFLACION

Los dividendos y utilidades son los que se determinen, **ajustados por inflación**, de corresponder, al momento de su pago, tomando en consideración los estados contables de publicación (o, en su caso, registros contables), **distribuidos con posterioridad al agotamiento del importe equivalente al de las utilidades líquidas y realizadas**, reservas de utilidades y primas de emisión, **acumuladas al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior al que inicie a partir del 1 de enero de 2018.**

El impuesto del artículo 97 de la ley (IMPUESTO CEDULAR del 7% / 13% SOBRE DIVIDENDOS Y UTILIDADES) así como el del inciso b) del primer párrafo de su artículo 73 (ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES de sujetos del exterior),

no resultarán aplicables en la medida que los dividendos y utilidades distribuidas correspondan a **ganancias impositivas** acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior al iniciado a partir del 1 de enero de 2018 **que hubieran tributado a la tasa del treinta y cinco por ciento (35%).**

Idéntico tratamiento procederá para determinar la procedencia de la alícuota del trece por ciento (13%) (IMPUESTO CEDULAR del 13% SOBRE DIVIDENDOS Y UTILIDADES), en cuyo caso deberán considerarse las ganancias impositivas acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior al iniciado a partir del 1 de enero de 2021 **que hubieran tributado a la tasa mencionada en el párrafo precedente o a la del treinta por ciento (30%).**

Resumiendo:

VIGENCIA SEGÚN LEY 27.430 Y LEY 27.541

Si la sociedad tributo al 35% los dividendos y utilidades no tributan.

Si la sociedad tributo al 30% los dividendos y utilidades tributan al 7%.

Si la sociedad tributo al 25% los dividendos y utilidades tributan al 13%.

DIVIDENDOS EN ESPECIE

Art. 49 segundo párrafo de la LIG

Los dividendos en especie **se computarán a su valor corriente en plaza** a la fecha de su puesta a disposición.

GANANCIAS NO COMPUTABLES

Art. 49 tercer párrafo de la LIG

Las distribuciones en acciones liberadas provenientes de revalúos o ajustes contables y de la capitalización de utilidades líquidas y realizadas, **no serán computables por los beneficiarios** a los fines de la determinación de su ganancia gravada ni para el cálculo a que hace referencia el artículo 83 de la ley (PRORRATEO DE GASTOS ENTRE GANANCIAS GRAVADAS NO GRAVADAS Y EXENTAS).

RESCATE TOTAL O PARCIAL DE ACCIONES

Art. 49 cuarto párrafo de la LIG

En el caso de rescate total o parcial de acciones, **se considerará dividendo de distribución a la diferencia entre el importe del rescate y el costo computable de las acciones.**

Tratándose de acciones liberadas, se considerará que su costo computable es igual a cero (0) y que el importe total del rescate constituye un dividendo gravado.

RESCATE DE ACCIONES. COSTO COMPUTABLE

Art. 49 quinto párrafo de la LIG

El costo computable de cada acción se obtendrá considerando **como numerador** el importe atribuido al rubro patrimonio neto en el balance comercial

del último ejercicio cerrado por la entidad emisora, inmediato anterior al del rescate, deducidas las utilidades líquidas y realizadas que lo integren y las reservas que tengan origen en utilidades que cumplan la misma condición, y **como denominador** las acciones en circulación.

Art. 118 del D.R. de la LIG

A los fines de lo dispuesto en el quinto párrafo del artículo 49 de la ley, **deberán deducirse del numerador las primas de emisión.**

En el caso de rescate de acciones que se hubieran emitido con prima de emisión, así como en el de distribución de esa prima, siendo el beneficiario del rescate o de la distribución el accionista suscriptor original que la integró, este podrá deducir del dividendo de rescate o de la prima distribuida, la suma del aporte realizado que constituyera la prima de emisión en la proporción de las acciones rescatadas o de la prima distribuida con relación al total de las acciones emitidas o de la prima total, respectivamente.

ACCIONES QUE SE RESCATAN ADQUIRIDAS A OTROS ACCIONISTAS

Art. 49 sexto párrafo de la LIG

Cuando las acciones que se rescatan hubieran sido adquiridas a otros accionistas, se entenderá que **el rescate implica una enajenación de esas acciones.**

Para determinar el resultado de esa operación se considerará como precio de venta el costo computable que corresponda de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo precedente y como costo de adquisición el que se obtenga de la aplicación del artículo 65 de la ley (COSTO COMPUTABLE PARA LA ENAJENACION DE ACCIONES EN TERCERA CATEGORIA).

Art. 118 del D.R. de la LIG

TRATAMIENTO DE LA PERDIDA

En la medida en que el resultado de la enajenación a que se refiere el último párrafo del artículo 49 de la ley fuera una pérdida, esta podrá compensarse con el importe del dividendo proveniente del rescate, así como de la prima distribuida.

En el caso de quedar un remanente de pérdida no compensada, le será aplicable el tratamiento previsto en el artículo 25 de la ley.

Cuando se rescaten acciones emitidas con prima y esta integre las sumas destinadas al rescate, el suscriptor original que la hubiere aportado podrá deducirla del dividendo del rescate en la proporción que corresponda.

=====

DIVIDENDOS Y UTILIDADES PRESUNTOS

Art. 50 de la LIG

El **artículo 50 de la LIG**, incorporado por imperio de la ley 27.430 (B.O.29/12/2017), crea el instituto de los dividendos y utilidades presuntos. Téngase presente que la ley 27.430 incorporo la gravabilidad de los dividendos y utilidades con el impuesto cedular del artículo 97 de la LIG.

Se presume que se ha configurado la puesta a disposición de los dividendos o utilidades, cuando se verifique alguna de las situaciones que se enumeran a continuación:

Art. 50 inciso a) de la LIG

RETIROS DE FONDOS

Cuando los titulares, propietarios, **socios, accionistas**, cuotapartistas, fiduciarios o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el artículo 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL) **realicen retiros de fondos** por cualquier causa, por el importe de tales retiros.

Art. 50 segundo párrafo de la LIG

*“En todos los casos, con relación a los importes que se determinen por aplicación de las situaciones previstas en los incisos del primer párrafo de este artículo, **la presunción establecida en él tendrá como límite el importe de las utilidades acumuladas al cierre del último ejercicio anterior a la fecha en que se verifique alguna de las situaciones previstas en los apartados anteriores por la proporción que posea cada titular, propietario, socio, accionista, cuotapartista, fiduciario o beneficiario. Sobre los importes excedentes resultará aplicable la presunción contenida en las disposiciones del artículo 76”.***

Observación:

En mi opinión el art. 50 segundo párrafo de la LIG no resulta de aplicación (LOS DOS LIMITES), debiendo aplicarse el procedimiento establecido en el art. 120 del D.R. de la LIG (LOS TRES LIMITES)

Antes de analizar las situaciones que generan dividendos y utilidades presuntos en los distintos incisos -a) a f)- del artículo 50 de la LIG, veamos lo que en nuestra opinión en forma equivocada determina el copete del primer párrafo y el segundo párrafo del artículo 50 de la LIG, respecto de la retención que la sociedad debe practicar sobre los dividendos y utilidades presuntos.

El primer párrafo del artículo 50 de la LIG empieza diciendo que: *“Se presumirá que se ha configurado la puesta a disposición de los dividendos o utilidades asimilables, en los términos del artículo 24 de esta ley, conforme lo dispuesto en*

el quinto párrafo de su inciso a), cuando se verifique alguna de las situaciones que se enumeran a continuación,”.

De lo expuesto se puede inferir entonces que todas las situaciones enumeradas en los incisos a) a f) del artículo 50 de la LIG, (por ejemplo: un retiro innominado de un accionista o socio de una sociedad), configuran la puesta disposición de dividendos y utilidades, y por lo tanto deberían estar sujeto a la retención del 7% por parte de la sociedad.

No obstante lo expuesto debe tenerse presente que el segundo párrafo del artículo 50 de la LIG, agrega que: ***“En todos los casos, con relación a los importes que se determinen por aplicación de las situaciones previstas en los incisos del primer párrafo de este artículo, la presunción establecida en él tendrá como límite el importe de las utilidades acumuladas al cierre del último ejercicio anterior a la fecha en que se verifique alguna de las situaciones previstas en los apartados anteriores por la proporción que posea cada titular, propietario, socio, accionista, cuotapartista, fiduciante o beneficiario. Sobre los importes excedentes resultará aplicable la presunción contenida en las disposiciones del artículo 76”.***

Veamos en el caso del ejemplo de un retiro innominado de un accionista o socio de una sociedad, las DOS situaciones contempladas en el artículo 50 segundo párrafo de la LIG. Trabajemos con un cierre de ejercicio 31/12.

El accionista o socio, en el mes de mayo de 2021 retira \$ 100.000, debe practicarse la retención del 7% sobre el retiro de \$ 100.000. No siempre. Se debe analizar el resultado de la sociedad al 31/12/2020. Veamos tres situaciones distintas:

-Resultado de la sociedad al 31/12/2020: Quebranto.

-Resultado de la sociedad al 31/12/2020: Ganancias acumuladas por \$ 60.000.

-Resultado de la sociedad al 31/12/2020: Ganancias acumuladas por \$ 150.000.

En ambos casos las ganancias acumuladas son posteriores a ejercicios iniciados el 01/01/2018. Ya que de lo contrario serían no computables porque la sociedad habría tributado el 35% sobre las utilidades.

En el primer caso, en el momento del retiro, la sociedad no debe retener impuesto a las ganancias. Los \$ 100.000 constituyen disposición de fondos a favor de terceros en los términos del artículo 76 de la LIG.

En el segundo caso, en el momento del retiro, la sociedad debe retener impuesto a las ganancias, el 7% sobre \$ 60.000. Los \$ 40.000 constituyen disposición de fondos a favor de terceros en los términos del artículo 76 de la LIG.

En el tercer caso, en el momento del retiro, la sociedad debe retener impuesto a las ganancias, el 7% sobre \$ 100.000. No hay disposición de fondos a favor de terceros.

Como se puede ver, el legislador pretende encuadrar un retiro por ejemplo como disposición de fondos a favor de terceros, en función de las utilidades acumuladas del ejercicio anterior al retiro, sin esperar a ver cuál será el resultado del ejercicio en la cual se produjo el retiro.

Para el legislador hasta el tope de las ganancias acumuladas del ejercicio anterior, la sociedad debe practicar la retención del 7% en el momento en que se produce el retiro. Mientras que los retiros que exceden las utilidades acumuladas del ejercicio anterior constituyen disposición de fondos a favor de terceros en los términos del artículo 76 de la LIG. Lo cual a nuestro juicio resulta un error.

Acertadamente el **artículo 120 del decreto reglamentario de la LIG**, establece que:

*“Los “retiros de fondos” a los que hace referencia el inciso a) del primer párrafo del artículo 50 de la ley son aquellos que se efectivicen durante un (1) ejercicio fiscal y **hasta el límite de las utilidades acumuladas y no distribuidas del ejercicio inmediato anterior**, incluyendo las utilidades líquidas y realizadas, las reservas de esas utilidades y las primas de emisión de acciones. **A la fecha de cada pago, estarán sujetos a la retención prevista en el artículo 97 de la ley.***

*Con relación al total de los retiros realizados durante un ejercicio fiscal -hasta la fecha de vencimiento de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del sujeto receptor- que estuvieren por encima del límite indicado en el párrafo precedente, las entidades comprendidas en las disposiciones del artículo 49 de la ley **deberán comparar el mencionado excedente con las utilidades contables acumuladas al cierre de ese ejercicio**, debiendo ingresar el impuesto del artículo 97 de la ley por el importe de los retiros efectuados, hasta el límite de las referidas utilidades contables, en tanto estos no hubieren sido devueltos a la fecha en que se realiza tal comparación.*

***Sobre el excedente que surja de la comparación indicada en el párrafo precedente, serán de aplicación las disposiciones del artículo 76 de la ley.** El procedimiento dispuesto en los párrafos precedentes también resultará de aplicación con relación a las presunciones de los restantes incisos del primer párrafo del artículo 50 de la ley.*

Se entiende por “fondos” los retiros de efectivo, ya sea en moneda nacional o extranjera, así como también de cualquier valor negociable, sea o no susceptible de ser comercializado en bolsas o mercados y de cualquier bien entregado sin contraprestación”.

El decreto reglamentario separa claramente tres situaciones bien diferenciadas, una en su primer párrafo, otra en su segundo párrafo, y otra en su tercer párrafo.

Art. 120 del D.R. de la LIG

PRIMER LIMITE Art. 120 primer párrafo del D.R. de la LIG

LA SOCIEDAD DEBE PRACTICAR LA RETENCION SOBRE EL IMPORTE DE LOS RETIROS.

HASTA EL LIMITE DE LAS UTILIDADES ACUMULADAS Y NO DISTRIBUIDAS DEL EJERCICIO ANTERIOR

Los “retiros de fondos” son aquellos que se efectivicen durante un (1) ejercicio fiscal y **hasta el límite de las utilidades acumuladas y no distribuidas del ejercicio inmediato anterior**, incluyendo las utilidades líquidas y realizadas, las reservas de esas utilidades y las primas de emisión de acciones.

A la fecha de cada pago, **estarán sujetos a la retención prevista en el artículo 97 de la ley.**

Por lo tanto, hasta el límite de las utilidades acumuladas y no distribuidas del ejercicio inmediato anterior, la sociedad en el momento de cada pago (el retiro), deberá practicar la retención del 7% prevista en el artículo 97 de la LIG.

SEGUNDO LIMITE Art. 120 segundo párrafo del D.R. de la LIG

LA SOCIEDAD DEBE INGRESAR EL IMPUESTO CEDULAR DEL ART. 97 SOBRE EL IMPORTE DE LOS RETIROS. HASTA LA FECHA DE VENCIMIENTO DE LA DDJJ DEL ACCIONISTA O SOCIO (mes de junio de cada año)

HASTA EL LIMITE DE LAS UTILIDADES ACUMULADAS Y NO DISTRIBUIDAS DEL EJERCICIO

Con relación al total de los retiros realizados durante un ejercicio fiscal **-hasta la fecha de vencimiento de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del sujeto receptor (ACCIONISTA O SOCIO)-** que estuvieren por encima del límite indicado en el párrafo precedente

Las entidades comprendidas en las disposiciones del artículo 49 de la ley (LAS SOCIEDADES) **deberán comparar el mencionado excedente con las utilidades contables acumuladas al cierre de ese ejercicio**, debiendo ingresar el impuesto del artículo 97 (IMPUESTO CEDULAR) de la ley por el importe de los retiros efectuados, hasta el límite de las referidas utilidades contables, en tanto estos no hubieren sido devueltos a la fecha en que se realiza tal comparación.

Por lo tanto, los retiros del ejercicio que superan las utilidades acumuladas y no distribuidas del ejercicio inmediato anterior no están sujetos a retención por parte de la sociedad en el momento del retiro.

Los retiros del ejercicio que superan las utilidades acumuladas y no distribuidas del ejercicio inmediato anterior, pero que no superan las utilidades del ejercicio, la sociedad debe ingresar el impuesto cedular del artículo 97 de la LIG.

TERCER LIMITE Art. 120 tercer párrafo del D.R. de la LIG

SUPERADO EL LIMITE DE LAS UTILIDADES ACUMULADAS Y NO DISTRIBUIDAS DEL EJERCICIO

DISPOSICION DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS. (RENTA PRESUNTA PARA LA SOCIEDAD)

Sobre el excedente que surja de la comparación indicada en el párrafo precedente, **serán de aplicación las disposiciones del artículo 76** de la ley (DISPOSICION DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS. RENTA PRESUNTA PARA LA SOCIEDAD).

Por lo tanto, los retiros del ejercicio que superan las utilidades acumuladas y no distribuidas del ejercicio inmediato anterior, y que también superan las utilidades del ejercicio, constituyen disposiciones de fondos a favor de terceros en los términos del artículo 76 de la LIG.

Retomemos el ejemplo anterior

Veamos en el caso del ejemplo antes mencionado de un retiro innominado de una accionista o socio de una sociedad, las TRES situaciones contempladas en el artículo 120 del decreto reglamentario de la LIG. Trabajemos con un cierre de ejercicio 31/12.

El accionista o socio, en el mes de mayo de 2021 retira \$ 100.000, debe practicarse la retención del 7% sobre el retiro de \$ 100.000. No siempre. Se debe analizar el resultado de la sociedad al 31/12/2020 y al 31/12/2021. Veamos tres situaciones distintas:

En todos los casos las ganancias acumuladas son posteriores a ejercicios iniciados el 01/01/2018. Ya que de lo contrario serían no computables porque la sociedad habría tributado el 35% sobre las utilidades. (Ley 27.430)

-Resultado de la sociedad al 31/12/2020: Quebranto.

-Resultado de la sociedad al 31/12/2021: Quebranto.

Los \$ 100.000 retirados en mayo 2021 constituyen disposiciones de fondos a favor de terceros.

-Resultado de la sociedad al 31/12/2020: Ganancias acumuladas por \$ 60.000.

-Resultado de la sociedad al 31/12/2021: Ganancias acumuladas por \$ 120.000.

Por los \$ 60.000 retirados en mayo 2021 la sociedad debe retener el 7%.

Por los \$ 40.000 retirados en mayo 2021 la sociedad debe ingresar el impuesto cedular del artículo 97 de la LIG.

-Resultado de la sociedad al 31/12/2020: Ganancias acumuladas por \$ 150.000.

-Resultado de la sociedad al 31/12/2021: Ganancias acumuladas por \$ 30.000.

Por los \$ 100.000 retirados en mayo 2021 la sociedad debe retener el 7%.

EL PROCEDIMIENTO APLICA A TODAS LAS PRESUNCIONES DE DIVIDENDOS O UTILIDADES DEL ART. 50

Art. 120 cuarto párrafo del D.R. de la LIG

El procedimiento dispuesto en los párrafos precedentes también resultará de aplicación con relación a las presunciones de los restantes incisos del primer párrafo del artículo 50 de la LIG.

DEFINICION DE RETIROS DE FONDOS

Art. 120 quinto párrafo del D.R. de la LIG

Se entiende por “fondos” los retiros de efectivo, ya sea en moneda nacional o extranjera, así como también de cualquier valor negociable, sea o no susceptible de ser comercializado en bolsas o mercados y de cualquier bien entregado sin contraprestación.

Resumiendo:

Por aplicación del art. 120 del D.R. de la LIG

Hasta el límite de **las utilidades** acumuladas liquidas y realizadas y no distribuidas **del ejercicio anterior**, la sociedad debe retener el impuesto cedular del art. 97, en el momento de cada retiro. Superado el límite la sociedad no debe retener.

Superado el límite recién mencionado y hasta el límite de las **utilidades** liquidas y realizadas **del ejercicio**, la sociedad debe ingresar el impuesto cedular del art. 97, hasta la fecha de vencimiento de la DDJJ de impuesto a las ganancias del socio o accionista (MES DE JUNIO).

Sobre el excedente de las utilidades liquidas y realizadas del ejercicio, la sociedad debe declarar una renta presunta en los términos del art. 76 de la LIG (DISPOSICION DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS. RENTA PRESUNTA PARA LA SOCIEDAD)

OPERACIONES REALIZADAS EN INTERES DE LA EMPRESA

El art. 121 del D.R. de la LIG

No se tendrá por configurado el “retiro de fondos”, cuando se acredite fehacientemente que su destino responde a operaciones realizadas en interés de la empresa.

DEVOLUCION TOTAL O PARCIAL DE LOS RETIROS.

DEVOLUCION DE LA RETENCION

DISPOSICION DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS (RENTA PRESUNTA PARA LA SOCIEDAD)

El art. 122 del D.R. de la LIG

Cuando se verifique la devolución total o parcial de los fondos retirados que hubieren dado lugar a la retención del impuesto prevista en el artículo 97 de la LIG,

La retención deberá ser devuelta de conformidad con el procedimiento que establezca la AFIP.

Deberán aplicarse, respecto de esos retiros, las disposiciones del artículo 76 de la LIG (DISPOSICION DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS. RENTA PRESUNTA PARA LA SOCIEDAD).

Art. 50 inciso b) de la LIG

USO O GOCE DE LOS BIENES DE LA SOCIEDAD

Cuando los titulares, propietarios, **socios, accionistas**, cuotapartistas, fiduciarios o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el artículo 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL) **tengan el uso o goce**, por cualquier título, **de bienes del activo de la entidad**, fondo o fideicomiso.

Se presume, admitiendo prueba en contrario, que el valor de los dividendos o utilidades puestos a disposición

Es el ocho por ciento **(8%) anual del valor corriente en plaza** de los **bienes inmuebles**.

Es el veinte por ciento **(20%) anual del valor corriente en plaza** respecto del **resto de los bienes**.

Si se realizaran pagos en el mismo período fiscal por el uso o goce de dichos bienes, **los importes pagados podrán ser descontados** a los efectos del cálculo del dividendo o utilidad.

Art. 50 inciso c) de la LIG

BIENES DE LA SOCIEDAD AFECTADOS COMO GARANTIA DE LOS ACCIONISTAS O SOCIOS

Cuando cualquier bien de la entidad, fondo o fideicomiso, **esté afectado a la garantía de obligaciones directas o indirectas** de los titulares, propietarios, **socios, accionistas**, cuotapartistas, fiduciarios o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el artículo 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL) **y se ejecute dicha garantía.**

El dividendo o utilidad se calculará respecto del valor corriente en plaza de los bienes ejecutados, hasta el límite del importe garantizado.

El art. 123 del D.R. de la LIG

NO HAY DIVIDENDOS O UTILIDADES PRESUNTOS

La presunción de dividendos o utilidades presuntos no resultará de aplicación cuando **exista una retribución por el otorgamiento de la garantía**, que se hubiera fijado en condiciones de mercado entre partes independientes.

Art. 50 inciso d) de la LIG

VENTAS DE LA SOCIEDAD A LOS ACCIONISTAS O SOCIOS POR DEBAJO DEL VALOR DE PLAZA

Cualquier bien que los sujetos comprendidos en el artículo 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL) **vendan** a sus titulares, propietarios, **socios, accionistas**, cuotapartistas, fiduciarios o beneficiarios de los sujetos, **por debajo del valor de plaza.**

El dividendo o utilidad se calculará por la diferencia entre el valor declarado y el valor de plaza.

Art. 50 inciso d) de la LIG

COMPRAS DE LA SOCIEDAD A LOS ACCIONISTAS O SOCIOS POR ENCIMA DEL VALOR DE PLAZA

Cualquier bien que los sujetos comprendidos en el artículo 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL) **compre**n a sus titulares, propietarios, **socios, accionistas**, cuotapartistas, fiduciarios o beneficiarios de los sujetos, **o por encima del valor de plaza.**

El dividendo o utilidad se calculará por la diferencia entre el valor declarado y el valor de plaza.

Art. 50 inciso e) de la LIG

GASTOS A FAVOR DE LOS ACCIONISTAS O SOCIOS

Cualquier gasto que los sujetos comprendidos en el artículo 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL), **realicen a favor de** sus titulares, propietarios, **socios, accionistas**, cuotapartistas, fiduciarios o beneficiarios, que **no respondan a operaciones realizadas en interés de la empresa, por el importe de tales erogaciones**,

NORMA DE EXCEPCION. DISPOSICION DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS

Excepto que los importes fueran reintegrados, en cuyo caso resultará de aplicación el artículo 76 de la ley (DISPOSICION DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS).

Art. 50 inciso f) de la LIG

SUELDOS O HONORARIOS SIN EFECTIVA PRESTACION DE SERVICIOS o CUYO MONTO NO SEA ACORDE A VALORES DE MERCADO

Cuando los titulares, propietarios, **socios, accionistas**, cuotapartistas, fiduciarios o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el artículo 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL) **perciban sueldos, honorarios** u otras remuneraciones, en tanto **no pueda probarse la efectiva prestación del servicio**

O que la retribución pactada resulte adecuada a la naturaleza de los servicios prestados o no superior a la que se pagaría a terceros por servicios similares.

ANTICIPOS DE SUELDOS Y HONORARIOS A DIRECTORES QUE SEAN ACCIONISTAS O A SOCIOS GERENTES.

El art. 124 del D.R. de la LIG

LA SOCIEDAD DEBE INGRESAR EL IMPUESTO CEDULAR DEL ART. 97

Cuando se **anticipen sueldos, honorarios** u otras remuneraciones a los **directores**, síndicos y miembros de consejos de vigilancia, así como a los **socios administradores**, que sean titulares, propietarios, **socios, accionistas**,

cuotapartistas, fiduciarios o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el artículo 73 de la ley (SOCIEDADES DE CAPITAL)

Que **excedan el importe fijado por la asamblea de accionistas o reunión de socios**, correspondientes al ejercicio por el cual se adelantaron,

Esos importes quedarán comprendidos en la presunción de dividendos y utilidades (en los términos del inciso f) del artículo 50 de la ley) **en la medida que hubiera utilidades distribuibles en ese ejercicio.**

En la fecha de presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias, las entidades (SOCIEDADES DE CAPITAL) comprendidas en las disposiciones del artículo 49 deberán ingresar el impuesto establecido en el artículo 97 (IMPUESTO CEDULAR SOBRE DIVIDENDOS Y UTILIDADES).

DEVOLUCION DE LA RETENCION SOBRE SUELDOS U HONORARIOS (R.G. 4.003 O R.G. 830)

Si el monto a que hace referencia el párrafo precedente hubiera quedado alcanzado por una retención de impuesto a las ganancias en cabeza de su beneficiario en concepto de sueldo, honorario u otra remuneración que se otorguen,

El impuesto oportunamente retenido **deberá ser devuelto** -previa compensación con otras obligaciones a cargo del contribuyente- en los términos, plazos y condiciones que a tal efecto establezca la AFIP.

CASO PARTICULAR DE LOS FAMILIARES

Art. 50 tercer párrafo de la LIG

También se considerará que existe la puesta a disposición de dividendos o utilidades (PRESUNTOS) cuando se verifiquen los supuestos referidos **respecto del cónyuge o conviviente** de los titulares, propietarios, **socios, accionistas**, cuotapartistas, fiduciarios o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el artículo 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL) o **sus ascendientes o descendientes en primer o segundo grado de consanguinidad o afinidad.**

SUJETOS QUE OPTEN POR TRIBUTAR COMO SOCIEDADES DE CAPITAL

Art. 50 cuarto párrafo de la LIG

Las mismas previsiones serán de aplicación cuando las sociedades y fideicomisos comprendidos en los incisos b) y c) del artículo 53 (RENTAS DE TERCERA CATEGORIA) **opten por tributar como sociedades de capital** conforme las disposiciones del cuarto párrafo de artículo 54, así como también

respecto de los establecimientos permanentes a los que se hace referencia en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 73.

=====

DEFINICION DE REGALIA

Art. 51 de la LIG

El artículo 51 de la LIG, define el concepto de regalías.

Se considera regalía, a **toda contraprestación que se reciba**, en dinero o en especie, **por la transferencia de dominio, uso o goce de cosas o por la cesión de derechos**,

Cuyo monto se determine con relación a una unidad de producción, de venta, de explotación, etcétera, cualquiera que sea la denominación asignada.

=====

INTERESES PRESUNTOS

Art. 52 de la LIG

En **el artículo 52 de la LIG**, se establece el instituto de los intereses presuntos dentro de las rentas de segunda categoría.

LA PRESUNCION ADMITE PRUEBA EN CONTRARIO

Cuando no se determine en forma expresa el tipo de interés, a los efectos del impuesto **se presume, salvo prueba en contrario**, que toda deuda, sea esta la consecuencia de un préstamo, de venta de inmuebles, etcétera, **devenga un tipo de interés no menor al fijado por el Banco de la Nación Argentina para descuentos comerciales**, excepto el que corresponda a deudas con actualización legal, pactada o fijada judicialmente, en cuyo caso serán de aplicación los que resulten corrientes en plaza para ese tipo de operaciones, de acuerdo con lo que establezca la reglamentación.

Art. 125 del D.R. de la LIG

El tipo de interés a aplicar será el vigente a la fecha de realización de la operación.

En los casos de deudas con actualización legal, pactada o fijada judicialmente, se considerará como interés corriente en plaza el establecido en el tercer párrafo del artículo 169 del D.R. de la LIG.

Art. 169 tercer párrafo del D.R. de la LIG. La tasa de interés compensatorio efectiva anual, calculada conforme las disposiciones del BCRA, que publique el BNA para operaciones de préstamo en moneda

nacional y extranjera, aplicable de acuerdo con las características de la operación y del sujeto receptor de los fondos.

Art. 52 segundo párrafo de la LIG

EN EL CASO DE INMUEBLES LA PRESUNCION NO ADMITE PRUEBA EN CONTRARIO

Si la deuda proviene de ventas de inmuebles a plazo, la presunción establecida en el párrafo anterior rige sin admitir prueba en contrario, aun cuando se estipule expresamente que la venta se realiza sin computar intereses.

Art. 125 del D.R. de la LIG

En el caso de ventas de inmuebles a plazo la presunción será de aplicación cuando los intereses pactados resulten inferiores a los previstos en el primer párrafo de dicha norma (BNA PARA DESCUENTOS COMERCIALES).

=====

DEDUCCIONES ESPECIALES DE SEGUNDA CATEGORIA

Art. 90 de la LIG

En el **artículo 90 de la LIG**, se enumeran las deducciones especiales de segunda categoría en materia de regalías.

Los beneficiarios de regalías residentes en el país podrán efectuar las siguientes deducciones, según el caso:

POR TRANSFERENCIA DEFINITIVA DE BIENES

SE DEDUCE EL 25% DE LAS REGALIAS HASTA RECUPERAR EL CAPITAL INVERTIDO

a) Cuando las regalías se originen en la **transferencia definitiva de bienes** - cualquiera sea su naturaleza-

Se puede deducir el veinticinco por ciento (25%) de las sumas percibidas por tal concepto,

Hasta la recuperación del capital invertido, resultando de aplicación las disposiciones de los artículos 62 a 67, 69 y 78 (COSTO COMPUTABLE), según la naturaleza del bien transferido.

POR TRANSFERENCIA TEMPORARIA DE BIENES

SE DEDUCE LA AMORTIZACION

b) Cuando las regalías se originen en la **transferencia temporaria de bienes** que sufren desgaste o agotamiento, se admitirá la deducción del importe que resulte de aplicar las disposiciones de los artículos 78, 87 u 88 (AMORTIZACIONES), según la naturaleza de los bienes.

Art. 90 segundo párrafo de la LIG

COSTOS Y GASTOS INCURRIDOS EN EL PAIS

Las deducciones antedichas serán procedentes en tanto se trate de costos y gastos incurridos en el país.

COSTOS Y GASTOS INCURRIDOS EN EL EXTRANJERO

SE DEDUCE EL 40% DE LAS REGALIAS

En caso de tratarse de costos y gastos incurridos en el extranjero, **se admitirá como única deducción por todo concepto** (recuperación o amortización del costo, gastos para la percepción del beneficio, mantenimiento, etcétera) **el cuarenta por ciento (40%) de las regalías percibidas.**

Art. 90 tercer párrafo de la LIG

DETERMINACION DE LA GANANCIA EN FUNCION DE LAS NORMAS DE TERCERA CATEGORIA

Las normas precedentes no serán de aplicación cuando se trate de beneficiarios residentes en el país que **desarrollen habitualmente actividades de investigación, experimentación, etcétera, destinadas a obtener bienes susceptibles de producir regalías**, quienes determinarán la ganancia por aplicación de las normas que rigen para la tercera categoría.

DEDUCCIONES EN EL CASO DE RENTAS VITALICIAS

Art. 115 del D.R. de la LIG

El artículo 115 del DR de la LIG, establece las deducciones en el caso de rentas vitalicias.

SE DEDUCE EL 50% DE LAS REGALIAS HASTA RECUPERAR EL CAPITAL INVERTIDO

Los beneficiarios de rentas vitalicias podrán deducir, además de los gastos necesarios autorizados por la ley, **el cincuenta por ciento (50%) de esas ganancias hasta la recuperación del capital invertido.**

COBRO JUDICIAL DE CREDITOS

Art. 116 del D.R. de la LIG

El artículo 116 del DR de la LIG, se refiere a la imputación en el caso de cobro judicial de créditos.

Cuando se gestione judicialmente el cobro de créditos que comprendan capital e intereses, **las sumas que se perciban se imputarán en primer término al capital** y, cubierto este, a los intereses, salvo que las partes hubiesen convenido otra forma de imputar los pagos.

OPERACIONES DE PASES

Art. 117 del D.R. de la LIG

El artículo 117 del DR de la LIG, se refiere a las operaciones de pases.

Las operaciones de pases de títulos, acciones, divisas o moneda extranjera, recibirán el siguiente tratamiento:

a) Cuando intervengan entidades financieras regidas por la ley 21526 o mercados autorregulados bursátiles, que revistan la calidad de tomadores,

PARA EL COLOCADOR ES UN PLAZO FIJO

Para el colocador recibirán un **tratamiento similar al de un depósito a plazo fijo** efectuado en dichas entidades financieras

PARA EL TOMADOR ES UN PRESTAMO

Cuando las entidades financieras o mercados autorregulados bursátiles actúen como colocadores, **para el tomador** recibirán un **tratamiento similar al de un préstamo** obtenido de una entidad financiera.

TRATAMIENTO DE PRESTAMOS

b) En todos los demás casos, recibirán el tratamiento correspondiente a los préstamos.

RENTAS DE SEGUNDA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 137 de la LIG

APLICACIÓN DEL ART. 48 DE LA LIG CON LOS AGREGADOS DEL ART. 137 DE LA LIG

Constituyen ganancias de fuente extranjera incluidas en el artículo 48, las enunciadas en el mismo que generen fuentes ubicadas en el exterior -excluida la comprendida en el inc. i) (DIVIDENDOS Y UTILIDADES)-, **con los agregados que se detallan seguidamente:**

DIVIDENDOS Y UTILIDADES DE SOCIEDADES DEL EXTERIOR

Art. 137 inciso a) de la LIG

a) Los dividendos o utilidades distribuidos por sociedades u otros entes de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, en tanto esas rentas no se encuentren comprendidas en los incisos siguientes.

A tales efectos resultarán de aplicación las disposiciones del artículo siguiente, como así también, los supuestos establecidos en el artículo 50 de la LIG (DIVIDENDOS Y UTILIDADES PRESUNTAS).

Art. 302 del D.R. de la LIG

Las previsiones del **segundo párrafo del inciso a) del artículo 137 de la LIG** referidas a la aplicación de las disposiciones del artículo 50 de la LIG (DIVIDENDOS Y UTILIDADES PRESUNTAS) respecto de participaciones directas o indirectas en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior, también resultarán de aplicación en los períodos fiscales en que resulten alcanzadas por las disposiciones de los incisos d), e) y f) del artículo 130 de la LIG (TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL).

En todos los casos de participaciones directas o indirectas en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior, el **límite de las utilidades acumuladas del ejercicio inmediato anterior** a que se refiere el artículo 50 de la LIG, deberá considerarse teniendo en cuenta únicamente aquellas no comprendidas en las disposiciones del artículo 296 del D.R. de la LIG (CONCEPTOS QUE NO INTEGRAN LA BASE IMPONIBLE).

Reflexión:

Téngase presente que los dividendos y utilidades de fuente extranjera (reales o presuntos), en el caso de personas humanas están gravados a la alícuota progresiva del art. 94 primer párrafo de la LIG.

UTILIDADES DE FIDEICOMISOS DEL EXTERIOR

Art. 137 inciso b) de la LIG

b) Las ganancias provenientes del exterior obtenidas en el carácter de beneficiario de un fideicomiso o figuras jurídicas equivalentes.

UTILIDADES Y GANANCIAS DE CAPITAL

A los fines de este inciso, se considerarán ganancias todas las distribuciones que realice el fideicomiso o figura equivalente, salvo prueba en contrario que demuestre fehacientemente que los mismos no obtuvieron beneficios y no poseen utilidades acumuladas generadas en períodos anteriores al último cumplido, **incluidas en ambos casos las ganancias de capital y otros enriquecimientos.**

Si el contribuyente probase en la forma señalada que la distribución excede los beneficios antes indicados, solo se considerará ganancia la proporción de la distribución que corresponda a estos últimos.

PLANES DE SEGURO DE RETIRO DEL EXTERIOR. BENEFICIOS NETOS DE APORTES

Art. 137 inciso c) de la LIG

c) Los **beneficios netos de aportes**, provenientes del cumplimiento de **planes de seguro de retiro privados administrados por entidades constituidas en el exterior** o por establecimientos permanentes instalados en el extranjero de entidades residentes en el país sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación.

RESCATES DE PLANES DE SEGURO DE RETIRO DEL EXTERIOR. RESCATES NETOS DE APORTES

Art. 137 inciso d) de la LIG

d) Los **rescates netos de aportes**, originados en el desistimiento de los planes de seguro de retiro privados indicados en el inciso anterior.

UTILIDADES DE FCI DEL EXTERIOR

Art. 137 inciso e) de la LIG

e) Las utilidades distribuidas por los fondos comunes de inversión o figuras equivalentes que cumplan la misma función constituidas en el exterior.

BIENES EXPORTADOS PRODUCTO DE UN CONTRATO DE ALQUILER CON OPCION A COMPRA CON UN INQUILINO DEL EXTERIOR

Art. 137 inciso f) de la LIG

f) Se consideran incluidas en el inciso b) las ganancias generadas por la locación de bienes exportados desde el país a raíz de un contrato de locación con opción de compra celebrado con un locatario del exterior.

DIVIDENDOS DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 138 de la LIG

Los dividendos en dinero o en especie -incluidas acciones liberadas- distribuidos por las sociedades a que se refiere el inciso a) del artículo anterior (SOCIEDADES DEL EXTERIOR), quedan íntegramente sujetos al impuesto cualesquiera sean los fondos empresarios con los que se efectúe el pago.

DIVIDENDOS NO GRAVADOS

No se consideran sujetos al impuesto los dividendos en acciones provenientes de revalúos o ajustes contables, no originados en utilidades líquidas y realizadas.

ACCIONES LIBERADAS. DIVIDENDOS EN ESPECIE (VALOR DE PLAZA DE LOS BIENES)

A los fines establecidos en el párrafo anterior, las acciones liberadas se computarán por su valor nominal y los restantes dividendos en especie por su valor corriente en la plaza en la que se encuentren situados los bienes al momento de la puesta a disposición de los dividendos.

RESCATE DE ACCIONES

Art. 139 de la LIG

TRATAMIENTO COMO DIVIDENDO (LA DIFERENCIA ENTRE EL RESCATE Y EL COSTO COMPUTABLE DE LAS ACCIONES)

En el caso de rescate total o parcial de acciones, **se considerará dividendo** de distribución a **la diferencia que se registre entre el importe del rescate y el costo computable de las acciones.**

ACCIONES LIBERADAS (EL IMPORTE DEL RESCATE ES DIVIDENDO)

Tratándose de acciones liberadas distribuidas antes de la vigencia de este Título o de aquellas cuya distribución no se encuentra sujeta al impuesto de acuerdo con lo establecido en la parte final del primer párrafo del artículo precedente, se considerará que su **costo computable es igual a cero (0)** y que **el importe total del rescate constituye dividendo** sometido a imposición.

DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE DE CADA ACCION

Art. 139 segundo párrafo de la LIG

El costo computable de cada acción se obtendrá considerando como **numerador** el importe atribuido al rubro patrimonio neto en el balance comercial del último ejercicio cerrado por la entidad emisora, inmediato anterior al del rescate, deducidas las utilidades líquidas y realizadas que lo integran y las reservas que tengan origen en utilidades que cumplan la misma condición, y como **denominador** las acciones en circulación.

CONVERSION DEL IMPORTE DEL RESCATE Y DEL COSTO COMPUTABLE A PESOS

Art. 139 tercer párrafo de la LIG

A los fines dispuestos en los párrafos anteriores, el importe del rescate y el del costo computable de las acciones, se convertirán a la moneda que proceda según lo dispuesto en el artículo 129 (LA GANANCIA NETA SE DETERMINA EN PESOS), considerando respectivamente, la fecha en que se efectuó el rescate y la del cierre del ejercicio tomado como base para la determinación del costo computable, salvo cuando el rescate o el costo computable, o ambos, se encuentren expresados en la misma moneda que considera dicho artículo a efectos de la conversión.

CUANDO LAS ACCIONES QUE PERTENECEN A SOCIEDADES DE CAPITAL, DEMAS SOCIEDADES, EXPLOTACIONES UNIPERSONALES, FIDEICOMISOS, FCI O A ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR (ADQUIRIDAS A OTROS ACCIONISTAS). EL RESCATE IMPLICA UNA ENAJENACION DE ACCIONES

Art. 139 cuarto párrafo de la LIG

Cuando las acciones que se rescatan pertenezcan a residentes en el país comprendidos en los **incisos d), e) y f) del artículo 116** o a los **establecimientos permanentes** definidos en el artículo 125 y estos **las hubieran adquirido a otros accionistas**, se entenderá que **el rescate implica una enajenación** de esas acciones.

DETERMINACION DEL RESULTADO

Para determinar el resultado de esa operación, **se considerará como precio de venta el costo computable** que corresponda de acuerdo con lo dispuesto en el

segundo párrafo y **como costo de adquisición el que se obtenga mediante la aplicación del artículo 149 y, en caso de corresponder, del artículo 151.** (COSTO COMPUTABLE SEGÚN LAS NORMAS DE TERCERA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA)

RESULTADO PERDIDA

Si el resultado fuera una pérdida, la misma **podrá compensarse con el importe del dividendo proveniente del rescate** que la origina y en el caso de quedar un remanente de pérdida no compensada, será aplicable a la misma los tratamientos previstos en el artículo 132 de la LIG. (QUEBRANTO ESPECIFICO POR COMPRA VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS DE FUENTE EXTRANJERA)

Art. 301 del D.R. de la LIG

CUANDO LAS ACCIONES QUE PERTENECEN A RESIDENTES DEL PAIS (ADQUIRIDAS A OTROS ACCIONISTAS). EL RESCATE IMPLICA UNA ENAJENACION DE ACCIONES

Cuando **las acciones que se rescatan pertenezcan a residentes en el país y estos las hubieran adquirido a otros accionistas**, se entenderá que **el rescate implica una enajenación de esas acciones.**

DETERMINACION DEL RESULTADO

Para determinar el resultado se considerará como **precio de venta el costo computable** que corresponde de acuerdo con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 139 de la LIG (FORMULA NUMERADOR / DENOMINADOR) y como **costo de adquisición** el que corresponda por aplicación de las normas generales de la ley y su reglamentación.

RESULTADO PERDIDA

Si el resultado fuera una pérdida, esta **podrá compensarse con el importe del dividendo** proveniente del rescate que la origina y en el caso de quedar un remanente de pérdida no compensada, será aplicable a esta los tratamientos previstos en el artículo 132 de la LIG. (QUEBRANTO ESPECIFICO POR COMPRA VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS DE FUENTE EXTRANJERA)

PLANES DE SEGURO DE RETIRO DEL EXTERIOR (BENEFICIOS Y RESCATES)

Art. 140 de la LIG

APLICACIÓN DEL ART. 113 DE LA LIG

Respecto de los **beneficios y rescates** contemplados por los **incisos c) y d) del artículo 137 de la LIG** (BENEFICIOS Y RESCATES DE PLANES DE SEGURO DE RETIRO DEL EXTERIOR), la ganancia se establecerá en la forma dispuesta en el **artículo 113 de la LIG**, **sin aplicar las actualizaciones** que el mismo contempla.

CONVERSION A PESOS DE LOS APORTES EFECTUADOS

Art. 140 segundo párrafo de la LIG

A los fines de este artículo, los aportes efectuados en moneda extranjera se convertirán a moneda argentina a la fecha de su pago.

APLICACIÓN DE ACTUALIZACIONES EN EL EXTERIOR

Art. 140 tercer párrafo de la LIG

Cuando los países de constitución de las entidades que administran los planes de seguro de retiro privados o en los que se encuentren instalados establecimientos permanentes de entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, que efectúen esa administración, **admitan la actualización de los aportes realizados a los fines de la determinación de los impuestos análogos que aplican**, tales aportes, convertidos a la moneda de dichos países a la fecha de su pago, se actualizarán en función de la variación experimentada por los índices de precios que los mismos consideren a ese efecto, o de los coeficientes que establezcan en función de las variaciones, desde la fecha antes indicada hasta la de su percepción.

La diferencia de valor que se obtenga como consecuencia de esa actualización, convertida a moneda argentina a la última fecha indicada, se restará de la ganancia establecida en la forma dispuesta en el primer párrafo de este artículo.

Art. 140 cuarto párrafo de la LIG

El tratamiento establecido precedentemente, procederá siempre que se acredite el aplicado en los países considerados en el párrafo anterior que fundamenta su aplicación, así como los índices o coeficientes que contemplan a ese efecto dichos países.

Art. 113 de la LIG

En los casos de beneficios o rescates a que se refieren los incisos d) y e) del artículo 48 y el inciso d) del artículo 82 de la LIG, **el beneficio neto gravable se establecerá por diferencia entre los beneficios o rescates percibidos y los importes que no hubieran sido deducidos a los efectos de la liquidación del impuesto a las ganancias, (..).**

BENEFICIO O RESCATE EN FORMA DE RENTA PERIODICA

En el caso de pago del beneficio o rescate en forma de renta periódica se establecerá una relación directa entre lo percibido en cada período fiscal respecto del total a percibir y esta proporción deberá aplicarse al total de importes que no hubieran sido deducidos (..); la diferencia entre lo percibido en cada período y la proporción de aportes que no habían sido deducidos será el beneficio neto gravable de ese período.

RENTAS VITALICIAS DEL EXTERIOR

Art. 141 de la LIG

Cuando se apliquen **capitales en moneda extranjera situados en el exterior** a la obtención de **rentas vitalicias**, los mismos se convertirán a moneda argentina a la fecha de pago de las mismas.

INTERESES PRESUNTOS DEL EXTERIOR

Art. 142 de la LIG

A los fines previstos en el artículo 52 de la LIG (INTERESES PRESUNTOS), cuando deba entenderse que los créditos originados por las deudas a las que el mismo se refiere configuran la colocación o utilización económica de capitales en un país extranjero, **el tipo de interés a considerar no podrá ser inferior al mayor fijado por las instituciones bancarias del país extranjero** para operaciones del mismo tipo, al cual, en su caso, deberán sumarse las actualizaciones o reajustes pactados.

RENTAS DE SEGUNTA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA. EL COSTO COMPUTABLE EN EL CASO DE ENAJENACION SE DETERMINA EN MONEDA DURA

Art. 143 de la LIG

EN LAS RENTAS DE SEGUNDA CATEGORIA (FUENTE EXTRANJERA) EL COSTO COMPUTABLE SE DETERMINA EN MONEDA DURA

A efectos de la determinación de la **ganancia por la enajenación** de bienes comprendidos en esta categoría, **los costos o inversiones** oportunamente efectuados así como las actualizaciones que fueran aplicables en virtud de lo establecido por las disposiciones de la jurisdicción respectiva, **expresados en la moneda del país** en que se hubiesen encontrado situados, colocados o utilizados económicamente los bienes, **deberán convertirse al tipo de cambio vendedor que considera el artículo 155 (BNA), correspondiente a la fecha en que se produzca su enajenación.**

=====

JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE FINANCIACION DE LA VENTA DE ACCIONES

SOLDATI SANTIAGO TOMAS CSJN DEL 15.10.2013

En materia de intereses de financiación de operaciones exentas, se puede consultar el siguiente fallo:

En el fallo “**Soldati Santiago Tomás**” de la CSJN de fecha 15/10/2013, se trataba de se trataba de los intereses de financiación de la venta de acciones.

El TFN revocó la determinación de oficio, entendió que los intereses correspondientes a la financiación de la venta de acciones estaban exentos de impuesto a las ganancias, por tratarse de una operación accesorio a la principal exenta (la venta de las acciones).

La CNACAF confirmó la sentencia del TFN.

La CSJN, revocó la sentencia de la CNACAF y por lo tanto convalidó la determinación de oficio, entendiendo que los intereses de operaciones exentas están gravados por impuesto a las ganancias.

La CSJN sostiene que la financiación de una operación siempre está gravada por impuesto a las ganancias, por tratarse de la colocación de un capital, ello con total independencia de que la operación principal esté gravada o exenta.

“1º) Que **el Tribunal Fiscal de la Nación revocó los actos del ente recaudador por los que éste determinó la obligación tributaria del señor Santiago Tomás Soldati en el impuesto a las ganancias correspondiente a los períodos fiscales 1991 a 1997, con sus intereses resarcitorios, y aplicó una multa equivalente al 70% del impuesto presuntamente omitido** (art. 45 de la ley 11.683, t.o. en 1998 y modificaciones). Por otra parte, si bien confirmó el acto por el que se determinó la obligación de la actora en el IVA por los períodos fiscales enero a junio de 1998 y se liquidaron los intereses resarcitorios, redujo la multa atinente a la omisión de dicho tributo al mínimo legal (fs. 1127/1134 vta. y aclaratoria de fs. 1138).

2º) Que el ajuste fiscal efectuado por la Administración Federal de Ingresos Públicos se fundó en que el actor —que **desarrolla la actividad agrícola-ganadera, tiene ingresos por honorarios de director de sociedad anónima, rentas de alquileres de inmuebles, cobro de intereses, venta de acciones, intereses de depósitos de caja de ahorro y dividendos en efectivo y acciones— había declarado —erróneamente según el concepto del organismo recaudador— como ganancias exentas, ingresos derivados de contratos de usufructo de acciones en las declaraciones juradas del tributo correspondientes a los períodos 1991 a 1997, y también, en la declaración jurada**

del último de tales períodos, **había computado del mismo modo los intereses por la financiación de la venta de acciones**. En lo atinente al IVA, el organismo fiscal consideró que la conducta del actor —consistente en declarar sólo el 20% de los intereses cobrados por la financiación de la venta de acciones de su propiedad, en lugar de computar el 100% del monto de aquéllos—, encuadraba en las previsiones del art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998), por lo que correspondía aplicarle una multa equivalente al 70% del gravamen presuntamente omitido (confr. resoluciones 18/99, 81/99 y 82/99 obrantes a fs. 6/14, 250/262 y 573/589, respectivamente).

(..)

4°) Que **el Tribunal Fiscal de la Nación** revocó el acto por el que se determinó la obligación del accionante en el impuesto a las ganancias por considerar que los ingresos originados en los contratos de usufructo estaban exentos de ese tributo en razón de que tales acuerdos se encontraban comprendidos en el “género disposición” que menciona la ley 20.628 en su art. 20, inc. w. Con relación a esto último precisó —con cita de doctrina— que el acto de disposición es aquél que “tiene por objeto hacer salir un bien o un valor del patrimonio de una persona (venta, donación, permuta, aporte social) o el que crea un derecho real sobre un bien (constitución de servidumbre, hipoteca)”. Al respecto afirmó que la interpretación del ente recaudador —consistente en acotar la exención prevista en esa norma al supuesto de venta o enajenación de acciones— prescinde de la letra de la ley, que resulta clara en cuanto exime, genérica y expresamente, los resultados provenientes de 'actos de disposición de acciones', entre los que se encuentra la constitución de derechos reales sobre éstas (conf. considerando IV, fs. 1132 vta./ 1133).

En cuanto al segundo aspecto objeto de ajuste en el referido gravamen, **entendió que los intereses percibidos por la financiación de la venta de acciones de propiedad de la actora también se hallaban al margen del pago del impuesto por tratarse de un resultado accesorio o secundario de la enajenación principal exenta por imperio del inc. w del art. 20 de la ley 20.628, entonces vigente** (confr. resolución aclaratoria de fs. 1138).

(..)

5°) Que **la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, confirmó el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación**, y distribuyó las costas en el orden causado “en atención a la complejidad de las cuestiones sometidas a estudio” (fs. 1279/1291 vta.).

(..)

Por otra parte, **para rechazar los agravios de la AFIP respecto de la decisión del Tribunal Fiscal de considerar que los intereses derivados de la financiación de la venta de las acciones se hallaban al margen del impuesto, afirmó que el organismo recaudador “no ha alegado, ni surge de la resolución administrativa, que los intereses en cuestión constituyeran**

un acuerdo autónomo escindido de la operación principal y que por tal razón no formara parte del precio pagado por la operación” (fs. 1289 vta.).

(..)

6°) Que contra tal sentencia, **la AFIP interpuso recurso ordinario de apelación** (fa 1296/1297), que fue concedido a fs. 1299. La apelación planteada es formalmente admisible puesto que se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte, y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, excede el mínimo previsto por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte. El memorial de agravios obra a fs. 1307/1320 vta. y su contestación por la actora a fs. 1323/1333 vta.

SENTENCIA DE LA CORTE

(..)

13) Que, en cambio, **en lo concerniente a los intereses originados en la financiación del precio de venta de acciones** de propiedad de la actora —que a juicio del a quo se encontraban exentos del impuesto a las ganancias con sustento en la aplicación del “principio de subsidiariedad”— **corresponde admitir los agravios de la Administración Federal de Ingresos Públicos.**

Sobre el particular cabe recordar que la resolución 81/99 consignó expresamente que “[e]n el período 1997 el contribuyente cobró intereses por la financiación en la venta de acciones, los cuales fueron incluidos en la declaración jurada como ingresos exentos o no gravados en un 100%...” (conf. fs. 250).

14) Que si bien desde el punto de vista del derecho civil podría considerarse que el pago del precio por la venta de las acciones constituye la obligación principal y el pago de los intereses derivados de su financiación la obligación accesoria (conf. art. 523 del Código Civil), **desde la óptica de la ley del impuesto a las ganancias ambos extremos configuran dos hechos imponible autónomos** que encuentran su respectivo tratamiento en el art. 20, inc. w —que establece la exención de los resultados derivados de las operaciones de compraventa de acciones— y **en el art. 45, inc. a, que establece que, en tanto no corresponda incluirlas en el art. 49 de la ley, constituyen ganancias de la segunda categoría “toda suma que sea el producto de la colocación del capital, cualquiera sea su denominación o forma de pago”.** Por tal motivo, **resulta desacertada la aplicación del citado “principio de subsidiariedad” cuando no surge de la letra de la ley del tributo que tal criterio haya sido expresamente recibido por el legislador en el ámbito del impuesto a las ganancias, como sí ocurre en la ley del impuesto al valor agregado** (conf. ley 23.349, t.o. 1997, art. 10, párrafo quinto, punto 2).

15) Que, en consecuencia, **asiste razón a la representante del organismo fiscal cuando, en el memorial de agravios presentado ante esta Corte, señala que “la ley del impuesto a las ganancias no tiene consagrado de manera genérica el principio de accesoriedad que pretende aplicar el**

sentenciante” por lo que “de acuerdo con la ley del gravamen, salvo que exista una norma expresa que los exceptúe, corresponde someter a imposición a los intereses provenientes de la colocación de un capital ya sea que su monto derive del producido de una operación gravada, no alcanzada o exenta por el impuesto” (conf. fs. 1317 vta. y 1318).

(..)

Por ello, se confirma la sentencia apelada en lo atinente a la cuestión examinada en los considerandos 7° a 12 de la presente, **se la revoca en el punto tratado en los considerandos 13 a 15** y se declara desierto el recurso con el alcance indicado en el considerando 16. Las costas de todas las instancias se distribuyen por su orden teniendo en cuenta la complejidad de las cuestiones examinadas y el modo en que se resuelve (arts. 68, segunda parte, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase. — Elena I. Highton de Nolasco. — Carlos S. Fayt. — E. Raúl Zaffaroni. — Carmen M. Argibay. — Juan Carlos Maqueda”.

INTERESES DE UN PRESTAMO REALIZADO A SU CONYUGE Y A SU SOBRINO

ELIADES MARIA C. DIAZ DE CNACAF SALA I DEL 28.04.1981

En materia de intereses presuntos, se puede consultar el siguiente fallo:

En el fallo “**Elíades María C. Díaz de**” de la sala “I” de la CNACAF de fecha 28/04/1981, se trataba de los intereses de un préstamo realizado a su cónyuge y a su sobrino. Si bien el fallo se refiere al impuesto a los réditos, resulta de plena aplicación al impuesto a las ganancias.

El TFN revocó la determinación de oficio.

La CNACAF confirmó la sentencia del TFN y por lo tanto revocó la determinación de oficio.

Del relato de los hechos de la causa surge que:

*“en sus declaraciones juradas rectificativas correspondientes al impuesto a los réditos de los años 1966 y 1967 la sra. De Elíades incluyó en su patrimonio sendos créditos provenientes de **préstamos por m\$ 6.000.000 a su esposo Sr. Demetrio Elíades y m\$ 800.000 a su sobrino Sr. Orlando Taboada.** Respecto de este último manifestó ante un requerimiento de la inspección fiscal, que Taboada canceló la deuda en el año 1968 y que **“no cobró intereses por dicho préstamo dado que el citado señor es su sobrino”** (fs. 38 vta. del expediente agregado).*

*En cuanto al préstamo efectuado al Sr. Elíades, contestó que **“m\$ 500.000 corresponden a la seña recibida por venta a Truffles SRL de los locales 7 y***

456

8 (unificados) que cobró y retuvo el Sr. Demetrio Elíades a fines de octubre o principios de noviembre del año 1966; m\$N 5.000.000 retiros del Sr. Demetrio Elíades del negocio de mi propiedad, sito en las calles Belgrano y Buenos Aires de esta ciudad y m\$N 500.000 que adeuda la sucesión por haberse pagado los costos de ataúd y traslado desde la Capital Federal a la empresa Lázaro Costa sita en la Capital Federal". Preguntada acerca de con qué fechas efectuó el Sr. Elíades los retiros por m\$N 5.000.000, manifestó: "Que m\$N 4.500.000 fueron retirados mediante retiros parciales durante los cinco primeros meses del año 1966 y m\$N 500.000 el 19/11/1966". Preguntada a su vez acerca de si dichos retiros lo fueron en efectivo o con cheques, manifestó:

"En efectivo en todas las oportunidades" (fs. 38/39 del agregado).

Durante la verificación fiscal, contestó además la sra. de Elíades, a requerimiento del inspector de la DGI: "Con respecto al préstamo efectuado al Sr. Orlando Taboada por m\$N 800.000 no se firmó contrato ni comprobante alguno. Con respecto al préstamo por m\$N 500.000 al Sr. Demetrio Elíades que el mismo cobró y retuvo por la venta a Truffles, no se firmó contrato ni comprobante alguno. Con respecto al préstamo por m\$N 5.000.000 efectuado a dicho señor y que se originó en retiros parciales efectuados por el mismo, no se firmó contrato, acotando la sra. de Elíades que por cada retiro efectuado el Sr. Elíades firmaba un vale para que quedara como control de caja" (fs. 42 del agregado)".

Respecto de la cuestión de fondo la CNACAF, entiende que:

"corresponde precisar los alcances de la presunción establecida en el art. 45 de la Ley de Impuesto a los Réditos (t.o. 1968). Dicha norma, bajo el acápite de réditos de la 2ª categoría, dispone lo siguiente:

"Cuando no se determine en forma expresa el tipo de interés, se presume, a los efectos del impuesto, que toda deuda, sea ésta la consecuencia de un préstamo, de venta de inmuebles, etc., devenga un tipo de interés no menor al fijado oficialmente para descuentos comerciales. Si la deuda proviene de ventas a plazo, la presunción rige aun cuando se estipule expresamente que la venta se realiza sin computar intereses." (HOY EL ART. 52 DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS, DETERMINA QUE SE PRESUME SALVO PRUEBA EN CONTRARIO)

Del contexto legal se desprende, que a diferencia de lo preceptuado para las deudas provenientes de ventas a plazo, en los préstamos a que se refiere el 1º párr. la presunción debe ceder cuando se estipule expresamente que el préstamo no devengará intereses, lo que importa admitir que se trata de una presunción susceptible en ese aspecto, de prueba en contrario.

Cierto es que la presunción del art. 45 no puede enervarse con el argumento de que las rentas de 2ª categoría se rigen en principio por el sistema de lo percibido, porque dicho precepto contempla, precisamente, una excepción que atiende al devengamiento de intereses, en tanto no se acredite que las operaciones no fueron onerosas y se estipularon sin intereses.

Tales extremos se han configurado en el caso de autos, cuyas características desvirtúan la presunción de que todo préstamo devenga intereses, puesto que se trata de préstamos a familiares, en condiciones y circunstancias que autorizan a tener por estipulado que no devengarían intereses, máxime cuando la existencia, monto y particularidades de los contratos resultan de las propias declaraciones de la contribuyente, quien ha sostenido también, a lo largo de todo el procedimiento verificadorio, que **nunca tuvo intención de cobrarle intereses a su marido, sobre las sumas que éste retiraba del negocio de reventa de alfajores que a ella le pertenecía en calidad de bien propio, ni a su sobrino respecto de las sumas que le adelantó para que se comprara un automóvil y se iniciara en una actividad comercial.**

El sobrino declaró en estos autos confirmando los dichos de la sra. de Elíades y, en especial, que el préstamo recibido de su tía "no ha devengado ningún tipo de interés" (fs. 41), como así también que la operación fue realizada en efectivo y sin documentación, que en esa época era soltero y vivía en la casa de la sra. de Elíades (fs. 53).

Tanto en el caso de este prestatario, como en el del Sr. Elíades, esposo fallecido de la contribuyente en cuestión, **el organismo fiscal pudo, por lo demás, verificar si en sus correlativas declaraciones juradas para el impuesto a los réditos, dedujeron importes por intereses correspondientes a tales préstamos, pero en el "sub lite" no lo hizo, amparándose en el secreto fiscal (art. 100 de la ley 11683, t.o. 1968, sustituido por la ley 20024), no obstante el oficio librado para mejor proveer por el Tribunal Fiscal de la Nación (fs. 54 y 62) y pese a invocarse la existencia de préstamos efectuados por razones de familia. Al margen de la procedencia de aplicar en el caso el citado art. 100, lo cierto es que ninguna prueba aportó el Fisco, que desvirtuara las manifestaciones de la sra. de Elíades o enervara la prueba en contrario que ésta produjera sobre el presunto devengamiento de intereses.**

En el mismo sentido cabe computar el informe del señor juez de la sucesión de don Demetrio Elíades, según el cual **"no surge que la sucesión haya pagado intereses a la esposa del causante, ni que ésta haya requerido a la sucesión el pago de intereses por cualquier concepto" (fs. 45)".**

Producto de lo expuesto la CNACAF resuelve:

"Confirmar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación de fs. 63/66, en cuanto revocó la resolución de la DGI que determinara de oficio la obligación impositiva de la sra. María Concepción Díaz de Elíades".

VENTA DE UN INMUEBLE MEDIANTE LA CONSTITUCION DE CONTRATO ONEROSO DE RENTA VITALICIA

DICTAMEN (DATyJ) 8/1980 DEL 09.05.1980

En materia de enajenación de un inmueble mediante la constitución de un contrato oneroso de renta vitalicia, se puede consultar el siguiente dictamen de la AFIP.

En el **Dictamen (DATyJ) 8/1980** de fecha 09/05/1980, se analiza la venta de un inmueble mediante la constitución de un contrato oneroso de renta vitalicia.

Se consultaba sobre la gravabilidad en el impuesto a las ganancias y/o en el impuesto sobre los beneficios eventuales.

Se hace mención al dictamen 78/1949 donde se concluyó que la operación estaba gravada por impuesto a los réditos y no por el impuesto sobre los beneficios eventuales.

Entrando en la cuestión de fondo, los funcionarios entienden que:

“El citado dictamen 78/1949 fijó oportunamente el temperamento a seguir en los casos de transferencias de dominio de un inmueble en virtud de la celebración de un contrato de renta vitalicia, declarando no comprendida en el ámbito del impuesto a las ganancias eventuales la operación respectiva.

Cabe entonces analizar si resulta vigente ese criterio frente a las disposiciones de los impuestos a las ganancias y a los beneficios eventuales”.

(..)

*“Ahora bien, en el impuesto a las ganancias eventuales se excluían los resultados gravados con el impuesto a los réditos, **de la misma manera que en el impuesto a los beneficios eventuales también se excluyen del ámbito de imposición del gravamen los beneficios alcanzados por el impuesto a las ganancias** (el art. 1 de la ley respectiva expresa que "el gravamen recaerá sobre los beneficios de carácter eventual, derivados de fuente argentina, no comprendidos en el ámbito de los impuestos a las ganancias, a determinados juegos y concursos o a la transferencia de títulos valores, que obtengan personas de existencia física o sucesiones indivisas").*

En cuanto a las disposiciones contenidas en el impuesto a las ganancias con respecto a las rentas vitalicias, las mismas no difieren de las que, en tal aspecto, regían para el impuesto a los réditos. En efecto, la norma contenida en el artículo 56 del decreto reglamentario de la ley de impuestos a las ganancias reconoce como antecedente originario una norma similar incorporada a la reglamentación de la ley de impuesto a los réditos por el decreto 34600/1948 y que se mantuvo en las sucesivas reglamentaciones.

*Por lo tanto, **las conclusiones del 78/1949 resultan aplicables al caso analizado y el tratamiento fiscal que corresponde dispensarle se encuentra, exclusivamente, dentro del ámbito del impuesto a las ganancias”.***

=====

Capítulo 11. RENTAS DE TERCERA CATEGORIA

INDICE

RENTAS DE TERCERA CATEGORIA

Sujetos

Las sociedades de capital

Dictamen sobre la vigencia del impuesto a las ganancias para las sociedades

Dictamen (DATJ) 17/1982 del 15.2.1982

Las demás sociedades

Los fideicomisos transparentes

Las explotaciones unipersonales

Ciertos auxiliares de comercio

Excepciones al principio de fuente

Loteos con fines de urbanización

Edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal

Desarrollo y enajenación de inmuebles bajo el régimen de conjuntos inmobiliarios

Rentas no incluidas en 1º, 2º o 4º categoría

Compensaciones y viáticos

Caso particular de la actividad profesional u oficios

Definición de explotación unipersonal

Jurisprudencia sobre el concepto de explotación unipersonal

Fara Luis Ernesto TFN del 11.07.1986

Pifano Juan J. TFN Sala B del 29.09.1986

Circular sobre el concepto de explotación unipersonal

Circular (DGI) 1080 (B.O.11.09.1979)

Dictamen sobre el concepto de explotación unipersonal

Dictamen (DATJ) 7/1980 del 07.05.1980

Dictamen sobre la actividad de taxista

Dictamen (DAT) 37/1995 del 17.3.1995

Dictámenes sobre la actividad de productor de seguros

Dictamen (DAL) 70/2000 del 18.10.2000

Dictamen (DAT) 107/1989 del 29.5.1989

Tratamiento de los fideicomisos de construcción y/o inmobiliarios

Fideicomisos tipificados en el art. 53 de la LIG

Fideicomisos tipificados en el art. 73 de la LIG

Importante aclaración del art. 130 del D.R. de la LIG (S/Decreto 1.170/2018)

La primera cuestión a analizar: La entrega en fiducia.

La segunda cuestión a analizar: La cesión de derechos de un fideicomiso.

La tercera cuestión a analizar: La adjudicación de unidades.

La cuarta cuestión a analizar: La posterior venta de las unidades adjudicadas.

Venta de derechos de un fideicomiso inmobiliario

Acta Nº 31 EDI con entidades profesionales del 04/07/2019.

Tratamiento de los fideicomisos mixtos

“Fideicomiso Edificio la Favorita de Rosario” CNACAF Sala II 18.6.2020

Resolución (SDG TLI) 6/2011

Resolución (SDG TLI) 11/2011

Dictamen (DI ALIR) 8/2010

Dictamen (DI ALIR) 9/2010

Tratamiento de la entrega en fiducia de un inmueble a un fideicomiso de construcción al costo que además realiza ventas a terceros

Dictamen (DAT) 1/2014 del 07.02.2014

Entrega de un inmueble en fiducia por parte de una persona humana

Dictamen (DAT) 55/2005 del 26.09.2005

Costo computable de los terrenos aportados en fiducia a precio no determinado

Dictamen 99/2012

Adjudicación de unidades y posterior venta de las unidades adjudicadas

Dictamen (DAT) 18/2006 del 16.03.2006 (GANANCIAS e IVA)

Dictamen (DAT) 16/2006 del 06.03.2006 (IVA)

Aporte de un inmueble a una SA por parte de una persona humana

Dictamen (DAT) 7/2007 del 29.01.2007

Impuesto al valor agregado

López Mariana y otros CNACAF Sala III 6.8.2013

Retención de impuesto a las ganancias

Adjudicación de unidades funcionales de un fideicomiso a los fiduciantes beneficiarios

R.G. 2.139

Dictamen (DAT) 78/2008 del 30.12.2008

Resolución (SDG TLI) 53/2008 del 30.12.2008

Dictamen (DAT) 09/2007 del 31.01.2007

Dictamen (DAT) 27/2007 del 30.04.2007

Tratamiento de los fideicomisos de administración

Dictamen (DAT) 12/2007 del 31.01.2007

Dictamen (DIALIR) 06/07 del 14.02.2007

Dictamen (DAT) 103/2001 del 31.11.2001

Dictamen (DAL) 8/2002 del 21.01.2002

Dictamen (DAT) 17/2002 del 04.02.2002

Resolución (SDG TLI) 28/2018 del 10.05.2018

Fideicomiso de administración en los cuales el fiduciante beneficiario es un sujeto exento de impuesto a las ganancias

Dictamen (DAT) 25/2011 del 19.4.2011

Dictamen (DAT) 37/2009 del 11.06.2009

Dictamen (DAT) 1/2009 del 06.01.2009

Fideicomisos que administran inversiones de “Cajas de Profesionales” Provinciales

Artículo 14 bis de la Constitución Nacional

Artículo 40 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires

Artículo 3 de la ley 24.241

Caja de Abogados y Procuradores de la Provincia de Mendoza CSJN del 05.05.2009.

Banco de la Provincia de Buenos Aires c/Estado Nacional C.S.J.N. del 15.03.1940

Dictamen (DAT) 25/2011 del 19.04.2011

Dictamen (DAT) 37/2009 del 11.06.2009

Dictamen (DAT) 01/2009 del 06.01.2009

Dictamen (DAT) 04/2013 del 14.03.2013

Dictamen (DAT) 09/2012 del 11.06.2012

Dictamen (PTN) 05/2008 del 10.01.2008

Dictamen (DATyJ) 10/1981 del 02.07.1981

Tratamiento de los fideicomisos de garantía

Dictamen (DAT) 60/2007 del 16.08.2007

Tratamiento de los consorcios de propietarios

Dictamen (DAT) 77/2011 del 06.10.2011

Dictamen (DAT) 18/2010 del 20.04.2010

Dictamen (D.A.T.) 75/01 del 31.10.2001

Dictamen (DAT) 118/1995 del 31.10.1995

Determinación del resultado impositivo en las rentas de 3º categoría

Bienes recibidos en cancelación de créditos por honorarios profesionales

Sujetos que confeccionen balances

Sujetos que no confeccionen balances

Jurisprudencia sobre balance contable versus balance impositivo

Huelva SA TFN Sala A del 14.9.1972

Marincola Jorge TFN Sala D del 14.12.2000

Industrias Plásticas D` Accord SRL TFN Sala A del 17.12.1997

Bienes adjudicados a los socios por disolución de la sociedad

Distribución de los resultados en el caso de las demás sociedades, fideicomisos transparentes y explotaciones unipersonales

Ventas de bienes de cambio. Determinación de la ganancia bruta

Jurisprudencia sobre el tratamiento de los envases como bienes de cambio o como bienes de uso

Coca Cola SA TFN Sala D del 26.03.1974

San Martín Refrescos SA CNACAF Sala III del 22.06.1982

San Martín Refrescos SA TFN Sala C del 30.08.1977

Valuación de bienes de cambio (Excepto inmuebles)

Mercadería de reventa (última compra)

Productos elaborados (última venta menos gastos de venta y % de utilidad)

Productos en curso de elaboración

Hacienda

Cereales, oleaginosas, frutas, etc.

Sementeras (en función de las inversiones)

Determinación y valuación del inventario de bienes de cambio

Deducciones y provisiones globales

Actualización

Las inversiones no son bienes de cambio

Bienes de cambio (excepto inmuebles) fuera de moda, deteriorados, mal elaborados, etc.

Establecimiento de cría (costo estimativo por revaluación anual)

Hacienda bovina, ovina y porcina

Otras haciendas

Vientres

Establecimientos de cría. Ejercicio de inicio de actividad. Valuación de las existencias finales de hacienda

Hacienda bovina, ovina y porcina

Otras haciendas

Hacienda que tiene el carácter de bien de cambio

Hacienda que tiene el carácter de bien de uso

Animales adquiridos

Animales de propia producción

Valuación de inmuebles que tienen el carácter de bienes de cambio

Inmuebles adquiridos

Inmuebles construidos

Obras en construcción

Mejoras

Enajenación de inmuebles

Venta de inmuebles que tienen el carácter de bienes de cambio y de bienes de uso

Venta de inmuebles sin costo individual

Venta judicial de inmuebles por subasta pública

Venta de inmuebles afectados a una explotación unipersonal

Venta de lotes (loteos con fines de urbanización)

Valor de plaza

Jurisprudencia sobre valuación de bienes de cambio a valor de plaza

Bodegas San Telmo SA CNACAF Sala V del 26.12.2005

Retiro de mercadería para uso particular

Bienes de uso que se afectan como bienes de cambio

Venta de bienes muebles amortizables. Determinación del costo computable

Bienes adquiridos

Bienes fabricados

Bienes de cambio que se afecten como bienes de uso

Sujetos del ajuste por inflación impositivo

Actualización

Venta de inmuebles que no sean bienes de cambio. Determinación del costo computable

Inmuebles adquiridos

Inmuebles construidos

Obras en construcción

Mejoras

Amortizaciones

Sujetos del ajuste por inflación impositivo

Venta de bienes intangibles. Determinación del costo computable

Sujetos del ajuste por inflación impositivo

Venta de bienes intangibles de propia producción. Determinación del costo computable

Venta de acciones, participaciones sociales, FCI, ADRS, CEDEARS, fideicomisos, Etc. Determinación del costo computable

Sujetos del ajuste por inflación impositivo

Señas o anticipos que congelan precio

Venta de títulos públicos, monedas digitales, Etc. Determinación del costo computable

Venta de otros bienes. Determinación del costo computable

Dividendos y utilidades no computables dentro de las rentas de la 3º categoría

Bienes muebles amortizables fuera de uso (Desuso)

Dictamen (DAT) 31/2006 del 05.05.2006

Venta y reemplazo de bienes de uso

Jurisprudencia y dictámenes sobre venta y reemplazo

Dictamen (DAT) 73/2006 del 21.11.2006

Resolución Nº 11/2014 (SDG TLI) del 27.03.2014.

Resolución Nº 2/2014 (SDG TLI) del 14.01.2014.

Dictamen (DAT) 42/2013 del 30.10.2013.

Dictamen (DAT) 57/2008 del 23.07.2008.

Dictamen (DAT) 92/2007

Escarpatri SA TFN Sala A del 16.08.2007.

Santiestrella SA TFN Sala B del 05.12.2006.

Gena S.A. Agrícola Ganadera T.F.N. Sala "B" del 28.03.2006

Perfecto López y CIA S.A. T.F.N. Sala "B" del 04.05.06

Tratamiento de las diferencias de cambio

Dictamen (DAT) 40/2005 del 04.07.2005

Alícuotas del impuesto en las rentas de 3º categoría

Impuesto de igualación

Tratamiento de los dividendos o utilidades en especie

Disposición de fondos o bienes a favor de terceros

Sujetos alcanzados por el instituto de disposición de fondos o bienes a favor de terceros

Disposición de fondos

Disposición de bienes

Pagos por el uso de los bienes dispuestos

Operaciones en condiciones de mercado

Dividendos o utilidades presuntos

Definición de operaciones realizadas en interés de la empresa

Renta presunta para la sociedad vs. Dividendos o utilidades presuntos

Disposición de fondos. Tasa de interés

Disposición de bienes. Pago por el uso de los bienes

Base imponible para la aplicación de la presunción del 8% o del 20%

Valor de plaza de los inmuebles

Valor de plaza de los bienes muebles

Devolución de los fondos o de los bienes

Operaciones realizadas en condiciones de mercado. Informe de contador público

Intervención de un establecimiento permanente

Renta presunta para la sociedad vs. Dividendos o utilidades presuntos

Liberalidades. Gasto no deducible

Jurisprudencia sobre disposición de fondos o bienes a favor de terceros

Macro Fundamentals SA TFN Sala B del 19.02.2020

Exxonmobil Business Support Center Argentina SRL TFN Sala B del 07.11.2019

Compañía de Transporte de Energía Eléctrica de Alta Tensión Transener SA CSJN del 10.05.2016

Colima SA TFN Sala C del 26.11.2004

Servando Pedrido SAIC CNACAF Sala III del 11.10.2005

Servando Pedrido SAIC TFN Sala D del 22.12.2000

Akapol SA CSJN del 3.5.2012

Fiat Concord SA CSJN del 06.03.2012

BJ Service SRL CSJN del 06.03.2012

Petroquímica Rio Tercero SA CSJN del 14.07.2015

Dragados y Obras Portuarias SA CSJN del 24.04.2012

Tratamiento de las empresas de construcción

Tratamiento de las minas, canteras y bosques

Deducciones de 3º categoría

Gastos inherentes al giro del negocio

Deducción de diferencias de cambio producto de una deuda con los accionistas por el pago de dividendos

Resolución (SDG TLI) 53.2021 del 21.07.2021

Gastos no deducibles. Empleadores incluidos en el REPSAL

Pérdidas extraordinarias por diferencias de cambio negativas derivadas de operaciones de “dólar bolsa” o “dólar MEP”, con títulos públicos.

Circular 5/2014 (B.O.19.11.2014)

Jurisprudencia sobre gastos inherentes al giro del negocio

Colegio Victoria SA TFN Sala B del 15.4.2004

Pihue SA CNACAF Sala A del 28.11.2019

Molinos Rio de la Plata SA TFN Sala B del 13.06.2002

Molinos Rio de la Plata SA TFN Sala D del 20.11.2003

Malos créditos

Definición de malos créditos (Créditos dudosos y Créditos incobrables)

Índices de incobrabilidad

Créditos de escasa significación

Créditos con garantía

Cálculo de previsión por malos créditos

Implementación de la previsión por malos créditos

Información a la AFIP

Jurisprudencia y dictámenes sobre malos créditos

Definición de malos créditos

Sullair Argentina S.A. C.S.J.N. del 21.02.2013

Multicanal S.A. C.S.J.N. del 18.12.2012

Telefónica de Argentina S.A. C.S.J.N. del 14.02.2012

Banco Frances S.A. C.S.J.N. del 09.11.2010

Aguas Argentina S.A. C.S.J.N. del 11.10.2016

A modo de resumen

Mediación prejudicial obligatoria

Resolución (SDG TLI) 58/2019 del 07.11.2019.

Malos créditos momento de imputación

Athuel Electrónica SA TFN Sala A del 3.10.2010

Operaciones comerciales

Dictamen (DAT) 17/1995 del 21.2.1995

Cálculo de la previsión por malos créditos

Dictamen (DAT) 29/1996 del 3.5.1996

Los préstamos a terceros no se deducen como malos créditos

Bioimplant SA TFN Sala B del 16.11.2006

Bioimplant SA CNPE Sala "A" del 30.05.2006

Biomplant SA JNPT N° 2 del 13.02.2006 (Causa 2055/2004)

Los anticipos de proveedores no se deducen como malos créditos

Aisa SA TFN Sala A del 29.02.2006

Gastos de organización

Compañías de seguros. Reservas matemáticas

Gastos incurridos en el extranjero

Jurisprudencia sobre gastos realizados en el exterior

Pedro Moscuza e hijos SA CNACAF Sala IV del 19.12.2006

Cafiero y Pollio SA TFN Sala A del 28.6.2001

Gastos realizados en favor del personal

Aportes de los empleadores a planes de seguro de retiro

Gastos de representación

Definición de gastos de representación

No son gastos de representación

Tope para la deducción de gastos de representación

Gastos por viajes

Jurisprudencia sobre gastos de representación

Red Link SA TFN Sala A del 13.08.2015

Honorarios de directores, síndicos y socios gerentes

Limitación de la deducción en cabeza de la sociedad

Honorarios de síndicos

Incremento del monto fijo de \$ 12.500

Tope deducible para directores, miembros de consejo de vigilancia y socios administradores

Tope del 25% definición del resultado contable

Dictamen (DAT) 60/2003 del 01.09.2003

Dictamen (DAT) 67/2003 del 02.10.2003

Dictamen (DAT) 72/2003 del 19.11.2003

Dictamen (DAT) 64/2005 del 20.10.2005

Dictamen (DAyT) 23/1981 del 05.08.1981

Requisitos para la deducción

Conceptos deducibles sin aplicación del tope en cabeza de la sociedad

Renta no computable en cabeza del director

Carácter de socios administradores

Jurisprudencia sobre honorarios de directores

Honorarios sin asignación individual:

-Tecnología Integral de Mantenimiento S.A. T.F.N. Sala “B” del 17.06.08

-Nueva Subgra TFN Sala B del 26.05.2003

Período en que corresponde la deducción de los honorarios:

-Ruta 22 SA TFN Sala B del 29.9.2003

Tratamiento de un director suplente:

-Comisión de enlace AFIP CPCECABA reunión del 28.5.2008.

-Comisión de enlace AFIP CPCECABA reunión del 2.7.2008.

Tratamiento de un gerente no socio de una SRL

-Dictamen (DAT) 46/2008 del 12.09.2008

Se trata de un ejercicio con quebrantos:

-Longvie SA CNACAF Sala IV del 23.03.2006

Deducción de honorarios por funciones técnico administrativas:

-Picapau SRL CNACAF Sala V del 20.02.2020

-Surpiel S.A. T.F.N. Sala “D” del 17.04.06

Análisis del tema laboral y de los recursos de la seguridad social

Comisión de enlace AFIP - DGI/CPCECABA reunión del 12/10/2011

Dictamen 41/2013

Art. 27 LCT

Resolución (ANSES) 443/1992

Art. 261 ley 19.550

Dictamen (Dirección Coordinación Operativa) 34/1996 del 15.01.1996

Serca SA CSJN del 05.11.2020

Análisis del tratamiento en el impuesto al valor agregado de los honorarios por funciones técnicas

Dictamen (D.A.T.) 45.2002 del 30.05.2002

Scaramella Julio Cesar TFN Sala A del 27.12.2012

Paolini Eugenio TFN Sala B del 11.06.2008

Freire Andrés y Bilinkis Santiago T.F.N. Sala D del 23.11.2007

Garat Howard Luís, C.N.A.C.A.F. Sala V del 05.09.2001

Garat Howard Luís T.F.N. Sala A del 01.09.1999

Trod Luís Moisés C.N.A.C.A.F. Sala III del 01.02.2000

Trod Luís Moisés T.F.N. Sala D del 10.03.1999

Reservas y provisiones

Jurisprudencia sobre provisiones

Clínica Oftalmológica de Alta Complejidad SA CNPE Sala B del 16.05.2006

Actualizaciones en la ley de impuesto a las ganancias

Ajuste por inflación impositivo

Introducción

Sujetos del ajuste por inflación impositivo

Vigencia del ajuste por inflación impositivo

Acta n° 30 EDI c/entidades profesionales del 02.05.2019

Computo del ajuste por inflación impositivo

Acta n° 35 EDI c/entidades profesionales del 25.06.2020

Acta n° 36 EDI c/entidades profesionales del 26.08.2020

Mecanismo del ajuste por inflación impositivo

Ajuste por inflación estático

Activos computables y activos no computables

Tratamiento de los bienes de cambio

Tratamiento de las inversiones del exterior

Dictamen (DAT) 2/2009 del 03.04.2009.

Dictamen (DAT) 85/2007 del 14.11.2007.

Dictamen (DAT) 37/2004 del 02.06.2004.

Dictamen (DAT) 26/2005 del 12.05.2005.

Tratamiento de los saldos a favor técnicos de IVA

Dictamen (DAT) 7/1981 del 20.05.1981.

Alcalis de la Patagonia CSJN del 06.05.1986

Gipsy Traslados Marinos SRL TFN Sala B del 24.05.2005

Correcciones del activo no computable

Pasivos computables y pasivos no computables

Cálculo del ajuste por inflación estático

Ajuste por inflación dinámico

Ajustes dinámicos positivos

Ajustes dinámicos negativos

Calculo del ajuste por inflación

Normas de valuación para los sujetos del ajuste por inflación impositivo

Normas de aplicación para los sujetos del ajuste por inflación impositivo

Instrucción general (DGI) 236/1978

Jurisprudencia respecto del ajuste por inflación impositivo

Bodegas Esmeralda SA Juzgado Federal de Córdoba N° 1 del 15.08.2019

Bio Bahía SA Cámara Federal de Bahía Blanca del 03.02.2022

Santiago Dugan Trocello SRL CSJN del 30.06.2005

Candy SA CSJN del 03.07.2009

Giorno SA CSJN del 24.06.2021

Swaco de Argentina SA CSJN del 14.02.2012

Estancias Argentinas el Hornero SA CSJN del 2.10.2012

Alubia SA CSJN del 4.11.2014

M. Royo SA CSJN del 5.7.2016

Eduardo Jorge Feler CSJN del 06.08.2020

Relevamiento de Gustavo Naveira de Casanova de 111 fallos de la CSJN

=====

RENTAS DE TERCERA CATEGORIA

Por aplicación del **Art. 2 apartado 2)** de la LIG, se trata de sujetos que se rigen por la "TEORIA DEL BALANCE".

En el caso de los sujetos empresas, las rentas están gravadas, aunque no sean periódicas, y aunque se agote la fuente productora de las rentas, es decir que cualquier incremento patrimonial resulta gravado por impuesto a las ganancias, aunque se trate de un enriquecimiento a título gratuito.

SUJETOS INCLUIDOS

Art. 53 de la LIG

Constituyen ganancias de la tercera categoría:

LAS SOCIEDADES DE CAPITAL

Art. 53 inciso a) de la LIG

a) Las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 73.

Art. 73 de la LIG

Las sociedades de capital constituidas en el país:

1. Las sociedades anónimas -incluidas las sociedades anónimas unipersonales- (SAU), las sociedades en comandita por acciones, en la parte que corresponda a los socios comanditarios, y las sociedades por acciones simplificadas del Título III de la ley 27349 (SAS), constituidas en el país.

2. Las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita simple y la parte correspondiente a los socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones, en todos los casos cuando se trate de sociedades constituidas en el país.

ENTIDADES EXENTAS QUE NO GOCEN DE LA EXENCION

3. Las asociaciones, fundaciones, cooperativas y entidades civiles y mutualistas, constituidas en el país, en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo.

SOCIEDADES DE ECONOMIA MIXTA

4. Las sociedades de economía mixta, por la parte de las utilidades no exentas del impuesto.

SOCIEDADES DEL ESTADO

5. Las entidades y organismos a que se refiere el artículo 1 de la ley 22016, no comprendidos en los apartados precedentes, en cuanto no corresponda otro tratamiento impositivo en virtud de lo establecido por el artículo 6 de dicha ley.

FIDEICOMISOS NO TRANSPARENTES ALGUN FIDUCIANTE NO ES BENEFICIARIO ALGUN FIDUCIANTE BENEFICIARIO NO ES RESIDENTE DEL PAIS

6. Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V.

FCI CERRADOS

7. Los fondos comunes de inversión constituidos en el país, no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1 de la ley 24083 (FCI CERRADOS).

CUANDO OPTEN POR TRIBUTAR COMO SOCIEDADES DE CAPITAL

8. Las sociedades incluidas en el inciso b) del artículo 53 y los fideicomisos comprendidos en el inciso c) del mismo artículo que opten por tributar conforme a las disposiciones del presente artículo. Dicha opción podrá ejercerse en tanto los referidos sujetos lleven registraciones contables que les permitan confeccionar balances comerciales y deberá mantenerse por el lapso de cinco (5) períodos fiscales contados a partir del primer ejercicio en que se aplique la opción.

VIGENCIA TEMPORAL EN LAS RENTAS DE 3º CATEGORIA

Los sujetos mencionados en los apartados 1 a 7 precedentes quedan comprendidos en este inciso desde la fecha del acta fundacional o de celebración del respectivo contrato, según corresponda, y para los sujetos mencionados en el apartado 8, desde el primer día del ejercicio fiscal siguiente al del ejercicio de la opción.

LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES CONSTITUIDOS EN LA ARGENTINA PERTENECIENTES A SUJETOS DEL EXTERIOR

Las derivadas de establecimientos permanentes definidos en el artículo 22 de la LIG.

Art. 165 del D.R. de la LIG.

No se encuentran comprendidas en las disposiciones del inciso b) del artículo 73 de la LIG, las sociedades constituidas en el país, aunque su capital pertenezca a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas humanas residentes en el exterior.

DICTAMEN SOBRE LA VIGENCIA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS PARA LAS SOCIEDADES

DICTAMEN (DATJ) 17/1982 DEL 15.2.1982

Una SRL es sujeto pasivo de impuesto a las ganancias, desde el momento de celebración del contrato constitutivo de la sociedad.

*“SUMARIO: Por aplicación de lo dispuesto en el artículo 1º, punto 3, inciso b) y en el artículo 9º, punto 3, de la Ley Nº 22.438 **las sociedades de responsabilidad limitada** denominadas "en formación" por no haber culminado su inscripción registral **serán consideradas sujetos pasivos del Impuesto a las Ganancias desde la fecha de celebración del respectivo contrato**, pero tal efecto sólo se producirá a partir de los ejercicios fiscales iniciados con posterioridad al 1º de enero de 1981.*

*I. - Región remite las presentes actuaciones en consulta, solicitando se determine cuál es el tratamiento impositivo que corresponde acordar a la **sociedad de responsabilidad limitada que aun no ha concretado su inscripción en el Registro Público de Comercio**, frente a la norma del artículo 63, inciso a), punto 1 de la Ley Nº 20.628.*

Fundamenta su elevación en la disparidad de criterio que, acerca del tema en cuestión, mantienen sus Secciones Revisión y Recursos y Jurídica.

II. - La ex División Asesoría Legal, en su informe de fecha 22/4/80, ha interpretado que la sociedad de responsabilidad limitada que no ha concluido con la inscripción registral, no es uno de los sujetos previstos en el artículo 63, inciso a), punto 1º de la Ley de impuesto a las ganancias, ya que ella no es una sociedad del tipo antedicho, aunque utilice el aditamento "en formación", sino que se trata de una sociedad distinta denominada "irregular" a la que la legislación no ha dotado expresamente de personalidad tributaria.

Ese criterio fue compartido por la ex División Asesoría Técnica.

III. - Acerca del tema en análisis corresponde señalar que, como consecuencia de la reforma introducida a la Ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1977 y sus modificaciones, por el artículo 1º, punto 3, inciso b) de la Ley Nº 22.438, los sujetos mencionados en los apartados 1 (que comprende a las sociedades de responsabilidad limitada), 2 y 3 del inciso a) del artículo 63 de la Ley de impuesto a las ganancias, quedan comprendidos en las normas de dicho inciso desde la fecha del acta fundacional o de celebración del respectivo contrato, según corresponda.

Esta reforma tiene vigencia con respecto a las sociedades de responsabilidad limitada, para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1º de enero de 1981, inclusive.

IV. - Por lo expuesto **cabe concluir que las sociedades de responsabilidad limitada en formación son sujetos pasivos del impuesto a las ganancias desde los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1º de enero del corriente año**, en virtud de la reforma legal comentada, resultando en principio de aplicación, para los períodos fiscales anteriores, las conclusiones del dictamen que se acompaña.

NICOLAS RUBINO, Jefe Departamento Legislación

I. - Vuelven estas actuaciones a efectos de considerar el informe producido por el Departamento Legislación con fecha 4 de noviembre de 1981.

Esta Asesoría se expidió oportunamente mediante dictamen de fecha 22 de abril de 1980, respecto del fondo del asunto y consideró que "la sociedad de responsabilidad limitada que no ha concluido con la inscripción registral, no es uno de los sujetos previstos en el artículo 63, inciso a), punto 1 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, ya que ella no es una sociedad del tipo antedicho, aunque utilice el aditamento "en formación", sino que se trata de una sociedad distinta denominada "irregular" a las que la legislación no ha dotado expresamente de personalidad tributaria".

La Ley Nº 22.438 incorporó como último párrafo del inciso a) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, el siguiente: "Los sujetos mencionados en los apartados precedentes quedan comprendidos en este inciso desde la fecha del acta fundacional o de celebración del respectivo contrato, según corresponda".

Obviamente, **ello transforma a las sociedades de responsabilidad limitada denominadas "en formación", en sujetos pasivos del Impuesto a las Ganancias desde la fecha de celebración del respectivo contrato.**

Si existían dudas respecto del comienzo de la personalidad tributaria de estas formas de irregularidad societaria, ellas han quedado elucidadas con la norma transcrita. Así lo entiende el propio mensaje de elevación de la Ley Nº 22.438 al fundamentar la reforma introducida a través del artículo 1º, punto 3, inciso b), de la misma. Por otra parte, resulta claro que tal tratamiento sólo debe dispensarse a las sociedades "en formación" a partir de los ejercicios fiscales iniciados luego del 1º de enero de 1981, a tenor de lo dispuesto por el artículo 9º, punto 3, de la Ley Nº 22.438.

En consecuencia, **debe concluirse que la celebración de un contrato de sociedad de responsabilidad limitada otorga, al ente creado, el carácter de sujeto pasivo del Impuesto a las Ganancias desde la fecha del mencionado convenio, pero tal efecto sólo se operará a partir de los ejercicios fiscales iniciados con posterioridad al 1º de enero de 1981".**

LAS DEMAS SOCIEDADES

Art. 53 inciso b) de la LIG

b) Todas las que deriven de **cualquier otra clase de sociedades** constituidas en el país.

LOS FIDEICOMISOS TRANSPARENTES

Art. 53 inciso c) de la LIG

c) Las derivadas de fideicomisos constituidos en el país en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V.

Art. 130 del D.R. de la LIG. (s/decreto 1.170/2018)

Cuando **exista una total coincidencia entre fiduciantes y beneficiarios** del fideicomiso, excepto en los casos de fideicomisos financieros o de aquellos que hagan uso de la opción prevista en el apartado 8 del inciso a) del artículo 73 de la LIG o de **fiduciantes-beneficiarios comprendidos en el Título V de la LIG (BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR)**, el fiduciario atribuirá a estos, en la proporción que corresponda, los resultados obtenidos en el respectivo año fiscal con motivo del ejercicio de la propiedad fiduciaria.

El procedimiento del párrafo anterior también será de aplicación para los inversores de los fideicomisos y fondos comunes de inversión comprendidos en los apartados 6 y 7 del inciso a) del artículo 73 de la LIG, perceptores de la ganancia que aquellos distribuyan, en la parte correspondiente a su participación de mediar lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 205 de la ley 27.440.

Art.205 ley 27.440

*“**Art. 205.** – En pos de transparentar el tratamiento impositivo vigente, los fideicomisos y los fondos comunes de inversión a que aluden los apartados 6 y 7 del inciso a) del art. 69 (HOY ART. 73 DE LA LIG) de la ley de impuesto a las ganancias tributarán el impuesto a las ganancias en la medida en que los certificados de participación y/o títulos de deuda o las cuotapartes que emitieran no hubieren sido colocados por oferta pública con autorización de la Comisión Nacional de Valores. De existir tal colocación tributarán sólo en la proporción a las inversiones no realizadas en la República Argentina.*

Cuando los fideicomisos y fondos comunes de inversión a que alude el párrafo anterior no deban tributar el impuesto, el inversor perceptor de las ganancias que aquellos distribuyan deberá incorporar dichas ganancias en su propia declaración jurada, siendo de aplicación las normas generales de la ley para el tipo de ganancias de que se trate, de no haber mediado tal vehículo. Cuando se trate de beneficiarios del exterior, el fiduciario o la sociedad gerente, según corresponda, procederá a efectuar la retención a que se refiere el capítulo II del título IV o el título V de la ley, según corresponda, en la medida de las ganancias

distribuidas por el fideicomiso o fondo común de inversión, respectivamente, que resulten gravadas para dichos beneficiarios.

El tratamiento aquí previsto comenzará a regir respecto de las utilidades generadas en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2018.

La reglamentación establecerá los procedimientos que fueran aplicables a efectos de cumplimentar las disposiciones previstas en el presente”.

LAS EXPLOTACIONES UNIPERSONALES

Art. 53 inciso d) de la LIG

d) Las derivadas de otras empresas unipersonales ubicadas en el país.

Se debe tener presente que ni la LIG, no el D.R. de la LIG, definen que debe entenderse por explotación unipersonal (el tema será analizado más adelante)

Art. 133 del D.R. de la LIG.

CESE DE ACTIVIDADES DE UNA EXPLOTACION UNIPERSONAL

En el caso de una explotación unipersonal, que obtiene rentas de tercera categoría, frente al cese de actividades, se debe tener en cuenta el fuero de atracción que determina el **artículo 133 del decreto reglamentario** de la ley de impuesto a las ganancias:

*“Cuando las sociedades o empresas o explotaciones unipersonales, comprendidas en los incisos b), d), e) y en el último párrafo del artículo 53 de la ley **cesen en sus actividades**, se entenderá que a los efectos del impuesto continúan existiendo hasta que realicen la totalidad de sus bienes o estos puedan considerarse definitivamente incorporados al patrimonio individual de los socios o del único dueño, **circunstancia que se entenderá configurada cuando transcurran más de dos (2) años desde la fecha en la que la sociedad, empresa o explotación realizó la última operación** comprendida dentro de su actividad específica”.*

CIERTOS AUXILIARES DE COMERCIO

Art. 53 inciso e) de la LIG

e) Las derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio, no incluidos expresamente en la cuarta categoría.

EXCEPCIONES AL PRINCIPIO DE FUENTE:

- LOTEOS CON FINES DE URBANIZACION

- EDIFICACION Y ENAJENACION DE INMUEBLES BAJO EL REGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL

- DESARROLLO Y ENAJENACION DE INMUEBLES BAJO EL REGIMEN DE CONJUNTOS INMOBILIARIOS

Art. 53 inciso f) de la LIG

f) Las derivadas de **loteos con fines de urbanización**, las provenientes de la **edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal** del Código Civil y Comercial de la Nación y del **desarrollo y enajenación de inmuebles bajo el régimen de conjuntos inmobiliarios** del Código Civil y Comercial de la Nación.

Art. 151 del D.R. de la LIG.

LOTEOS CON FINES DE URBANIZACION

A efectos de lo dispuesto por el inciso f) del artículo 53 de la ley, **constituyen loteos con fines de urbanización** aquellos en los que **se verifique cualquiera de las siguientes condiciones:**

FRACCIONAMIENTO DE MAS DE 50 LOTES

a) Que del fraccionamiento de una misma fracción o unidad de tierra resulte un número de lotes superior a cincuenta (50).

VENTA DE MAS DE 50 LOTES EN EL TERMINO DE DOS AÑOS

b) Que en el término de dos (2) años contados desde la fecha de iniciación efectiva de las ventas se enajenen -en forma parcial o global- más de cincuenta (50) lotes de una misma fracción o unidad de tierra, aunque correspondan a fraccionamientos efectuados en distintas épocas.

En los casos en que esta condición -venta de más de cincuenta (50) lotes- se verifique en más de un (1) período fiscal, el contribuyente deberá presentar o rectificar su o sus declaraciones juradas, incluyendo el resultado atribuible a cada ejercicio e ingresar el gravamen dejado de oblar con más la actualización que establece la ley 11683, sin perjuicio de los intereses y demás accesorios que correspondan, dentro del plazo fijado para la presentación de la declaración relativa al ejercicio fiscal en que la referida condición se verifique.

Los resultados provenientes de posteriores ventas de lotes de la misma fracción o unidad de tierra, estarán también alcanzados por el impuesto a las ganancias.

LOTEOS REALIZADOS POR SUJETOS EMPRESA

Los resultados provenientes de fraccionamientos de tierra obtenidos por los contribuyentes comprendidos en el apartado 2) del artículo 2 de la LIG, estarán

alcanzados en todos los casos por el impuesto, se cumplan o no las condiciones previstas en el párrafo precedente

Art. 152 del D.R. de la LIG.

EDIFICACION Y ENAJENACION DE INMUEBLES BAJO EL REGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL

Las ganancias provenientes de la **edificación y venta de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal** del Código Civil y Comercial de la Nación, **se encuentran alcanzadas por el impuesto cualquiera fuere la cantidad de unidades construidas** y aun cuando la enajenación se realice en forma individual, en block o antes de la finalización de la construcción.

DESARROLLO Y ENAJENACION DE INMUEBLES BAJO EL REGIMEN DE CONJUNTOS INMOBILIARIOS

Las ganancias provenientes de los conjuntos inmobiliarios comprendidos en el Título VI del Libro IV Código Civil y Comercial de la Nación, se encuentran alcanzadas por el impuesto cualquiera fuere la cantidad de unidades construidas y aun cuando la enajenación se realice en forma individual, en block o antes de la finalización de la construcción.

RENTAS NO INCLUIDAS EN 1º, 2º O 4º CATEGORIA

Art. 53 inciso g) de la LIG

g) Las demás ganancias no comprendidas en otras categorías.

COMPENSACIONES Y VIATICOS

Art. 53 segundo párrafo de la LIG

También se considerarán ganancias de 3º categoría las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etcétera, que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en el art. 53 de la LIG, en cuanto excedan de las sumas que la AFIP juzgue razonables en concepto de reembolso de gastos efectuados.

CASO PARTICULAR DE LA ACTIVIDAD PROFESIONAL U OFICIOS

Art. 53 último párrafo de la LIG

Cuando la actividad profesional u oficio a que se refiere el artículo 82 **se complemente con una explotación comercial** o viceversa (sanatorios,

etcétera), el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considerará como ganancia de la tercera categoría.

Observaciones:

El tema se analiza con profundidad, a la hora de estudiar las rentas de 4º categoría, teniendo en cuenta lo resuelto por la CSJN en la causa "PARACHA".

No se debe confundir al profesional que desarrolla la profesión organizado como empresa (4º categoría), con el profesional que complementa la actividad profesional con una explotación comercial (3º categoría).

=====

DEFINICION DE EXPLOTACION UNIPERSONAL

La ley de impuesto a las ganancias y su decreto reglamentario no contienen ninguna definición sobre el concepto de explotación unipersonal.

JURISPRUDENCIA SOBRE EL CONCEPTO DE EXPLOTACION UNIPERSONAL

FARA LUIS ERNESTO TFN DEL 11.07.1986

PIFANO JUAN J. TFN SALA B DEL 29.09.1986

FARA LUIS ERNESTO TFN DEL 11.07.1986

En el caso del impuesto sobre los capitales el TFN define el concepto de empresa o explotación unipersonal.

*"I. Que a fs. 11/21 vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución de la DGI -División Revisión y Recursos Región Junín- de fecha 5/8/1983, que determinó de oficio la obligación fiscal del recurrente con respecto al **impuesto sobre los capitales** del ejercicio fiscal 1977 y le determinó un saldo a favor del Fisco Nacional de \$a 29, -actualización de dicho saldo de impuesto por \$a 3.771 e intereses resarcitorios por \$a 3.120 con más la actualización e intereses que se devengan hasta la fecha de su efectivo pago.*

DESCRIPCION DE LA ACTIVIDAD DESARROLLADA

*Que el actor manifiesta que durante el año 1977, ocasionalmente, por administración llevó a cabo **tareas de siembra y en consecuencia, cosecha de trigo en una parte del campo de su propiedad de 118 hectáreas; que dicha forma de explotación fue encarada en dicha oportunidad por única vez, puesto que desde que tiene el dominio de la propiedad, la ha arrendado o actuado en calidad de aparcerero, con anterioridad al año 1977 y desde diciembre de ese mismo año hasta la actualidad.***

SE HACE REFERENCIA A LA CIRCULAR 1080/1979

*Que al haber encarado la labor mencionada en forma ocasional, en modo alguno incurrió en la habitualidad a que hace mención el 1er. párr. de la **circular 1080 de la DGI del 5/9/1979.***

*Que **al cierre del período fiscal 1977 no tenía cereales en existencia, en razón de no tener instalaciones para ello y que todo cuanto había cosechado en el lapso mencionado fue entregado para la venta.***

*Que **no posee maquinarias ni herramientas, que impliquen suponerlo titular de una empresa destinada a la explotación rural.***

Que la norma del art. 2, inc. c) de la L. 21287 está basada en el requisito de la existencia de empresa, para que haya sujeto del impuesto y en el caso, no existe organización ni personal afectado, por lo que está desprovisto de los recaudos de un empresario.

Que el hecho imponible del tributo tiene concreción al finalizar el ejercicio y que en este caso, no existe capital computable en dicho momento.

*II. Que a fs. 28/32 vta. **contesta el traslado del recurso el representante del Fisco Nacional**, el que solicita la confirmación de la resolución recurrida con actualización, intereses y costas, en mérito a las razones de hecho y argumentos de derecho que expone.*

(..)

SENTENCIA DEL TFN

III. Que a fs. 34 se abrió la causa a prueba, a fs. 63 se elevaron los autos a la Sala, a fs. 66 se pusieron para alegar y a fs. 71/72 obra el alegato producido por el Fisco Nacional y a fs. 73/76 vta. el presentado por la actora y a fs. 78 se llamaron a sentencia, y

CONSIDERANDO:

I. Que la cuestión a dilucidar consiste en establecer si el recurrente revistió la calidad de sujeto pasivo frente al tributo sobre los capitales por el período fiscal 1977 y en dicho caso qué bienes integrarían el capital imponible.

DEFINICION DE LOS SUJETOS EN EL IMPUESTO SOBRE LOS CAPITALS
(su similitud con la ley de impuesto a las ganancias)

*Que de acuerdo con lo establecido por el art. 2, inc. c) de la ley que rige la materia **"son sujetos pasivos del impuesto:...c) las empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en el país, pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo"...**, desprendiéndose **del mensaje que acompañó la elevación del texto legal que la intención del legislador o "ratio legis" fue la de alcanzar con el tributo "a toda forma de producción de bienes o servicios organizada en forma de empresa".** En los casos de empresas o explotaciones*

unipersonales, dicha intención surge nítidamente, toda vez que los sujetos pasivos del gravamen son éstas, independientemente de la persona titular del capital empresario respectivo y de las empresas o explotaciones de las que pueda ser titular una persona física que resulta separadamente contribuyente del tributo.

DEFINICION DEL FTN DE EMPRESA O EXPLOTACION UNIPERSONAL

Que puede definirse que existe empresa o explotación unipersonal cuando una persona física comprende una actividad económica organizada, mediante la utilización de elementos materiales y humanos, con el objeto de que el ente autónomo así creado revista un fin de producción o de cambio de bienes o de servicios. En dicho supuesto la materia imponible a los efectos del impuesto sobre los capitales estará constituida por el capital afectado a la actividad económica, resultante de la diferencia entre el activo y el pasivo a la finalización del ejercicio y de acuerdo con las normas que para valuación y determinación se establecen en el art. 4 de la L. 21287.

PARA EL TFN EL APARARCERO DADOR NO CONSTITUYE UNA EXPLOTACION UNIPERSONAL

Que las actividades del arrendador y las del dador de aparcerías agrícolas o pecuarias definidas por la L. 13246, no encuadran en el concepto de empresa o explotación unipersonal, razón por la cual cuando dichas actividades son desarrolladas por personas físicas, los bienes dados en arrendamiento o aparcería, no son materia imponible del tributo sobre los capitales.

Que conforme al art. 4 del Decreto Reglamentario de la ley de la materia, las empresas que se disuelvan continuarán sujetas al tributo hasta tanto se verifique la distribución final de los bienes, circunstancia que en el caso de tratarse de empresas o explotaciones unipersonales se produce simultáneamente con el cese de las actividades. Puede considerarse entonces que en tales casos, al cesar la actividad empresaria, finaliza la existencia de la empresa o explotación unipersonal, y se desafectan los bienes de capital de la organización productiva, para quedar incorporados únicamente en el patrimonio de la persona titular del cual forman parte de la materia imponible que resulta alcanzada por el patrimonio neto -L. 21282-.

Que en el caso "sub examine", el recurrente inició en el año 1977 una actividad económica que consistió en la explotación directa de una parte -aproximadamente 118 hectáreas- de un predio rural de su propiedad, asumiendo el costo de las semillas, herbicidas y demás elementos necesarios para la explotación y contrató con terceros el suministro de maquinarias, equipos y personal necesario para las tareas agrícolas, configurando la modalidad operativa desempeñada, la existencia de una empresa o explotación unipersonal de acuerdo con lo puntualizado en los considerandos que anteceden.

Que a fs. 18 de las actuaciones administrativas agregadas (expte. de fiscalización -cuerpo principal- capitales) obra **la declaración testimonial del sr. Juan Carlos Ratto quien manifiesta que arrienda desde el año 1977 un campo de propiedad del dr. Luis R. Fara**. Asimismo en la producción de la prueba informativa que obra agregada al presente, se encuentran las **notas de los acopiadores que manifiestan que recibieron cereales de Juan Carlos Ratto por cuenta del recurrente**.

AL 31.12.1977 NO HABIA EXPLOTACION UNIPERSONAL

Que en consecuencia **al haberse acreditado en autos, que con anterioridad al 31/12/1977 el predio rural que nos ocupa fue arrendado a un tercero en su totalidad, permite concluir que en dicha oportunidad había finalizado la existencia de la empresa o explotación unipersonal, desafectándose del capital empresario los bienes utilizados en la explotación**.

Que en razón de que el tributo de que se trata tiene por objeto gravar los capitales resultantes de los ejercicios anuales de las empresas (cfr. art. 1), determinándose la base imponible en función del capital afectado a la explotación a la finalización del ejercicio -cuya fecha en el presente es el 31/12/1977- (cfr. art. 4 de la ley y art. 1 del Decreto Reglamentario) permite concluir que no se configuran en el "sub lite" los presupuestos de hecho necesarios para hallarse sujeto al tributo.

Que todo lo expuesto, lleva a la conclusión que la resolución recurrida debe ser revocada y las costas impuestas a la vencida, conforme al art. 68 del CPCCN y deberá darse cumplimiento a lo dispuesto por el art. 6 de la L. 22610.

(..)

Por ello,

SE RESUELVE:

1º) **Revocar la resolución apelada en cuanto fue materia de recurso, con costas.**

(..)

El dr. Abálsamo dijo:

Las pruebas producidas en estos autos, las constancias obrantes en el Cuerpo Principal de los antecedentes administrativos agregados (sumario 2-194921) (ver en especial fs. 48, 57/58 y 60 de autos y fs. 2, 4, 17, 18/19, 25 y 38 del Cuerpo de antecedentes citado) y la tarea de verificación cumplida por el organismo recaudador respecto de **la actividad llevada a cabo por el apelante en el predio rural de su propiedad en el curso del año fiscal 1977, en modo alguno inducen la convicción de que el mismo haya llevado a cabo su explotación bajo la forma de una actividad empresaria capaz de vincularlo con el impuesto sobre los capitales, por no resultar ninguna evidencia que demuestre una organización de medios y recursos con suficiente envergadura y permanencia característica de esa forma de producción** (ver Giuliani Fonrouge: "Derecho Financiero", vol. I - 3ra. Ed. - Ed. Depalma - Bs. As. - págs. 371 y ss.).

Debe, pues, **revocarse la resolución apelada** en todos sus términos, con costas, regulándose los honorarios del dr. Adolfo Atchabahian por su actuación como apoderado y patrocinante del actor, en el importe de =A= 74,76 que deberán ser pagados por el Fisco Nacional.

Adolfo Atchabahian - Egidio R. Abálsamo”.

PIFANO JUAN J. TFN SALA B DEL 29.09.1986

Se trata de un escribano que pretende repetir el impuesto sobre los capitales.

El TFN hace lugar a la repetición.

“En Buenos Aires, a los 29 días del mes de septiembre de 1986, reunidos los miembros de la Sala B del TFN, dres. Agustín Torres (vocal titular de la 4ta. Nominación), Carlos A. Porta (vocal titular de la 5ta. Nominación) y Pedro José Pagani (vocal titular de la 6ta. Nominación) a fin de sentenciar la causa: "Pifano Juan José s/recurso de apelación - **denegatoria de repetición - impuesto sobre los capitales**", expte. 4089-I, fijaron la siguiente cuestión: "si el recurso intentado en autos se ajusta a derecho".

El dr. Agustín Torres dijo:

I. Que a fs. 51/56 **se interpone recurso de apelación contra la resolución de la DGI de fecha 6/10/1981 en virtud de la cual se resuelve no hacer lugar al recurso de repetición que en dicha sede incoara la actora por la suma de \$1.622.136 (pesos un millón seiscientos veintidós mil ciento treinta y seis) abonados en concepto de impuesto sobre los capitales, ejercicios 1977 a 1980.**

SE TRATA DE LA LABOR DE UN ESCRIBANO

Que como fundamento de su pretensión sostiene que **la labor que desarrolla como titular de registro público de escribano, no encuadra en el concepto de "empresa" fijado por el art. 2, inc. c) de la L. 21287.** En ese sentido, hace mención a su carácter de funcionario público el que, en virtud de sus atribuciones específicas, realiza una actividad indelegable que no condice con el concepto de empresa receptado por la doctrina y por la misma **DGI en la circular 1080** de esa repartición. Destaca por último que el hecho de contar con el auxilio de otras personas, no enerva el carácter de indelegable que reviste su labor profesional.

Que a fs. 60/62 contesta la representación fiscal el traslado que le fuera conferido solicitando, por los argumentos que expone, se confirme el acto recurrido. En este sentido entiende que, no obstante reconocer, en principio, la indelegabilidad de las funciones de autenticación del escribano, su función no se circunscribe a las mismas y, persiguiendo esta finalidad de lucro, su actividad encuadra en el segundo párrafo del inc. c) del art. 2 de la ley; afirma asimismo que aun

circunscribiendo sus tareas a funciones fedatarias, el auxilio prestado por terceros a ese cometido excede la mera colaboración en sus tareas, incidiendo en la ganancia bruta del profesional.

Que habiéndose producido la totalidad de la prueba ofrecida, a fs. 70 se elevan los autos a la Sala B de este Tribunal, obrando a fs. 76 y 77 los respectivos alegatos. Finalmente a fs. 79 pasan a sentencia.

SENTENCIA DEL TFN

II. Que la L. 21287 (BO - 7/4/1976), estableció un impuesto sobre el capital de las empresas, indicando en su art. 2 a los responsables por deuda propia del tributo, entre los que se encuentran en lo que aquí interesa, a las empresas y explotaciones unipersonales ubicadas en el país pertenecientes a personas domiciliadas en el mismo (inc. c)].

ANALISIS DE LOS SUJETOS EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LOS CAPITALS

Que si para fijar el alcance de la ley impositiva ha de atenderse al fin de la misma y a su significación económica (art. 11 de la ley de rito) a fin de que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, resulta significativo en la decisión que aquí se adopte tanto la denominación escogida por la ley -impuesto sobre el capital de las empresas- como la declaración que se efectúa en el Mensaje que la acompaña, en el sentido que "el gravamen busca alcanzar la riqueza patrimonial de los entes empresarios, en la inteligencia de que contempla adecuadamente los principios de la capacidad contributiva". Estas manifestaciones llevan así, al convencimiento de que en la configuración del aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia del tributo en análisis, interviniente también el aspecto subjetivo calificando o determinando al primero. Se trata de una categoría de hecho generador respecto de la que el aspecto objetivo es descrito en relación a determinados sujetos o, si se quiere, es calificado subjetivamente por alguno o algunos de los indicados genéricamente para su atribución. En otras palabras en nuestra opinión, el art. 2 de la L. 21287 no gobierna sólo la atribución del hecho imponible al sujeto pasivo, sino que con la enumeración que de éstos efectúa interviene además en la definición del llamado aspecto objetivo del hecho generador, individualizando los capitales que se encuentran gravados. En este sentido, la alocución "empresas" y "entes empresarios" que contiene el Mensaje no constituye para la estructura del impuesto, como se ha dicho, una personificación verbal de la empresa (Le Pera, Sergio: "Cuestiones de Derecho Comercial Moderno" - pág. 80) sino un criterio delimitador que concurre a la caracterización del hecho imponible a través del núcleo común a las categorías enumeradas en el precitado art. 2 de la ley. En este sentido, el suscripto en ocasión de sentenciar la causa "Coop. Agrícola Ganadera de Corralito" (fallo del 28/12/1983) sostuvo que lo expuesto nos lleva a concluir: "Que subyace en la precitada enumeración un concepto amplio de empresa en la que ésta no es sólo una actividad con fines de lucro e individualidad técnico-financiera propia sino, más bien, la organización instrumental de medios personales, materiales e inmateriales, ordenados bajo una dirección para el logro de fines económicos o

altruístas (vgr. fundaciones) y, por tanto, que el hecho imponible del impuesto en examen se configura por la tenencia de un capital empresario (en el sentido dado) al cierre del ejercicio económico, determinado y valuado de acuerdo a las previsiones legales y reglamentarias".

SE DEBE DEFINIR SI EL ESCRIBANO ES UNA EMPRESA

III. Que sobre la base de tales premisas, debe examinarse ahora si la actividad que desarrolla el recurrente como titular de un registro de escribanía, encuadra dentro del concepto de "empresa" señalado "ut supra".

LEY QUE REGULA LA ACTIVIDAD DE LOS ESCRIBANOS

Que a tales efectos, la L. 12990 señala: "El escribano de registro es el funcionario público instituido para recibir y redactar, conforme a las leyes, los actos y contratos que le fueran encomendados y para dar carácter de autenticidad a los hechos, declaraciones y convenciones que ante él se desarrollaren, formularen o expusieren, cuando para ello fuera requerida su intervención" (art. 10). Asimismo, en punto a las funciones que le competen, el art. 12 de esa misma ley expresa: "Las escrituras y demás actos públicos sólo podrán ser autorizados por los escribanos de registro y a ellos compete certificar la autenticidad de firmas personales o sociales, o de impresiones digitales, vigencia de contratos, existencia de personas físicas o jurídicas, practicar inventarios, poner cargo a los escritos, expedir testimonios sobre asientos y actas de libros comerciales, labrar toda serie de actas de carácter público y, en general, intervenir en todos aquellos actos que no requieran la formalidad de la escritura pública en el modo y forma que determinen las leyes procesales y el reglamento notarial". Del mismo modo, su art. 17 dispone que "Compete al Poder Ejecutivo la creación y cancelación de los registros y la designación y remoción de sus titulares y adscriptos en el modo y forma establecidos en la presente ley. Los registros y protocolos notariales son de propiedad del Estado". Que en este sentido cabe recordar que también el Código Civil, en su art. 997, atribuye a los escribanos las calidades de funcionarios públicos en el ejercicio de su actividad notarial. Esta conclusión encuentra respaldo, además, en las notas del codificador a los arts. 997 y 1211.

Que la actividad notarial tiene, entonces, como objeto garantizar la autenticidad de ciertos actos que interesan al derecho (cfr. Sanahuja Soler, José: "Tratado de Derecho Notarial" - Ed. Bosch - Barcelona - 1945) o, como se ha dicho, dar certeza y eficacia a los negocios jurídicos privados por medio de la autenticación, esto es el acto oficial del escribano que garantiza la certeza de un hecho, convirtiendo en creíble públicamente aquellos que por sí mismos no merecen tal credibilidad (cfr. González Palomino, José: "Instituciones de Derecho Notarial" - Ed. Reus - Madrid - 1948).

EL ESCRIBANO NO ES UN EMPRESARIO SE TRATA DE UNA ACTIVIDAD PROFESIONAL UNIVERSITARIA INDELEGABLE AUNQUE SE REALICE CON EL CONCURSO DE AXILIARES

V. Que de lo expuesto se sigue que ni es el escribano de registro un "empresario" en el sentido con que este sujeto interviene en la L. 21287 para calificar el

aspecto objetivo del hecho imponible ni su actividad, aun cuando supone mínimamente o no el empleo combinado de factores de producción (vgr. capital, trabajo) una actividad empresarial, desde que con su tarea inherente y personal sólo realiza una tarea autenticadora que, como se ha visto, es pública. En otras palabras, no hay empresa en el sentido que este concepto se utiliza por el impuesto sobre los capitales si **se trata de una actividad profesional universitaria que se ejerce en forma indelegable aun con el concurso de auxiliarse en tareas materiales**, máxime cuando el resultado de aquella es la garantía pública de la autenticidad de ciertos hechos y actos.

SE HACE REFERENCIA A LA CIRCULAR 1080

VI. Que, por lo demás, **la circular 1080 de la DGI (5/9/1979)** interpretando el art. 2, inc. c) de la ley de la materia prescribe: "El trabajo de terceros, a tales fines, está representado por el empleo remunerado de otras personas, con o sin título habilitante y con prescindencia de la cantidad de ellas, en tareas cuya naturaleza se identifique con el objeto de las prestaciones que la empresa realiza o que constituyen una etapa o una parte del proceso de las mismas. No resulta así determinante de la existencia de una empresa unipersonal, a tales fines, la utilización del trabajo de personas que realicen tareas auxiliares de apoyo (recepcionistas, mecanógrafas, etcétera) en tanto dichas tareas no importen la realización propiamente dicha de la prestación misma del servicio profesional, técnico o científico o una fase específica en el desarrollo del mismo".

"No están pues comprometidos en el concepto de empresarios o empresas unipersonales, aquellos profesionales, técnicos o científicos cuya actividad sea de carácter exclusivamente personal, aun con el concurso de prestaciones a las que hace referencia el párrafo anterior".

CASO PARTICULAR DEL ESCRIBANO

Esta hipótesis abarca, precisamente, el caso de los escribanos de registro (cuya función como se ha visto es indelegable) que sólo pudieron ser excluidos de esta norma general secundaria en el acto aquí atacado, mediante una interpretación que ni siquiera se ajusta literalmente al texto que se invoca. Repárese, en este sentido, que **el producto propio de la actividad del notario no está dado por la materialidad de los instrumentos que autoriza sino por la garantía de autenticidad que les confiere.**

VII. Que por lo expuesto **corresponde revocar el acto apelado, haciendo lugar a la repetición** intentada, con actualización e intereses liquidados de conformidad al Plenario "Electricidad de Misiones SA s/recurso de apelación" (API 19 del 3/7/1986) y que deberán ser calculados por la DGI en el término de ley. Con costas.

(..)

El dr. Porta dijo:

Que cabe señalar en primer término que la Corte Suprema de Justicia ha dicho "que constituye una adecuada hermenéutica la que conduce a dar a las palabras

de la ley el significado que tienen en el lenguaje común (Fallos - 283:111 y sus citas).

NO ES LO MISMO LA ACTIVIDAD QUE DESARROLLA UN ESCRIBANO QUE UNA EXPLOTACION UNIPERSONAL

*Que así ello, surge prima facie, la dificultad que implica considerar a la actora en sus funciones de escribano dentro de un gravamen que considera sujetos pasivos a las "empresas o explotaciones unipersonales", ya que **el lenguaje común no asocia ambos conceptos.***

*Que **tampoco el Fisco Nacional lo ha hecho en la C. 1080 del 5/9/1979** (LI - T. XL - pág. 596), ya que al definir a dicho sujeto pasivo de una serie de elementos que no conciben con la actividad notarial individual.*

OTRAS PERSONAS NO PUEDEN DESARROLLAR LAS TAREAS PROPIAS DEL ESCRIBANO

*Que ello no cambia en virtud de su párrafo tercero en tanto, en la especie, **la personal función del escribano no permite que otras personas realicen tareas cuya naturaleza se identifique con el objeto de las prestaciones que aquel realice o constituyan etapas de la misma**, ya que no puede adjudicarse tal carácter a las funciones de gestoría (que podrían ser desempeñadas por un empleado administrativo o las por comisiones dadas en virtud de trabajos derivados).*

Que en el último caso de las comisiones, mal puede pensarse que el supuesto "empresario" pudiera organizar y dirigir tareas que, por su naturaleza escapan a su control, así como también que dicho control y poder de dirección está implícito en el carácter "remunerado" del trabajo.

SE HACE MENCION AL DICTEMEN 7/1980

*Que lo precedentemente señalado, a su vez, se conjuga con el **concepto que el mismo ente recaudador ha dado de "empresa" en el Dict. 7/80 del 7/5/1980** (Boletín DGI - T. 321 - pág. 279) donde estableciera que a los efectos fiscales el término empresa podría definirse como "organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión de capital y/o el aporte de mano de obra asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla".*

NO ESTA ACREDITADO QUE EL ESCRIBANO SEA UNA EMPRESA

*Que como puede apreciarse **en la especie, de los elementos arrimados, no surge la existencia de ese elemento "fundamental" consistente en la "inversión de capital y/o el aporte de mano de obra"**, que como surge de una*

razonable interpretación de la expresión transcripta implica que deba tener una magnitud que de ninguna forma aparece acreditada en la especie.

Por ello voto en el sentido de **revocar la resolución apelada**, haciendo lugar a la repetición intentada con actualización e intereses que se calcularán de acuerdo al plenario "Electricidad de Misiones SA s/recurso de apelación" (API 19) del 3/7/1986.

El dr. Pagani dijo:

Que adhiere a la relación de los hechos y a las conclusiones a las que arriban los distinguidos colegas de Sala que lo preceden en el acuerdo. Así lo voto.

A mérito de la votación que antecede, por mayoría,

SE RESUELVE:

I. **Revocar el acto apelado, haciendo lugar a la repetición** intentada con actualización e intereses que se calcularán de acuerdo a lo expuesto en los considerandos precedentes. Con costas.

(..)

Pedro J. Pagani - Agustín Torres - Carlos A. Porta”.

CIRCULAR SOBRE EL CONCEPTO DE EXPLOTACION UNIPERSONAL

CIRCULAR (DGI) 1080 (B.O.11.09.1979)

Se define el concepto de empresa unipersonal en el impuesto sobre los capitales.

“Concepto de empresa unipersonal

DEFINICION DE EMPRESARIO

*En atención a las dudas suscitadas respecto del alcance de lo dispuesto por el artículo 2º, inciso c) última parte, de la ley de impuesto sobre los capitales, (t.o. 1977 y modif.) aclárase que, a tales efectos, **empresario es la persona física o sucesión indivisa titular de un capital que, a nombre propio y bajo su responsabilidad jurídica y económica, asume con intención de lucro la prestación habitual de servicios técnicos, científicos o profesionales, y organiza, dirige y solventa con ese fin, el trabajo remunerado y especializado de otras personas.***

DEFINICION DE CAPITAL AFECTADO

Constituyen el capital, a estos efectos, todo tipo de recursos económicos significados por bienes afectados, total o parcialmente, a la consecución de los objetivos de que se trata.

TRABAJO DE TERCEROS

El trabajo de terceros, a tales fines, está representado por el empleo remunerado de otras personas, con o sin título habilitante y con prescindencia de la cantidad de ellas, en tareas cuya naturaleza se identifique con el objeto de las prestaciones que la empresa realiza o que constituyen una etapa o una parte del proceso de las mismas.

NO CONSTITUYE UNA EMPRESA UNIPERSONAL LA UTILIZACION DEL TRABAJO DE PERSONAS QUE REALICEN TAREAS AUXILIARES O DE APOYO

No resulta así determinante de la existencia de una empresa unipersonal, a tales fines, la utilización del trabajo de personas que realicen tareas auxiliares o de apoyo (repcionista, mecanógrafa, etc.), en tanto dichas tareas no importen la realización propiamente dicha de la prestación misma del servicio profesional, técnico o científico o una fase específica en el desarrollo del mismo.

CASO PARTICULAR DE LOS PROFESIONALES

No están pues comprendidos en el concepto de empresario o empresa unipersonal, aquéllos profesionales, técnicos o científicos cuya actividad sea de carácter exclusivamente personal, aún con el concurso de prestaciones a las que hace referencia el párrafo anterior.

DICTAMEN SOBRE EL CONCEPTO DE EXPLOTACION UNIPERSONAL

DICTAMEN (DATJ) 7/1980 DEL 07.05.1980

Se define el concepto de empresa, para su aplicación en la legislación tributaria.

"I. Dado que la actual legislación tributaria ha incorporado de modo bastante generalizado, dentro de su contexto, la figura de "empresa" como responsable obligado en distintos gravámenes, se ha hecho llegar a esa Dirección, por diversos medios, la inquietud acerca de la acepción que, dentro del lenguaje fiscal, cabe acordar a tal vocablo para su correcta ubicación, ya que no se cuenta con una definición legal o reglamentaria que llegue a fijar el alcance y la interpretación atribuible a tales efectos. Por otra parte, las IX Jornadas Tributarias recomendaron la delimitación del concepto de "empresa".

DEBE APLICARSE LAS DEFINICIONES DE LA DOCTRINA

*Requerida la intervención de este Departamento a los fines explicitados, se interpreta que tal definición **debe basarse en lo que sobre el particular ha establecido de algún modo la doctrina** de distintas disciplinas científicas, pero enfocado desde la óptica del derecho tributario y haciendo uso del mismo para salvar aquellas diferencias conceptuales en el alcance que cada una de ellas*

acuerda a dicho concepto, en función de la materia específica para la que se emitiera.

EL DICTAMEN HACE UN RESUMEN DE LA DOCTRINA

II. De una escueta síntesis de los conceptos doctrinarios consultados podemos citar los siguientes:

El doctor **Marcos Satanowsky**, en su "Tratado de derecho comercial", define ampliamente a la empresa comercial -págs. 189 a 263- de las que se extrae: "Existe empresa cuando, económicamente, es considerada como tal. Es el organismo económico que atribuye el carácter objetivamente comercial a los actos y a los hechos jurídicos, que son de su manifestación" - págs. 190/1 a).

En cuanto a la distinción entre empresario y artesano dice el mismo autor: "Se diferencian por la organización y por el factor preponderante de la labor personal del segundo" (pág. 193).

Picchio: (RDC - 1921 - T. 1 - pág. 663), dice que "la empresa es una organización sistemática de actividades y de medios apta para determinar una serie dotable de negocios jurídicos y teniendo por fin proporcionar a otros utilidad de variada naturaleza".

Carlos M. Giuliani Fonrouge en su obra "Derecho financiero", expresa que "la legislación tributaria unas veces emplea el término 'empresa' como sinónimo de explotación comercial, en tanto en otros casos le da el significado de 'ente jurídico', no faltando situaciones en que una misma disposición utiliza la expresión en ambos sentidos".

Al definir a la empresa este mismo autor dice que debe contener "organización de la actividad humana, propósito de lucro, empleo de elementos materiales y riesgo".

El mismo expresa en una nota publicada en la revista "La Ley" (T. 68 - pág. 507) intitulada "El sujeto de la obligación fiscal y el concepto de empresa en el impuesto a los beneficios extraordinarios", que desde el punto de vista económico o del jurídico, no hay sinonimia entre los términos "empresa" y "explotación". El primero asume carácter genérico que comprende al segundo, como asimismo al "establecimiento" o "negocio" que propiamente corresponde a un elemento de aquélla. "La empresa es generalmente llamada, como recuerda Ripert, la unidad económica de producción, pero sin confundirla con la explotación, que tiene significado técnico restringido, ya que paralelamente al ciclo de la explotación existen otras actividades que han dado en llamarse acíclicas y que corresponden a las demás que pueda desarrollar la empresa (actividades similares o complementarias, etc.)".

Waldemar Arecha, en "La empresa comercial", define el concepto de empresa como la unidad en la cual se manifiesta la organización del trabajo plurilateral aplicado sobre la riqueza para producir un resultado y considerando empresa

comercial a la que intermedia en la circulación de los bienes, o en el trabajo ajeno, o en el cambio de eventos, así como la que emplea valores industriales.

Zabala Rodríguez, en su "Derecho de empresa", desarrolla el tema "Presupuestos del concepto jurídico de empresa" -pág. 94- y los menciona como:

a) Organización.

b) Capacitación.

c) Orientación y función social con que debe medirse: a) la lucratividad: capital y relaciones entre los componentes socios o propietarios de la empresa; b) las relaciones con los empleados; c) los servicios y relaciones con la clientela; d) las relaciones con el Estado y la comunidad.

"Ese complejo de presupuestos y relaciones -agrega el autor- no es una simple agrupación de capital y de trabajo, rasgos de la tradicional definición de la empresa económica, sino algo mucho más complejo y al mismo tiempo más perfecto que una simple agrupación económica".

La Enciclopedia Jurídica Omeba -T. X - pág. 55- expresa que "Ya en el campo de la Economía, la empresa es definida como la organización técnico-económica que se propone producir, mediante la combinación de diversos elementos - naturaleza, trabajo y capital- bienes o servicios destinados al cambio (venta) con esperanza de obtener beneficios, corriendo los riesgos por cuenta del empresario, esto es, de aquél que reúne, coordina y dirige esos elementos bajo su responsabilidad; y también como el organismo que tiene por objeto reunir los diversos factores de la producción, para combinarlos en tal forma que proporcionen los bienes indispensables para satisfacer nuestras necesidades. El empresario es la persona que tiene a su cargo la empresa".

Además dice en la página 57/6: "En economía se concibe a la empresa como 'la organización económica aislada e independiente de un proceso de producción' y al empresario como 'aquella persona que funda, posee, dirige y obtiene una determinada ganancia o pérdida de una tal organización, constituyendo la forma de la producción capitalista destinada al comercio para la consecución de la mayor ganancia posible, siendo al mismo tiempo la forma mercantil de la producción'. 'La característica esencial de la empresa es el riesgo de la producción ante los términos desconocidos en que habrá de efectuarse la venta...'. En su concepto económico, la empresa es 'el organismo que une y coordina los varios elementos de la producción y los dirige a realizarlos', efectuando la fabricación de determinados bienes o la prestación de ciertos servicios requeridos por la sociedad, a través de la adecuada combinación de los medios de producción -capital- y de los agentes de producción -trabajo- siendo el eje de todo el mecanismo económico, convergiendo allí todos los factores de la producción.

La Enciclopedia Omeba de Contabilidad y Finanzas (T. 2) señala a la 'empresa' como sinónimo de casa de comercio, sociedad mercantil o industrial, cuando define a la organización que tiene por objeto producir, distribuir o transportar

productos en masa. organismo económico que, mediante la combinación del capital y el trabajo, elabora, transporta y/o distribuye los productos entre los consumidores, de tal manera que por medio de la inversión del capital en bienes instrumentales o directos obtiene o pone a disposición con la colaboración del trabajo (y las fuerzas naturales en algunos casos) bienes de consumo que, al venderlos o transportarlos, le permiten obtener de nuevo el capital más una utilidad que es el objeto de la misma.

Lo que caracteriza a la empresa no es necesariamente su importancia económica, pues puede reducirse a un propietario individual con pocos recursos, sino su propósito lucrativo y el riesgo que supone toda actividad especulativa".

La misma enciclopedia define al empresario como "El que organiza por su cuenta, dirige y toma a su cargo una empresa u obra".

Por su parte la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires ha definido también el concepto de empresa desde el punto de vista impositivo (Revista "La información" - Nº 11 - noviembre de 1979 - Nº 599) como "El ejercicio de una actividad económica organizada que requiriendo el concurso de capital, tienda a la producción o cambio de bienes o prestación de servicios con fines de lucro y que lleve implícita la asunción de riesgos empresarios por parte de quien lo realiza".

En las "Normas complementarias de impuestos internos" -art. 67- se considera que "Las empresas de transporte para las cuales la ley impone determinadas obligaciones, son aquellas entidades organizadas que presuponen una serie de actos coordinados y que se caracterizan por un conjunto de elementos que las definen como tales".

OPINION DE LA DGI EN EL IMPUESTO SOBRE LOS CAPITALES

Además de las definiciones transcritas, este organismo, en oportunidad de pronunciarse respecto del alcance de lo dispuesto por el artículo 2, inciso c), última parte de la ley de impuesto sobre los capitales, definió como empresario de servicios a tales fines a "la persona física o sucesión indivisa titular de un capital que, a nombre propio y bajo su responsabilidad jurídica y económica, asume con intención de lucro la prestación habitual de servicios técnicos, científicos o profesionales y organiza, dirige y solventa con ese fin, el trabajo remunerado de otras personas, aunque no resulta imprescindible la existencia de dependientes para su configuración". "Por el contrario no quedan comprendidos dentro de tal concepto, aquellos profesionales, técnicos o científicos, cuya actividad sea de carácter exclusivamente personal, aún cuando para su desempeño cuenten con el concurso de personas que realicen tareas auxiliares o de apoyo, en tanto dichas tareas no importen la prestación misma del servicio o una fase específica en su ejecución".

CONCLUSION DEL DICTAMEN

III. Surge de todo lo expuesto que la definición del vocablo "empresa" debe quedar claramente separada de la de "sociedad", por cuanto cada uno de

ellos abarca un ámbito distinto, si bien es posible la confusión a causa de que la gran mayoría de las empresas comerciales adoptan formas societarias, **debiéndose diferenciar entre la empresa en sí misma y la persona que detenta su propiedad**, sin perjuicio de la íntima conexión que los une.

DEFINICION DE EMPRESA A LOS FINES FISCALES

Consecuentemente este Departamento Asesoría Técnica entiende que **a todos los efectos fiscales el término "empresa" podría definirse como la "organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión del capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla"**.

José López Lado - José A. Zuanich".

DICTAMEN SOBRE LA ACTIVIDAD DE TAXISTA

DICTAMEN (DAT) 37/1995 DEL 17.03.1995

“SUMARIO

Los beneficios obtenidos por los taximetristas que explotan su vehículo propio deben incluirse en la tercera categoría de rentas a efectos de liquidar el impuesto a las ganancias. Asimismo, resultan sujetos pasivos del impuesto sobre los activos debiendo valorar el automóvil conforme el inciso a), punto 1) del artículo 4° de la ley de la materia y la licencia de acuerdo a lo previsto por el inciso g) del citado dispositivo legal.

TEXTO

I. La actuación del asunto se origina en una presentación efectuada por el rubrado en Agencia N° ..., mediante la cual solicita se le informe su situación frente a los gravámenes del rubro. En tal sentido manifiesta que **la actividad que desarrolla es la de "TAXISTA, dueño del vehículo"**.

En concreto consulta en qué categoría de renta debe considerarse encuadrado frente a las normas del impuesto a las ganancias y si resulta alcanzado por el impuesto sobre los activos. En relación a este último tributo, si resultara sujeto pasivo del mismo, requiere se le indique cómo valorar el vehículo y la licencia.

La Agencia antes mencionada sostiene que, de conformidad con lo dispuesto por la **Resolución General N° 523 referida al impuesto a los réditos**, "los beneficios obtenidos por los taximetristas que explotan su propio vehículo, **son réditos de tercera categoría**" y que se trata de una explotación unipersonal por lo que se halla sujeta al impuesto sobre los activos.

TEMA A RESOLVER: SE TRATA DE UN OFICIO (4º CATEGORIA) O SE TRATA DER UNA EXPLOTACION UNIPERSONAL (3º CATEGORIA)

Por su parte, Región N° ... manifiesta que a su entender el criterio de la Agencia N° ... no se ajusta a una interpretación razonable de las leyes que rigen ambos gravámenes y que el problema radica en determinar si las ganancias en cuestión deben ser consideradas como provenientes del ejercicio de oficios y, por lo tanto, incluidas en el inciso e) del artículo 79 (HOY ART. 82 DE LA LIG) de la ley del impuesto a las ganancias o bien si merecen ser reputadas como derivadas de una empresa unipersonal y en consecuencia encuadradas dentro de las previstas en el inciso b) del artículo 49 (HOY ART. 53 DE LA LIG) del mismo texto legal, único supuesto, este último, además, en que el consultante sería sujeto pasivo del impuesto sobre los activos.

La citada Región continúa su informe expresando que el tema involucra el concepto de empresa unipersonal o explotación unipersonal , por lo que la solución de la controversia se reduce a establecer si el mismo es aplicable al presente caso.

CIRCULAR N° 1080

*Para ello, cita la **Circular N° 1080** relativa al impuesto sobre los capitales que define el concepto de empresario destacando que a su entender un empresario se diferencia de un profesional en que el primero se caracteriza por la primacía de la organización de los factores que intervienen en la actividad que desarrolla, sin perjuicio de la carencia de importancia económica y de su trabajo personal, mientras que para el segundo el elemento preponderante o de mayor peso en su actividad es la labor personal.*

ART. 53 ULTIMO PARRAFO DE LA LIG

Además, la Región mencionada hace alusión al último párrafo del artículo 49 de la ley del impuesto a las ganancias, señalando al respecto que a su juicio no se verifica en el presente caso el supuesto allí contemplado relativo al desarrollo de una actividad profesional que se complementa con una explotación comercial.

CONCLUSION DE LA REGION

*Por todo ello, esa dependencia **concluye que las utilidades que obtiene el consultante son de cuarta categoría** y que el mismo no resulta alcanzado por el impuesto sobre los activos.*

OPINION EN SENTIDO CONTRARIO

Por su parte, el Departamento ... de esa Dirección sostiene , de acuerdo con los dispuesto por la Resolución General N° 523, que las rentas obtenidas por taxistas que explotan su propio vehículo son ganancias de tercera categoría por tratarse del ejercicio habitual de una actividad económica basada en la prestación de servicios, utilizando como elemento fundamental para su cumplimiento la inversión de capital y aporte de mano de obra, asumiendo en la

obtención del beneficio, el riesgo propio de la ocupación que desarrolla, constituyendo en consecuencia una empresa.

Asimismo, el citado Departamento sostiene que el consultante resulta sujeto pasivo del impuesto sobre los activos, correspondiendo valorar el vehículo conforme lo previsto por el inciso a), punto 1. del artículo 4° de la ley del tributo y la licencia de acuerdo a lo dispuesto por el inciso g) del mismo dispositivo legal.

Finalmente, el preopinante, atento la disparidad de criterios existente, remite la actuación a consideración de este servicio asesor.

OPINION DEL DICTAMEN

R.G. 523 DE IMPUESTO A LAS REDITOS. RESULTA DE APLICACIÓN EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

II. Cabe en primer lugar, referirse a la **Resolución General N° 523**, que si bien fue dictada en vigencia del impuesto a los réditos, resulta aplicable al caso en virtud a que subsisten en la ley del impuesto a las ganancias los preceptos que, en relación al tema que nos ocupa, contenía la ley de aquel gravamen.

El artículo 1° de dicha norma resolutive establece que "Los beneficios obtenidos por los taximetristas que explotan su propio vehículo, **son réditos de tercera categoría**."

A través de los **considerandos de la resolución general** aludida, se pueden observar los fundamentos tenidos en cuenta para su dictado. Allí se expresa que: "...examinadas las características de la actividad productora de los beneficios, se concluye en que éstos son la resultante de la conjunción de dos factores que, independientemente, tienen capacidad para generar utilidades: por una parte, el **desempeño del oficio de chófer**, cuyo cometido puede realizarse sin ser propietario del vehículo y, por otra, **la explotación del automóvil** que puede llevarse a cabo mediante la utilización de asalariados".

Agrega seguidamente "Que de ello resulta que **los beneficios obtenidos por los taximetristas que explotan vehículo propio, son, indiscutiblemente, la suma del rendimiento de ambos factores y no los de la actividad personal con utilización de una herramienta de trabajo**". Por ello, se señala que "...de lo expuesto surge que **se configura cabalmente la tipificación del rédito producido por la conjunción del capital y trabajo**, esto es, la condición que genéricamente abarca la tercera categoría de réditos" y, agrega finalmente, que, "...a mayor abundamiento, la ley ha previsto situaciones como la planteada, estableciendo que cuando la actividad personal se complementa con una explotación comercial o viceversa, el resultado total que se obtenga constituye réditos de la tercera categoría..."

El criterio sostenido en la norma resolutive, como puede apreciarse, tiene como punto de partida la actividad en sí misma -transporte de personas- para cuyo desarrollo es necesario, como fuera expuesto, la **conurrencia de dos factores, el capital y el trabajo**, y en la medida que para su ejercicio ambos elementos

determinantes se verifiquen respecto de un sujeto, la categorización procedente se aleja de la consideración de una tarea de naturaleza eminentemente personal.

DICTAMEN (DATyJ) 7/80

Por otra parte, si bien en lo que al impuesto a las ganancias respecta, las consideraciones vertidas se evalúan suficientes para determinar la manera en que debe liquidarse el tributo, en este caso, atento a lo expresado por Región N° ... en cuanto a precisar si aquí existe una empresa o explotación unipersonal, cabe traer a colación el **Dictamen N° 7/80 (DATyJ)**.

DEFINICION DEL TERMINO EMPRESA

En dicho pronunciamiento se definió, a los efectos fiscales, el término empresa, cuya parte pertinente manifiesta: "Organización ...que generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la ...prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión del capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla".

En el caso bajo examen, se entiende que los señalados extremos se hallan configurados respecto al taxista que explota el vehículo de su propiedad, ya que para poder ejercer la actividad se organiza - fija sus propias reglas y armoniza los factores que la componen-; efectúa la inversión de capital - adquisición del vehículo y licencia, entre otros- y aporta su propio trabajo; y, finalmente, asume el riesgo de la actividad -reúne, coordina y dirige esos elementos bajo su responsabilidad-.

CIRCULAR N° 1080

SERVICIOS PROFESIONALES

Además cabe referirse a la **Circular N°1080** por ser esta la normativa a partir de la cual Región N° ... sustenta su postura. Esta disposición en su primer párrafo delimita el alcance de sus conclusiones al expresar, a continuación de la aclaración del término empresario, que el caso que analiza se refiere a "**... la prestación habitual de servicios técnicos, científicos o profesionales...**"

OFICIOS Y TRANSPORTE DE PASAJEROS

Por ello, a partir de esa delimitación, el criterio allí vertido está dirigido específicamente a ese tipo de prestaciones las que **no comprenden a los oficios, y menos aún, entiende esta asesoría, a una actividad tan disímil como lo es la de transporte de pasajeros.**

En ese contexto, no resulta aplicable a este caso concreto, lo manifestado por Región N° ... -transcripto en el sexto párrafo del apartado I de este informe-, en el sentido que a diferencia del empresario, en el caso del profesional "...el elemento preponderante o de mayor peso en su actividad es la labor personal".

No cabe duda que ello es así cuando se trata de servicios profesionales, técnicos o científicos en donde el componente intelectual no sólo priva sobre el resto de los elementos que conforman la actividad, sino que además le confiere a la misma una naturaleza tal que ni el aporte de capital y/o mano de obra auxiliar o de apoyo, desvirtúa la conceptualización de tarea eminentemente personal.

No ocurre lo mismo en el presente caso en el que si bien, no se desconoce la capacitación que debe reunir el taximetrista para desarrollar su actividad, dicho entrenamiento no resulta preponderante en el conjunto de los factores que la integran sino que, como fuera antes señalado, **tratándose de la prestación de servicios de transporte los beneficios que ella genera "...son la resultante de la conjunción de dos factores ...el desempeño del oficio de chófer y ... la explotación del automóvil..."** -en los términos de la Resolución General N° 523-.

CONCLUSION DEL DICTAMEN

En consecuencia, **las ganancias que obtengan los taximetristas que explotan su vehículo propio deben incluirse en la tercera categoría a efectos de la liquidación del impuesto a las ganancias.** Asimismo, resultan sujetos pasivos del impuesto sobre los activos debiendo valorar el automóvil en función al artículo 4°, inciso a), punto 1) de la ley de la materia y la licencia en función al inciso g) del citado artículo".

DICTAMENES SOBRE LA ACTIVIDAD DE PRODUCTOR DE SEGUROS

DICTAMEN (DAL) 70/2000 DEL 18.10.2000

DICTAMEN (DAT) 107/1989 DEL 29.05.1989

DICTAMEN (DAL) 70/2000 DEL 18.10.2000

Concluye el dictamen que la actividad que desarrolla un productor de seguros es una actividad profesional. Por lo tanto, se deja sin efecto del Dictamen (DATyJ) 107/1989.

“SUMARIO

1) El productor asesor de seguros es un profesional y como tal encuadrable, a los fines retentivos en el inciso k) del Anexo II de la Resolución General N° 830.

2) Mediante el presente acto de asesoramiento se revierte el criterio sostenido en el Dictamen N° 107/89 (DAT y J).

TEXTO

I.- Vienen los presentes obrados del Departamento ... de la Dirección de ..., a los efectos de que esta Asesoría ... emita opinión con relación a la consulta formulada por la Asociación del asunto referida a si la **actividad del productor**

asesor de seguros debe considerarse encuadrada en el inciso i) del Anexo II de la **Resolución General N° 830** -locación de servicios no ejecutada en relación de dependencia-, atento sustituir esta última el régimen retentivo que contemplaba la derogada **Resolución General N° 2784** (DGI). En tal sentido, la consultante señala que de ser así se mantendría el criterio expuesto en el **Dictamen N° 107/89 (DAT y J)** en el cual, oportunamente, se concluyó que "...por tratarse de una locación de servicios la actividad de productor de seguros debería ser encuadrada en el inciso h) de la Resolución General N° 2784" -actual inciso i) del Anexo II de la Resolución General N° 830-.

Sobre el particular, el área remitente expresa que "...podría concluirse atento la conceptualización del productor de seguros como un intermediario de un contrato que se concluye entre asegurador y asegurado, que el mismo no actúa como comisionista" .

II.- La Resolución General N° 2784 (DGI) establecía un régimen de retención sobre los pagos que fueran efectuados por determinados conceptos.

Así pues, el artículo 1° de dicha norma enumeraba, entre otros, la "...h) Locación de obras y/o servicios ejecutadas sin relación de dependencia, que no se encuentren taxativamente mencionadas en los incisos i) y j).

"i) ejercicio de profesiones liberales u oficios...

"j) actividades de corredor viajante de comercio y despachante de aduana".

R.G. 830

INCISO I): LOCACIONES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS

INCISO J): COMISIONISTA, REMATADOR, CONSIGNATARIO Y DEMAS AUXILIARES DE COMERCIO

INCISO K): PROFESIONES, OFICIOS, CORREDORES, VIAJANTES DE COMERCIO, DESPACHANTES DE ADUANA

Ahora bien, con fecha 26 de abril de 2000 este Organismo Recaudador dictó la **Resolución General N° 830 la cual derogó la anterior disposición**, creando un nuevo régimen de retención.

En tal sentido, la nueva resolución modifica el articulado previsto en la Resolución General N° 2784 (DGI), en lo que al caso importa, de la siguiente forma: **"...i) Locaciones de obra y/o servicios, no ejecutadas en relación de dependencia, que no se encuentren taxativamente mencionadas en los incisos j), k) y l).**

"j) Comisiones u otras retribuciones derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio...

"k) Ejercicio de profesiones liberales u oficios;...actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana..." -cfr. Anexo I de la Resolución General N° 830-

Tal como puede observarse, el nuevo precepto, contempla en el inciso i) el contenido del inciso h) de la Resolución General N° 2784 (DGI); crea el inciso j) consagrando nuevos conceptos; y el inciso k) absorbe los conceptos que preveían los incisos i) y j) de la Resolución General N° 2784 (DGI) agregando asimismo nuevos conceptos.

PLANTEO REALIZADO POR LA ASOCIACION ARGENTINA DE SEGUROS

En virtud del dictado de la nueva normativa la Asociación Argentina de Seguros cuestiona si los pagos efectuados a los productores de seguros deben seguir siendo encuadrados bajo el concepto de prestación de servicios -actual inciso i), Anexo II de la Resolución General N° 830- tal como fuera puesto de resalto en el Dictamen N° 107/89 (DAT y J) o bien debe encasillarse en otro inciso de la norma.

LEY 22.400 QUE REGULA LA ACTIVIDAD DE LOS PRODUCTORES DE SEGUROS

*Así pues, la **Ley N° 22.400** regula la actividad de los productores asesores de seguros, consistente, básicamente, en la intermediación entre la entidad aseguradora y el asegurado, promoviendo la concertación de contratos de seguros y asesorando a asegurados y asegurables -cfr. artículo 1° de la ley-.*

El Glosario contenido en la página de Internet de la Superintendencia de Seguros define al productor asesor de seguros como "...la persona habilitada por la Superintendencia de Seguros, que realiza la intermediación entre quien quiere comprar una póliza de seguros y la Entidad Aseguradora. Es el que ejerce la actividad de intermediación promoviendo la concertación de contratos de seguros, asesorando al Asegurador y Asegurables" (cfr. [www Mecon. gov. ar/ssby](http://www.Mecon.gov.ar/ssby)).

***En tal sentido, el productor de seguros**, entre otras cosas, gestiona las operaciones de seguro, informa acerca de la identidad de las personas y las condiciones en que se encuentra el riesgo, cobra las primas de seguro cuando lo autorice para ello la entidad aseguradora, asesora al asegurado durante la vigencia del contrato y, en general, con la debida diligencia y prontitud recibe las instrucciones de los asegurables, asegurados o de las entidades aseguradoras en relación con sus funciones -artículo 10 de la Ley N° 22.400-.*

Asimismo, posee el derecho al cobro de una retribución en concepto de comisión cuando la entidad aseguradora percibe efectivamente el importe de la prima, o proporcionalmente al percibirse cada cuota en aquellos seguros que se contraten con esta modalidad -artículo 6° de la Ley N° 22.400-.

Luego, el cumplimiento de las funciones de productor asesor de seguros precedentemente descritas no implica subordinación jurídica o relación de dependencia con la entidad aseguradora o el asegurado.

ACTIVIDAD DE INTERMEDIACION ENTRE EL ASEGURADO Y LA COMPAÑÍA DE SEGUROS COBRANDO UNA COMISION

Acorde surge de lo expuesto, el productor asesor de seguros es un sujeto que desempeña la tarea de intermediación entre el asegurado y la entidad aseguradora, con o sin relación de dependencia alguna con dichos sujetos y cobrando por su tarea un importe en concepto de comisión por el servicio prestado.

EL PRODUCTOR DE SEGUROS ES UN PROFESIONAL

Sentado ello, corresponde puntualizar, que "...en España, y por Real Decreto del 10 de junio de 1977, el carácter 'profesional' del productor de seguros ha quedado equiparado al de los médicos, ingenieros, abogados, etc. según declaraciones del presidente del Colegio Profesional Nacional de Agentes de Seguros..." -de España-, señalando la doctrina de nuestro país que ello debe ser así, porque "La profesión de agente de seguros implica...la prestación de un servicio a la comunidad y por ello la calidad de este servicio debe estar suficientemente garantizada..." (José Luis Pérez Ríos. "El productor de seguros es un corredor?". El Derecho Tomo 88-911).

En tal sentido, "...el productor asesor de seguros cumple lo que se ha dado en llamar la actividad periférica de la empresa de seguros...", así pues "...con la Ley N°22.400 nace un nuevo esquema jurídico en el país, ya que se reconoce la profesionalización del agente que actúa como intermediario entre el tomador (o asegurable...) y la empresa aseguradora" (Raúl Aníbal Etcheverry. "Apuntes sobre el Estatuto del Productor de Seguros", El Derecho 102-835).

Por otra parte, cabe resaltar que según se desprende del artículo 4° de la Ley N° 22.400, el productor asesor de seguros para llevar a cabo el desarrollo de su actividad debe estar inscripto en el Registro de Productores Asesores de Seguros el que estará a cargo de la Superintendencia de Seguros de la Nación, requisito esencial cuya omisión trae aparejada la no percepción por parte del sujeto de la comisión o remuneración y su operatividad en el mercado asegurador -artículo 7° de la ley-.

Otro requisito destacable, consiste en que el productor para adquirir competencia no solo debe rendir un examen ante la Comisión instituida por el artículo 17 de la mentada ley, sino también poseer título habilitante para actuar como tal - Resolución N° 25.475 de la Superintendencia de Seguros de la Nación-.

Lo puesto de relieve precedentemente conlleva a este servicio jurídico a concluir, que el productor asesor de seguros posee todos los rasgos caracterizantes de un profesional y como tal encuadrable en el inciso k) del Anexo II de la Resolución General N° 830.

A mayor abundamiento, es dable advertir, que la aplicación del inciso i), del anexo II de la Resolución General N° 830 requiere que se trate de una locación de servicios efectuada sin relación de dependencia y que la misma no se encuentre taxativamente mencionada en los incisos j) -auxiliares de comercio-, k) -profesiones liberales, oficios, etc.- y l) -operaciones de transporte de carga-.

En el "sub examen" la actividad del productor asesor de seguros puede o no ser realizada en relación de dependencia y **por tratarse de una actividad profesional** -de acuerdo al temperamento que se propicia en este acto de asesoramiento- **queda taxativamente mencionada en el inciso k)**, lo cual importa que la misma no pueda ser encuadrada como locación de servicios, tal como surgía del Dictamen N° 107/89 (DAT y J).

COMITÉ INTEGRADO POR LA AFIP Y EL CPCECABA

Con relación a ello, el Comité integrado por miembros de esta Administración Federal y el Consejo Profesional de Ciencias Económicas han concluido que **se trata "...de una profesión u oficio no ejecutada en relación de dependencia**, por lo que se encuentra sujeta a la escala respectiva o a la tasa del 28% (responsables inscriptos o no inscriptos), con un monto no sujeto a retención de \$ 1200 (RG N° 830, Anexo II, ap. k)..."

EL PRODUCTOR DE SEGUROS NO DESARROLLA LA ACTIVIDAD DE COMISIONISTA

III- Por último y con relación a la similitud planteada por el área consultante entre la figura del productor asesor de seguros y la actividad del comisionista -figura que se halla legislada en el Código de Comercio, entre los artículos 232 a 281-, se efectuarán las siguientes consideraciones.

La doctrina señala al respecto que son presupuestos para que exista contrato de comisión que "a) el mandatario (comisionista) actúe a nombre propio; b) que tenga por objeto actos de comercio; c) que tales actos -uno o varios- sean individualmente determinados" (Fernández Gómez Leo. "Tratado Técnico Práctico de Derecho Comercial", editorial Depalma, Tomo III-A, página 256, Buenos Aires, 1993).

En tal sentido, se ha expresado que el comisionista posee la particularidad de actuar a nombre propio poseyendo la facultad de concluir el negocio encargado por el comitente (ob. cit. página 261), asumiendo la obligación directa con quien contrata (Cámara Comercial, Sala A, L.L. 1975-A, página 780).

Asimismo y tal como fuera puesto de relieve precedentemente, "Nuestro Código de Comercio siguiendo los antecedentes históricos de esta figura jurídica, establece como presupuesto para que exista comisión que la gestión encomendada por el comitente tiene que ser para actos, negocios u operaciones determinadas, aisladas y transitorias" (ob. cit. página 258).

Luego, quien actúa asumiendo el carácter de comisionista queda directamente obligado con quienes contrata -artículo 233 del Código de Comercio-, y aunque la persona del "principal que es en última instancia titular" del interés comprometido en el negocio no puede inquietar ni desplazar a la del comisionista, y sea o no conocida su identidad -que poco importa-, el vínculo obligacional concertado nace, se desarrolla y muere, en principio, con la persona del comisionista (ob. cit., pág. 260).

De la descripción de las características principales del comisionista y su comparabilidad con la figura del productor de seguros se observa que esta última no puede asemejarse a la primera.

En efecto, el productor asesor de seguros actúa como intermediario acercando a las partes contratantes para que lleve a cabo el negocio de que se trate; desarrolla una labor determinada pero continua; el vínculo principal no se entabla entre el productor de seguros y el asegurado, sino entre la entidad aseguradora y el último sujeto mencionado y; por último, la tarea de la entidad aseguradora resulta nítidamente identificable.

Esta Asesoría comparte, pues, la opinión vertida por el Departamento ...de la Dirección de ... en la idea de que **el productor asesor de seguros no desarrolla la labor de un comisionista**, lo cual motiva que los pagos efectuados al mismo no resulten encuadrables a los fines del régimen de retención en el inciso j), del Anexo II de la Resolución General N° 830.

CONCLUSIONES DEL DICTAMEN

IV- Sobre la base de las argumentaciones vertidas este servicio jurídico concluye:

1) **La actividad del productor asesor de seguros no es asimilable a la de un comisionista.**

2) **El sujeto en cuestión reviste la calidad de profesional**, y como tal resulta encuadrable en el inciso k), del Anexo II, de la Resolución General N° 830.

3) De compartir esa Dirección el temperamento expuesto, **correspondería rectificar el criterio volcado en el Dictamen N° 107/89 (DAT y J)**, a través del cual encuadraba a dicha actividad como locación de servicios”.

DICTAMEN (DAT) 107/1989 DEL 29.05.1989

Concluye el dictamen que la actividad que desarrolla un productor de seguros es una locación de servicios. Criterio modificado posteriormente por el Dictamen (DAL) 70/2000.

“SUMARIO

La actividad del productor de seguros constituye una locación de servicios, sin relación de dependencia entre el asegurador y aquél, por lo que debe encuadrársela en el inciso h) del artículo 1° de la Resolución General de la DGI N° 2.784, a los fines del Régimen de Retención en el Impuesto a las Ganancias.

TEXTO

I. En las presentes actuaciones se trata de establecer cuál es el correcto encasillamiento que debe asignarse a la **actividad de los Productores de seguros** dentro de los distintos incisos del artículo 1° de la Resolución General

N° 2.784, dado que los mismos no están específicamente mencionados en los incisos i) o j) del citado artículo, lo cual lleva a que estén aplicando criterios dispares en la plaza aseguradora.

La entidad del epígrafe señale que la **actividad de este intermediario, retribuido a comisión por las entidades aseguradoras**, no puede asimilarse a la de un corredor de comercio ya que, a diferencia de este último, sólo es acreedor a la comisión en la medida que el asegurado pague el precio de la operación. Por lo tanto opina que, a su juicio, los productores de seguros estarían comprendidos en el inciso i) con lo que la tasa de retención estaría dada por la escala prevista en el artículo 14, salvo el caso de aquellos productores que hagan ajuste por inflación en cuyo supuesto entiende que quedarían comprendidos en el inciso h) del mencionado artículo 1° con la tasa de retención del 0,5 % para los inscriptos y del 1,5 % para los no inscriptos.

OPINION DEL DICTAMEN

R.G. 2.784 (HOY R.G. 830)

INCISO H): LOCACIONES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS

INCISO I): LOS SERVICIOS PROFESIONALES, LOS OFICIOS, LOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES

INCISO J): CORREDORES, VIAJANTES DE COMERCIO Y DESPACHANTES DE ADUANA

II. El artículo 1° de la Resolución General N° 2.784 establece en su parte pertinente: "Quedan sujetos al régimen de retención que se establece por la presente Resolución General, los pagos que se efectúen por los conceptos que se indican a continuación, como así también, de corresponder, sus ajustes, intereses y actualizaciones, en la medida que no se encuentren exentos o no alcanzados por el impuesto e las ganancias:...**h) locaciones de obras y/o servicios, no ejecutados en relación de dependencia, que no se encuentren taxativamente mencionados en los incisos i) y j); i) ejercicio de profesiones liberales u oficios y funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas, fideicomisario o integrantes de Consejos de Vigilancia; j) actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana.**

En atención a lo dispuesto por la norma parcialmente transcripta correspondiere determinar si al productor de seguros puede encuadrárselo en algunos de los incisos citados.

ACTIVIDAD DEL PRODUCTOR DE SEGUROS

La **Ley N° 22.400** define al productor asesor directo como toda persona física que desarrolla la actividad de intermediación promoviendo le concertación de contratos de seguros, asesorando a asegurados y asegurables y realizando también las tareas complementarias previstas por la ley (cfr. artículos 1° y 2°), percibiendo por tal tarea las comisiones que acuerde con el asegurador (cfr. artículo 3°).

INTERMEDIACION

*De lo dicho se desprende que **lo que caracteriza la actividad del productor es la intermediación en la concertación del contrato de seguro**, el cual, finalmente -como resultado de su participación- se celebrará en forma directa entre el asegurador y el asegurado.*

GESTOR DE NEGOCIOS O MANDATARIO

Teniendo en cuenta lo expuesto se analizará si el productor de seguros puede ser reputado gestor de negocios o mandatario, únicas figuras con las cuales -a juicio de este Departamento- podría confundírsele.

Se entiende que hay gestión de negocios cuando alguien no obligado por contrato ni por representación legal alguna realiza espontáneamente un negocio por otro, obligándolo, sin orden previa del mismo para hacerlo (cfr. artículo 2289 del Código Civil); no teniendo, en principio, derecho a retribución (cfr. artículo 2300 del Código Civil). Por su parte el mandato es el contrato celebrado entre mandante y mandatario para que éste en representación del primero ejecute un acto jurídico o una serie de actos de esa naturaleza en nombre y por cuenta del mandante (cfr. artículo 1869).

EL PRODUCTOR DE SEGUROS NO ES GESTOR DE NEGOCIOS NI MANDATARIO

*Si se tiene presente las principales características de la actividad en cuestión - esto es que la intermediación se realiza con conocimiento del asegurador, que el productor percibe una comisión por cada contrato celebrado y que éste se concluye entre asegurador y asegurado en forma directa-, **puede afirmarse que el productor no es gestor de negocios ni mandatario.***

DE TRATA DE UNA PRESTACION DE SERVICIOS

En la especie se da una locación de servicios sin relación de dependencia entre el asegurador y el productor de seguro, ya que el promotor presta sus servicios independientemente, por su cuenta, pues no se encuentra sometido a la autoridad del asegurador quien no se halla en condiciones de darle órdenes.

LA CIRCULAR N° 1.185

*III. **La Circular N° 1.185** con el fin de aclarar los alcances de la Resolución General N° 2.784 establece que las locaciones de obras y/o servicios no ejecutados en relación de dependencia se encuentran en todos los casos sujetas al régimen de retención en la fuente establecido por la Resolución General N° 2.784 y sus modificaciones. **Su encuadramiento en los incisos h), i) y j) del artículo 1° de dicha norma, dependerá de su enunciación taxativa en alguno de los dos últimos y de la verificación de las condiciones previstas en el último párrafo del referido artículo.***

POR DESCARTE DEBE APLICARSE EL INCISO H)

En consecuencia, en aquellas locaciones de obras y/o servicios que no resulten encuadradas en los aludidos incisos i) o j) deberán considerarse incluidas en el inciso h).

CONCLUSION DEL DICTAMEN

*IV. En suma, por lo expuesto esta Asesoría Legal Tributaria entiende que **por tratarse de una locación de servicios la actividad del productor de seguros debería ser encuadrada en el inciso h)** de la Resolución General N° 2.784".*
(PRESTACIONES DE SERVICIOS)

=====

TRATAMIENTO DE LOS FIDEICOMISOS DE CONSTRUCCION Y/O INMOBILIARIOS

FIDEICOMISO EDIFICIO LA FAVORITA DE ROSARIO CNACAF SALA II DEL 18/06/2020.

RESOLUCION (SDG TLI) 6/2011 DEL 16.02.2011.

RESOLUCION (SDG TLI) 11/2011 DEL 03.03.2011

DICTAMEN (DI ALIR) 8/2010 DEL 07/09/2010.

DICTAMEN (DI ALIR) 9/2010 DEL 13/09/2010.

ACTA N° 31 EDI CON ENTIDADES PROFESIONALES DEL 04/07/2019. VENTA DE DERECHOS SOBRE FIDEICOMISOS INMOBILIARIOS

DICTAMEN (DAT) 1/2014 DEL 7/02/2014 FIDEICOMISO DE CONSTRUCCION AL COSTO QUE ADEMAS REALIZA VENTAS A TERCEROS

DICTAMEN 99/2012. COSTO COMPUTABLE DE LOS TERRENOS APORTADOS EN FIDUCIA A PRECIO NO DETERMINADO

DICTAMEN (DAT) 16/2006 DEL 06.03.2006

DICTAMEN (DAT) 18/2006 DEL 16.03.2006

DICTAMEN (DAT) 55/2005 DEL 26/09/2005. ENTREGA DE UN INMUEBLE EN FIDUCIA POR PARTE DE UNA PERSONA HUMANA.

DICTAMEN (DAT) 07/2007 DEL 29/01/2007. APOORTE DE UN INMUEBLE A UNA S.A. POR PARTE DE UNA PERSONA HUMANA

LOPEZ MARIANA, LOPEZ CESAR ANTONIO Y LOPEZ HERNAN C.N.A.C.A.F. SALA III DEL 06.08.2013

Primera cuestión a analizar: **La entrega en fiducia.**

Segunda cuestión a analizar: **La cesión de derechos de un fideicomiso.**

Tercera cuestión a analizar: **La adjudicación de unidades.**

Cuarta cuestión a analizar: **La posterior venta de las unidades adjudicadas.**

Debiendo diferenciarse si quien entrega un terreno en fiducia en una persona humana o un sujeto empresa.

Debiendo diferenciarse si quien vende las posteriores unidades adjudicadas es una persona humana o un sujeto empresa.

En el caso de los fideicomisos tipificados en el art. 53 inciso c) de la LIG (FIDEICOMISOS TRANSPARENTES), **los sujetos pasivos del impuesto a las ganancias son los fiduciantes beneficiarios**, quienes deben declarar como rentas de 3º categorías las generadas por el fideicomiso.

En el caso de los fideicomisos tipificado en el art. 73 inciso a) apartado 6) de la LIG (FIDEICOMISOS NO TRANSPARENTES), **el sujeto pasivo del impuesto a las ganancias es el fideicomiso.**

Recordemos que el art. 53 inciso c) de la LIG, establece que:

“Art. 53 - Constituyen ganancias de la tercera categoría:

LOS FIDUCIANTES TIENEN QUE SER BENEFICIARIOS

LOS FIDUCIANTES BENEFICIARIOS DEBEN SER RESIDENTES DEL PAIS

*c) Las derivadas de fideicomisos constituidos en el país en los que el **fiduciante posea la calidad de beneficiario**, excepto en los casos de fideicomisos financieros o **cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V (BENEFICIARIO DEL EXTERIOR)**”.*

Recordemos que el art. 73 de la LIG, establece que:

“Art. 73 - Las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles, quedan sujetas al siguiente tratamiento: (S/LEY 27.630 B.O.16.06.2021) CON VIGENCIA PARA EJERCICIOS INICIADOS 01.01.2021

PARA EJERCICIOS INICIADOS A PARTIR DEL 01.01.2018 LA ALICUOTA ERA DEL 30% (CON ANTERIORIDAD LA ALICUOTA ERA DEL 35%)

a) Abonarán el gravamen empleando la escala que se detalla a continuación, los sujetos comprendidos en los siguientes apartados:

<i>Ganancia neta imponible de</i>	<i>Pagarán</i>	<i>Mas el %</i>	<i>Sobre el excedente</i>
-----------------------------------	----------------	-----------------	---------------------------

acumulada

Más de \$	A \$			
-0-	5.000.000	-0-	25%	-0-
5.000.000	50.000.000	1.250.000	30%	5.000.000
50.000.000	En adelante	14.750.000	35%	50.000.000

(..)

6. Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación, **excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación** en los casos de fideicomisos financieros o **cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V (BENEFICIARIO DEL EXTERIOR)**”.

Mientras que el art. 130 del D.R. de la LIG (S/Decreto 1.170/2018), establece que:

CON LA REFORMA DEL DECRETO 1.170/2018 TODOS LOS FIDUCIANTES DEBEN SER BENEFICIARIOS

“Art. 130 - Cuando exista una total coincidencia entre fiduciantes y beneficiarios del fideicomiso, excepto en los casos de fideicomisos financieros o de aquellos que hagan uso de la opción prevista en el apartado 8 del inciso a) del artículo 73 de la ley o de fiduciantes-beneficiarios comprendidos en el Título V de esa norma, el fiduciario atribuirá a estos, en la proporción que corresponda, los resultados obtenidos en el respectivo año fiscal con motivo del ejercicio de la propiedad fiduciaria.

El procedimiento del párrafo anterior también será de aplicación para los inversores de los fideicomisos y fondos comunes de inversión comprendidos en los apartados 6 y 7 del inciso a) del artículo 73 de la ley, perceptores de la ganancia que aquellos distribuyan, en la parte correspondiente a su participación de mediar lo dispuesto en el segundo párrafo del [artículo 205 de la ley 27440](#)”.

Antes del dictado del decreto 1.170/2018 el art. 130 del D.R. de la LIG, establecía que:

“Art. 70.4 - Cuando el fiduciante posea la calidad de beneficiario del fideicomiso, excepto en los casos de fideicomisos financieros o de fiduciantes-beneficiarios comprendidos en el Título V de la ley, el fiduciario le atribuirá, en la proporción que corresponda, los resultados obtenidos en el respectivo año fiscal con motivo del ejercicio de la propiedad fiduciaria.

A los efectos previstos en el presente artículo resultarán de aplicación las disposiciones contenidas en el artículo 50 de la ley, considerándose a los fines de la determinación de la ganancia neta del fiduciante-beneficiario tales resultados como provenientes de la tercera categoría”.

PRIMERA CUESTION A ANALIZAR: LA ENTREGA EN FIDUCIA

Cuando quien entrega o aporta un inmueble en fiducia es un sujeto empresa (sujetos que se rigen por la teoría del balance), la entrega en fiducia se encuentra gravada por impuesto a las ganancias, aunque se trate de un solo inmueble.

No se trata de una venta, sino que de una entrega en fiducia que está sujeta a una contraprestación futura, la adjudicación de una o varias unidades terminadas. Motivo por el cual nos encontramos frente a una operación onerosa.

Cuando quien entrega o aporta un inmueble en fiducia es una persona humana no habitualista (sujetos que se rigen por la teoría de la fuente), la entrega en fiducia se encuentra gravada por impuesto a las ganancias o por el impuesto a la transferencia de inmuebles (ITI) aunque se trate de un solo inmueble. Ello dependiendo de la vigencia de la ley 27.430.

-Inmuebles adquiridos antes del 01.01.2018, estarán alcanzadas por el (ITI).

-Inmuebles adquiridos luego del 01.01.2018, estarán alcanzadas por el impuesto a las ganancias (por el impuesto cedular tipificado en el art. 99 de la LIG).

Lo que determina la gravabilidad en el impuesto a las ganancias o en el (ITI), no es la fecha de la entrega en fiducia, sino que la fecha de adquisición del inmueble.

En el caso de las operaciones gravadas por el impuesto a las ganancias, debe tenerse presente el art. 71 del D.R. de la LIG, valor de plaza del bien al momento de la entrega en fiducia.

En el caso de las operaciones gravadas por (ITI), debe tenerse presente el art. 11 de la ley 23.905, valor de plaza del bien al momento de la entrega en fiducia.

SEGUNDA CUESTION A ANALIZAR: LA CESION DE DERECHOS DE UN FIDEICOMISO

Cuando quien cede sus derechos de fiduciante beneficiario es un sujeto empresa (sujetos que se rigen por la teoría del balance), la cesión de derechos se encuentra gravada por impuesto a las ganancias, aunque se trate de una sola cesión.

Cuando quien cede sus derechos de fiduciante beneficiario es una persona humana no habitualista (sujetos que se rigen por la teoría de la fuente), la cesión de derechos se encuentra gravada por impuesto a las ganancias solamente a partir de la vigencia de la ley 27.430. Por el impuesto cedular tipificado en el art. 98 inciso c) de la LIG.

Debiendo tenerse presente que el art. 86 inciso g) de la ley 27.430, establece que:

“En el caso de certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares y cuotapartes

*de condominio de fondos comunes de inversión a que se refiere el segundo párrafo del artículo 1 de la ley 24.083 y sus modificaciones, comprendidos en el inciso c) del primer párrafo del cuarto artículo agregado a continuación del artículo 90 de la ley de impuesto a las ganancias (HOY ART. 98 INCISO C) DE LA LIG), texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, las disposiciones allí previstas se aplicarán, en la medida que las ganancias por su enajenación hubieran estado exentas o no gravadas con anterioridad a la vigencia de esta ley, **para las adquisiciones de tales valores producidas a partir de esa vigencia**". (SIENDO LA VIGENCIA A PARTIR DEL 01.01.2018)*

Las **adquisiciones de derechos de fideicomisos realizadas con anterioridad al 01.01.2018** por personas humanas no habitualistas, **no se encuentran gravadas ni por impuesto a las ganancias ni por el impuesto a la transferencia de inmuebles (ITI)**.

La ley 23.905 (ITI), grava solamente las transferencias de dominio a título oneroso de inmuebles situados en el país.

TERCERA CUESTION A ANALIZAR: LA ADJUDICACION DE UNIDADES

La adjudicación de unidades realizadas por el fideicomiso a los fiduciantes beneficiarios se encuentra gravada en el impuesto a las ganancias, tributando según el tipo de fideicomiso.

En el caso de los fideicomisos transparentes tipificados en el art. 53 inciso c) de la LIG, son rentas de tercera categoría en cabeza de los fiduciantes beneficiarios.

Mientras que en el caso de los fideicomisos no transparentes tipificados en el art. 73 inciso a) apartado 6) de la LIG, son rentas gravadas en cabeza del fideicomiso a la alícuota de las sociedades de capital (alícuota del 25% al 35% según ley 27.630 para ejercicios iniciados 01.01.2021).

CUARTA CUESTION A ANALIZAR: LA POSTERIOR VENTA DE LAS UNIDADES ADJUDICADAS

La posterior venta de los inmuebles adjudicados en cabeza de los fiduciantes beneficiarios, cuando se trate de un sujeto empresa (sujetos que se rigen por la teoría del balance), la venta se encuentra gravada por impuesto a las ganancias, aunque se trate de un solo inmueble.

Mientras que la posterior venta de los inmuebles adjudicados en cabeza de los fiduciantes beneficiarios, cuando se trate de una persona humana no habitualista (sujetos que se rigen por la teoría de la fuente), la venta se encuentra gravada por impuesto a las ganancias o por el impuesto a la transferencia de inmuebles (ITI) aunque se trate de un solo inmueble. Ello dependiendo de la vigencia de la ley 27.430.

-En el caso de adjudicaciones realizadas antes del 01.01.2018, la posterior venta está alcanzada por el (ITI).

-En el caso de adjudicaciones realizadas luego del 01.01.2018, la posterior venta está alcanzada por el impuesto a las ganancias por el impuesto cedular tipificado en el art. 99 de la LIG.

Respecto de la vigencia luego veremos la opinión del fisco en el Acta N° 31 EDI con entidades profesionales del 04/07/2019.

VENTA DE DERECHOS DE UN FIDEICOMISO INMOBILIARIO

Acta N° 31 EDI con entidades profesionales del 04/07/2019.

VIGENCIA DE LA LEY 27.430, OPERACIONES REALIZADAS ANTES Y DESPUES DEL 01.01.2018.

“ACTA N° 31 DEL CONSEJO CONSULTIVO ESPACIOS DE DIALOGO DE AFIP CON ENTIDADES PROFESIONALES DEL 4.7.2019.

*ESPACIO DE DIÁLOGO
AFIP – ENTIDADES PROFESIONALES
TEMAS TÉCNICOS Y LEGALES*

I. IMPUESTO A LAS GANANCIAS

1. Impuesto a las ganancias. Ley 27.430. Venta de derechos sobre fideicomisos inmobiliarios

A partir de las modificaciones introducidas en la ley del impuesto a las ganancias por la ley 27.430 quedaron alcanzados por el gravamen - a la alícuota del 15% - los resultados obtenidos por las personas humanas y sucesiones indivisas derivados de la enajenación de derechos sobre fideicomisos cuando las mismas se efectúen a partir del 01/01/2018 (art. 2 inciso 4. de LIG).

A diferencia de lo que ocurre con los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre los mismos (tal sería el caso de la cesión de un boleto de compraventa), ni la ley ni la reglamentación establecen precisiones respecto del tratamiento a dispensar cuando, por ejemplo, la adhesión al fideicomiso inmobiliario se realiza antes del 31/12/2017 pero el precio de compra se abona en cuotas, verificándose pagos antes y después de la citada fecha.

Entendemos que a los fines de definir la gravabilidad de la venta se deberá atender a la fecha de la firma del contrato de adhesión al fideicomiso, independientemente de la existencia y/o cuantía de pagos efectuados con motivo del mismo, ya sea antes o después del 31/12/2017. En tal sentido, si la adhesión fue formalizada antes del 31/12/2017 la venta no se encontraría alcanzada por el impuesto. Por el contrario, de formalizarse la adhesión a partir del 01/01/2018 el resultado por la venta tributaría el gravamen a la alícuota del 15%.

¿Se comparte el criterio?

Respuesta de AFIP

En el entendimiento de que la consulta está referida a la adhesión al fideicomiso inmobiliario y la posterior cesión de los derechos sobre el mismo, se comparte el criterio.

Ello, por cuanto el artículo 86, inciso g), de la Ley N.º 27.430 prevé que “En el caso de certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos (...) comprendidos en el inciso c) del primer párrafo del cuarto artículo agregado a continuación del artículo 90 de la Ley (...), las disposiciones allí previstas se aplicarán, en la medida que las ganancias por su enajenación hubieran estado exentas o no gravadas con anterioridad a la vigencia de esta ley, para las adquisiciones de tales valores producidas a partir de esa vigencia.”.

Se interpreta que la adquisición de los derechos sobre el fideicomiso debe considerarse producida al momento de la suscripción del convenio de adhesión, independientemente de la forma y plazos de cancelación de su precio.

Por otro lado, para el caso de que la consulta esté referida a la adquisición de los derechos sobre el fideicomiso, la posterior adjudicación del inmueble y su venta en una tercera instancia, se formulan las siguientes consideraciones.

Al respecto, cabe señalar que la adhesión a un fideicomiso inmobiliario no se traduce en derechos sobre inmuebles, sino en el derecho a la adjudicación futura de la o las unidades funcionales construidas, operación que se ejecuta mediante la transmisión de la propiedad fiduciaria a sus beneficiarios.

Así pues, en caso de haberse producido la adjudicación de las unidades con anterioridad al 01/01/18, la enajenación posterior de dicho inmueble por parte de una persona humana o sucesión indivisa estará alcanzada por el impuesto a la transferencia de inmuebles, y no por la ley de impuesto a las ganancias.

Por el contrario, si se efectuó la adjudicación después del 01/01/18, la enajenación posterior se encontrará alcanzada por el impuesto a las ganancias, de conformidad al artículo 2º, inciso 5), de la ley del gravamen”.

=====

TRATAMIENTO DE LOS FIDEICOMISOS MIXTOS

FIDEICOMISO EDIFICIO LA FAVORITA DE ROSARIO CNACAF SALA II DEL 18/06/2020.

RESOLUCION (SDG TLI) 6/2011 DEL 16.02.2011.

RESOLUCION (SDG TLI) 11/2011 DEL 03.03.2011

DICTAMEN (DI ALIR) 8/2010 DEL 07/09/2010.

DICTAMEN (DI ALIR) 9/2010 DEL 13/09/2010.

FIDEICOMISO EDIFICIO LA FAVORITA DE ROSARIO CNACAF SALA II DEL 18/06/2020.

FIDEICOMISOS MIXTOS (SE DEBE TENER EN CUENTA LA REFORMA DEL D.R. DE LA LIG PRODUCTO DEL DECRETO 1.170/2018)

La discusión pasaba por resolver si un mismo fideicomiso puede ser mixto, y por lo tanto tributar una parte de sus rentas en los términos del art. 53 inciso c) de la LIG en cabeza de los fiduciantes beneficiarios; y una parte de sus rentas en los términos del art. 73 inciso a) apartado 6) de la LIG en cabeza del fideicomiso.

El fideicomiso tenía fiduciantes beneficiarios residentes en el país, y fiduciantes beneficiarios no residentes.

Debe tenerse presente que en el momento de los hechos el **art. 70.4 del D.R. de la LIG**, establecía que:

“Cuando el fiduciante posea la calidad de beneficiario del fideicomiso, excepto en los casos de fideicomisos financieros o de fiduciantes-beneficiarios comprendidos en el Título V de la ley, el fiduciario le atribuirá, en la proporción que corresponda, los resultados obtenidos en el respectivo año fiscal con motivo del ejercicio de la propiedad fiduciaria”.

Mientras que a partir del dictado del Decreto 1.170/2018, hoy el **art. 130 del D.R. de la LIG**, establece que:

“Cuando exista una total coincidencia entre fiduciantes y beneficiarios del fideicomiso, excepto en los casos de fideicomisos financieros o de aquellos que hagan uso de la opción prevista en el apartado 8 del inciso a) del artículo 73 de la ley o de fiduciantes-beneficiarios comprendidos en el Título V de esa norma, el fiduciario atribuirá a estos, en la proporción que corresponda, los resultados obtenidos en el respectivo año fiscal con motivo del ejercicio de la propiedad fiduciaria”.

Cuestión que como veremos será tenida en cuenta por la CNACAF a la hora de resolver la controversia.

El fisco sostiene que no puede darse el caso de un fideicomiso mixto, el fideicomiso debe tributar por todas sus rentas en los términos del art. 53 de la LIG o por todas sus rentas en los términos del art. 73 de la LIG.

El TFN revoca la determinación de oficio.

La CNACAF confirma la sentencia del TFN y por lo tanto también revoca la determinación de oficio.

No obstante ello la Cámara hace notar que a partir de la reforma introducida por el Decreto 1.170/2018, para que el fideicomiso resulta transparente en los términos del art. 53 inciso c) todos los fiduciantes deben ser beneficiarios (requisito no exigido por el anterior decreto reglamentario).

ANALISIS DE LA SENTENCIA DE LA CAMARA

“(..)

*II.- Que a fs. 352/357vta., **el Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución N° 158/2015 (DV RRR1), por la que se determinó la materia imponible y el gravamen resultante de la responsable Fideicomiso Edificio La Favorita de Rosario en el impuesto a las ganancias, períodos fiscales 2009 a 2011, se liquidaron los intereses resarcitorios y se aplicó una multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683.***

RESUMEN DE LA CUESTION SOMETIDA A LITIGIO

*Para así decidir, tras sintetizar los planteos de ambas partes, puntualizó que **el tema a resolver se circunscribía a establecer si, en relación al impuesto a las ganancias, correspondía que declarara e ingresara dicho impuesto el fideicomiso, en tanto los fiduciantes-beneficiarios eran residentes en el país y en el exterior -tesis fiscal- o si, por el contrario, los fiduciantes-beneficiarios domiciliados en el país debían declarar la ganancia del fideicomiso mientras que este último debía declarar e ingresar el aludido tributo únicamente respecto de los fiduciantes- beneficiarios no residentes -posición del actor-.***

(..)

Afirmó que, en cuanto a la situación tributaria del fideicomiso, en el caso del impuesto a las ganancias, la ley lo distinguía como sujeto del aludido impuesto, dependiendo de que los beneficiarios fueran residentes en el país o en el exterior.

(..)

*Precisó que, en el caso de autos, el 30 de septiembre de 2002, se celebró un **fideicomiso de administración**, que tenía por objeto “... la adquisición de parte del fiduciario de la propiedad fiduciaria de los derechos personales de los fiduciantes beneficiarios de adquirir el inmueble de la calle Córdoba N° ... de la ciudad de Rosario (edificio La Favorita de Rosario) y **la entrega a los fiduciantes beneficiarios del importe de los alquileres del referido inmueble netos de los gastos a cargo de la locadora**” (sic); asimismo, que el fiduciario era la Compañía Asturias S.A., y los beneficiarios eran las mismas personas que revestían la calidad de fiduciantes, y que éstos recibirían el dominio del inmueble al extinguirse el fideicomiso.*

OPINION DEL FISCO SEGÚN EL INFORME FINAL DE INSPECCION

Señaló que conforme surgía del informe final de inspección obrante en las actuaciones administrativas:

- el organismo fiscal inició la fiscalización del actor, como consecuencia del análisis llevado a cabo a la contribuyente “García Hnos. y Cía La Favorita S.A.”, en el que se determinó que el inmueble donde giraba la tienda Falabella era propiedad del Fideicomiso Edificio La Favorita de Rosario;

- a partir de tal hecho, se comenzó a examinar el tratamiento dado en el impuesto a las ganancias como sujeto del impuesto a las rentas por el alquiler del inmueble por parte del fideicomiso, constatándose que la composición de dicho fideicomiso en relación a los fiduciantes-beneficiarios, informada en el año 2009, era de **cuatro residentes en el exterior y treinta y cinco residentes en el país**;

- la fiscalización actuante señaló que el fideicomiso presentaba las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias por los períodos 2009, 2010 y 2011, declarando la totalidad de la renta obtenida, y deducía de la base imponible, vía ajuste impositivo que disminuía la ganancia contable, el importe de la renta atribuible a los beneficiarios del país, a la vez que **tributaba la tasa del treinta y cinco por ciento sobre las rentas correspondientes a los beneficiarios residentes en el exterior**;

- a los efectos de verificar el tratamiento contable e impositivo dado a la distribución del beneficio neto de los alquileres percibidos con relación a los fiduciantes-beneficiarios del país, la fiscalización procedió a circularizar una muestra de éstos, observando que: algunos no respondieron; de aquellos que sí respondieron, no existía un criterio uniforme de declaración de la renta, y si bien la mayoría la incorporaba como renta de la tercera categoría, otros lo hacía como renta de la segunda categoría y uno como renta de la segunda categoría;

- el ente fiscal alegó que la mecánica empleada por Fideicomiso La Favorita de Rosario para determinar el impuesto a las ganancias causaba un perjuicio fiscal, en atención a que los fiduciantes-beneficiarios -de conformidad con el relevamiento antes indicado-, no declararon en su totalidad la renta informada por el apelante, existiendo diferencias significativas entre el impuesto proyectado y el efectivamente ingresado;

- se requirió a la actora que indicara el sustento legal, doctrinario o jurisprudencial del criterio sostenido en la determinación del impuesto a las ganancias, lo que hizo a fs. 161/183 de las actuaciones administrativas;

- **la fiscalización concluyó que correspondía efectuar el ajuste, aplicando a la totalidad de la renta obtenida por el fideicomiso la tasa del treinta y cinco por ciento**, con base en un análisis que abarcaba la ley del impuesto a las ganancias, su decreto reglamentario y los dictámenes emanados del propio organismo, que consideraba que “... en el caso que se combinen beneficiarios fiduciantes y no fiduciantes o residentes del exterior, no existe normativa específica que contemple estas situaciones mixtas, toda vez que la normativa contempla el tratamiento de la figura del fideicomiso desde una óptica pura, estableciendo como norma la condición de sujeto del impuesto a las ganancias y como excepción la figura del fiduciante-beneficiario sobre el cual recae la obligación del tributo” (sic).

OPINION DEL TFN

Puso de relieve que, entonces, en el sub examine **debía esclarecerse, si cuando la ley se apartaba por excepción de la regla general - fideicomisos no financieros donde fiduciante/beneficiario fuera un sujeto del país, supuesto en que se tributaba en cabeza de cada fiduciante/beneficiario - por existir aunque sea un solo fiduciante que fuera beneficiario del exterior** (sujeto incluido en el título V de la ley), esto provocaba que la liquidación total del gravamen recayera en el sujeto fideicomiso del país, o si, por el contrario, la existencia de un fiduciante que fuera beneficiario del exterior no modificaba la atribución a los fiduciantes beneficiarios de país y solo provocaba que el fideicomiso debía actuar como responsable por deuda ajena del beneficiario del exterior.

(..)

Explicitó que la construcción del artículo 69 de la ley del impuesto a las ganancias, en la parte pertinente, disponía la tasa del 35% para todos los fideicomisos constituidos en el país pero, **en aquellos fideicomisos donde el fiduciante fuera beneficiario, se regían por las normas del artículo 49** de dicho ordenamiento legal y las del cuarto artículo sin número agregado a continuación del 70 del reglamento de la citada ley (HOY ART. 130); es decir, como ganancia de la tercera categoría y en la forma proporcional atribuida por el fiduciario a cada fiduciante- beneficiario.

Añadió que, en cambio, **en aquellos fideicomisos donde el fiduciante fuera un beneficiario del exterior, no se aplicaba dicha excepción** y aquéllos estaban sujetos a la tasa general del treinta y cinco por ciento.

Hizo hincapié en que, **en ninguno de ambos supuestos, quedaba plenamente establecido si la excepción, o la excepción de dicha excepción, aplicaban a tratar en forma distinta o general, según se tratara de fiduciantes beneficiarios del país o del exterior, sólo a estos sujetos o si, su sola integración a un fideicomiso arrastraba al resto de los fiduciantes no beneficiarios o al resto de fiduciantes beneficiarios del país, respectivamente.**

Aclaró que para simplificar las “... galimatías que propone una confusa técnica legislativa, digamos que si se trata de un fideicomiso no financiero, del país, integrado por todos fiduciantes beneficiarios del país, sin dudas se cumpliría en forma plena la excepción y todos ellos tributarían en forma personal por las rentas que le atribuiría el fiduciario”... “[a]hora bien, **si el fideicomiso estuviera compuesto por fiduciantes beneficiarios del país y uno solo de ellos no detentara ambas cualidades, por ejemplo fuera un fiduciante no beneficiario, no habría previsión explícita en la ley o reglamentación para tratar a éste último de manera distinta, por excepción, atribuyendo a los primeros su proporción de renta mientras que, el fideicomiso, como responsable por deuda ajena, liquidaría la renta del fiduciante no beneficiario y determinaría por éste el gravamen a la tasa del 35% para luego asignarle su participación**” (sic).

Señaló que, por otro lado, si dicho fideicomiso estuviera compuesto por todos fiduciantes beneficiarios, pero uno solo de ellos residiera en el exterior, no habría previsión explícita en la ley o reglamentación para tratar a este último de manera distinta, por excepción de la excepción, haciendo tributar a él solo en cabeza del fideicomiso mientras que el resto de la renta se atribuiría en proporción a cada fiduciante beneficiario del país.

Manifestó que, en ambas situaciones, se llegaría a entender que, al no poder realizar determinaciones del gravamen en forma mixta, la calidad de un solo sujeto haría perder la atribución personal de la renta.

Ponderó que, en el contexto señalado, se apreciaba en primer término que el ente fiscal no sólo trataba de avalar su criterio en la interpretación de la ley, sino que también consideraba que ante el incumplimiento de terceros sobre sus obligaciones fiscales se debía atribuir el total de rentas gravadas al fideicomiso.

Refirió a que, en dicho contexto, cabía preguntarse qué hubiera sucedido si todos los fiduciantes-beneficiarios declaraban sus rentas de conformidad con lo informado por la encartada, dado que en este supuesto no se vería afectada la renta pública aun cuando el tributo fuera ingresado por un sujeto distinto al considerado en la hipótesis fiscal.

Sostuvo que, dicho en otras palabras, lo que aquí se pretendía era, ante una disminución de la recaudación, aplicar un criterio que maximizara el ingreso de los tributos a las arcas del Estado, haciendo prevalecer este hecho sobre una razonable y discreta interpretación de la norma, principio que debía guiar siempre el ajuste impositivo formulado en las auditorías fiscales sobre cada contribuyente.

Aludió a que no podía aceptarse una tesis como la sostenida por el ente fiscal, por cuanto, no encontraba sus orígenes en las normas relacionadas con el tema debatido en autos. Agregó que la explicación brindada por el fisco para sostener su postulación (economía de fiscalización), no podía ser aceptada.

Recordó que el actor se agraviaba por considerar que no resultaba razonable modificar la situación fiscal del conjunto, por la residencia de alguno de los miembros fiduciantes- beneficiarios.

Precisó que debía acogerse la queja, a poco de analizar la economía general del gravamen y de atender a la naturaleza del hecho imponible y su aspecto subjetivo.

Luego de citar doctrina relacionada con los sujetos de la obligación tributaria, su grado de responsabilidad para el pago del tributo y su conexión con los hechos objetivos que constituían el supuesto legal de la aludida obligación, ponderó que en el caso, "... mientras que el hecho imponible permanecía incólume, el sujeto pasivo de la obligación mutaría en función de la residencia de cualquiera de los componentes del fideicomiso y al cambiar el sujeto se modificaría la valoración de la capacidad contributiva, ya que se efectuaría sobre diferentes sujetos y esto podría suceder en forma alternada en el tiempo, según alguno de los

componentes del fideicomiso decida alterar su lugar de residencia hacia el exterior o regresando al país” (sic).

Recalcó que la medición de la capacidad contributiva no era igual para el sujeto beneficiario que para el fideicomiso, en tanto, cuando se trataba de personas humanas el tributo alcanzaría en forma global el conjunto de beneficios del individuo con una alícuota progresiva en función de sus ingresos, considerando sus características personales; mientras que si se estaba ante un sujeto empresa (art. 69 de la ley de impuesto a las ganancias), el gravamen comprendía a cualquier tipo de renta que generase, aplicando sobre ella una tasa proporcional.

Consideró que, en tal orden de ideas, el accionar del actor no era reprochable, toda vez que consistía simplemente en aplicar las disposiciones vigentes respetando su sentido. En este aspecto, aclaró que **si bien era cierto que no existía una norma que explícitamente contemplara una situación mixta (como era la planteada en el sub examine), ello no podía conllevar a apartarse de la letra de la ley, correspondiendo aplicar, aunque fuera de forma separada, los mecanismos previstos en ella para cada supuesto.**

Señaló que, en dicha inteligencia, resultaba acertada la tesis actoral que, ante la ausencia de preceptos que se adaptaran a su negocio, imputó las ganancias del período a cada sujeto, siguiendo las pautas contenidas en la ley del tributo.

Puso de relieve, asimismo, que era el propio fisco el que se alejaba de la literalidad de la ley, “... al insistir con un planteo que subsiste sólo en su perspectiva, introduciendo una nueva metodología de liquidación del impuesto que -como ya se dijo- no se encuentra prevista en la ley ni tampoco puede ser inferido como lo hizo el Juez Administrativo en la determinación de oficio” (sic).

Destacó que del cuerpo normativo bajo estudio no surgía que el tratamiento a dispensar sobre los fiduciantes-beneficiarios residentes y no residentes fuera excluyente; es decir, que al aplicarse un método, éste no pudiera ser complementado con otro en razón de poseer cada sujeto una residencia distinta, prevaleciendo así un criterio uniforme independientemente de las condiciones específicas de cada beneficiario que resultaba abiertamente contrario a las disposiciones de la propia ley.

Aludió a la conclusión arribada en el acto determinativo apelado con base en las normas del derecho privado, recordando, en este aspecto, lo normado por el art. 1º de la ley 11.683 y la doctrina del Alto Tribunal en materia de interpretación de las leyes tributarias.

Por otra parte, rechazó el agravio del actor dirigido a cuestionar que el organismo recaudador adoptó en el sub examine un criterio disímil al previsto en los manuales de capacitación. Ello, en atención al resultado obtenido de la medida para mejor proveer ordenada a fs. 279.

Concluyó que, en virtud de las circunstancias apuntadas, **no siendo el ajuste perseguido una derivación lógica y literal de la ley de impuesto a las ganancias, y que alteraría de manera inapropiada e inaceptable los**

elementos constituyentes del hecho imponible y de la obligación tributaria como así también la oportuna y certera medición de la capacidad contributiva de los sujetos, correspondía revocar la resolución apelada.

(..)

SENTENCIA DE LA CNACAF

(..)

VII.- Que en las presentes actuaciones **no existe discrepancia en cuanto a los hechos** ni a la naturaleza, condiciones y características del fideicomiso de marras (fideicomiso de administración, en el que los fiduciantes resultan ser los beneficiarios, siendo treinta y cinco de ellos residentes en el país, y cuatro residentes del exterior). **Tampoco la hay en orden a cuáles son las normas que rigen la cuestión**, siendo éstas las reseñadas en el considerando que antecede.

La controversia habida entre las partes radica, única y exclusivamente, en una disímil interpretación de la normativa aludida, que conlleva al ajuste practicado por el fisco en cabeza del Fideicomiso Edificio La Favorita de Rosario por parte del ente recaudador, y a su impugnación por parte del dicho responsable, quien alega que declaró e ingresó el impuesto a las ganancias en su justa medida.

(..)

Ello, en atención a los fundamentos que han sido expuestos en el considerando I del presente pronunciamiento, y que pueden sintetizarse del siguiente modo: - que no puede aceptarse una tesis como la sostenida por el ente recaudador, en tanto ella no encuentra sus orígenes en las normas relacionadas con el tema sub discussio y, además, el argumento relacionado con la economía de la fiscalización (en atención al perjuicio fiscal generado por la forma en la que declararon e ingresaron el impuesto a las ganancias los fiduciantes-beneficiarios residentes del país) no resulta aceptable; - que debía acogerse la queja del actor relativa a que no resulta razonable modificar la situación del conjunto por la residencia de alguno de los miembros fiduciantes-beneficiarios; ello, al analizar la economía general del impuesto a las ganancias y atender a la naturaleza del hecho imponible y a su aspecto subjetivo; - en el caso, mientras que el hecho imponible permanece incólume, el sujeto pasivo de la obligación mutaría en función de la residencia de cualquiera de los componentes del fideicomiso y al cambiar el sujeto se modificaría la valoración de la capacidad contributiva, ya que se efectuaría sobre diferentes sujetos y esto podría suceder en forma alternada en el tiempo, según alguno de los componentes del fideicomiso decida alterar su lugar de residencia hacia el exterior o regresando al país; - la medición de la capacidad contributiva no es igual para el sujeto beneficiario que para el fideicomiso, en tanto, cuando se trata de personas humanas el tributo alcanza en forma global el conjunto de beneficios del individuo con una alícuota progresiva en función de sus ingresos, considerando sus características personales; mientras que si se está ante un sujeto empresa (art. 69 de la ley de impuesto a las ganancias), el gravamen comprende a cualquier tipo de renta, aplicando sobre ella una tasa proporcional; - en tal orden de ideas, el accionar del actor no es susceptible de reproche, toda vez que consiste simplemente en aplicar las disposiciones vigentes respetando su sentido; - si bien es cierto que no existe una norma que explícitamente contemple una situación mixta (como es

la planteada en el sub examine), ello no puede conllevar a apartarse de la letra de la ley, correspondiendo aplicar, aunque sea de forma separada, los mecanismos previstos en ella para cada supuesto; - en dicha inteligencia, resulta acertada la tesis actoral que, ante la ausencia de preceptos que se adapten a su negocio, imputa las ganancias del período a cada sujeto, siguiendo las pautas contenidas en la ley del impuesto a las ganancias; - es el propio fisco el que se aleja de la literalidad de la ley, al insistir con un planteo que subsiste sólo en su perspectiva, introduciendo una nueva metodología de liquidación del impuesto que -como ya se dijo- no se encuentra prevista en la ley ni tampoco puede ser inferido como lo hizo el juez administrativo en la determinación de oficio; - del cuerpo normativo bajo estudio no surge que el tratamiento a dispensar sobre los fiduciantes-beneficiarios residentes y no residentes sea excluyente; es decir, que al aplicarse un método, éste no puede ser complementado con otro en razón de poseer cada sujeto una residencia distinta, prevaleciendo así un criterio uniforme independientemente de las condiciones específicas de cada beneficiario, que resulta abiertamente contrario a las disposiciones de la propia ley; - no es aceptable acudir a las normas del derecho privado para sostener la tesitura fiscal, en atención a lo normado por el art. 1° de la ley 11.683 y la doctrina del Alto Tribunal en materia de interpretación de las leyes tributarias.

El Fisco Nacional apela la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación, al sostener (ver la reseña formulada en el considerando III del presente pronunciamiento) que: - la decisión recurrida resulta arbitraria y contradictoria, y fuerza la interpretación de la normativa aplicable, que establece expresamente la posición tributaria que debe asumir el fideicomiso - el Tribunal a quo se contradice al sostener que el accionar de la actora no es susceptible de reproche -en tanto consiste en aplicar las disposiciones vigentes respetando su sentido-, y al mismo tiempo aclarar que no existe una norma que explícitamente contemple una situación mixta como es la presente; - el Tribunal Fiscal, no obstante afirmar que la normativa aplicable no resulta del todo apropiada para otorgar seguridad jurídica a la figura de marras, lo cual avala la tesitura fiscal, decide en contra de sus dichos, forzando la interpretación de la norma a favor del contribuyente; - no surge expresamente de las normas (que previamente transcribe), que se haya contemplado la situación de un fideicomiso mixto, integrado tanto por fiduciantes-beneficiarios residentes en el país, como por fiduciantes-beneficiarios residentes en el exterior; - la ley utiliza la expresión “fiduciante-beneficiario” aludiendo a una parte contractual y no a un sujeto individual, por lo que el legislador ha dispuesto el tratamiento impositivo a otorgar al fideicomiso desde una óptica pura; - la ley no contempla situaciones mixtas que permitan al fideicomiso constituirse en sujeto en los términos del punto 6) del inc. a) del artículo 69 de la ley del impuesto a las ganancias y, a la vez, no serlo, en relación a las rentas atribuibles a los fiduciantes-beneficiarios residentes en el país, cuando coexisten fiduciantes-beneficiarios residentes en el exterior; - la letra de la ley no admite la tributación proporcional en el supuesto que se celebren contratos de fideicomiso en los cuales se prevea la posibilidad de la existencia de beneficiarios residentes en el país y en el exterior -como es el caso de autos-, toda vez que, sus términos son claros al prever dos situaciones desde la faz subjetiva, esto es, la tributación del fideicomiso o del fiduciante-beneficiario, según el caso; - dadas las condiciones del caso, por imperativo legal, es el fideicomiso quien debe tributar en los términos del art. 69, inc. a) punto 6) de la ley del impuesto a las ganancias, puesto

que el único supuesto en el que corresponde la exclusión de aquél como sujeto, es cuando existe una total adecuación entre fiduciantes y beneficiarios residentes en el país, situación que no se verifica en el sub examine; - el fideicomiso no puede ser sujeto y no serlo al mismo tiempo; es decir, o se verifica el supuesto de exclusión (debiendo tributar los fiduciantes-beneficiarios residentes del país) o de lo contrario, es aquél quien debe tributar por todos los beneficiarios-beneficiarios; -la regla general prevista por el legislador, es considerar al fideicomiso como sujeto en el impuesto a las ganancias, apartándose de tal mecanismo únicamente cuando exista una total adecuación entre fiduciantes y beneficiarios, y siempre que todos o alguno de ellos no se encuentre comprendido en el título V de la ley del impuesto, lo cual remitiría a la regla general; - en función de lo expuesto, resulta la errónea interpretación de la normativa aplicable en la que incurre el Tribunal Fiscal de la Nación para revocar la resolución administrativa impugnada.

A juicio de este Tribunal, **el pronunciamiento del Tribunal jurisdiccional administrativo resiste incólume las críticas del apelante.**

(..)

En particular, no se hace cargo del argumento consistente en que **del cuerpo normativo bajo estudio no surge que el tratamiento a dispensar sobre los fiduciantes-beneficiarios residentes y los no residentes sea excluyente**; es decir, que **al aplicarse un método, éste no puede ser complementado con otro en razón de poseer cada sujeto una residencia distinta** (de lo que deriva que el accionar del actor no merezca reproche, en tanto, ante la ausencia de preceptos que se adapten enteramente a su negocio, imputa las ganancias del período a cada sujeto, siguiendo las pautas contenidas en la ley del impuesto a las ganancias). Ni tampoco, de la conclusión consistente en que la interpretación propiciada por el ente fiscal altera de manera inapropiada e inaceptable los elementos constituyentes del hecho imponible y de la obligación tributaria, y la oportuna y certera medición de la capacidad contributiva de los sujetos. Menos aún, de los fundamentos mediante los cuales el Tribunal a quo desestima los planteos fiscales relacionados con el perjuicio fiscal y con la recurrencia a las normas del derecho privado.

VIII. Que no obstante que lo hasta aquí expuesto sella la suerte adversa del recurso interpuesto por el Fisco Nacional, resulta pertinente apuntar, asimismo, que **si bien las normas que rigen la materia no prevén en forma puntual la particular circunstancia de hecho que acontece en el sub examine, en la que el fideicomiso cuenta tanto con fiduciantes beneficiarios residentes en el país como con fiduciantes beneficiarios residentes en el exterior, lo cierto es que ello no puede conllevar a una interpretación que prescinda del texto legal** (así como del de las normas del decreto reglamentario).

Lógico es que **la ley no puede prever en forma expresa todos y cada uno de los casos particulares que pueden acaecer, por lo que es función del intérprete subsumir adecuadamente la circunstancia fáctica de que se trate, dentro del supuesto -o de los supuestos- previsto por aquélla.**

En el sub lite, **la particular situación que se suscita es que concurren, al mismo tiempo, dos de los supuestos previstos por la norma, en tanto**

acontecen tanto el presupuesto que habilita a aplicar la excepción contemplada por el art. 69, inc. a) apartado 6 de la ley del impuesto a las ganancias, por cuanto todos los fiduciantes son beneficiarios, como, en forma parcial, el presupuesto que exceptúa de dicha excepción, ya que algunos de tales fiduciantes beneficiarios son residentes en el exterior.

Así, debe destacarse que ninguno de los preceptos que han sido transcritos en el considerando V del presente pronunciamiento dispone que, a los efectos de la aplicación de la excepción contemplada por el art. 69, inc. a), apartado 6, a la regla de que el fideicomiso tributa en el impuesto a las ganancias a la tasa del treinta y cinco por ciento -en el supuesto del fideicomiso no financiero-, todos y cada uno de los fiduciantes beneficiarios deben, asimismo, no ser residentes del exterior.

Tampoco establecen tales normas que se exceptiona de esta excepción (es decir, de la excepción a la regla de que el fideicomiso tribute en treinta y cinco por ciento, que viene dada cuando -en los términos la propia norma- “el fiduciante posea la calidad de beneficiario”) a los casos en que alguno del conjunto de los fiduciantes beneficiarios fuere sujeto del exterior (tal la síntesis que se desprende del cuadro agregado a fs. 306, que forma parte de la documentación aportada por el ente fiscal como respuesta a la medida para mejor proveer ordenada a fs. 279).

En tal sentido, la interpretación propiciada por el ente fiscal sobre este tópico, que recurre a elaboraciones doctrinarias del derecho privado para concluir que cuando la ley utiliza la expresión fiduciante-beneficiario alude a una parte contractual y no a un sujeto individual, ha sido descartada por el Tribunal Fiscal de la Nación, sin crítica alguna por parte del apelante.

Por lo demás, dicha interpretación prescinde de considerar que en el caso de que la parte fiduciante-beneficiaria fuera residente del país, si dicha parte se encuentra integrada por distintos sujetos individuales (es decir, si hay múltiples fiduciantes-beneficiarios residentes en el país), cada uno de ellos debe declarar e ingresar el tributo por sí, conforme su particular situación en la materia.

A esta altura se debe recordar, que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (cfr. Fallos: 323:620; 325:830, entre otros).

Así, conforme lo ha expresado el Alto Tribunal, la labor del intérprete debe ajustarse a un examen atento y profundo de los términos de la ley, que consulte la racionalidad del precepto y la voluntad del legislador (cfr. Fallos: 323:163).

Lo hasta aquí expuesto permite concluir que la interpretación de las normas propiciada por el Tribunal Fiscal a los efectos de dirimir la presente cuestión se ajusta a derecho, en tanto se atiene a los términos de la normativa aplicable, no colocando a una disposición en pugna con otra.

En consecuencia, y atendiendo a lo señalado en el considerando que antecede, **la apelación intentada por el Fisco Nacional no puede prosperar, por lo que corresponde confirmar la sentencia** de la instancia de origen, en cuanto revoca la resolución N°158/2015 (DV RRR1).

ANALISIS DEL DECRETO 1.170/2018 POSTERIOR A LOS HECHOS DE LA CAUSA

XI.- Que resulta pertinente añadir a cuanto se lleva expuesto, a modo de digresión, que el **decreto 1170/2018**, modificó el texto del artículo sin número agregado a continuación del artículo 70 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias (**actual art. 130**, según el texto ordenado por el decreto 862/2019), del modo que sigue:

“ARTÍCULO 50.- Sustitúyese el cuarto artículo sin número incorporado a continuación del artículo 70 de la Reglamentación de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, aprobada por el artículo 1° del Decreto N° 1344/98 y sus modificatorios, por el siguiente:

“ARTÍCULO....- Cuando exista una total coincidencia entre fiduciantes y beneficiarios del fideicomiso, excepto en los casos de fideicomisos financieros o de aquellos que hagan uso de la opción prevista en el apartado 8 del inciso a) del artículo 69 de la ley o de fiduciantes-beneficiarios comprendidos en el Título V de esa norma, el fiduciario le atribuirá a éstos, en la proporción que corresponda, los resultados obtenidos en el respectivo año fiscal con motivo del ejercicio de la propiedad fiduciaria.”.

Si bien esta norma no resulta aplicable al caso, en tanto entró en vigencia (al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial, que data del 26 de diciembre de 2018) con posterioridad a los hechos de la causa, lo cierto es que viene a definir -para los casos en que resulte aplicable- que debe existir una total coincidencia entre los fiduciantes y los beneficiarios del fideicomiso, aspecto que en la redacción anterior no se establecía.

En rigor, y sin entrar a juzgar sobre su validez, **esta norma contempla como recaudo la total coincidencia entre fiduciantes y beneficiarios del fideicomiso, lo que se relacionaría con la temática de los fideicomisos mixtos compuestos por fiduciantes-beneficiarios y por fiduciantes-no beneficiarios, pero no parece aportar modificaciones en orden a los fideicomisos mixtos, integrados por fiduciantes-beneficiarios residentes en el país y fiduciantes-beneficiarios residentes del exterior.**

Ello no obstante, la digresión apuntada sirve para poner de resalto -ello, en atención al criterio sostenido por el ente fiscal en orden a que la normativa vigente contempla al fideicomiso desde una óptica pura y no prevé situaciones mixtas-, que con anterioridad al dictado de decreto que modifica el texto de la norma del decreto reglamentario apuntado, **dicha regla no preveía la condición que ahora prevé: una total coincidencia entre fiduciantes y beneficiarios del fideicomiso; no resultando válido inferir que con anterioridad dicho recaudo rigiera.**

(..)

Por las razones expuestas, el Tribunal RESUELVE:

a) disponer la habilitación de feria en este expediente y la consiguiente reanudación de los plazos procesales a partir de la notificación de la presente y hasta que concluya su tramitación natural ante esta instancia;

b) rechazar las apelaciones del actor y del Fisco Nacional;

c) en consecuencia, **confirmar la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación** en lo que fue materia de agravios;

d) imponer las costas de esta instancia por su orden”.

RESOLUCION (SDG TLI) 6/2011 DEL 16.02.2011. RESOLUCION (SDG TLI) 11/2011 DEL 03.03.2011

PARA LA AFIP NO PUEDE EXISTIR UN FIDEICOMISO MIXTO.

LA AFIP ADMITE QUE EN LOS FIDEICOMISOS DE CONSTRUCCION AL COSTO LA ADJUDICACION DE UNIDADES SE PUEDE REALIZAR AL COSTO DE LOS APORTES RECIBIDOS POR EL FIDEICOMISO.

Resolución (SDG TLI) 6/2011 de fecha 16.02.2011

*“I. **Se consultó** acerca del tratamiento que corresponde otorgar en el Impuesto a las Ganancias a las adjudicaciones de unidades funcionales por parte del fideicomiso a los fiduciantes en su carácter de beneficiarios.*

*II. **Se concluyó** que en los casos de fideicomisos en los que **existan beneficiarios que no revistan el carácter de fiduciantes, el sujeto pasivo del impuesto será, en todo caso, el fideicomiso**, teniendo en cuenta que **la ley del gravamen no admite la tributación proporcional en cabeza de los fiduciantes beneficiarios y el fideicomiso.***

*Asimismo, se señaló que **en los casos en que se plantee una situación mixta, en la que concurren fiduciantes beneficiarios junto con otros simples beneficiarios que hayan adquirido tal derecho, por ejemplo, en virtud de un contrato de cesión**, por imperativo legal **es el fideicomiso quien debe tributar** en los términos del Artículo 69, inciso a), punto 6 de la ley del impuesto, puesto que **el único supuesto en que corresponde la exclusión del fideicomiso como sujeto será cuando exista una total adecuación entre fiduciantes y beneficiarios.***

VALUACION DE LAS EXISTENCIA DE INMUEBLES QUE TENGAN EL CARÁCTER DE BIENES DE CAMBIO (ART. 59 LIG)

Además se indicó que aún cuando la consulta verse sobre el tratamiento tributario que corresponde conceder en el impuesto a las ganancias a la adjudicación de unidades a los fiduciantes beneficiarios, **el contrato del presente fideicomiso prevé en una de sus cláusulas, que los beneficiarios del mismo serán los fiduciantes o sus cesionarios**, por lo que cabe tener presente que en el supuesto de verificarse en la operatoria ganancias gravadas, **el sujeto pasivo será el fideicomiso**, resultando para ello necesario **indagar acerca de cuál es el valor de esas transferencias, a los fines de establecer si se ha generado ganancia gravada, resultando de aplicación al respecto lo previsto en el Artículo 55 de la ley del gravamen.** (HOY ART. 59 LIG)

NO CORRESPONDE PRACTICAR RETENCION (R.G.2.139)

En lo atinente a la retención que contempla la Resolución General N° 2.139, en su Artículo 3º, al establecerse que en el presente caso es el fideicomiso el sujeto pasivo del tributo, **no corresponde efectuar retención alguna**, debiendo, en su caso, el fideicomiso, determinar e ingresar el impuesto.

Se dejó expresada una salvedad en el sentido que la aplicación del criterio expuesto resultará de aplicación siempre que bajo la estructura contractual de un fideicomiso no se encubra un contrato con una finalidad típica diversa a la mera construcción y adjudicación al costo, como por ejemplo, la de comercialización y venta de unidades a terceros”.

Resolución (SDG TLI) 11/2011 de fecha 03.03.2011

“I. **Se consultó** acerca del tratamiento tributario que corresponde otorgar en el Impuesto a las Ganancias a la adjudicación de las unidades funcionales por parte del fideicomiso a los fiduciantes en su carácter de beneficiarios; y el tratamiento impositivo de la cesión del derecho de adjudicación de las unidades funcionales que los fiduciantes beneficiarios podrían celebrar con terceros.

II. **Se concluyó** que en los casos de fideicomisos en los que **existan beneficiarios que no revistan el carácter de fiduciantes, el sujeto pasivo del impuesto será, en todo caso el fideicomiso**, teniendo en cuenta que **la ley del gravamen no admite la tributación proporcional en cabeza de los fiduciantes beneficiarios y el fideicomiso.**

Asimismo, se señaló que **en los casos en que se plantee una situación mixta, en la que concurren fiduciantes beneficiarios junto con otros simples beneficiarios que hayan adquirido tal derecho, por ejemplo, en virtud de un contrato de cesión**, por imperativo legal es el fideicomiso quien debe tributar en los términos del Artículo 69, inciso a), punto 6 de la ley del impuesto, puesto que **el único supuesto en que corresponde la exclusión del fideicomiso como sujeto será cuando exista una total adecuación entre fiduciantes y beneficiarios.**

VALUACION DE LAS EXISTENCIA DE INMUEBLES QUE TENGAN EL CARÁCTER DE BIENES DE CAMBIO (ART. 59 LIG)

*Además se indicó que aún cuando los aspectos vinculantes de la consulta versen sobre el tratamiento tributario que corresponde conceder en el impuesto a las ganancias a la adjudicación de unidades a los fiduciantes beneficiarios, **el contrato del presente fideicomiso prevé en una de sus cláusulas, que los beneficiarios del mismo serán los fiduciantes o sus cesionarios**, por lo que cabe tener presente que en el supuesto de verificarse en la operatoria ganancias gravadas, **el sujeto pasivo será el fideicomiso**, resultando para ello necesario **indagar acerca de cuál es el valor de esas transferencias, a los fines de establecer si se ha generado ganancia gravada, resultando de aplicación al respecto lo previsto en el Artículo 55 de la ley del gravamen.** (HOY ART. 59 LIG)*

CESIONES DEL DERECHO DE ADJUDICACION (HABITUALISTA / NO HABITUALISTA / SUJETO EMPRESA)

*En lo atinente al tratamiento impositivo de la **cesión del derecho de adjudicación de las unidades funcionales** que los fiduciantes beneficiarios podrían celebrar con terceros, corresponderá **analizar la situación tributaria de cada fiduciante** en particular, a efectos de **poder determinar la gravabilidad o no en el Impuesto a las Ganancias de la cesión de derechos de adjudicación** que los mismos realicen.*

Se dejó expresada una salvedad en el sentido que el criterio expuesto resultará de aplicación siempre que bajo la estructura contractual de un fideicomiso no se encubra un contrato con una finalidad típica diversa a la mera construcción y adjudicación al costo, como por ejemplo, la de comercialización y venta de unidades a terceros”.

DICTAMEN (DI ALIR) 8/2010 DEL 07/09/2010. DICTAMEN (DI ALIR) 9/2010 DEL 13/09/2010.

PARA LA AFIP NO PUEDE EXISTIR UN FIDEICOMISO MIXTO.

LA AFIP ADMITE QUE EN LOS FIDEICOMISOS DE CONSTRUCCION AL COSTO LA ADJUDICACION DE UNIDADES SE PUEDE REALIZAR AL COSTO DE LOS APORTES RECIBIDOS POR EL FIDEICOMISO.

Dictamen (DI ALIR) 8/2010 de fecha 07.09.2010

“ASUNTO

IMPUESTO A LAS GANANCIAS - FIDEICOMISO DE CONSTRUCCION. ADJUDICACION DE UNIDADES FUNCIONALES. FIDUCIANTES-BENEFICIARIOS. CESION DE DERECHOS

SUMARIO

1) La ley del gravamen -Artículo 69, inciso a) punto 6)- **no admite la tributación proporcional en el supuesto que se celebren contratos de fideicomiso en los cuales se prevea la posibilidad de la existencia de beneficiarios que no revistan la calidad de fiduciantes**, toda vez que la misma contempla el tratamiento de la figura del fideicomiso desde una óptica pura, donde determinará el impuesto el fideicomiso si está compuesto por fiduciantes-beneficiarios y simples beneficiarios o los fiduciantes beneficiarios en el caso de que el mismo estuviera integrado en su totalidad por beneficiarios que a su vez revistan el carácter de fiduciantes, sujetos a los que se atribuirá la renta imponible.

2) En el presente caso, **se observa la existencia de un contrato de fideicomiso en el marco del cual se plantearía una situación mixta con diversidad de sujetos**, puesto que existen sujetos que son fiduciantes-beneficiarios y otros que sólo revisten la condición de beneficiarios por resultar cesionarios del derecho de adjudicación de las unidades. En tales condiciones, por imperativo legal, **es el fideicomiso quien deberá tributar en los términos de los Artículos 49 inciso a) y 69 inciso a), punto 6 de la ley del gravamen.**

3) En el sub examine **se produce una transferencia onerosa en los términos del Artículo 3° de la ley del gravamen** (generado por el aporte efectuado por los fiduciantes y la adjudicación de los bienes inmuebles al fideicomiso a los fiduciantes beneficiarios o simples beneficiarios), correspondiendo evaluar si existe una renta gravada lo cual se logra estableciendo el valor que posee el inmueble.

4) **El fideicomiso ponderará si ha generado ganancias cuando valúe el inmueble construido conforme al Artículo 55 de la ley** (HOY ART. 59) del gravamen relativo a los inmuebles construidos -costo del terreno más costo de construcción-.

5) Si se corroborase que el valor de construcción, y por ende, el valor al que los bienes son adjudicados a los fiduciantes-beneficiarios o simples beneficiarios, es inferior al costo de construcción vigente en el mercado, el Fisco podrá impugnar el valor consignado en las escrituras de adjudicación, tal como lo recepta el Artículo 18 inciso b) de la ley de rito fiscal.

6) Luego, respecto de las unidades adjudicadas a los fiduciantes-beneficiarios, cabe advertir que **recién con su transferencia a terceros podrá considerarse que existe una renta gravada en el caso que exista una diferencia entre el valor de adquisición de dichos bienes y el valor al que se realiza la enajenación** -cfr. los Artículos 51, 55 y 59 de la ley del gravamen-, y siempre que se trate de un sujeto habitualista, de conformidad con lo establecido en el Artículo 2°, inciso 1) de la ley.

TEXTO

(..)

El planteo sometido a consulta se centra en determinar **cuál es el tratamiento impositivo** que corresponde conceder en el Impuesto a las Ganancias a:

a) La **adjudicación de las unidades** funcionales por parte del fideicomiso a los fiduciantes en su carácter de beneficiarios.

b) El **resultado proveniente de la cesión del derecho de la adjudicación de las unidades funcionales que los fiduciantes beneficiarios podrían celebrar con terceros.**

II.- La entidad presentante expresa que celebró un contrato de fideicomiso ordinario en los términos de la Ley N° 24.441 con el propósito de desarrollar un emprendimiento inmobiliario, el que concluirá con la entrega de las unidades funcionales que correspondan a los beneficiarios.

En tal sentido, la finalidad del contrato consiste en la adquisición de un inmueble en la calle Guatemala N° ..., de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la administración de los aportes recibidos para la construcción de una torre de departamentos sobre el inmueble antes mencionado y la posterior entrega de las unidades funcionales sujetas al régimen de propiedad horizontal -Ley N° 13.512- a los beneficiarios.

(..)

V.- En orden a la intervención requerida, este servicio jurídico, en el marco de la función de control de legalidad que se enmarca en los términos de la Instrucción General N° .../06 (AFIP), procederá a formular ciertas apreciaciones en torno a la cuestión que se ventila en la consulta con carácter vinculante.

En efecto, **se procederá al análisis del tratamiento tributario que corresponde propender en el impuesto a las ganancias a la adjudicación de unidades funcionales que un fideicomiso de construcción realiza a los fiduciantes-beneficiarios, en el marco del contrato en consideración.**

ANALISIS DE QUIEN ES EL SUJETO QUE DEBE TRIBUTAR IMPUESTO A LAS GANANCIAS

1- La dilucidación de la temática sometida a examen involucra abordar el tratamiento relativo a **quién es el sujeto pasivo en el impuesto a las ganancias**, cuando se trate de un fideicomiso inmobiliario en el marco del cual se adjudican unidades funcionales a fiduciantes que revisten la calidad de beneficiarios, como asimismo, a otros beneficiarios que no son fiduciantes.

(..)

Así pues, la ley del tributo coloca como sujeto pasivo, en primer término, al fideicomiso. Luego, si se plantea la situación de que el fiduciante reviste a su vez la calidad de beneficiario, será éste quien tribute el impuesto, salvo las dos excepciones antes apuntadas.

A criterio de esta Asesoría Legal, **la letra de la ley del gravamen no admite la tributación proporcional en el supuesto que se celebren contratos de fideicomiso en los cuales se prevea la posibilidad de la existencia de beneficiarios que no revistan la calidad de fiduciantes**, toda vez que sus términos son claros al prever dos situaciones desde la faz subjetiva, esto es, la tributación del fideicomiso o del fiduciante beneficiario, según el caso.

En el caso que se analiza, se observa la existencia de un contrato de fideicomiso en el marco del cual se plantearía una situación mixta con diversidad de sujetos, puesto que existen sujetos que son fiduciantes-beneficiarios y otros que sólo revisten la condición de beneficiarios por resultar cesionarios del derecho de adjudicación de las unidades.

En tales condiciones, por imperativo legal, es el fideicomiso quien debe tributar en los términos del Artículo 69, inciso a), punto 6) de la ley del impuesto, puesto que el único supuesto en que corresponde la exclusión del fideicomiso como sujeto será cuando exista una total adecuación entre fiduciantes y beneficiarios, situación esta que no se verifica en el presente. A criterio de esta Asesoría Legal el fideicomiso no puede ser sujeto y no serlo al mismo tiempo. En otras palabras, o se verifica el supuesto de exclusión, debiendo tributar los fiduciantes-beneficiarios, o de lo contrario, será el fideicomiso quien deba hacerlo.

(..)

En mérito de lo expuesto, en el presente caso, será el fideicomiso quien deba liquidar e ingresar el gravamen por la adjudicación de las unidades a los beneficiarios, de conformidad con lo establecido en el Artículo 49 inciso a) de la ley del gravamen.

TRATAMIENTO IMPOSITIVO DE LAS ADJUDICACIONES DE UNIDADES A LOS FIDUCIANTES BENEFICIARIOS

SE DEBE DETERMINAR SI SE PRODUCE UNA GANANCIA EN CABEZA DEL FIDEICOMISO AL ADJUDICARSE LAS UNIDADES A LOS FIDUCIANTES BENEFICIARIOS

2- Sentado lo antedicho, se procederá al estudio relativo al tratamiento fiscal que corresponde otorgar a la adjudicación de las unidades funcionales por parte del fideicomiso a los fiduciantes-beneficiarios, con motivo del cumplimiento del contrato en cuestión.

(..)

Al respecto, es dable destacar que el referido Artículo 3° prevé que "A los fines indicados en esta ley se entenderá por enajenación la venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso. Tratándose de inmuebles, se considerará configurada la enajenación de los mismos cuando mediare boleto de compraventa u otro compromiso similar, siempre que se diere la posesión o en su defecto en el momento en que este acto tenga lugar, aun cuando no se hubiere celebrado la escritura traslativa de dominio".

Así pues, conforme dicho artículo y teniendo en cuenta que el fideicomiso construye sobre inmueble propio -vide cláusula 5° a fojas 15 y 6° a fojas 16-, que el mismo constituye un patrimonio de afectación que se diferencia tanto del de los fiduciantes como del patrimonio del fiduciario -cfr. Artículos 14 y 15 de la Ley N° 24.441-, y que reviste, en el marco del impuesto a las ganancias, el carácter de sujeto del impuesto, se producirá en la especie una transferencia de dominio de dichas unidades desde el sujeto fideicomiso hacia los

beneficiarios -sean los mismos fiduciarios o no-, **la que reviste el carácter de onerosa**, atento las particularidades del contrato de fideicomiso suscripto.

Como bien señalara el área técnica, la onerosidad de la transferencia, entendida ésta a la luz del Artículo 1139 del Código Civil, viene dada por el hecho que los fiduciarios beneficiarios reciben la adjudicación de las unidades funcionales conforme lo acordado en el contrato, como correlato de los aportes que los fiduciarios han realizado oportunamente, tal como se desprende de la cláusula décimo primera del contrato mencionado -vide fojas 17-.

Sin embargo, a criterio de este servicio jurídico, si bien la transferencia onerosa es el momento en el que se revela o puede revelarse un rendimiento, renta, beneficio o enriquecimiento en los términos del Artículo 2° de la ley del gravamen, **resulta necesario indagar acerca de cuál es el valor al que se realizan estas transferencias, a los fines de establecer si se ha generado una ganancia gravada en los términos de la ley del gravamen.**

Así ello, **el temperamento de valuación que debe aplicarse para determinar la existencia de ganancia para el fideicomiso al momento de la adjudicación de las unidades**, ya sea a los fiduciarios beneficiarios o a simples beneficiarios, **es el que se desprende del Artículo 55 de la ley del gravamen.** (HOY ART. 59 DE LA LIG)

En efecto, conforme los términos del precepto citado en el párrafo anterior, **el fideicomiso deberá valorar el inmueble al costo del terreno, al que se sumará el de su construcción.**

En este sentido, siendo que **en el caso las unidades funcionales serán adjudicadas a los fiduciarios al valor de los aportes efectuados** -los cuales de acuerdo se desprende del contrato cubrirán la compra del terreno más la construcción del inmueble-, **difícilmente pueda predicarse la existencia de una ganancia para el fideicomiso.**

Debe tenerse en cuenta, además, que el Artículo 88 (HOY ART. 150) del Decreto Reglamentario de la ley del impuesto establece que "Se considera precio de enajenación el que surja de la escritura traslativa de dominio o del respectivo boleto de compraventa o documento equivalente. El costo computable será el que resulte del procedimiento indicado en los Artículos 55 ó 59 de la ley, según se trate de inmuebles que tengan o no el carácter de bienes de cambio...".

Dicho en otros términos, en el "sub examen", **el fideicomiso, en ocasión de la enajenación -adjudicación- del inmueble al fiduciario beneficiario o simple beneficiario, deberá ponderar si se le genera una ganancia, situación que conocerá cuando valúe dicho inmueble conforme al Artículo 55 de la ley del gravamen relativo a los inmuebles construidos -costo del terreno más costo de construcción-.**

No obstante lo antedicho, es preciso señalar que si se corroborase que el valor de construcción, y por ende, el valor al que los bienes son adjudicados a los fiduciarios-beneficiarios o simples beneficiarios, es inferior al costo de

construcción vigente en el mercado, el Fisco podrá impugnar el valor consignado en las escrituras de adjudicación, tal como lo recepta el Artículo 18 inciso b) de la ley de rito fiscal.

Cabe advertir que este procedimiento, con la consiguiente consideración del valor de mercado, sólo se aplicará en el caso de que el Fisco pudiere demostrar que dicho valor no se condice con el valor de construcción vigente en el mercado, pero no a priori.

ENEJENACION DE LAS UNIDADES POR PARTE DE LOS FIDUCIANTES BENEFICIARIOS

Ahora bien, distinta es la situación que puede ocurrir si una vez adjudicadas las unidades a los fiduciantes beneficiarios o simples beneficiarios, las mismas son enajenadas por ellos.

Recién en dicho momento podría considerarse que existe una ganancia gravada en cabeza de los mismos, en el caso de existir una diferencia entre el precio de adquisición de dichos bienes y el valor de la enajenación -cfr. Artículos 51, 55 y 59 de la ley-, y **siempre que se trate de un sujeto habitualista**, de conformidad con lo establecido en el Artículo 2° inciso 1 de la ley del impuesto.

En relación con lo anterior cabe recordar que tal como se desprende de la cláusula 4°, inciso a) del contrato de fideicomiso -vide fojas 15- los fiduciantes-beneficiarios son personas físicas.

(..)

VI.- Efectuadas las consideraciones precedentes **cabe concluir que:**

a) La ley del gravamen -Artículo 69, inciso a) punto 6)- **no admite la tributación proporcional en el supuesto que se celebren contratos de fideicomiso en los cuales se prevea la posibilidad de la existencia de beneficiarios que no revistan la calidad de fiduciantes**, toda vez que la misma contempla el tratamiento de la figura del fideicomiso desde una óptica pura, donde determinará el impuesto el fideicomiso si está compuesto por fiduciantes-beneficiarios y simples beneficiarios o los fiduciantes beneficiarios en el caso de que el mismo estuviera integrado en su totalidad por beneficiarios que a su vez revistan el carácter de fiduciantes, sujetos a los que se atribuirá la renta imponible.

b) En el presente caso, **se observa la existencia de un contrato de fideicomiso en el marco del cual se plantearía una situación mixta con diversidad de sujetos**, puesto que existen sujetos que son fiduciantes-beneficiarios y otros que sólo revisten la condición de beneficiarios por resultar cesionarios del derecho de adjudicación de las unidades. En tales condiciones, por imperativo legal, **es el fideicomiso quien deberá tributar en los términos de los Artículos 49 inciso a) y 69 inciso a), punto 6 de la ley del gravamen.**

c) En el sub examine **se produce una transferencia onerosa en los términos del Artículo 3° de la ley del gravamen** (generado por el aporte efectuado por los fiduciantes y la adjudicación de los bienes inmuebles del fideicomiso a los

fiduciantes beneficiarios o simples beneficiarios), **correspondiendo evaluar si existe una renta gravada lo cual se logra estableciendo el valor que posee el inmueble.**

d) **El fideicomiso ponderará si ha generado ganancias cuando valúe el inmueble construido conforme al Artículo 55 de la ley del gravamen relativo a los inmuebles construidos -costo del terreno más costo de construcción-. (HOY ART. 59 DE LA LIG)**

e) *Si se corroborase que el valor de construcción, y por ende, el valor al que los bienes son adjudicados a los fiduciantes-beneficiarios o simples beneficiarios, es inferior al costo de construcción vigente en el mercado, el Fisco podrá impugnar el valor consignado en las escrituras de adjudicación, tal como lo recepta el Artículo 18 inciso b) de la ley de rito fiscal.*

f) **Luego, respecto de las unidades adjudicadas a los fiduciantes-beneficiarios, cabe advertir que recién con su transferencia a terceros podrá considerarse que existe una renta gravada en el caso que exista una diferencia entre el valor de adquisición de dichos bienes y el valor al que se realiza la enajenación -cfr. los Artículos 51, 55 y 59 de la ley del gravamen-, y siempre que se trate de un sujeto habitualista, de conformidad con lo establecido en el Artículo 2º, inciso 1) de la ley. (..)**

Dictamen (DI ALIR) 9/2010 de fecha 13.09.2010

“ASUNTO

IMPUESTO A LAS GANANCIAS - FIDEICOMISO DE CONSTRUCCION. ADJUDICACION DE UNIDADES FUNCIONALES. FIDUCIANTES BENEFICIARIOS. CESION DE DERECHOS. FIDEICOMISO XX...

SUMARIO

1) *La cuestión a dilucidar en los presentes actuados guarda semejanza con la temática analizada en el marco de las Actuaciones Nros. .../10 (DI ...) y .../10 (DI ...).*

2) *Los términos del Artículo 69 punto 6) de la ley son claros al prever dos situaciones desde la faz subjetiva, esto es, la tributación del fideicomiso o del fiduciante beneficiario, según el caso.*

3) **En los supuestos en los que se plantee una situación mixta, en la que concurren fiduciantes beneficiarios junto con otros simples beneficiarios que han adquirido tal derecho por ejemplo, en virtud de un contrato de cesión, por imperativo legal, es el fideicomiso quien debe tributar en los términos del Artículo 69, inciso a), punto 6) de la ley del impuesto, puesto que el único supuesto en que corresponde la exclusión del fideicomiso como sujeto será cuando exista una total adecuación entre fiduciantes y beneficiarios.**

4) Dado que la cláusula primera, punto 6) del contrato de fideicomiso inmobiliario "XX...", prevé que los beneficiarios del mismo serán los fiduciantes o sus cesionarios, en el supuesto de verificarse en la operatoria ganancias gravadas, el sujeto pasivo del impuesto será el fideicomiso.

5) En lo concerniente al específico tratamiento en el impuesto de las adjudicaciones de las unidades funcionales a los fiduciantes beneficiarios, cabe señalar que si bien el Artículo 3° de la ley del gravamen establece que con la transferencia onerosa de un bien se revela o puede revelarse un rendimiento, renta, beneficio o enriquecimiento en los términos del Artículo 2° de la ley del gravamen, lo cierto es que **resulta necesario indagar acerca de cuál es el valor al que se realizan esas transferencias, a los fines de establecer si se ha generado una ganancia gravada.**

6) **El temperamento de valuación que debe aplicarse para determinar la existencia de ganancia para el fideicomiso al momento de la adjudicación de las unidades a los fiduciantes beneficiarios es el que se desprende del Artículo 55 de la ley (HOY ART. 59) del gravamen.**

7) En el presente caso, **las unidades funcionales serán adjudicadas a los fiduciantes al valor de los aportes efectuados** -cfr. fojas ... y ...-, teniendo en cuenta que los fiduciantes se obligan a aportar la totalidad de los fondos necesarios para comprar el inmueble y para hacer frente a todos los costos y gastos que demanden la obra de construcción y trámites necesarios para llevar a cabo el edificio proyectado, en la proporción que cada uno de ellos asume.-cfr. fojas ...-, **por lo que difícilmente podrá predicarse la existencia de una ganancia gravada.** Ello en tanto la operatoria se desarrolle en dichos términos.

8) **Recién con la enajenación de las unidades por los fiduciantes beneficiarios podrá considerarse que existe una ganancia gravada en cabeza de los mismos**, en el caso de existir una diferencia entre el precio de adquisición de dichos bienes y el valor de la enajenación -cfr. Artículos 51, 55 y 59 de la ley-, y **siempre que se trate de un sujeto habitualista**, de conformidad con lo establecido en el Artículo 2° inciso 1 de la ley del impuesto, o que pueda considerarse que ha existido una colocación de capital en los términos del Artículo 45 inciso a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias -cfr. Actuación N° .../09 (DI)-.

TEXTO

(..)

El planteo sometido a consulta se centra en determinar **cuál es el tratamiento impositivo que corresponde conceder en el impuesto a las ganancias a la adjudicación de las unidades funcionales por parte del fideicomiso a los fiduciantes**, en su carácter de beneficiarios.

II.- La entidad presentante expresa que celebró un contrato de fideicomiso ordinario cuyo respaldo normativo está dado por la Ley N° 24.441 y los Artículos 2661/2672 del Código Civil, con el propósito de adquirir un inmueble a fin de desarrollar un emprendimiento inmobiliario sujeto al régimen de propiedad

horizontal -Ley N° 13.512-, el que concluirá con la entrega de las unidades funcionales que correspondan a los beneficiarios.

(..)

IV.- En orden a la intervención requerida, este servicio jurídico, en el marco de la función de control de legalidad que se enmarca en los términos de la Instrucción General N° .../06 (AFIP), procederá a formular ciertas apreciaciones en torno a la cuestión que se ventila en la consulta con carácter vinculante.

(..)

ANALISIS DE QUIEN ES EL SUJETO QUE DEBE TRIBUTAR IMPUESTO A LAS GANANCIAS

En efecto, en dichos actos de asesoramiento, este servicio asesor puntualizó, en primer término, que la dilucidación de la cuestión acerca del tratamiento tributario de las adjudicaciones de las unidades funcionales que un fideicomiso de construcción realiza a los fiduciantes-beneficiarios, requería en forma previa, establecer cuál es el sujeto pasivo del impuesto.

En dicho sentido, se precisó que en los casos de fideicomisos en el marco de los que existan beneficiarios que no revistan el carácter de fiduciantes, el sujeto pasivo del impuesto será, en todo caso, el fideicomiso, teniendo en cuenta que la ley del gravamen no admite la tributación proporcional en cabeza de los fiduciantes beneficiarios y el fideicomiso.

En tal sentido se aclaró que los términos del Artículo 69 punto 6) de la ley eran claros "...al prever dos situaciones desde la faz subjetiva, esto es, la tributación del fideicomiso o del fiduciante beneficiario, según el caso".

Asimismo, se señaló que en los supuestos en los que se plantee una situación mixta, en la que concurren fiduciantes beneficiarios junto con otros simples beneficiarios que han adquirido tal derecho por ejemplo, en virtud de un contrato de cesión, "... por imperativo legal, es el fideicomiso quien debe tributar en los términos del Artículo 69, inciso a), punto 6) de la ley del impuesto, puesto que el único supuesto en que corresponde la exclusión del fideicomiso como sujeto será cuando exista una total adecuación entre fiduciantes y beneficiarios".

Es que a criterio de esta Asesoría Legal el fideicomiso no puede ser sujeto y no serlo al mismo tiempo. En otros términos, o se verifica el supuesto de exclusión, debiendo tributar los fiduciantes beneficiarios, o de lo contrario será el fideicomiso quien deba hacerlo.

En mérito de lo expresado, y aún cuando la consulta verse sobre el tratamiento tributario que corresponde conceder en el impuesto a las ganancias a la adjudicación de unidades a los fiduciantes beneficiarios, dado que el contrato de fideicomiso inmobiliario "XX...", prevé en su cláusula primera, punto 6, que los beneficiarios del mismo serán los fiduciantes o sus cesionarios, cabe tener presente la circunstancia apuntada a los efectos de determinar que en el supuesto de verificarse en la operatoria ganancias gravadas, el sujeto pasivo del impuesto será el fideicomiso.

TRATAMIENTO IMPOSITIVO DE LAS ADJUDICACIONES DE UNIDADES A LOS FIDUCIANTES BENEFICIARIOS

SE DEBE DETERMINAR SI SE PRODUCE UNA GANANCIA EN CABEZA DEL FIDEICOMISO AL ADJUDICARSE LAS UNIDADES A LOS FIDUCIANTES BENEFICIARIOS

*Sentado ello, en lo concerniente al específico tratamiento en el impuesto de las adjudicaciones de las unidades funcionales a los fiduciantes beneficiarios, se señaló, en el marco de las actuaciones referidas, que si bien el Artículo 3° de la ley del gravamen establece que con la transferencia onerosa de un bien se revela o puede revelarse un rendimiento, renta, beneficio o enriquecimiento en los términos del Artículo 2° de la ley del gravamen, lo cierto es que **resulta necesario indagar acerca de cuál es el valor al que se realizan esas transferencias, a los fines de establecer si se ha generado una ganancia gravada.***

En dicha inteligencia, se indicó que "...el temperamento de valuación que debe aplicarse para determinar la existencia de ganancia para el fideicomiso al momento de la adjudicación de las unidades ya sea a los fiduciantes beneficiarios o a simples beneficiarios, es el que se desprende del Artículo 55 de la ley del gravamen". (HOY ART. 59 DE LA LIG)

*Conforme los términos del precepto citado en el párrafo anterior, **el fideicomiso deberá valorar el inmueble al costo del terreno, al que se sumará el de su construcción.***

*En este sentido, **siendo que en el caso las unidades funcionales serán adjudicadas a los fiduciantes al valor de los aportes efectuados** -cfr. fojas ... y ...-, y que conforme las propias cláusulas del contrato de fideicomiso, los fiduciantes "... se obligan a aportar la totalidad de los fondos necesarios para comprar el INMUEBLE y para hacer frente a todos los costos y gastos que demanden la obra de construcción y trámites necesarios para llevar a cabo el edificio proyectado, en la proporción que cada uno de ellos asume...." -cfr. fojas ...-, **difícilmente pueda predicarse la existencia de una ganancia gravada.***

Cabe recordar que el Artículo 88 (HOY ART. 150) del Decreto Reglamentario de la ley del impuesto establece que "Se considera precio de enajenación el que surja de la escritura traslativa de dominio o del respectivo boleto de compraventa o documento equivalente. El costo computable será el que resulte del procedimiento indicado en los Artículos 55 ó 59 de la ley, según se trate de inmuebles que tengan o no el carácter de bienes de cambio...".

*Es decir que **si las unidades son adjudicadas y escrituradas al valor del aporte, será aquél, en principio, el valor que cabe atribuir a la transacción efectuada.***

No obstante lo antedicho, es preciso señalar que si se corroborase que el valor de construcción, y por ende, el valor al que los bienes son adjudicados a los

fiduciantes-beneficiarios es inferior al costo de construcción vigente en el mercado, el Fisco podrá impugnar el valor consignado en las escrituras de adjudicación, tal como lo recepta el Artículo 18 inciso b) de la ley de rito fiscal.

Es dable advertir que este procedimiento, con la consiguiente consideración del valor de mercado, sólo se aplicará en el caso de que el Fisco pudiere demostrar que dicho valor no se condice con el valor de construcción vigente en el mercado, pero no a priori.

ENAJENACION DE LAS UNIDADES POR PARTE DE LOS FIDUCIANTES BENEFICIARIOS

Ahora bien, cabe analizar el tratamiento impositivo que corresponde conceder al resultado derivado de la adjudicación de las unidades a los fiduciantes beneficiarios, en ocasión de que los mismos las enajenen.

Recién en dicho momento podría considerarse que existe una ganancia gravada en cabeza de los mismos, en el caso de existir una diferencia entre el precio de adquisición de dichos bienes y el valor de la enajenación -cfr. Artículos 51, 55 y 59 de la ley-, y siempre que se trate de un sujeto habitualista, de conformidad con lo establecido en el Artículo 2° inciso 1 de la ley del impuesto, o que pueda considerarse que ha existido una colocación de capital en los términos del Artículo 45 inciso a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias -cfr. Actuación N° .../09 (DI ALIR)-.

*En lo atinente a la retención que contempla la Resolución General N° 2.139 en su Artículo 3°, cabe señalar que al haber establecido que en el presente caso el sujeto pasivo del tributo es el fideicomiso, no corresponde efectuar retención alguna, debiendo, en su caso, el fideicomiso, determinar e ingresar el impuesto.
(..)*

*Por último, es preciso señalar que **la aplicación de las consideraciones expuestas resultarán de aplicación siempre que bajo la estructura contractual de un fideicomiso no se encubra un contrato con una finalidad típica diversa a la mera construcción y adjudicación al costo, como por ejemplo, la de comercialización y venta de las unidades a terceros**”.*

=====

TRATAMIENTO DE LA ENTREGA EN FIDUCIA DE UN INMUEBLE A UN FIDEICOMISO DE CONSTRUCCION AL COSTO QUE ADEMÁS REALIZA VENTAS A TERCEROS

DICTAMEN (DAT) 1/2014 DEL 7/02/2014

El tema sometido a consulta pasa por definir si la entrega de un inmueble en fiducia es o no una operación onerosa.

Para el fisco la entrega de un inmueble en fiducia es onerosa porque está sometida a una contraprestación futura la adjudicación de una o varias unidades.

En el caso de una persona humana no habitualista, antes de la reforma de la ley 27.430 (01.01.2018) la entrega en fiducia de un inmueble está gravada por el impuesto a la transferencia de inmuebles (ITI).

Mientras que luego de la reforma de la ley 27.430 (01.01.2018) la entrega en fiducia de un inmueble está gravada por impuesto a las ganancias, por el impuesto cedular tipificado en el art. 99 de la LIG.

En el caso de un sujeto empresa o de una persona humana habitualista, la entrega en fiducia de un inmueble está gravada por el impuesto a las ganancias. Pero en este caso no resulta de aplicación el impuesto cedular, sino que la alícuota progresiva del art. 94 1º párrafo de la LIG, o la alícuota del art. 73 de la LIG según corresponda.

El fisco admite que la adjudicación de unidades a los fiduciantes beneficiarios se puede realizar al costo de los aportes recibidos.

Al tratarse de un fideicomiso no transparente en los términos del art. 73 de la LIG, se encuentran gravadas en cabeza del fideicomiso tanto la venta de unidades a terceros, como la adjudicación de unidades a los fiduciantes beneficiarios.

El fideicomiso resulta pasible de retención tanto por la venta de unidades a terceros como por la adjudicación de unidades a los fiduciantes beneficiarios. (Auto retención).

La posterior venta de las unidades adjudicadas por parte de los fiduciantes beneficiarios (personas humanas) estará gravada por impuesto a las ganancias o por ITI según la condición de habitualista o no habitualista que los mismos revistan.

Mientras que luego de la reforma de la ley 27.430 (01.01.2018) la posterior venta de las unidades adjudicadas por parte de los fiduciantes beneficiarios (personas humanas) estará gravada por impuesto a las ganancias, por el impuesto cedular tipificado en el art. 99 de la LIG.

“SUMARIO

1. Impuesto a las Ganancias

LA ENTREGA DE UN INMUEBLE EN FIDUCIA ES ONEROSA PORQUE ESTA SUJETA A UNA CONTRAPRESTACION FUTURA Y POR LO TANTO ESTA GRAVADA POR I.T.I.

1.1. Dado el carácter oneroso de la transferencia del dominio del inmueble por el fiduciante aportante -persona física- al fondo fiduciario, atento a que hay una contraprestación futura, dicha operación resulta alcanzada por el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas, ello en la medida en que no exista habitualidad en este tipo de transferencias, en cuyo caso tributaría Impuesto a las Ganancias.

EL FIDEICOMISO ES SUJETO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN LOS TERMINOS DEL ART. 73 DE LA LIG

1.2. *Al encontrarse previsto en los Artículos 11 y 12 del Contrato de Fideicomiso en trato, que **pueden adquirir el carácter de beneficiarios del mismo además de los fiduciantes sus cesionarios**, será el Fideicomiso quien revestirá el carácter de sujeto del impuesto por resultar comprendido en el Artículo 69, inciso a), apartado 6 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.*

LA ADJUDICACION DE LAS UNIDADES SE PUEDE REALIZAR AL COSTO DE LOS APORTES RECIBIDOS POR EL FIDEICOMISO

1.3. *Si las unidades efectuadas por el Fideicomiso, fueran adjudicadas y escrituradas a cada uno de los beneficiarios al valor de los aportes realizados por los fiduciantes para hacer frente a todos los gastos que demanden las obras y realización del proyecto constructivo, sería éste el valor de la transferencia.*

Sin perjuicio de ello, de corroborarse que el valor de construcción, y por ende, el valor al que los bienes son adjudicados a los fiduciantes-beneficiarios es inferior al costo de construcción vigente en el mercado, el Fisco podrá impugnar el valor consignado en las escrituras de adjudicación, tal como lo recepta el Artículo 18 inciso b) de la Ley de rito fiscal.

VENTAS EFECTUADAS POR EL FIDEICOMISO A TERCEROS NO BENEFICIARIOS, A BENEFICIARIOS NO FIDUCIANTES Y A FIDUCIANTES BENEFICIARIOS

1.4. *Atento a que el Fideicomiso es sujeto del Impuesto a las Ganancias, en orden a lo normado en el apartado 6, inciso a) del Artículo 69 de la Ley del gravamen, deberá declarar los resultados provenientes de las ventas de inmuebles efectuadas a terceros no beneficiarios, como así también a beneficiarios, sean éstos fiduciantes o no.*

VENTA DE LAS UNIDADES ADJUDICADAS POR PARTE DE LOS FIDUCIANTES BENEFICIARIOS

1.5. *Las ventas de inmuebles a título oneroso efectuadas por los fiduciantes beneficiarios, -personas físicas o sucesiones indivisas- **se encontrarán alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias, en la medida en que dichos sujetos posean el carácter de habitualistas**. En su defecto, dichas enajenaciones **quedarán alcanzadas por el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles** de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas.*

EL FIDEICOMISO ES PASIBLE DE RETENCION POR LA ADJUDICACION DE UNIDADES O POR LA VENTA DE UNIDADES A TERCEROS

1.6. ***El Fideicomiso bajo análisis resulta sujeto pasible del régimen de retención del Impuesto a las Ganancias establecido por la Resolución General N° 2.139 (AFIP), sus modificatorias y complementaria, por las adjudicaciones o ventas de las unidades que realice a fiduciantes***

beneficiarios o a terceros no beneficiarios, en función de encontrarse comprendido en el inciso c) del Artículo 3° de la citada norma resolutive.

EL FIDEICOMISO DEBE INGRESAR LA AUTORETENCION

*En aquellas operaciones en que no mediara suma de dinero alguna, sin perjuicio de la obligación de información del escribano interviniente, establecida en el Artículo 15 de la Resolución General N° 2.139 (AFIP), sus modificatorias y complementaria, **el sujeto pasivo -Fideicomiso- deberá ingresar el importe correspondiente en concepto de autorretención** conforme a lo dispuesto en el Artículo 12 de la citada norma resolutive.*

2. Impuesto al Valor Agregado

2.1. El Fideicomiso resulta sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado, atento a perfeccionar el hecho imponible previsto en el inciso b) del Artículo 3° de la Ley -obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio-.

En la etapa de la construcción de las unidades funcionales, sólo quedarán alcanzadas por la alícuota reducida -10,50%-, conforme a lo normado en los incisos a) y b), del citado Artículo 3° las prestaciones que correspondan a bienes que el Fideicomiso incorpore a efectos de la referida construcción y en la medida que las unidades estén destinadas a vivienda.

Cuando transfiera las unidades funcionales a los Fiduciantes Beneficiarios, como a los respectivos cesionarios si los hubiere, de acuerdo al cuarto párrafo, inciso c) del Artículo 28 de la Ley del impuesto dichas obras resultarán gravadas a la alícuota del 10,50% en la medida que las unidades adjudicadas o vendidas fueran destinadas a vivienda.

2.2. El método de prorrateo que establece el primer párrafo del Artículo 13 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, deberá aplicarse en último término, sólo cuando no fuera materialmente posible atribuir el gravamen en función de la proporción en que son aplicadas las adquisiciones a prestaciones con tratamiento diverso.

2.3. La cesión del derecho a la adjudicación de las unidades funcionales que los Fiduciantes Beneficiarios pudieran efectuar a terceros beneficiarios, se halla excluida del Impuesto al Valor Agregado.

ANALISIS DEL DICTAMEN. RELATO DE LOS HECHOS

LA CONSULTA LA REALIZA EL FIDUCIARIO DEL FIDEICOMISO

1. Las presentes actuaciones reconocen su origen en la presentación efectuada en los términos de la Resolución General N° 1.948 (AFIP), por el fiduciario del fideicomiso del epígrafe, consultando el tratamiento tributario a dispensar a la operatoria que transcribe.

UN FIDUCIANTE REALIZO EL APOORTE DEL TERRENO

A tal fin expone que, a través de un contrato de fideicomiso celebrado el 18/10/11, "...**Uno de los fiduciantes aportó el inmueble (terreno)** que será la base para la construcción y venta de inmuebles construidos donde se emplazará el edificio adscripto al Régimen de Propiedad Horizontal".

TODOS LOS FIDUCIANTES SON BENEFICIARIOS Y ADQUIRENTES (APORTANTES O INVERSORES)

Agrega que "Otros de los fiduciantes serán aportantes o inversores pero todos ellos (incluso el aportante del terreno) revestirán el carácter de FIDUCIANTES BENEFICIARIOS Y ADQUIRENTES por haber adherido al contrato en cuestión" entendiéndose por ello el consultante que funcionará "...como Fideicomiso al costo".

Concretamente, plantea una serie de inquietudes sobre distintos actos jurídicos, solicitando precisiones acerca de su tratamiento tributario en los siguientes gravámenes:

ANALISIS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

1. Impuesto a las Ganancias

OPINION DE QUIEN REALIZA LA CONSULTA

EL APORTE DEL TERRENO EN FIDUCIA ESTA GRAGADO POR I.T.I.

1.1. En relación con el aporte del terreno al fideicomiso realizado por el fiduciante, considera que al no ser el aportante una persona habitualista en este tipo de operaciones, dicha transferencia quedaría alcanzada por el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas.

SE TRATA DE UN FIDEICOMISO DEL ART. 53 DE LA LIG

1.2. Asimismo, entiende que los restantes fiduciantes, como personas físicas y beneficiarios, en oportunidad de la adjudicación de las unidades deberían tributar "...en cabeza de cada uno de ellos según el art. 49 inc. de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modif.)...", -se interpreta que alude al inciso incorporado a continuación del inciso d) del Artículo 49 de la Ley del gravamen-

LA ADJUDICACION DE LAS UNIDADES ESTA GRAVADA POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

LA ADJUDICACION SE REALIZA AL COSTO DE LOS APORTES RECIBIDOS, POR LO TANTO, NO HAY GANANCIA AL MOMENTO DE LA ADJUDICACION

1.3. Por otra parte expresa que finalizada la construcción, el resultado emergente de las adjudicaciones de las unidades a cada uno de los beneficiarios, estaría alcanzado por el Impuesto a las Ganancias, agregando que "...podría ocurrir que el costo computable correspondiente a los aportes proporcionales efectuados

por los fiduciantes coincidiría con el valor de venta que correspondería computar, por cuya razón el resultado impositivo podría ser nulo".

EN CASO DE REALIZARSE UNA VENTA A TERCEROS EL FIDEICOMISO PASA A SER SUJETO DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN LOS TERMINOS DEL ART. 73 DE LA LIG

1.4. Agrega que en el supuesto de que alguno de los inmuebles construidos fuera vendido por el fideicomiso a un tercero no beneficiario, el resultado neto de dicha transferencia debería ser declarado por el Fideicomiso en virtud de lo normado en el Artículo 69 inciso a) apartado 6. de la Ley del gravamen, consultando si "...por esta operación todas las otras futuras pasarían a estar sujetas a este régimen" criterio que el consultante considera no razonable.

LA VENTA DE LOS INMUEBLES ADJUDICADOS POR PARTE DE LOS FIDUCIANTES BENEFICIARIOS ESTA GRAVADA POR I.T.I. O POR GANANCIAS SEGÚN SE TRATE DE UNA PERSONA HUMANA O DE UN SUJETO EMPRESA

1.5. En lo relativo a las ventas que los Fiduciantes Beneficiarios realicen con posterioridad a la adjudicación de los inmuebles, entiende que dichas operaciones quedarán alcanzadas por "...el Impuesto a las Ganancias o el ITI según las características del sujeto (empresa, persona física, etc.), la habitualidad o no en la negociación de este tipo de operaciones inmobiliarias (art. 2 Ley) o cualquier otro motivo legalmente considerado...", y que el Fideicomiso ya no tiene responsabilidad en estas operatorias.

REGIMEN DE RETENCION DE GANANCIAS DE LA R.G. 2.139

1.6. Con respecto al régimen de retención del Impuesto a las Ganancias, dispuesto por la Resolución General N° 2.139 (AFIP), sus modificatorias y complementaria, el consultante expone el criterio que estima procedente para cada una de las siguientes operaciones:

AUTORETENCION EN EL MOMENTO DE LA ADJUDICACION DE LAS UNIDADES

1.6.1. De producirse la adjudicación de la totalidad de las unidades funcionales a los Fiduciantes Beneficiarios, considera que correspondería la aplicación de la Resolución General N° 2.139 (AFIP), sus modificatorias y complementaria, practicando la autorretención si no hubieran sumas en efectivo en ese momento.

POR LA VENTA DE UNIDADES A TERCEROS NO CORRESPONDE LA AUTORETENCION

1.6.2. Si se realizan enajenaciones de las unidades funcionales a terceros no beneficiarios, estima que el Fideicomiso resulta el sujeto obligado a establecer el resultado de tales operaciones, quedando alcanzado por la alícuota del 35%, no correspondiendo practicar retención alguna bajo el régimen en trato.

1.6.3. Por último considera que, de producirse la adjudicación a los Fiduciantes Beneficiarios y en forma simultánea la venta por parte de éstos a terceros, sería aplicable el procedimiento descrito en el apartado precedente -1.6.2.-.

2. Impuesto al Valor Agregado

2.1. El consultante entiende que la construcción y adjudicación o venta de las unidades estaría gravada, aplicándose la alícuota del 10,50% en el supuesto en que la construcción estuviera concebida para vivienda.

2.2. Asimismo manifiesta que aquellos créditos fiscales que no fueran imputables directamente a la obra "...debería[n] prorratearse según las operaciones gravadas y no gravadas o exentas según el mecanismo expresamente legislado".

2.3. En lo que respecta a las cesiones de derechos que pudieran efectuar los Fiduciantes Beneficiarios a terceros, con anterioridad a las adjudicaciones de las unidades funcionales, interpreta que dicha operatoria no se encuentra expresamente gravada por lo que no correspondería facturar el IVA, sin perjuicio de lo cual habría que evaluar las consecuencias que tal hecho provocaría en la situación fiscal del Fideicomiso que se encuentre alcanzado por el Impuesto a las Ganancias.

ANALISIS Y OPINION DE LA AFIP

(..)

IMPORTANCIA DEL NEGOCIO SUBYACENTE

Sentado ello, corresponde en primer lugar traer a colación las consideraciones vertidas en la Actuación N° .../03 (DI), transcriptas en el **Dictamen N° 18/06** (DI ATEC), en el cual se sostuvo, al analizarse las consecuencias tributarias de un fideicomiso inmobiliario, que "...en cada caso particular **se deberán examinar las características del negocio subyacente** al contrato, determinando las relaciones económicas existentes entre el fiduciante, el fiduciario y el o los beneficiarios o fideicomisarios, surgidas dentro del marco legal instrumentado o establecidas fuera de él".

En el citado pronunciamiento se advirtió además que "...para determinar los efectos impositivos que derivan de este contrato no es posible contentarse con examinar las consecuencias fiscales de este instituto desde el punto de vista limitado de su apariencia formal, es decir, evaluando solamente su estructura jurídica, sus grandes rasgos conceptuales e incluso el rol de las partes del contrato, sino que **es necesario completar el análisis penetrando en las operaciones subyacentes**, a fin de merituarlo a la luz del tratamiento fiscal que las normas de cada impuesto le dan a ese negocio particular o a los actos que el fiduciario debe ejecutar como consecuencia del contrato".

En orden a ello, corresponde indagar las relaciones jurídicas entabladas -en el presente caso- entre los sujetos participantes, para lo cual reseñaremos las **cláusulas más relevantes del contrato de fideicomiso** suscripto el 18/10/11.

RELATO DE LAS CLAUSULAS MAS IMPORTANTES DEL CONTRATO DE FIDEICOMISO

EL PADRE APORTA EL INMUEBLE EN FIDUCIA

*Conforme surge de su texto, dicho acuerdo fiduciario es de tipo familiar, suscripto entre un matrimonio y su hijo; disponiendo en su **Artículo 1°** que **el fiduciante aportante -padre- se obliga a aportar el inmueble en donde se emplazará el edificio** adscrito al Régimen de Propiedad Horizontal proyectado, asumiendo también el carácter de fideicomisario según el Artículo 6°.*

LA MADRE APORTA EL DINERO

*El **Artículo 2°** prevé que la fiduciante inversora -madre- se obliga a aportar los fondos necesarios para hacer frente a todos los gastos que demanden las obras establecidas en el Proyecto de Obra.*

LOS FUDUCIANTES ADQUIRENTES APORTAN DINERO

*Conforme al **Artículo 3°** serán los fiduciantes adquirentes todos aquellos que adhieran al presente contrato por haber resultado adquirentes de las unidades funcionales integrantes del emprendimiento, agregando que los mismos se obligarán a aportar los medios de pago correspondientes a tales fines.*

TODOS LOS FIDUCIANTES SON BENEFICIARIOS (FIDUCIANTE APORTANTE -EL PADRE-, FIDUCIANTE INVERSORA -LA MADRE-, FIDUCIANTES ADQUIRENTES)

*En el **Artículo 4°** se establece que el fiduciante aportante, la fiduciante inversora y los fiduciantes adquirentes, revestirán el carácter de beneficiarios y gozarán del derecho de recibir el dominio de las unidades funcionales cuya adjudicación individual o en condominio les corresponderán una vez finalizadas las obras proyectadas.*

EL HIJO ES EL FIDUCIARIO

*Según el **Artículo 5°**, el fiduciario -hijo- adquiere el dominio fiduciario del bien fideicomitado, conforme las pautas fijadas, pudiendo contratar los servicios profesionales que fueren necesarios para llevar adelante el emprendimiento inmobiliario y, además, tiene a su cargo la comercialización de las unidades resultantes, percibiendo una retribución mensual por su función -cfr. Art. 14-.*

EL OBJETO DEL FIDEICOMISO ES CONSTRUIR UN EDIFICIO BAJO EL REGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL (4 UNIDADES FUNCIONALES)
2 UNIDADES SE VENDERAN A TERCEROS

*El **Artículo 7°** contempla como objeto del Fideicomiso, construir un edificio en el inmueble transferido por el Fiduciante Aportante, que deberá ser afectado al Régimen de Propiedad Horizontal de la Ley N° 13.512, conformado por cuatro*

unidades funcionales **-dos serán de tres ambientes y dos cocheras-, las cuales estarán destinadas a su comercialización y enajenación a título oneroso, por parte del fiduciario**, quien podrá realizar la comercialización y venta por sí o por terceros.

Por su parte, el Artículo 10 reza "Los Fiduciantes Inversores se obligan a integrar en dinero al patrimonio fiduciario los fondos necesarios para la realización del proyecto constructivo".

Asimismo, se estipula que los fiduciantes en tal carácter y en el de beneficiarios que también revisten, adquieren individualmente el derecho a la adquisición y adjudicación a su nombre o al del beneficiario que designen, del dominio o condominio de la o las unidades funcionales que se determinen para cada uno de ellos, pudiendo ceder los derechos emergentes del contrato a favor de terceros quienes asumirán el carácter de beneficiarios, previa conformidad del fiduciario -cfr. Arts. 11 y 12-.

De acuerdo al Artículo 15, el patrimonio fiduciario estará compuesto por: a) los bienes aportados por el fiduciante aportante, consistente en el inmueble y las sumas de dinero aportadas por la fiduciante inversora; b) los créditos en dinero o bienes de diversa naturaleza gestionados por el fiduciario y c) las sumas de dinero o valores que ingresen por la comercialización de las unidades funcionales del emprendimiento.

OPINION DE LA AFIP EN RELACION CON EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

III. Desarrollada la operatoria sobre la cual surgen los interrogantes efectuados, siguiendo el orden en el que fueran planteados en el acápite I del presente informe, se analizarán los aspectos de la presentación que serán respondidos con carácter vinculante:

1. Impuesto a las Ganancias

EL FIDEICOMISO ES SUJETO DEL IMPUESTO PORQUE LOS CESIONARIOS PUEDEN ADQUIRIR EL CARÁCTER DE BENEFICIARIO (DICTAMENES 8/2010 Y 9/2010)

1.2. Con relación a si los fiduciantes-beneficiarios deberían tributar el Impuesto a las Ganancias en los términos del inciso incorporado a continuación del inciso d) del Artículo 49 de la Ley del gravamen, cabe tener en consideración el análisis efectuado por la Dirección de Asesoría Legal Impositiva y de los Recursos de la Seguridad Social en el **Dictamen N° 8/10 (DI ALIR)**.

En tal precedente, el área legal luego de transcribir el Artículo 69, inciso a), apartado 6 de dicha Ley, como así también distintos artículos de doctrina, expresó que "...la ley del tributo coloca como sujeto pasivo, en primer término, al fideicomiso. Luego, si se plantea la situación de que el fiduciante reviste a su vez la calidad de beneficiario, será éste quien tribute el impuesto..." salvo en

fideicomisos financieros o cuando el fiduciante beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Agregó al respecto que "En el caso que se analiza, se observa la existencia de un contrato de fideicomiso en el marco del cual se plantearía una situación mixta con diversidad de sujetos, puesto que existen sujetos que son fiduciantes-beneficiarios y otros que sólo revisten la condición de beneficiarios por resultar cesionarios del derecho de adjudicación de las unidades".

Atento a ello, consideró que "...por imperativo legal, es el fideicomiso quien debe tributar en los términos del Artículo 69, inciso a), punto 6) de la ley del impuesto, puesto que el único supuesto en que corresponde la exclusión del fideicomiso como sujeto será cuando exista una total adecuación entre fiduciantes y beneficiarios,...".

En similar sentido se pronunció en el **Dictamen N° 9/10 (DI ALIR)** respecto de un contrato de fideicomiso inmobiliario, en el cual se hallaba previsto que los beneficiarios del mismo serían los fiduciantes o sus cesionarios. En ese caso consideró que en el supuesto de verificarse en la operatoria ganancias gravadas, el sujeto pasivo del impuesto sería el fideicomiso, es decir que la sola previsión contractual en tal sentido acarrearía las mismas consecuencias.

Considerando los actos de asesoramiento señalados y que, en función de lo establecido en los Artículos 11 y 12 del Contrato de Fideicomiso objeto de la presente actuación, **pueden adquirir el carácter de beneficiarios del mismo además de los fiduciantes sus cesionarios, será el Fideicomiso quien revestirá el carácter de sujeto del impuesto** por resultar comprendido en el Artículo 69, inciso a), apartado 6 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

LAS UNIDADES SE ADJUDICAN AL COSTO DE LOS APORTES RECIBIDOS. POR LO TANTO, NO HAY GANANCIA EN EL MOMENTO DE LA ADJUDICACION (DICTAMEN 9/2010)

1.3. En cuanto a la consulta relativa a la posibilidad de que el resultado emergente de las adjudicaciones de las unidades a cada uno de los beneficiarios del fideicomiso -alcanzado por el Impuesto a las Ganancias-, podría ser nulo por igualarse el costo computable al valor de venta a consignar, cabe remitirse al criterio sentado en el aludido **Dictamen N° 9/10 (DI ALIR)**.

En dicha intervención el área legal expresó que "...en lo concerniente al específico tratamiento en el impuesto de las adjudicaciones de las unidades funcionales a los fiduciantes beneficiarios, se señaló, en el marco de las actuaciones referidas, que si bien el artículo 3° de la ley del gravamen establece que con la transferencia onerosa de un bien se revela o puede revelarse un rendimiento, renta, beneficio o enriquecimiento en los términos del artículo 2° de la ley del gravamen, lo cierto es que resulta necesario indagar acerca de cuál es el valor al que se realizan esas transferencias, a los fines de establecer si se ha generado una ganancia gravada".

Asimismo se dejó sentado que "...el temperamento de valuación que debe aplicarse para determinar la existencia de ganancia para el fideicomiso al momento de la adjudicación de las unidades ya sea a los fiduciantes beneficiarios o a simples beneficiarios, es el que se desprende del **artículo 55 de la ley del gravamen**". (HOY ART. 59 LIG)

En el caso, en función de lo contemplado en los Artículos 2º, 3º y 10 del Contrato de Fideicomiso, **los fiduciantes se obligan a aportar los fondos necesarios para hacer frente a todos los gastos que demanden las obras y realización del proyecto constructivo, y si dichas unidades fueran adjudicadas y escrituradas al valor de los referidos aportes, sería este el valor de la transferencia.**

Sin perjuicio de ello, en el Dictamen en cuestión se dejó aclarado que "...si se corroborase que el valor de construcción, y por ende, el valor al que los bienes son adjudicados a los fiduciantes-beneficiarios es inferior al costo de construcción vigente en el mercado, el Fisco podrá impugnar el valor consignado en las escrituras de adjudicación, tal como lo recepta el artículo 18 inciso b) de la ley de rito fiscal."

A ello agregó que "...este procedimiento, con la consiguiente consideración del valor de mercado, sólo se aplicará en el caso de que el Fisco pudiere demostrar que dicho valor no se condice con el valor de construcción vigente en el mercado, pero no a priori."

EL FIDEICOMISO ES SUJETO DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS DESDE EL INICIO DEL CONTRATO Y NO A PARTIR DEL MOMENTO EN QUE SE REALICEN VENTAS DE UNIDADES A TERCEROS

1.4. Por otra parte, el presentante manifiesta que el fideicomiso que vende los inmuebles construidos a terceros no beneficiarios tiene sus resultados gravados en cabeza propia conforme al apartado 6 del inciso a), del Artículo 69 de la Ley del gravamen, y consulta si ello implicaría que las operaciones futuras también pasarían a estar sujetas a dicho régimen.

Sobre el particular, corresponde reiterar lo opinado más arriba en el punto 1.2., haciendo referencia a lo concluido por el área jurídica cuando señaló que "...Por imperativo legal, **es el fideicomiso quien debe tributar** en los términos del Artículo 69, inciso a), punto 6) de la ley del impuesto, puesto que **el único supuesto en que corresponde la exclusión del fideicomiso como sujeto será cuando exista una total adecuación entre fiduciantes y beneficiarios,...**", situación que no se cumplimentaría en la situación planteada por el presentante.

En consecuencia, en virtud de que **el Contrato de Fideicomiso**, tal como fuera explicitado precedentemente, **establece que los fiduciantes podrán ceder los derechos emergentes del mismo a favor de terceros** -de acuerdo al Artículo 12-, **el fideicomiso resultará sujeto pasivo del Impuesto a las Ganancias conforme la citada norma legal y, por ende, deberá declarar los resultados provenientes de las ventas de inmuebles efectuadas a terceros no**

beneficiarios, como así también a beneficiarios sean éstos fiduciantes o no.

2. Impuesto al Valor Agregado

2.1. Con respecto al Impuesto al Valor Agregado, el consultante entiende que la construcción y adjudicación o venta de las unidades, estaría gravada a la alícuota reducida del 10,50% en el supuesto de que la construcción estuviera concebida para vivienda.

Sobre el particular y en lo que respecta específicamente a la alícuota aplicable a la construcción de las unidades, cabe tener en cuenta lo opinado por este cuerpo asesor en el Dictamen N° 6/06 (DI ATEC).

En dicha oportunidad se opinó que "...el beneficio de reducción de alícuota que establece el artículo 28, inciso c), de la ley de IVA para la construcción de viviendas se circunscribe exclusivamente a los trabajos sobre inmueble ajeno y las obras sobre inmueble propio a que se refieren los incisos a) y b) del artículo 3° de la ley del tributo..." resultando extensible sólo excepcionalmente "... al precio de tales prestaciones que corresponda a los bienes que el locador incorpore en su ejecución y en tanto no se trate de bienes de propia producción, mientras que los insumos -ya sea adquiridos a terceros o producidos por el locador- se encuentran gravados a la tasa general".

Por lo tanto, en la etapa de la construcción de las unidades funcionales, sólo quedarían alcanzadas por la alícuota reducida -10,50%-, las prestaciones que correspondan a bienes que el Fideicomiso incorpore a efectos de la referida construcción y en la medida que las citadas unidades estén destinadas a vivienda.

En relación con la alícuota a aplicar a las adjudicaciones o ventas de las unidades llevadas a cabo por el Fideicomiso, corresponde considerar la normativa legal inherente a la cuestión planteada.

Así, el Artículo 3° de la Ley del gravamen establece que "...Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación:

a) Los trabajos realizados directamente o a través de terceros sobre inmueble ajeno, entendiéndose como tales las construcciones de cualquier naturaleza, las instalaciones -civiles, comerciales e industriales-, las reparaciones y los trabajos de mantenimiento y conservación. La instalación de viviendas prefabricadas se equipara a trabajos de construcción.

b) Las obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio ...".

Por su parte el inciso d) del Artículo 4° dispone que son sujetos del impuesto las "...empresas constructoras que realicen las obras a que se refiere el inciso b) del artículo 3°, cualquiera sea la forma jurídica que hayan adoptado para

organizarse, incluidas las empresas unipersonales. A los fines de este inciso, se entenderá que revisten el carácter de empresas constructoras las que, directamente o a través de terceros, efectúen las referidas obras con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble".

A su vez, el Artículo 28 en su primer párrafo determina que "La alícuota del impuesto será del veintiuno por ciento (21%)." en tanto que su cuarto párrafo establece que "Estarán alcanzados por una alícuota equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la establecida en el primer párrafo: ... c) Los hechos imponible previstos en el inciso a) del artículo 3° destinados a vivienda, excluidos los realizados sobre construcciones preexistentes que no constituyan obras en curso y los hechos imponible previstos en el inciso b) del artículo 3° destinados a vivienda;..."

Asimismo el Artículo 14 de la Ley N° 24.441, norma que incorporó el marco legal de los fideicomisos, establece que los bienes fideicomitidos constituyen un patrimonio separado del fiduciario y del fiduciante, revistiendo ambos sujetos el carácter de terceros frente al Fideicomiso.

En función de lo expuesto, cabe concluir que el Fideicomiso resulta sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado, atento a perfeccionarse en el mismo el hecho imponible previsto en el inciso b) del Artículo 3° de la Ley -obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio- por ende, cuando transfiera las unidades funcionales a los Fiduciantes Beneficiarios como a los respectivos cesionarios si los hubiere, dichas obras quedarán alcanzadas a la alícuota del 10,50% en la medida que las unidades adjudicadas o vendidas fueran destinadas a vivienda, conforme a lo normado en el cuarto párrafo, inciso c) del Artículo 28 de la Ley del Impuesto.

2.2. Por otra parte, con respecto a los créditos fiscales que el consultante considera deberían prorratearse "...según las operaciones gravadas y no gravadas o exentas..." se deja constancia que el fiduciario en su presentación no ha efectuado un detalle de las operaciones que habrían dado origen a los citados créditos, a efectos de que esta área técnica pueda expedirse al respecto.

Sin perjuicio de lo indicado, se procederá a hacer referencia a las normas aplicables al citado procedimiento.

Al respecto, el segundo párrafo del inciso a) del Artículo 12 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado dispone que "Sólo darán lugar a cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación".

Por su parte, el primer párrafo del Artículo 13 de dicha Ley prevé que "Cuando las compras, importaciones definitivas, locaciones y prestaciones de servicios que den lugar al crédito fiscal, se destinen indistintamente a operaciones gravadas y a operaciones exentas o no gravadas y su apropiación a unas u otras no fuera posible, el cómputo respectivo sólo procederá respecto de la proporción

correspondiente a las primeras, la que deberá ser estimada por el responsable aplicando las normas del artículo anterior".

De acuerdo con la normativa transcripta, a efectos del cómputo del crédito fiscal, debe verificarse su vinculación con operaciones gravadas, no resultando procedente computar el gravamen atribuible a operaciones exentas o no alcanzadas por el tributo. Por otra parte, en los casos que el mencionado crédito no pueda identificarse ni apropiarse a las operaciones gravadas en forma directa se deberá recurrir al prorrateo referido en el Artículo 13 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

Asimismo, el Artículo 55 del Decreto Reglamentario de la Ley del gravamen expresa que "No será de aplicación el artículo 13 de la ley, en los casos en que exista incorporación física de bienes o directa de servicios, ni cuando pueda conocerse la proporción en que deba realizarse la respectiva apropiación".

En ese entendimiento, el reglamentador al disponer la aludida forma de imputación no le acuerda al transcripto Artículo 13 carácter opcional, es decir que en la medida que pueda conocerse en qué proporción se destinan las adquisiciones a prestaciones con tratamiento diverso, no corresponde prorratear en función al monto de las mismas, sino proceder a la apropiación que refleje de la mejor manera cómo se atribuyen los créditos a una y otras.

Por consiguiente, el método de prorrateo que establece el primer párrafo del Artículo 13 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, deberá aplicarse en último término, sólo cuando no fuera materialmente posible atribuir el gravamen en función de la proporción en que son aplicadas las adquisiciones a prestaciones con tratamiento diverso, criterio que fuera plasmado en los Dictámenes Nros. 171/94 (DAT), 34/98 (DAT) y 47/06 (DI ATEC).

En cuanto a los planteos a responder en los términos del Artículo 12 del Decreto N° 1.397/79, cabe efectuar las siguientes consideraciones:

1. Impuesto a las Ganancias

EL APOORTE DEL TERRENO EN FIDUCIA ES UNA TRANSFERENCIA ONEROSA PORQUE ESTA SUJETO A UNA CONTRAPRESTACION FUTURA Y POR LO TANTO ESTA GRAVADO POR I.T.I.

1.1. En relación con el aporte del terreno al Fideicomiso, efectuado por el Fiduciario Aportante -persona física-, esta área técnica ha tenido oportunidad de expedirse a través del **Dictamen N° 55/05** (DI ATEC), en una situación de aristas similares a la consultada.

En dicha oportunidad se analizó la operatoria en cuestión, a tenor de lo establecido en el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas.

Al respecto, el Título VII de la Ley N° 23.905 estableció dicho gravamen, a las transferencias de dominio a título oneroso de inmuebles ubicados en el país,

considerando transferencia a la venta, permuta, cambio, dación en pago, aporte a sociedades y todo acto de disposición, excepto la expropiación, por el que se transmita el dominio a título oneroso, conforme lo normado en su Artículo 9°.

En orden a ello, en dicho acto de asesoramiento se concluyó que "...el gravamen en consideración se aplicará siempre que se configure, por un lado, una transferencia de dominio, y por el otro, que la misma sea a título oneroso".

En tal sentido, en el sub-examine se observa que **la transferencia de dominio realizada por el fiduciante aportante, tiene como contrapartida una contraprestación futura**, según se desprende de los Artículos 4° y 11 del Contrato de Fideicomiso, **la cual consiste en recibir el dominio de las unidades funcionales** que le correspondan.

Por tal motivo, esta área considera que, **dado el carácter oneroso de la transferencia del dominio del inmueble por el fiduciante aportante -persona física- al fondo fiduciario, dicha operación se encontrará alcanzada por el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas en tanto no exista habitualidad en la transferencia de inmuebles por parte de aquél. En caso contrario, vale decir, si fuera habitualista, la transferencia resultaría gravada por el Impuesto a las Ganancias.**

VENTA DE LAS UNIDADES ADJUDICADAS. GRAVADAS POR I.T.I. O POR GANANCIAS SEGÚN LA CONDICION DEL SUJETO (PERSONA HUMANA NO HABITUALISTA / PERSONA HUMANA HABITUALISTA / SUJETO EMPRESA)

1.5. En lo relativo a los beneficios provenientes de las ventas de los inmuebles que los Fiduciantes Beneficiarios -personas físicas o sucesiones indivisas- efectúen con posterioridad a su adjudicación, los mismos quedarán alcanzados en el Impuesto a las Ganancias, siempre que, de acuerdo a lo normado en el Artículo 2°, apartado 1) de la Ley del Impuesto, los citados sujetos posean el carácter de habitualistas en este tipo de operaciones. En su defecto dichas enajenaciones quedarán gravadas por el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas.

Ello así, habida cuenta que el primer párrafo del Artículo 8° de la Ley de este último impuesto (v.g. Título VII de la Ley N° 23.905), establece que "Son sujetos de este impuesto las personas físicas y sucesiones indivisas, que revistan tal carácter para el impuesto a las ganancias, que transfieran inmuebles, en la medida en que dicha transferencia no se encuentre alcanzada por el mencionado impuesto".

RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS R.G.2139. EN EL CASO DE ADJUDICACION DE LAS UNIDADES. AUTORETENCION.

1.6. Con respecto al régimen de retención del Impuesto a las Ganancias dispuesto por la Resolución General N° 2.139 (AFIP), sus modificatorias y complementaria, el presentante interpreta que el mismo sólo sería aplicable en el supuesto que el Fideicomiso adjudicara la totalidad de las unidades funcionales a los Fiduciantes Beneficiarios.

Asimismo considera que si dichas unidades fueran vendidas a terceros no beneficiarios, el citado régimen de retención no sería aplicable, como tampoco lo sería en aquellos casos en que se produzca la adjudicación a los Fiduciantes Beneficiarios y en forma simultánea la venta de éstos a terceros.

En lo que concierne a tales planteos, cuadra precisar que el Artículo 3º, inciso c) de la Resolución General N° 2.139 (AFIP), sus modificatorias y complementaria, establece como sujetos pasibles del citado régimen de retención, entre otros, a los sujetos comprendidos en los incisos a) y b), y en el inciso incorporado a continuación del inciso d), del Artículo 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

1.6.1. En orden a ello, **en el supuesto de adjudicar el Fideicomiso en cuestión la totalidad de las unidades funcionales a los fiduciantes beneficiarios, el fideicomiso queda comprendido como sujeto pasible del régimen de retención en debate.**

Cabe indicar que lo expuesto, ha sido analizado por esta área asesora en el Dictamen N° 60/07 (DI ATEC), en el que se concluyó que "...a partir de la entrada en vigencia de la Resolución General N° 2.139 -la cual sustituye a su par N° 3.026-, la operatoria bajo estudio..." -consistente en la transferencia de dominio de unidades funcionales por parte de un fideicomiso no financiero a favor de los fiduciantes-beneficiarios- "...queda alcanzada por el régimen de retención en el impuesto a las ganancias allí previsto."

1.6.2. y 1.6.3. Ahora bien, con referencia a las transferencias llevadas a cabo por el Fideicomiso, a terceros no beneficiarios, esta área asesora interpreta que en orden a lo normado en el mencionado inciso c) del Artículo 3º de la norma resolutive en trato, que incluye como sujetos pasivos de retención a los comprendidos en el Artículo 49, inciso a) y, por ende, a los responsables incluidos en el Artículo 69, entre los cuales se encuentran los fideicomisos no financieros -conforme al inciso a), apartado 6 de este último artículo-, **dichas operaciones también quedarán sujetas al régimen de retención aludido**, como así también las transferencias producidas en primer lugar a los fiduciantes beneficiarios y en forma simultánea la venta de éstos a terceros.

Asimismo cabe aclarar, que en aquellas operaciones en las que no mediara suma de dinero alguna, sin perjuicio de la obligación de información del escribano interviniente, establecida en el Artículo 15 de la referida resolución general, **el sujeto pasivo -Fideicomiso- deberá ingresar el importe correspondiente en concepto de autorretención** de conformidad con el Artículo 12 de la misma.

2. Impuesto al Valor Agregado

2.3. En cuanto al planteo relacionado con la cesión del derecho a la adjudicación de las unidades funcionales que los fiduciantes beneficiarios pudieran efectuar a terceros, cabría remitirse a lo opinado en el Dictamen N° 16/06 (DAT) respecto a que la misma no resulta alcanzada por el Impuesto al Valor Agregado,

haciendo referencia a lo interpretado por la ex Dirección de Asesoría Legal en el Dictamen N° 49/03 (DAL).

En tal sentido, la citada área legal entendió que mediante la aludida cesión "...aun no se ha producido la transmisión de derecho real alguno sino que es el propio patrimonio considerado como universalidad jurídica el que ha construido las obras, respondiendo por sí por las obligaciones adquiridas, a la vez que se han operado diversas cesiones de posición contractual, actos éstos que importan la transmisión de un derecho personal que se encuentra fuera del ámbito de aplicación del tributo".

En línea con ello, el referido servicio jurídico concluye que la cesión del derecho a la adjudicación de las unidades funcionales que los Fiduciantes Beneficiarios pudieran efectuar a terceros, se halla excluida del Impuesto al Valor Agregado.

Por último cabe referirse, a lo consultado respecto de las consecuencias que las cesiones referenciadas en el párrafo anterior podrían generar en la situación fiscal del Fideicomiso, si éste encuadrara en el inciso incorporado a continuación del inciso d) del Artículo 49 de la Ley del gravamen.

Al respecto, cabe reiterar que tales cesiones determinarían que el fideicomiso en cuestión resulte comprendido como sujeto pasivo del Impuesto a las Ganancias, en orden a lo establecido en el Artículo 69, inciso a) apartado 6 de la Ley del gravamen, circunstancia cuya verificación en el caso fuera confirmada por los fundamentos expuestos en el último párrafo del punto 1.2. del presente apartado. Ver Consulta Vinculante relacionada N° 24/14 (SDG TLI)".

ENTREGA DE UN INMUEBLE EN FIDUCIA POR PARTE DE UNA PERSONA HUMANA.

DICTAMEN (DAT) 55/2005 DEL 26/09/2005.

Una persona humana entrega un inmueble en fiducia.

Producto de esa entrega en fiducia se le adjudicaran unidades terminadas.

Como la entrega en fiducia está sujeta a una contraprestación futura se trata de una operación onerosa.

Y por lo tanto la entrega en fiducia del inmueble está gravada por ITI. (LUEGO DE LA REFORMA DE LA LEY 27.430 (01.01.2018) LA ENTREGA EN FIDUCIA ESTA GRAVADA POR EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS CEDULAR DEL ART. 99 DE LA LIG)

“SUMARIO

La transferencia de dominio realizada por el fiduciante -persona física o sucesión indivisa- al fiduciario, en el marco de un contrato de fideicomiso,

efectuado a título oneroso, se encuentra alcanzada por el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas.
(..)

LA CONSULTA LA REALIZA UNA ESCRIBANA

*La misma, en su carácter de **escribana, consulta acerca del tratamiento tributario que corresponde dispensar en el gravamen del asunto, a la transmisión de dominio de un inmueble, realizada por su titular (fiduciante), en el marco de un contrato de fideicomiso.***

CARACTERISTICAS DEL CONTRATO DE FIDEICOMISO

*A efectos de favorecer el análisis de la cuestión sometida a consideración, aporta fotocopia de la Escritura N° ..., de transferencia de dominio fiduciario y **contrato de fideicomiso, del cual surgen las siguientes características:***

EL FIDUCIARIO CON LOS FONDOS RECIBIDOS DEBE CONSTRUIR UN EDIFICIO

*1) Se trata de un contrato de fideicomiso denominado "Fideicomiso Edificio Z.Z." en el cual **el fiduciario asume el encargo de llevar a cabo la inversión de los fondos recibidos en fiducia, a través de la construcción de un edificio destinado a someterse al régimen de propiedad horizontal.***

UN FIDUCIANTE PERSONA HUMANA APORTA EL TERRENO
VARIOS FIDUCIANTES PERSONAS HUMANAS APORTAN EL DINERO PARA LA CONSTRUCCION

2) Los fiduciantes -personas físicas, clasificados en "A" y "B"-, serán los que aporten los bienes necesarios para el cumplimiento del objetivo dispuesto, siendo la fiduciante clase "A" (Sra. Arminda ...), la aportante del inmueble sobre el cual se llevará a cabo la ejecución de la obra y los fiduciantes "B" los aportantes de dinero.

EL FIDUCIANTE QUE APORTO EL TERRENO RECIBIRA 3 UNIDADES TERMINADAS Y 3 COCHERAS

*3) En tal sentido se ha convenido que **la fiduciante "A" transfiera "... el dominio fiduciario de un modo irrevocable al fiduciario,** y con las garantías legales de evicción y saneamiento, de un inmueble de su propiedad, con todo lo edificado, clavado..." (cfr. Cláusula tercera del contrato de fideicomiso), así como el 11,20% del costo total del edificio (cfr. Cláusula sexta); la cual **como adjudicación cuando culmine la obra recibirá "... un departamento (piso completo) ubicado en el noveno piso, ..., un departamento (semipiso) de tres dormitorios, ubicado en el tercer piso, ..., un departamento de dos dormitorios (semipiso) ubicado en el segundo piso, ..., una cochera en planta baja ... y dos cocheras en el subsuelo..."** (cfr. Cláusula décima).*

LOS FIDUCIANTES QUE APORTARON DINERO RECIBIRAN UNIDADES TERMINADAS

4) Se deja sentado en el contrato de fideicomiso los porcentajes, montos, modalidades y plazos para la integración de las sumas de dinero acordadas para los fiduciarios "B", como también el detalle de la adjudicación de las unidades funcionales construidas, con indicación precisa del tipo y ubicación de las mismas.

ANALISIS DEL DICTAMEN

CARACTERISTICAS DE LA ENTREGA EN FIDUCIA

PARA EL CONTRIBUYENTE NO SE TRATA DE UNA TRANSFERENCIA A TITULO ONEROSO

*Sobre el particular, la presentante considera que "... la disposición que se hace de un inmueble destinada a formar un patrimonio fideicomitado es un caso de transferencia de titularidad de un inmueble", aclarando que a su criterio, "... esa transferencia posee ciertas características especiales que la distingue de aquellas en las que se dispone el dominio pleno de un inmueble: aquí se transfiere sólo el dominio fiduciario", lo que lo torna un **contrato específico** "... **no comparable con las categorías clásicas de los contratos** (onerosos o gratuitos, bilaterales o unilaterales)".*

*A ese respecto trae a colación diversos pronunciamientos de esta Administración Federal -Dictámenes Nros. 103/2001 (D.A.T.), 17/2002 (D.A.T.), 34/96 (D.A.T.)-, como doctrina especializada, a partir de los cuales, según su parecer, puede formarse la convicción de que **el traspaso de activos a un fideicomiso no constituye una transferencia a título oneroso ya que el fiduciante no recibe contraprestación alguna por los bienes transmitidos**, por lo que no se generaría hecho imponible alguno en el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas.*

En ese sentido, entiende que lo importante "... es examinar si la transferencia al fideicomiso de un bien inmueble puede, en alguna medida, calificarse como gratuita u onerosa".

OPINION DE LA AFIP. LA ENTREGA EN FIDUCIA ES UNA TRANSMISION A TITULO ONEROSO

*II. En primer término, cabe recordar que mediante la **Ley N° 23.905** se procedió a establecer en todo el territorio de la Nación un impuesto aplicable sobre las transferencias de dominio a título oneroso de inmuebles ubicados en el país (cfr. **artículo 7°**).*

*En tal sentido, el **artículo 9°** del cuerpo legal citado, considera transferencia a la venta, permuta, cambio, dación en pago, aporte a sociedades y todo acto de disposición, excepto la expropiación, por el que se transmita el dominio a título*

oneroso, incluso cuando tales transferencias se realicen por orden judicial o con motivo de concursos civiles.

A tenor de las normas reseñadas corresponde concluir que el gravamen en consideración se aplicará siempre que se configure, por un lado, una transferencia de dominio, y por el otro, que la misma sea a título oneroso.

De acuerdo al **artículo 2506 del Código Civil** "El dominio es el derecho real en virtud del cual una cosa se encuentra sometida a la voluntad y a la acción de una persona", agregando en el artículo a continuación que se llama dominio "... pleno o perfecto cuando es perpetuo y la cosa no está gravada con ningún derecho real hacia otras personas..."; en tanto se llama "... menos pleno o imperfecto cuando debe resolverse al fin de un cierto tiempo o al advenimiento de una condición o si la cosa que forma su objeto es un inmueble, gravado respecto de terceros con un derecho real como servidumbre, usufructo, etc."

A su vez, el **artículo 2662** del mismo plexo normativo define al referir al dominio imperfecto aclara que el dominio fiduciario es aquel que "... se adquiere en razón de un fideicomiso constituido por contrato o por testamento, y está sometido a durar solamente hasta la extinción del fideicomiso, para el efecto de entregar la cosa a quien corresponda según el contrato, el testamento o la ley".

Vale decir que **el dominio fiduciario resulta imperfecto porque debe resolverse al fin de un cierto tiempo o al advenimiento de una condición.**

Cabe agregar que conforme lo dispuesto por la **Ley N° 24.441**, el fiduciante se desprende del dominio perfecto que posee sobre el bien en cuestión, éste no integra el patrimonio del fiduciario, sino que pasa a formar parte de un patrimonio de afectación separado; -cfr. **artículo 14-**.

Al respecto **este servicio asesor tiene dicho, que en principio no se produciría en el contrato de fideicomiso, una transmisión onerosa ni gratuita del bien en cuestión, sino que el mismo es transferido a "título de confianza"**, pero también se ha advertido que **en cada caso en particular "... se deben examinar las características del negocio subyacente al contrato, determinando las relaciones económicas existentes entre el fiduciante, el fiduciario y el o los beneficiarios o fideicomisarios -surgidas dentro del marco legal instrumentado o establecidas fuera de él-**", es decir que **"... se deberá determinar si a la luz de la realidad económica se produce la transferencia definitiva de los bienes a un tercero a cambio de una contraprestación"**. (cfr. Dictamen N°17/2002 (D.A.T.)).

Ahora bien, el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas, grava las transferencias de dominio siempre que se realicen a título oneroso, sin importar si el dominio del inmueble transferido sea pleno o no. Por ese motivo, **resulta esencial establecer la onerosidad o gratuidad de la transferencia realizada por la fiduciante "A", Sra. Arminda .., al "Fideicomiso Edificio Z.Z."**.

DEFINICION DE ONEROSIDAD

*En ese orden de ideas, a los fines de determinar si una operación reviste o no el carácter oneroso, resulta menester traer a colación lo normado por el **artículo 1139 del Código Civil**, el cual establece que los contratos son a título oneroso "... cuando las ventajas que procuran a una u otra de las partes no les es concedida sino por una prestación que ella le ha hecho, o que se obliga a hacerle...", en tanto que son a título gratuito "... cuando aseguran a una u otra de las partes alguna ventaja, independiente de toda prestación por su parte".*

PARA LA AFIP LA ENTREGA EN FIDUCIA DE UN INMUEBLE ES ONEROSA, PORQUE ESTA SUJETA A UNA CONTRAPRESTACION FUTURA, LA ADJUDICACION DE LAS UNIDADES

*En ese sentido, se advierte en el sub-examine que las características del negocio subyacente al contrato, conducen a afirmar que **la transferencia de dominio realizada por la fiduciante, tiene como contrapartida una contraprestación futura a la que se obliga el fiduciario**, la cual emerge con claridad del contrato de fideicomiso, -específicamente de la cláusula décima-, donde se detallan los **bienes que corresponderá adjudicarle** cuando culmine la obra.*

A mayor abundamiento, cabe traer a colación lo señalado en la obra "Fideicomiso y Securitización" -Nicolás Malumián, Adrián G. Diplotti, y Pablo Gutiérrez, La Ley, página 196-, en la cual los autores entienden que "... son ejemplos de transferencias fiduciarias que acceden a la categoría de onerosas frente al impuesto a las ganancias aquellas por las cuales se reciba a cambio dinero, títulos fiduciarios, derechos de beneficiario, bienes materiales, etc.".

CONCLUSION DEL DICTAMEN

*Por lo tanto, **esta asesoría interpreta que la transferencia de dominio realizada por la fiduciante en el marco del contrato que nos ocupa reviste carácter de oneroso, resultando en consecuencia alcanzada por el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas**.*

=====

COSTO COMPUTABLE DE LOS TERRENOS APORTADOS EN FIDUCIA A PRECIO NO DETERMINADO

DICTAMEN (DAT) 99/2012 DEL 08.02.2012

La entrega en fiducia de un inmueble a precio no determinado debe realizarse al valor de plaza del terreno al momento de la entrega en fiducia.

Luego en cabeza del fideicomiso ese valor de plaza al momento de la entrega en fiducia se transforma en costo para el fideicomiso.

“SUMARIO

I- Se consulta cual sería el costo computable en el Impuesto a las Ganancias, a la Ganancia Mínima Presunta y sobre los Bienes Personales de los terrenos aportados por los fiduciantes -Categoría A-, atento a que la transferencia ha sido efectuada por escritura pública a precio no determinado y sólo se cuenta con la valuación fiscal.

II- En el Impuesto a las Ganancias el costo a considerar por el fideicomiso a efectos de incorporar el terreno al patrimonio fiduciario será el valor de plaza al momento de su transferencia.

En el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, el valor a considerar por el fideicomiso a efectos de incorporar el inmueble al patrimonio fiduciario es el costo en plaza al momento de la transferencia, es decir su valor de plaza.

III. En el Impuesto sobre los Bienes Personales, al existir un valor de fecha de ingreso al patrimonio vinculado al costo impositivo de incorporación del inmueble al patrimonio fiduciario, el valor a considerar a los efectos de dicho impuesto será el de incorporación al patrimonio del fideicomiso, que no podría ser otro que el valor de plaza del mismo a dicho momento, el cual debiera cotejarse con la base imponible fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares o al valor fiscal determinado, tomando el fiduciario el mayor de ellos para la liquidación del impuesto atribuible al mismo.

ANALISIS DEL DICTAMEN

SE APORTARON TERRENOS A PRECIO NO DETERMINADO

OPINION DEL CONSULTANTE

*I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por el fideicomiso del epígrafe, en los términos de la Resolución General N° 1.948, mediante la cual **consulta cual sería el costo computable en el Impuesto a las Ganancias, a la Ganancia Mínima Presunta y sobre los Bienes Personales de los terrenos aportados por los fiduciantes -Categoría A-, atento a que la transferencia ha sido efectuada por escritura pública a precio no determinado y sólo se cuenta con la valuación fiscal.***

*Al respecto, la consultante indica que en el **fideicomiso cuyo objeto es el loteo con fines de urbanización**, existen cuatro tipos de fiduciantes:*

LOTEO CON FINES DE URBANIZACION CON 4 TIPOS DE FIDUCIANTES

Fiduciantes Categoría A: *corresponde a aquellos cuya participación provenga de la **incorporación de bienes inmuebles al fideicomiso**. Dichos bienes podrán ser de origen privado o estatal.*

Fiduciantes Categoría B: *son aquellos cuya participación es consecuencia de la **tarea de gestión del proyecto**, destinada pero no limitada a la búsqueda de adhesiones de fiduciantes categoría A y C, aprobaciones administrativas de entes públicos y/o privados; búsqueda y calificación de las empresas y/o firmas*

unipersonales para ejecutar la totalidad de las obras, obtención de beneficios adicionales al emprendimiento ante entes de carácter público o privado; búsqueda de financiación del proyecto; relaciones institucionales.

Fiduciantes Categoría C: será todo fiduciante cuya participación se origine en la prestación de servicios profesionales y técnicos.

Fiduciantes Categoría D: será todo fiduciante que aporte dinero para obtener como beneficio una o más parcelas del emprendimiento en los plazos fijados en los respectivos contratos de adhesión.

ADJUDICACION DE LOS LOTES

Asimismo señala que una vez concluido el proyecto urbanístico, a los Beneficiarios Categoría D se les adjudicarán los lotes individuales y a los restantes Beneficiarios el neto resultante en las siguientes proporciones: Categoría A: el 35%; Categoría B: el 60% y Categoría C: el 5%.

BENEFICIARIOS NO FIDUCIANTES

Agrega que el **Fiduciante Categoría A ha realizado el aporte del inmueble destinado a la urbanización y ha designado como Beneficiario Categoría A, a sus hijos**, por lo que al no revestir todos los fiduciantes el carácter de Beneficiarios tal cual se establece en el Artículo 49 inciso d) punto 1) de la ley de impuesto a las ganancias, **el fideicomiso será el responsable del pago del tributo.**

COSTO COMPUTABLE. VALOR DE PLAZA (ART. 71 D.R. LIG)

En cuanto al tema específicamente consultado, referido a determinar el **costo computable de los terrenos aportados por los Fiduciantes** Categoría A cuya transferencia fuera efectuada mediante escritura pública y **a precio no determinado**, considera aplicable lo dispuesto en los **Artículos 28 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias**, 18 inciso b) de la Ley N° 11.683 -texto ordenado en 1998 y sus modificaciones- y 5° de la Resolución General N° 2.139 (AFIP).

(..)

En lo que atañe al **Impuesto sobre los Bienes Personales** considera de aplicación el Artículo 22, inciso a), tercer párrafo de la ley del tributo el cual determina que la valuación no podrá ser inferior a la valuación fiscal al 31 de diciembre del año que se liquida fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares o al valor fiscal determinado a la fecha citada, aclarando que la norma prevé que dicho valor se tomará asimismo en los casos en que no resulte posible determinar el costo de adquisición o el valor a la fecha de ingreso al patrimonio, entendiendo que ésta es la base imponible que debe aplicarse en el caso.

Finalmente, aduce que sus dudas se fundan en la existencia de posiciones doctrinales que ante la misma situación fáctica se inclinan por la aplicación del valor impositivo que tales bienes tuvieran para el Fiduciante, aplicando

analógicamente el Artículo 4° de la Ley de Impuesto a las Ganancias, el que se refiere a los bienes recibidos por herencia, legado o donación.

(..)

ANALISIS DEL DICTAMEN

OPINION DEL FISCO

EL COSTO ES EL VALOR DE PLAZA DEL TERRENO AL MOMENTO DEL APORTE EN FIDUCIA

(..)

*También corresponde inicialmente indicar que ante la presencia de un fideicomiso cuyo objeto es la ejecución de proyectos vinculados a la urbanización, comercialización y construcción y en donde **sus beneficiarios son los propios fiduciantes o los cesionarios de sus derechos**, nos encontramos ante la variante tipificada por la doctrina y la jurisprudencia administrativa como "**fideicomiso inmobiliario de tipo mixto**".*

*Es dable advertir respecto a este tipo de fideicomisos que mediante los **Dictámenes N° 8/10 y 9/10 (DI ALIR)** se concluyó que ante la existencia de un contrato de fideicomiso en el marco del cual se plantearía una situación mixta con diversidad de sujetos, puesto que existen sujetos que son fiduciantes-beneficiarios y otros que sólo revisten la condición de beneficiarios por resultar cesionarios del derecho de adjudicación de las unidades "...por imperativo legal, **es el fideicomiso quien deberá tributar** en los términos de los artículos 49 inciso a) y 69 inciso a), punto 6 de la ley del gravamen".*

*Efectuadas dichas aclaraciones y en cuanto al impuesto a las ganancias corresponde recordar que el **Artículo 3° de la Ley de Impuesto a las Ganancias** define el concepto de enajenación como "... la venta, permuta, cambio, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso".*

Además, para el caso específico de inmuebles, agrega que "...se considerará configurada la enajenación de los mismos cuando mediare boleto de compraventa u otro compromiso similar, siempre que se diere la posesión o en su defecto en el momento en que este acto tenga lugar, aun cuando no se hubiere celebrado la escritura traslativa de dominio".

*Por su parte, el **Artículo 28 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias** (HOY ART. 71 D.R. LIG) dispone que: "Cuando la transferencia de bienes se efectúe por un precio no determinado (per-muta, dación en pago, etc.) se computará a los fines de la determinación de los resultados alcanzados por el impuesto, el **valor de plaza de tales bienes a la fecha de la enajenación**".*

Expuesto ello, debe señalarse que el Artículo 1° de la Ley N° 24.441 establece que "Habrá fideicomiso cuando una persona (fiduciante) transmita la propiedad fiduciaria de bienes determinados a otra (fiduciario), quien se obliga a ejercerla

en beneficio de quien se designe en el contrato (beneficiario), y a transmitirla al cumplimiento de un plazo o condición al fiduciante, al beneficiario o al fideicomisario".

A su vez, y de acuerdo al Artículo 14 de la ley de marras "Los bienes fideicomitados constituyen un patrimonio separado del patrimonio del fiduciario y del fiduciante".

(..)

Vinculado indirectamente al tema, cabe traer a colación el **Dictamen N° 7/07 (DI ATEC)**, en el cual se consultó acerca del costo computable de un inmueble entregado como aporte societario, el que se retribuía mediante la entrega de acciones emitidas por la entidad adquirente, concluyéndose en base a lo normado por el Artículo 28 del reglamento de la Ley de Impuesto a las Ganancias que "...el costo impositivo de las acciones recibidas, así como el valor de la transferencia del inmueble, se hallarán conformados por el valor de plaza que poseía este último al momento de concretarse su aporte a la sociedad".

EL COSTO ES EL VALOR DE PLAZA AL MOMENTO DEL APORTE

En igual sentido, este servicio asesor interpreta que, el costo a considerar por el fideicomiso a efectos de incorporar el inmueble al patrimonio fiduciario es el valor impositivo equivalente al importe de la transferencia, que en el caso, al efectuarse por un precio no determinado es su valor de plaza al momento de dicha transferencia.

(..)

En dicho sentido, la Ley de Impuesto a las Ganancias en su Artículo 55 establece que las existencias de inmuebles y obras en construcción que tengan el carácter de bienes de cambio deberán computarse al cierre del ejercicio por los importes que se determinen conforme las siguientes normas:

"a) Inmuebles adquiridos:

Al valor de adquisición -incluidos los gastos necesarios para efectuar la operación- actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de cierre del ejercicio...".

Es decir y, como ya se explicó al analizar el impuesto a las ganancias el valor a considerar por el fideicomiso a efectos de incorporar el inmueble al patrimonio fiduciario es el costo en plaza al momento de la transferencia.

Por último y en lo atinente al **Impuesto sobre los Bienes Personales**, cabe precisar que median-te la sanción de la Ley N° 26.452 (B.O. 16/12/08) se incorporó como cuarto párrafo del Artículo 25.1 de la ley del tributo que en el caso de "...fideicomisos no mencionados en el inciso i) del Artículo 22 de esta ley excepto cuando, el fiduciante sea el Estado Nacional, provincial, municipal o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o aquéllos se encuentren destinados al desarrollo de obras de infraestructura que constituyan un objetivo prioritario y de interés del Estado Nacional, el gravamen será liquidado e ingresado por quienes asuman la calidad de fiduciarios, aplicando la alícuota indicada en el primer párrafo sobre el valor de los bienes que integren el fideicomiso al 31 de diciembre

de cada año, determinado de acuerdo con lo establecido en el inciso k) del Artículo 22 de la presente ley. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo...".

Asimismo, y como párrafo seguido al precitado se agregó que "En los casos mencionados en el párrafo anterior, se presume sin admitir prueba en contrario, que los bienes que integran el fideicomiso pertenecen de manera directa o indirecta a sujetos pasivos del gravamen".

Por su parte, mediante la incorporación del inciso k) al Artículo 22 de la ley del tributo se dispuso que "Los bienes integrantes de fideicomisos no comprendidos en el inciso i) de este Artículo se valuarán de acuerdo con las disposiciones de la presente ley y su reglamentación".

Es decir que a partir de la reforma legal comentada los fiduciarios de los fideicomisos del tipo aquí tratado deben liquidar e ingresar el gravamen sobre los bienes que integran el fideicomiso al 31 de diciembre de cada año, valuando los mismos de acuerdo a la ley y a su reglamentación.

Específicamente, las normas de valuación aplicables al terreno en cuestión aportado al fideicomiso son las contenidas en el Artículo 22 de la ley de la materia, cuyo inciso a), apartado 1, contempla como valuación de inmuebles adquiridos "...al costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio...".

Es de hacer notar que en el presente caso existe un valor de incorporación al patrimonio -valor de plaza-, el cual está vinculado al costo impositivo de incorporación al patrimonio del fideicomiso.

Ello sin dejar de observar, la necesaria comparación que exige el tercer párrafo del citado inciso a) al disponer que "El valor a computar para cada uno de los inmuebles, determinado de acuerdo con las disposiciones de este inciso, no podrá ser inferior al de la base imponible -vigente al 31 de diciembre del año por el que se liquida el presente gravamen- fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares o al valor fiscal determinado a la fecha citada".

CONCLUSIONES DEL DICTAMEN

En síntesis, de conformidad con las consideraciones formuladas cabría concluir que:

A- En el Impuesto a las Ganancias el costo a considerar por el fideicomiso a efectos de incorporar el terreno al patrimonio fiduciario será el valor de plaza al momento de su transferencia.

B- En el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, el valor a considerar por el fideicomiso a efectos de incorporar el inmueble al patrimonio fiduciario es el costo en plaza al momento de la transferencia, es decir su valor de plaza.

C. En el Impuesto sobre los Bienes Personales, al existir un valor de fecha de ingreso al patrimonio vinculado al costo impositivo de incorporación del inmueble al patrimonio fiduciario, el valor a considerar a los efectos de dicho impuesto será el de incorporación al patrimonio del fideicomiso, que no podría ser otro que el valor de plaza del mismo a dicho momento, el cual debiera cotejarse con la base imponible fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares o al valor fiscal determinado, tomando el fiduciario el mayor de ellos para la liquidación del impuesto atribuible al mismo.

Ver Consulta Vinculante relacionada N° 7/12 (SDG TLI)”

=====

ADJUDICACION DE UNIDADES Y POSTERIOR VENTA DE LAS UNIDADES ADJUDICADAS

DICTAMEN (DAT) 18/2006 DEL 16.03.2006 (GANANCIAS e IVA)

DICTAMEN (DAT) 16/2006 DEL 06.03.2006 (IVA)

Dictamen (DAT) 18/2006 del 16/03/2006. (GANANCIAS e IVA)

ADJUDICACION DE LAS UNIDADES POR PARTE DEL FIDEICOMISO

POSTERIOR VENTA DE LAS UNIDADES FUNCIONALES ADJUDICADAS

“SUMARIO

Fideicomisos de Construcción. Tratamiento Tributario.

Previo a entrar al estudio solicitado, se advierte que para analizar las consecuencias tributarias de un fideicomiso inmobiliario, se deberá siempre examinar las características del negocio subyacente al contrato, determinando las relaciones económicas existentes entre el fiduciante, el fiduciario y el o los beneficiarios o fideicomisarios -surgidas dentro del marco legal instrumentado o establecidas fuera de él.

I. Adjudicación de las unidades funcionales construidas por parte del fideicomiso a los fiduciantes beneficiarios.

I.1. Impuesto al Valor Agregado

La actividad de construcción a desarrollar por el fideicomiso sobre un inmueble adquirido por éste en cumplimiento del pacto de fiducia, encuadra en el hecho imponible definido en el inciso b) del artículo 3° de la ley -obras sobre inmueble propio-; encontrándose la misma alcanzada por el impuesto al valor agregado en cabeza del fideicomiso en su carácter de sujeto pasivo del gravamen, considerándose momento de la transferencia del inmueble, al acto de adjudicación de las respectivas unidades a los fiduciantes beneficiarios.

I.2. Impuesto a las Ganancias

En el impuesto a las ganancias, atento que los fiduciantes revisten al mismo tiempo el carácter de beneficiarios del fideicomiso, el fiduciario deberá atribuir los resultados obtenidos de la actividad desarrollada en el marco del fideicomiso -construcción de un edificio y enajenación de las unidades funcionales resultantes- a los fiduciantes-beneficiarios, conforme las pautas fijadas por el cuarto artículo incorporado sin número a continuación del artículo 70 de la reglamentación y 50 del cuerpo legal. (HOY ART. 130 DEL D.R. LIG Y ART. 54 LIG)

II. Actos realizados por los fideicomisarios con posterioridad a la adjudicación de las unidades funcionales

Al respecto, cumpla en comunicarle que, atento carecer el planteo de datos concretos que permitan abordar el análisis con profundidad, se abordará el mismo en un marco teórico, a fin de suministrar la normativa legal aplicable.

II.1. Impuesto al Valor Agregado

El impuesto originado por la adquisición de las unidades funcionales revestirá el carácter de crédito fiscal en tanto el inmueble se aplique a prestaciones gravadas que generen débito fiscal.

No corresponde tratar el interrogante referido a cuál sería el mecanismo instrumental para que el fideicomiso le traslade el crédito fiscal acumulado por la realización de la obra a los fiduciantes-beneficiarios para el caso en que estos últimos realicen con posterioridad a la adjudicación una venta de su unidad funcional, toda vez que el hecho imponible respectivo se perfeccionó, tal como se dijo, en cabeza del fideicomiso.

Ello sin dejar de realizar la salvedad que en dichos casos debería siempre analizarse la verdadera intención de las partes y si en concreto no estaríamos en presencia de una sola operación de venta (v.g. vinculación económica entre fiduciante-beneficiario y fiduciario), haciendo uso de la figura del fideicomiso para proceder a la construcción y comercialización de inmuebles por un valor inferior al que correspondería de realizarse toda la operatoria en cabeza de un mismo sujeto.

Con relación a la locación de inmuebles, se recuerda que el artículo 7°, inciso h), punto 22 de la ley exonera básicamente la locación de inmuebles destinados a casa-habitación del locatario y su familia, de inmuebles rurales afectados a actividades agropecuarias y las restantes -excepto las comprendidas en el punto 18, inc. e), artículo 3°-, cuando el valor del alquiler, por unidad, locatario y período mensual sea igual o inferior a \$ 1.500.

Respecto de las operaciones de leasing las mismas encuentran su marco regulatorio en la Ley N° 25.248 y el Decreto N° 1.038/2000; en tanto que cuando se instrumente un contrato de fideicomiso se deberá analizar para determinar su tratamiento tributario las respectivas cláusulas contractuales.

II.2. Impuesto a las Ganancias

Los ingresos provenientes de las operaciones efectuadas con los citados inmuebles por un sujeto-empresa se encontrarán alcanzados por el impuesto a las ganancias; en cambio se someterá a imposición las rentas percibidas por la persona física, respecto de las cuales se cumplan los requisitos de periodicidad, permanencia y habilitación en la fuente, conforme lo dispuesto en el artículo 2º, apartado 1) de la ley del tributo.

Además y en el caso de venta de inmuebles realizada por personas físicas, corresponde destacar que se encontrará alcanzada por el impuesto los supuestos contemplados en el artículo 49 inciso d) de la ley -edificación y enajenación de inmuebles regidos por la ley de propiedad horizontal, realizadas ambas operaciones por un mismo sujeto-.

II.3. Impuesto sobre la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas.

La transferencia de inmuebles a título oneroso efectuada por el sujeto persona física -o sucesión indivisa- se encontrará alcanzada por este impuesto en la medida que dicha operatoria no tribute el impuesto a las ganancias; ello conforme las disposiciones del artículo 8º de la ley del gravamen.

III. Tratamiento en el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta de las inversiones realizadas por el fideicomiso destinadas a la construcción de inmuebles.

La exclusión de la base de imposición a que se refiere el inciso b) del artículo 12 de la ley, sólo resultará procedente en aquéllos casos en que los activos en cuestión no revistan para su titular el carácter de bienes de cambio.

Dado que en el caso bajo análisis los inmuebles revisten el carácter de bienes de cambio, no corresponde la aplicación a las inversiones efectuadas por el fideicomiso para la construcción del edificio, de las normas del artículo 12 inciso b) de la ley.

ANALISIS DEL DICTAMEN

(..)

En tal sentido, explica que se trata de un Contrato de Fideicomiso -Fideicomiso de Construcción Edificio ...-, celebrado el .../09/2004, **cuyo objeto consiste en la compra de un inmueble y subsecuente ampliación y construcción al costo de un edificio a ser afectado al régimen de propiedad horizontal.**

Aclara que el inmueble sobre el cual se efectuará la construcción fue **adquirido por el fideicomiso con aportes de fondos de dinero en efectivo efectuados por los fiduciantes**, a quienes categoriza tributariamente en dos tipos de sujetos: **a) Personas físicas residentes en el país;** y **b) una sociedad anónima constituida en el país** conforme a los términos de la Ley Nº 19.550 - y por ende sujeto comprendido por el artículo 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias-.

Asimismo indica que el instrumento constitutivo establece que **los fiduciantes asumirán también el carácter de beneficiarios**; estipulando como obligaciones a cargo del fiduciario, la realización de la compra del terreno, la gestión y administración de la construcción, la afectación a propiedad horizontal y luego la adjudicación de las unidades funcionales y complementarias resultantes a los fideicomisarios, con la consecuente extinción del fideicomiso.

Concretamente, plantea una serie de inquietudes respecto del tratamiento impositivo que corresponde otorgar a los actos jurídicos que seguidamente se detallan:

1. Adjudicación de las unidades funcionales construidas por parte del fideicomiso a los fiduciantes-beneficiarios.

1.1. Impuesto al valor agregado.

OPINION DEL CONSULTANTE

Sobre el particular y con relación al impuesto al valor agregado, considera que, si bien el acto jurídico a ejecutar constituye una locación de obra sobre inmueble propio prevista en el artículo 3° inciso b) de la ley del gravamen, el fideicomiso no reviste el carácter de empresa constructora en los términos del artículo 4° inciso d), al no existir propósito de lucro, entendiéndose que las adjudicaciones de las unidades funcionales a los fiduciantes-beneficiarios-fideicomisarios constituyen una transferencia a título no oneroso.

En virtud de ello, concluye que el fideicomiso no resulta sujeto pasivo del tributo, no encontrándose alcanzadas con el mismo las adjudicaciones de las unidades funcionales a los fideicomisarios. En ese entendimiento, considera que el impuesto contenido en las compras y locaciones realizadas por la construcción no constituye crédito fiscal para el fideicomiso en los términos del artículo 12, inciso a), segundo párrafo, del texto legal.

1.2. Impuesto a las ganancias.

OPINION DEL CONSULTANTE

Sostiene que el fideicomiso es sujeto del impuesto en virtud del inciso agregado a continuación del inciso d) del artículo 49 de la ley del gravamen. No obstante, señala que el resultado obtenido por la transferencia de las unidades funcionales "... no será otro que la suma de las inversiones realizadas en la obra por lo que no existirá ganancia alguna y determinará un impuesto igual a cero por lo que no existe renta y el hecho imponible no se ha configurado".

Fundamenta su tesis en el **Dictamen N° 88/2001 (DAL)**, en el cual el organismo fiscal concluye que la adjudicación de unidades destinadas a vivienda por parte de una sociedad civil a sus miembros luego de realizada la construcción y edificación de una propiedad horizontal conforme la Ley N° 13.512 no se encuentra alcanzada por las previsiones del impuesto a las ganancias.

2. Actos realizados por los fideicomisarios con posterioridad a la adjudicación de las unidades funcionales.

En este caso, plantea las siguientes alternativas: **a) que sean utilizadas como vivienda propia; b) que sean utilizadas para la realización de actividades económicas; c) que se den en locación a terceros; d) que sean enajenadas; e) que el fideicomisario actúe como dador en un contrato de leasing; y f) que el fideicomisario celebre a su vez un contrato de fideicomiso con terceros.**

2.1. Impuesto al valor agregado.

OPINION DEL CONSULTANTE

Con relación a este impuesto, expone el criterio que estima procedente para cada una de las alternativas planteadas:

a) En lo atinente a esta opción -utilización como casa habitación-, expresa que "... no existirá incidencia alguna del gravamen por cuanto no se ha configurado hecho imponible alguno".

b) Aquí -utilización en su actividad económica- afirma que tampoco habría incidencia alguna en el gravamen, salvo que "... las adquisiciones y locaciones con motivo de tal afectación podrán originar el crédito fiscal computable, si se cumple con los demás requisitos para su procedencia, pero no podrán computar suma alguna respecto del IVA contenido en los costos para la locación de obra facturados al fideicomiso, incluso si el fideicomisario es la sociedad anónima constituida en el país".

c) En el caso que se de en locación a terceros, entiende que resultará procedente el cómputo del crédito fiscal vinculado con las compras, locaciones y prestaciones originadas con motivo de la locación, en la medida que ésta se encuentra gravada en el impuesto, y tampoco podrá computarse los créditos fiscales facturados al fideicomiso.

d) En este caso -que sean enajenados-, considera que la operatoria "... está fuera del ámbito del gravamen por así disponerlo el artículo 1° de la ley de IVA".

e) Opina que la operatoria -dador en un contrato de leasing- se encuentra regulada por la Ley N° 25.248 y el Decreto N° 1.038/2000 en sus artículos 9° a 15 y 26.

f) Sostiene que en el supuesto en que se celebre a su vez un contrato de fideicomiso con terceros, el tratamiento dependerá de las características estipuladas en el respectivo contrato.

2.2. Impuesto a las ganancias.

OPINION DEL CONSULTANTE

En lo que respecta a este impuesto, define el distinto tratamiento que corresponde acordar a las operaciones realizadas por los fideicomisarios según el destino dado a los inmuebles adjudicados:

a) Si se destina la unidad funcional como casa habitación, está exenta por lo dispuesto en el artículo 20, inc. o) de la ley del gravamen.

b) Si es utilizado para el desarrollo de una actividad económica, el fideicomisario podrá computar las amortizaciones de acuerdo a los artículos 83 y 84 de la ley de impuesto a las ganancias.

c) La locación de inmuebles está alcanzada como renta de primera categoría o tercera categoría según corresponda.

d) Si se enajenan las unidades funcionales a terceros, los fideicomisarios si bien no se encuentran comprendidos en los supuestos del inc. d) del artículo 49 de la ley, la enajenación estará gravada para el caso de la sociedad anónima (artículo 2° apartado 2) de la ley), y para la persona física en caso de que dicha operación sea susceptible de periodicidad que implique la permanencia de la actividad generadora de ingresos.

e) Cuando el fideicomisario actúe como dador del leasing, la utilidad tanto en la etapa del canon como en el precio de la opción de compra estará alcanzada por el gravamen, en los términos y condiciones de la Ley N° 25.248 y el Decreto N° 1.038/2000.

f) Si el fideicomisario celebra a su vez un contrato de fideicomiso con terceros, el tratamiento dependerá de las características del referido contrato.

3. Tratamiento en el impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, de las inversiones realizadas por el fideicomiso destinadas a la construcción del inmueble.

OPINION DEL CONSULTANTE

Con relación a este tema, opina que el fideicomiso es sujeto pasivo del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta durante todo el lapso de vigencia del contrato, y que, por lo tanto, las inversiones realizadas en la construcción o mejora del edificio deben considerarse como activo no computable en el año de la inversión y el subsiguiente, por aplicación de lo normado en los artículos 12, inc. b), y 12 continuación de la ley del tributo.

4. Impuesto a la transferencia de inmuebles.

OPINION DEL CONSULTANTE

Interpreta que la transmisión de las unidades funcionales a los fideicomisarios al momento de extinción del contrato es a título del pacto de fiducia y no a título oneroso, por lo que dicha transmisión estará excluida del ámbito del gravamen.

Asimismo considera que en la medida que las operaciones de los fideicomisarios contempladas en el punto 2.2. precedente, queden alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias, las mismas quedarán excluidas de este gravamen.

ANALISIS DEL DICTAMEN

OPINION DEL FISCO

(..)

RELATO DE LOS HECHOS

*II. Sentado ello, y previo a entrar al análisis solicitado, corresponde traer a colación las consideraciones vertidas en la Actuación N° ..., en la cual se sostuvo, al analizarse las consecuencias tributarias de un fideicomiso inmobiliario, que "... **en cada caso particular se deberán examinar las características del negocio subyacente al contrato**, determinando las relaciones económicas existentes entre el fiduciante, el fiduciario y el o los beneficiarios o fideicomisarios -surgidas dentro del marco legal instrumentado o establecidas fuera de él".*

*El citado pronunciamiento advierte además que "... para determinar los efectos impositivos que derivan de este contrato no es posible contentarse con examinar las consecuencias fiscales de este instituto desde el punto de vista limitado de su apariencia formal, es decir, evaluando solamente su estructura jurídica, sus grandes rasgos conceptuales e incluso el rol de las partes del contrato, sino que **es necesario completar el análisis penetrando en las operaciones subyacentes**, a fin de merituarlo a la luz del tratamiento fiscal que las normas de cada impuesto le dan a ese negocio particular o a los actos que el fiduciario debe ejecutar como consecuencia del contrato".*

*Conforme a dicho temperamento, se estima necesario indagar en el presente caso las relaciones jurídicas entabladas entre los sujetos participantes, para lo cual pasaremos a reseñar las **cláusulas contractuales más relevantes**:*

CLAUSULAS RELEVANTES DEL CONTRATO

Cláusula I. Los doce fiduciantes, "... participando en partes iguales ...", asumen simultáneamente el carácter de beneficiarios y fideicomisarios.

Cláusula II. Objeto de la fiducia: La compra de un inmueble ubicado en la ciudad de Mar del Plata y la elaboración de un proyecto de ampliación, mejoras y construcción al costo de un edificio que se afectará a Propiedad Horizontal.

Cláusula III. Los fiduciantes entregan al fiduciario la suma de U\$S ..., destinados a la compra del terreno, obligándose una vez definido el proyecto de construcción a fideicomitar las sumas necesarias según surge de las cláusulas del contrato.

Cláusula V.1). El edificio tendrá un mínimo de treinta unidades funcionales destinadas a vivienda, de aproximadamente ciento ochenta metros cuadrados propios cada una, y sesenta unidades complementarias destinadas a cochera. Lo resuelto por los fiduciantes respecto de las especificaciones y condiciones

inherentes a la obra, será ejecutado por el fiduciario según las expresas instrucciones que le serán fehacientemente notificadas.

Cláusula V.2). *Cada fiduciante se obliga a integrar las sumas necesarias requeridas por el fiduciario, así como a abonar las cuotas eventuales necesarias para cubrir mayores costos de obra, y por el pacto de solidaridad asumirán en proporción las cuotas y reintegros de los fiduciantes incumplientes.*

Cláusula V.4). *La mora en el pago de dos cuotas cualesquiera, consecutivas, facultará al resto de los fiduciantes a adquirir la posición contractual del fiduciante incumplidor u ofrecerla a terceros.*

Cláusula VI. *Los fiduciantes, por decisión unánime, podrán revocar el fideicomiso antes del plazo estipulado, en cuyo caso deberán notificar al fiduciario, quien recién cesará en sus funciones una vez cumplidas todas las obligaciones asumidas y transmitidos los bienes de la manera que indiquen los fiduciantes. En caso de que éstos no aprueben el proyecto de construcción, podrán optar por la venta de los inmuebles a terceros, y en tal caso serán beneficiarios y fideicomisarios sobre el precio de venta y en las proporciones que corresponda.*

Cláusula VII. *Son obligaciones del fiduciario, entre otras: 1) comprar el terreno para la construcción del edificio; 2) llevar la administración contable, financiera, impositiva y legal de la obra; 3) supervisar la marcha de la obra, sus plazos y contrataciones respectivas; 4) Cobrar y administrar las cuotas, gestionar y contratar préstamos para financiar la construcción en los casos que cuente con la debida autorización de los beneficiarios; 5) Pagar los materiales de construcción, impuestos, tasas y contribuciones de cualquier especie, cargas sociales, gastos causídicos y erogaciones extraordinarias que tengan como causa la gestión de la fiducia; 6) Suscribir la totalidad de la documentación que fuera menester para transmitir el dominio pleno por extinción de la fiducia a los fideicomisarios, efectuando la tradición de las correspondientes unidades funcionales y complementarias a los fideicomisarios.*

Cláusula IX. *El fiduciario no podrá realizar ningún acto de disposición sobre los inmuebles. Sólo podrá hipotecarlos siempre y cuando cuente con la conformidad de los beneficiarios.*

Cláusula XIV. *El fiduciante-beneficiario que se encuentre al día con sus obligaciones, podrá enajenar su derecho en el fideicomiso, que comprende necesariamente los derechos y obligaciones del presente contrato con la preadjudicación de la unidad, una vez acordado el proyecto definitivo.*

Cláusula XV. *Se designa fideicomisarios a los fiduciantes-beneficiarios, quienes tienen derecho a que se les adjudiquen las unidades funcionales y complementarias resultantes al tiempo de extinción del contrato. Las proporciones que se establezcan al aprobarse el proyecto serán inamovibles y en el reglamento constarán como proporción de dominio definitivo.*

De la reseña efectuada podemos apreciar que bajo la estructura de un fideicomiso de inversión se pacta una operación consistente en la construcción de un edificio a afectar al régimen de Propiedad Horizontal -ajustándose a determinadas condiciones impuestas por los fiduciantes- sobre un inmueble adquirido por el fideicomiso -por encargo del pacto de fiducia-, ello con la finalidad de obtener unidades funcionales destinadas a los fiduciantes-beneficiarios, y cuya obra se financiará con aportes que éstos efectúen, previéndose asimismo financiación externa.

ANALISIS DEL DICTAMEN

OPINION DEL FISCO

III. Descripta que fuera la operatoria en torno a la cual giran los interrogantes planteados, seguidamente se pasará al análisis de cada uno de ellos:

IV.1. Adjudicación de las unidades funcionales construidas por parte del fideicomiso a los fiduciantes-beneficiarios.

IV.1.1. Impuesto al valor agregado.

En primer lugar se estima conveniente citar las normas relacionadas con la cuestión planteada. Así, resulta procedente señalar que el artículo 4°, relativo a sujetos pasivos del impuesto al valor agregado, establece que quedan incluidos en sus disposiciones "...quienes, revistiendo la calidad de uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios,...o cualquier otro ente individual o colectivo,..." realicen alguna de las actividades gravadas que dicha norma enumera, entre las cuales se encuentran -inciso d)-, las efectuadas por empresas constructoras.

Al respecto, dicho inciso d) establece que son sujetos pasivos del impuesto quienes "sean empresas constructoras que realicen las obras a que se refiere el inciso b) del artículo 3°, cualquiera sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse, incluidas las empresas unipersonales. A los fines de este inciso, se entenderá que revisten el carácter de empresas constructoras las que, directamente o a través de terceros, efectúen las referidas obras con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial del inmueble."

A su vez, el inciso b) del artículo 3° establece que se encuentran alcanzadas por el impuesto "Las obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio".

Expuesta la normativa precedente cabe traer a colación el **Dictamen N° 59/2003 (DAL)**, en el cual se trató la actividad llevada a cabo por un fideicomiso cuyo objetivo era realizar un emprendimiento inmobiliario transmitiéndose la propiedad fiduciaria de un predio perteneciente al fiduciante a efectos de que el fiduciario desarrolle la actividad de comercialización -captación de suscriptores- y ejecución de las obras -unidades funcionales-.

El área legal, en virtud de la intervención solicitada por esta Asesoría mediante Nota N° ... -Act. N° ...- señaló, en concordancia con este último pronunciamiento, que es en cabeza del fideicomiso que se perfeccionará el hecho imponible, destacando que para que el hecho analizado -emprendimiento inmobiliario- encuadre en el inciso b) del artículo 3° de la ley del tributo, "...se deben analizar las circunstancias de hecho, es decir que no solo se trate de una obra sobre inmueble propio, requisito que se cumple en el caso, sino que, además la obra sea efectuada por una empresa constructora que, de acuerdo con lo exigido por el inciso d) del artículo 4° efectúe las referidas obras con el propósito de obtener un lucro en su ejecución o con la posterior venta total o parcial del inmueble."

A partir de lo indicado se extrae con carácter general que el fideicomiso es, en cuanto a sujeto pasivo del gravamen, una unidad económica con un fin determinado, distinta del fiduciario y del fiduciante y que las consecuencias fiscales en el impuesto al valor agregado, resultantes de la operatoria que desarrolla, no pueden considerarse atribuibles a dichos sujetos, sino al propio fideicomiso.

*En ese sentido cabe destacar que **no se aplica al fideicomiso la figura del consorcio organizado en condominio** por cuanto el primero a diferencia del consorcio transmite a la finalización de las obras el derecho real de dominio de las unidades a los fiduciantes-beneficiarios o eventualmente a los cesionarios, revistiendo ambos sujetos el carácter de terceros con respecto al fideicomiso y que tal transferencia se efectúa a título oneroso, toda vez que los fiduciantes-beneficiarios abonan cuotas en función a su participación, considerándose momento de la transferencia del inmueble, al acto de adjudicación de las respectivas unidades a los fiduciantes beneficiarios".*

Dictamen (DAT) 16/2006 del 06/03/2006. (IVA)

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. ADJUDICACION DE UNIDADES. EL FIDECOMISO ES SUJETO PASIVO DE IVA.

CESION DE DERECHOS DE ADJUDICACION NO GRAVADO EN IVA

"SUMARIO

Se consulta el tratamiento que corresponde otorgar en el impuesto al valor agregado a la adjudicación de las unidades funcionales por parte del fideicomiso T.T. los fiduciantes en su carácter de beneficiarios, a la posterior transferencia de dominio de dichas unidades que, eventualmente podrían efectuar éstos últimos a terceros, de qué manera dichos fiduciantes-beneficiarios computarían el crédito fiscal vinculado con la obra, como así también de la cesión del derecho a la adjudicación de dichas unidades funcionales que los fiduciantes beneficiarios podrían celebrar con terceros adquirentes.

La intención que motiva a los fiduciantes-beneficiarios es la de adquirir un inmueble constituyendo las sumas entregadas aportes a cuenta del valor de dicho bien, destacándose además que determinadas cláusulas contractuales -

tales como la resolución del contrato respecto del deudor moroso y su reemplazo- llevan a considerar que la operatoria tiene por objeto la venta de un inmueble.

Teniendo en cuenta que el fideicomiso construye sobre inmueble propio, que transmite a la finalización de las obras el derecho real de dominio de las unidades a los fiduciantes/beneficiarios o a los cesionarios, revistiendo ambos sujetos el carácter de terceros con respecto al mismo y que tal transferencia se efectúa a título oneroso -toda vez que los fiduciantes/beneficiarios abonon cuotas en función a su participación- el hecho imponible previsto en el inciso b) del artículo 3° de la ley se perfeccionará en cabeza de aquél, resultando sujeto pasivo del gravamen tanto para el caso en que transfiera las unidades funcionales a los fiduciantes beneficiarios como a los respectivos cesionarios.

En cuanto a la cesión por parte de los fiduciantes del derecho a la adjudicación de las unidades funcionales a terceros beneficiarios -cesionarios- cabe señalar que no resulta alcanzada por el Impuesto al Valor Agregado.

I.- Los apoderados de la sociedad fiduciaria del fideicomiso del asunto, denominada "A.A." S.A. se dirigen a este organismo con el objeto de efectuar una consulta en los términos de la Resolución General N° 858 y su modificatoria, respecto del tratamiento que corresponde otorgar a la adjudicación de las unidades funcionales por parte del fideicomiso a los fiduciantes en su carácter de beneficiarios, a la posterior transferencia de dominio de dichas unidades que, eventualmente, podrían efectuar estos últimos a terceros, como también de qué manera dichos fiduciantes-beneficiarios computarían el crédito fiscal vinculado con la obra.

Asimismo, solicitan que se les informe el tratamiento de la cesión del derecho a la adjudicación de las unidades funcionales que los fiduciantes beneficiarios podrían celebrar con terceros adquirentes.

Al respecto, señalan que el Fideicomiso T.T. es un fideicomiso de tipo inmobiliario constituido de acuerdo con la Ley N° 24.441 **cuyo objeto es, tal como se desprende de la cláusula segunda del contrato de constitución, la adquisición de un inmueble con el fin de construir en el mismo un edificio, dividirlo en propiedad horizontal y transferir las unidades a los beneficiarios que pueden ser los fiduciantes o sus cesionarios.**

Señalan que cuando el fideicomiso adjudica las unidades en el caso en que el beneficiario es el propio fiduciante "...no corresponde considerar que se materializa el hecho imponible... en virtud de que no realiza una transferencia a título oneroso, sino que se cumple con la finalidad del fideicomiso, que consiste en adquirir un inmueble, construir un edificio y adjudicar las distintas unidades funcionales a los fiduciantes, que entregaron los fondos para que se lleve a cabo la obra, en su carácter de beneficiarios, en las participaciones establecidas en el contrato de constitución del fideicomiso".

Al respecto, entienden que en el supuesto comentado el fideicomiso no encuadra en la definición de empresa constructora contenido en el inciso d) del artículo 4° de la ley de impuesto al valor agregado.

*Indican que la figura es similar a la del consorcio de propietarios que adquieren en forma indivisa un inmueble y participan en forma conjunta de la construcción de un edificio, cuyas unidades funcionales se adjudican, una vez concluida la obra en función de la participación de cada condómino. En este orden de ideas consideran aplicables al caso los **Dictámenes N° 47/83 y 41/85 (DATyJ)**, señalando que en los mismos se trató el caso de consorcios propietarios de un terreno que no asumen las características de una sociedad civil o de una sociedad comercial, sino que construyen un edificio para su posterior división en propiedad horizontal entre los condóminos, en proporción a su participación.*

*Por otra parte, para el caso en que se transfieran las unidades a un tercero al cual el fiduciante-beneficiario le cedió su derecho a la adjudicación resultan aplicables las disposiciones del **Dictamen N° 59/2003 (DAL)** en cuanto a que "...la cesión de derechos efectuada por el fiduciante a un tercero es una transmisión de un derecho personal y no implica la transferencia del derecho real sobre el inmueble, por lo tanto no se encuentra alcanzada por el impuesto".*

En cuanto a la adjudicación que el fideicomiso realiza de las unidades a terceros beneficiarios, que ostentan el derecho a la misma en virtud de la cesión realizada por el fiduciante, coinciden con el dictamen citado en cuanto a que allí sí se produce la transmisión del derecho real de dominio del inmueble a un tercero, que existe fin de lucro y por lo tanto el fideicomiso, en cuanto sujeto del impuesto definido por la ley de impuesto al valor agregado, configura en cabeza propia el hecho imponible con ese acto, quedando obligado a determinar y liquidar el impuesto incluido en la operación.

A partir de lo indicado consultan si es correcta la interpretación efectuada y cuál sería el mecanismo instrumental para que el fideicomiso le traslade el crédito fiscal acumulado por la realización de la obra a los fiduciantes-beneficiarios, para el hipotético caso que estos últimos realicen una venta posterior que pudiera estar gravada con el tributo.

ANALISIS DEL DICTAMEN

(..)

III.- En cuanto a la documentación acompañada en fotocopia cabe traer a colación el "Contrato de Fideicomiso T.T." obrante en fotocopia entre fojas ... a ... de los antecedentes cuyo artículo 1° establece que, los fiduciantes son aquéllas personas físicas o jurídicas, que adhieren al contrato de fideicomiso y que se obligan a aportar la totalidad de los fondos necesarios para comprar el inmueble y para hacer frente a todos los costos y gastos que demande la obra de construcción necesarios para llevar a cabo el edificio proyectado, en la proporción que cada uno de ellos asume de conformidad al detalle que adjunta.

La fiduciaria es "A.A." S.A. sociedad a quien se le transmite el dominio fiduciario de los fondos para adquirir el inmueble y llevar adelante un emprendimiento inmobiliario para lo cual contratará los servicios profesionales que fueren

necesarios para su concreción, en tanto que los beneficiarios son los fiduciantes o sus cesionarios.

Por su parte el edificio es el inmueble a construir con destino a viviendas unifamiliares, en tanto que se entiende por unidades a las unidades funcionales y complementarias del edificio cuyo derecho de dominio exclusivo adquirirán los beneficiarios.

El fondo fiduciario es el constituido por los aportes de los fiduciantes y, en su caso, por cualquier otro importe que resulte de la ejecución del contrato. Será destinado a la adquisición del inmueble y a la posterior construcción del edificio proyectado.

A su vez el patrimonio fiduciario estará integrado por el inmueble y el fondo fiduciario, aclarando el artículo que se está comentando que dicho patrimonio de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 14 de la Ley N° 24.441 constituye un patrimonio de afectación separado de los patrimonios de las partes intervinientes y, en ese carácter, se encuentra exento de la acción singular o colectiva de los acreedores de la fiduciaria o de los fiduciantes.

El artículo 2° establece que el objeto del contrato es la constitución de un fideicomiso para la adquisición del inmueble en las condiciones pactadas en la "reserva de compra" con el fin de construir en el mismo un edificio, dividirlo en propiedad horizontal y transferir las unidades a los beneficiarios.

El artículo 3° fija la vigencia del contrato de fideicomiso estableciendo que durará hasta la finalización de las obras proyectadas, subdivisión e inscripción del inmueble bajo el régimen de propiedad horizontal previsto en la Ley N° 13.512 y disposiciones complementarias y transferencia de las unidades a los beneficiarios en un plazo máximo que no podrá exceder los tres años contados a partir de la fecha de la escritura de adquisición del inmueble.

El artículo 4° dispone que la obligación de los fiduciantes es aportar los fondos necesarios para adquirir el inmueble y construir el edificio aunque excedan lo presupuestado.

Por otra parte, el artículo 5° norma los derechos de los fiduciantes estableciendo que adquieren el derecho a la adjudicación del dominio de las unidades. Asimismo indica que dichos fiduciantes podrán ceder el derecho a la adjudicación -ante la escribanía designada- de las unidades que les corresponden a favor de terceros quienes asumirán el carácter de beneficiarios.

Agrega que dicha cesión no comprenderá las obligaciones asumidas como fiduciantes, continuando éstos como responsables de su cumplimiento sin perjuicio de lo cual el cesionario se constituirá en deudor solidario de las obligaciones del fiduciante cedente.

El punto 4) se refiere a posibles incumplimientos de sus aportes de fondos por parte de los fiduciantes previendo que la fiduciaria podrá percibir un interés compensatorio y punitivo, estando facultada la fiduciaria a resolver el presente

contrato respecto del deudor moroso. Asimismo, la fiduciaria podrá reemplazar al fiduciante excluido por otro que suscriba el convenio de adhesión correspondiente adquiriendo el derecho de adjudicación de las unidades y asuma la totalidad de las obligaciones del excluido.

Si no se obtiene un reemplazante la fiduciaria quedará automáticamente autorizada a tomar financiación externa. Si la misma no se obtiene vencido el plazo de treinta días el excluido será automáticamente sustituido por la totalidad de los fiduciantes, quienes adquirirán en función a sus aportes y en conjunto los derechos sobre las unidades cuya adjudicación le correspondía al excluido.

En cuanto a los derechos y obligaciones de la fiduciaria el artículo 6° establece, en síntesis, que posee facultades de organización, gerenciamiento y administración del emprendimiento inmobiliario, recaudando de los fiduciantes los fondos comprometidos a fin de destinarlos al pago del precio del inmueble, cuyo dominio fiduciario se inscribirá a nombre de la misma, en forma temporal y condicionada en los términos del artículo 2662 del Código Civil y disposiciones de la Ley N° 24.441.

Además deberá mantener el fideicomiso separado del resto de sus activos, señalando que el patrimonio fiduciario en virtud de lo dispuesto por el artículo 14 de la Ley N° 24.441 constituirá un patrimonio separado de los fiduciantes y de la fiduciaria.

Por otra parte se obliga, por su propia cuenta y riesgo y a través de las personas físicas o jurídicas que contrate, a encomendar la ejecución de la totalidad de las obras programadas de acuerdo al anteproyecto pertinente.

En cuanto a la transmisión de dominio de las unidades el artículo que se comenta establece que una vez finalizadas las obras proyectadas y afectado el inmueble al régimen de propiedad horizontal, la fiduciaria deberá transmitir a los beneficiarios el dominio de las unidades que a cada uno le corresponda. Asimismo, la fiduciaria se encuentra facultada para entregar la posesión de las unidades a los beneficiarios una vez que las obras proyectadas se encuentren en un estado de avance tal que el ejercicio de la posesión por los beneficiarios no afecte la normal terminación de las mismas.

El artículo 9° hace referencia al estudio que tiene a su cargo el proyecto de arquitectura y coordinación de los proyectos de estructuras e instalaciones; en tanto que el artículo 10 prevé que atento a que la fiduciaria no es vendedora de las unidades no asume responsabilidad por vicios de la construcción frente a los beneficiarios.

El artículo 12 reglamenta el vencimiento del plazo de duración del fideicomiso estableciendo en el punto 1) que al vencimiento del plazo la fiduciaria convocará a asamblea de fiduciantes, la cual resolverá la prórroga del contrato si el objetivo no se hubiera cumplido. Si el contrato no se prorroga se considerará vencido, debiendo la fiduciaria entregar a los fiduciantes la posesión y el dominio del inmueble otorgando los instrumentos y las inscripciones registrales que correspondan, conforme lo dispuesto en el artículo 26 in fine de la Ley N° 24.441,

bajo el régimen de propiedad horizontal. Aclara que para el caso en que no esté concluida la división en propiedad horizontal, la transferencia a los beneficiarios se efectuará en condominio.

Por su parte, el punto 4) dispone que vencido el plazo del contrato y cumplido en su totalidad el objetivo del mismo, de existir un remanente en el fondo fiduciario, será distribuido entre los fiduciantes de acuerdo a su participación en la contribución al costo total.

Por último cabe señalar que de la "Planilla de asignación de las unidades funcionales a cada fiduciante" -fojas ...- se observa que parte de los mismos son sociedades anónimas y en algunos casos dichas sociedades resultan acreedoras a más de una unidad funcional, circunstancia que también se manifiesta cuando se trata de personas físicas las que en algunos casos resultan adjudicatarias a más de una unidad.

ANALISIS DEL DICTAMEN EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

EL FIDEICOMISO ES SUJETO PASIVO DE IVA

IV.- En primer lugar se estima conveniente repasar las normas relacionadas con la cuestión planteada. Así, resulta procedente señalar que el artículo 4º, relativo a sujetos pasivos del impuesto al valor agregado, establece que quedan incluidos en sus disposiciones "...quienes, revistiendo la calidad de uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios,...o cualquier otro ente individual o colectivo,..." realicen alguna de las actividades gravadas que dicha norma enumera, entre las cuales se encuentran -inciso d)-, las efectuadas por empresas constructoras.

Al respecto, dicho inciso d) establece que son sujetos pasivos del impuesto quienes "sean empresas constructoras que realicen las obras a que se refiere el inciso b) del artículo 3º, cualquiera sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse, incluidas las empresas unipersonales. A los fines de este inciso, se entenderá que revisten el carácter de empresas constructoras las que, directamente o a través de terceros, efectúen las referidas obras con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial del inmueble."

A su vez, el inciso b) del artículo 3º establece que se encuentran alcanzadas por el impuesto "Las obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio".

*Expuesta la normativa precedente cabe traer a colación el **Dictamen N° 59/2003 (DAL)**, en el cual se trató la actividad llevada a cabo por un fideicomiso cuyo objetivo era realizar un emprendimiento inmobiliario transmitiéndose la propiedad fiduciaria de un predio perteneciente al fiduciante a efectos de que el fiduciario desarrolle la actividad de comercialización -captación de suscriptores- y ejecución de las obras -unidades funcionales-.*

El área preopinante, en virtud de la intervención solicitada por esta Asesoría mediante Nota N° ... -Act. N° ...- señaló, en concordancia con este último pronunciamiento, que es en cabeza del fideicomiso que se perfeccionará el hecho imponible, destacando que para que el hecho analizado -emprendimiento inmobiliario- encuadre en el inciso b) del artículo 3° de la ley del tributo, "...se deben analizar las circunstancias de hecho, es decir que no solo se trate de una obra sobre inmueble propio, requisito que se cumple en el caso, sino que, además la obra sea efectuada por una empresa constructora que, de acuerdo con lo exigido por el inciso d) del artículo 4° efectúe las referidas obras con el propósito de obtener un lucro en su ejecución o con la posterior venta total o parcial del inmueble."

A partir de lo indicado se extrae con carácter general que el fideicomiso en cuanto sujeto pasivo del gravamen es una unidad económica con un fin determinado, distinta del fiduciario y del fiduciante, y que las consecuencias fiscales en el impuesto al valor agregado, resultantes de la operatoria que desarrolla, no pueden considerarse atribuibles a dichos sujetos, sino al propio fideicomiso.

*A efectos de tratar la cuestión planteada cabe traer a colación el **Dictamen N° 1/82 (DATyJ)** referido a los impuestos sobre los beneficios eventuales y a las ganancias aplicables a la **figura de consorcio** constituido en condominio la cual es invocada por los consultantes con el fin de extrapolar a la operatoria del fideicomiso las conclusiones relativas a las transferencias de inmuebles que realiza dicha figura.*

Con respecto a consorcios constituidos en condominio se dijo que configuran una mancomunidad de bienes y no una sociedad de personas, cuyos componentes -que adquieren el terreno a su nombre- asumen el riesgo económico de la construcción y a la finalización de los trabajos se asignan las unidades en forma acorde a los aportes efectuados por cada uno de ellos; indicando que tal circunstancia no conforma una transferencia sino la adjudicación en propiedad no compartida de lo que antes ya les pertenecía, pero bajo la forma de propiedad compartida e indivisa.

*Por su parte, en el **Dictamen N° 47/83 (DATyJ)**, cuyo criterio receptara el **Dictamen N° 41/85 (DATyJ)**, se señaló que en el consorcio organizado como condominio todo se resuelve dentro de las disposiciones del Código Civil ya que el artículo 2695 del mismo establece que la división entre los propietarios es sólo declarativa y no traslativa de la propiedad en el sentido de que cada condómino debe ser considerado como que hubiera sido desde el origen de la indivisión, propietario exclusivo de lo que le hubiere correspondido en su lote, y como que nunca hubiese tenido ningún derecho de propiedad en lo que ha tocado a los otros condóminos.*

Luego se agregó que "...la adjudicación que se efectúa a la finalización de la obra por división del condominio, no configura venta, atento que el consorcio no poseía la titularidad del dominio del inmueble". "En efecto, la referida adjudicación constituye solamente un acuerdo de partes destinado a la asignación de las unidades construidas, puesto que la propiedad de las mismas

perteneció siempre a los consorcistas, en proporción a los importes comprometidos a tal fin."

Al respecto, esta Asesoría considera que no resulta procedente aplicar al fideicomiso el criterio vertido en los dictámenes apuntados en oportunidad de analizar al condominio organizado como consorcio, toda vez que el fiduciario posee la propiedad fiduciaria del inmueble, en virtud de lo normado por el artículo 11 de la Ley N° 24.441, el cual remite al artículo 2662 del Código Civil que a esos efectos establece que "Dominio fiduciario es el que se adquiere en razón de un fideicomiso constituido por contrato o por testamento, y está sometido a durar solamente hasta la extinción del fideicomiso, para el efecto de entregar la cosa a quien corresponda según el contrato, el testamento o la ley".

Por su parte, el artículo 14 de la Ley N° 24.441 establece que los bienes fideicomitidos constituyen un patrimonio separado del fiduciario y del fiduciante, lográndose por esta vía aislarlos a efectos de que no quedan afectados a las contingencias ni del fiduciante ni del fiduciario.

Bajo tal criterio, el contrato acompañado establece que la fiduciaria deberá transmitir a cada uno de los beneficiarios el dominio de las unidades cuya propiedad fiduciaria posee, otorgando los instrumentos e inscripciones registrales que correspondan, aspecto éste que resulta ajeno a la figura del consorcio organizado en condominio en el cual la adjudicación de las unidades - cfr. **Dictamen 47/83 (DATyJ)**- constituye solamente un acuerdo de partes destinado a la asignación de las mismas, puesto que su propiedad siempre perteneció a los consorcistas, en proporción a los importes comprometidos con tal fin.

En el entendimiento de que **no se aplica al fideicomiso la figura de consorcio organizado en condominio, sino que se lo considera una entidad con aptitud subjetiva en el impuesto al valor agregado**, cabe reiterar que la ley de impuesto al valor agregado grava la enajenación de obras efectuadas sobre inmueble propio a que se refiere el artículo 3°, inciso b), realizadas, según el artículo 4° por quienes sean empresas constructoras, cualquiera sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse. A los fines de este inciso, se entenderá que revisten el carácter de empresas constructoras las que, directamente o a través de terceros, efectúen las referidas obras con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial del inmueble -cfr. Act. N° ...

Atento a lo indicado **cabe tener en cuenta que el fideicomiso construye sobre inmueble propio, que transmite a la finalización de las obras el derecho real de dominio de las unidades a los fiduciantes-beneficiarios o a los cesionarios, revistiendo ambos sujetos el carácter de terceros con respecto al fideicomiso y que tal transferencia se efectúa a título oneroso, toda vez que los fiduciantes-beneficiarios abonan cuotas en función a su participación**, restando establecer -tal como surge del antecedente citado en el párrafo precedente- si persigue fin de lucro con la operatoria de que se trata, aspecto éste que lleva a evaluarla en cuanto a su desarrollo y concreción en forma integral.

A estos efectos cabe hacer hincapié en algunos términos de la contratación en cuanto a que frente a incumplimientos de sus aportes de fondos se prevé que la fiduciaria reciba un interés compensatorio y punitivo, existiendo la facultad de resolver el contrato respecto del deudor moroso y reemplazar al fiduciante original por otro que suscriba el contrato de adhesión. Además, si la fiduciaria no obtiene un reemplazante podrá tomar financiación externa o a sustituir a tal fiduciante por la totalidad de los fiduciantes quienes adquirirán en función de sus aportes los derechos sobre las unidades cuya adjudicación le correspondía al excluido.

En tal contexto se interpreta que la intención que motiva a los fiduciantes-beneficiarios y a los cesionarios es la de adquirir un inmueble constituyendo las sumas entregadas aportes a cuenta del valor de dicho bien, destacándose además que determinadas cláusulas contractuales -tales como la resolución del contrato respecto del deudor moroso y su reemplazo- llevan a considerar que la operatoria tiene por objeto la construcción y comercialización de un inmueble lo cual evidencia el fin de lucro a que se refiere el mencionado inciso d) del artículo 4° de la ley.

Atento a lo expuesto el hecho imponible previsto en el inciso b) del artículo 3° de la ley se perfeccionará en cabeza del fideicomiso, resultando sujeto pasivo del gravamen tanto para el caso en que transfiera las unidades funcionales a los fiduciantes-beneficiarios como a los respectivos cesionarios.

Conforme a lo indicado no cabe tratar el interrogante referido a cuál sería el mecanismo instrumental para que el fideicomiso le traslade el crédito fiscal acumulado por la realización de la obra a los fiduciantes-beneficiarios para el caso en que estos últimos realicen con posterioridad a la adjudicación una venta de su unidad funcional, toda vez que el hecho imponible respectivo se perfeccionó, tal como se dijo, en cabeza del fideicomiso.

En cuanto a la cesión por parte de los fiduciantes del derecho a la adjudicación de las unidades funcionales a terceros beneficiarios cabe señalar que, conforme interpretara la Dirección de Asesoría Legal en el Dictamen N° 49/2003 (DAL) en oportunidad de analizar la gravabilidad de la "cesión de contrato de fideicomiso" que efectuaba un fiduciante con terceros adquirentes de un emprendimiento inmobiliario, no resulta alcanzada por el impuesto.

Al respecto la Dirección mencionada entendió que mediante la aludida cesión "...aun no se ha producido la transmisión de derecho real alguno sino que es el propio patrimonio considerado como universalidad jurídica el que ha construido las obras, respondiendo por sí por las obligaciones adquiridas, a la vez que se han operado diversas cesiones de posición contractual, actos éstos que importan la transmisión de un derecho personal que se encuentra fuera del ámbito de aplicación del tributo".

Adicionalmente y si bien no es un aspecto consultado cabe señalar que, a criterio de esta Asesoría, la operatoria llevada a cabo por el fideicomiso no se diferenciaría de la realizada por el consorcio de propietarios de un terreno organizado en forma de sociedad civil o comercial, destacándose que aún cuando el fideicomiso no se encuentre taxativamente comprendido en el artículo 26 del Decreto Reglamentario de la ley del tributo sus disposiciones -en cuanto establecen que a los efectos del inciso e) del artículo 5° de la ley "...en el caso de consorcios propietarios de inmuebles, organizados como sociedades civiles o comerciales, que realicen las obras previstas en el inciso b) del artículo 3 de la ley, se considerará momento de la transferencia del inmueble, al acto de adjudicación de las respectivas unidades"- podrían resultar aplicables a las adjudicaciones efectuadas a los fiduciantes-beneficiarios.

Por último cabe señalar que, tal como está planteada la consulta se advierte que en algunos casos los fiduciantes-beneficiarios procederían a la inmediata comercialización -operación no alcanzada por el gravamen- de los inmuebles que le fueron oportunamente transferidos y en otros casos cederían a terceros el derecho a la adjudicación de los mismos por lo cual, a efectos de determinar la base imponible en el momento de dicha transferencia, cabría ponderar en cada caso en particular la operatoria en su conjunto a fin de determinar si a través del uso de la figura de fideicomiso se procede a la construcción y comercialización de inmuebles por un valor inferior al que correspondería de realizarse toda la operatoria en cabeza de un mismo sujeto."

=====

APORTE DE UN INMUEBLE A UNA S.A. POR PARTE DE UNA PERSONA HUMANA

DICTAMEN (DAT) 07/2007 DEL 29/01/2007.

SE TRATA DE LA TRANSMISION DE DOMINIO DE UN INMUEBLE INEXPLOTADO A UNA S.A. COMO APORTE DE CAPITAL. RECIBIENDO ACCIONES DE LA SA

Tratándose de una persona humana no habitualista el aporte del inmueble a la SA se encuentra gravado por el impuesto a la transferencia de inmuebles (ITI).

Luego de la reforma de la ley 27.430 (0101.2018), estará gravado por impuesto a las ganancias con el impuesto cedular tipificado en el art. 99 de la LIG.

El costo impositivo del inmueble será el valor de plaza que poseía el inmueble en el momento de concretarse su aporte a la sociedad.

El costo impositivo de las acciones recibidas será también el valor de plaza que poseía el inmueble al momento de concretarse su aporte a la sociedad".

“SUMARIO

Atento a no configurarse en el sub-examine los requisitos exigidos por el apartado 1) del artículo 2° de la ley de Impuesto a las Ganancias, ni encuadrarse

*-según manifestación de la contribuyente- en el inciso d) del artículo 49 de la ley del gravamen, **la transferencia de dominio del inmueble objeto de escrituración se encontrará fuera de la órbita de imposición de dicho gravamen (EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS), y, por ende, alcanzada por el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas (I.T.I.), conforme con las disposiciones previstas por el artículo 9° del Título VII de la Ley N° 23.905.***

VALOR DE PLAZA DE LOS BIENES APORTADOS A LA SOCIEDAD

El costo impositivo de las acciones recibidas, así como el valor de transferencia del inmueble, se hallarán conformados por el valor de plaza que poseía este último al momento de concretarse el aporte societario.

DESCRIPCION DE LA OPERACIÓN

*I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada en los términos de la Resolución General N° 1.948 por la contribuyente del epígrafe, mediante la cual consulta si la **transmisión de dominio de un inmueble inexplorado efectuada en favor de la sociedad "B.B." S.A.** se encuentra alcanzada por el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas o por el impuesto a las ganancias.*

Asimismo, requiere conocer cuál es el costo impositivo que corresponde atribuir en el Impuesto a las Ganancias a las acciones recibidas, como así también el valor de transferencia del inmueble aportado a la citada sociedad.

*En tal sentido, la consultante explica que **es titular de un inmueble** ubicado en el "Emprendimiento Urbano Integral Z.Z.", de la localidad de ... , Partido de ... , Provincia de Buenos Aires, identificado como Macrolote X.X. de ... , denominado "B... ", que fuera **recibido, entre otros bienes, en el marco judicial de la disolución de la sociedad conyugal derivada de un divorcio vincular.***

*Asimismo, señala que **es titular del 92% del paquete accionario de la firma mencionada más arriba**, añadiendo que **el bien inmueble es entregado como aporte societario en virtud del aumento de capital** acordado con los restantes integrantes de la entidad conforme con los términos del artículo 188 de la Ley de Sociedades Comerciales.*

En ese orden de ideas, afirma que "A fin de realizar la citada integración se procederá a dar cumplimiento a lo dispuesto en la Sección Quinta del Capítulo II de la Resolución N° 7 de 2005 de la Inspección General de Justicia por lo que se solicitará a un perito matriculado con título universitario habilitante en la especialidad que practique la tasación correspondiente a fin de determinar el valor al cual ingresará el inmueble al activo de la Sociedad ("Valor del Aporte)".

*Asimismo manifiesta que **"...tiene como actividad principal la de ser Director de Sociedad Anónima (código 741401) y como actividad secundaria la realización por cuenta propia de servicios inmobiliarios habiendo obtenido ingresos en los últimos años principalmente por honorarios en su carácter***

de Directora de Sociedad Anónima en virtud de su actividad principal y de alquileres en virtud de su actividad secundaria".

Aclara que a título personal "...no ha realizado hasta la fecha de la presente consulta, ni tiene previsto realizar las actividades establecidas en el inciso d) del artículo 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias".

*En cuanto al tratamiento tributario a dispensar a la operatoria descripta, **entiende que la misma se encontraría alcanzada por el impuesto a la transferencia de inmuebles** de personas físicas y sucesiones indivisas, ello en razón de que no se verifican los requisitos previstos en el apartado 1 del artículo 2° de la Ley de Impuesto a las Ganancias para que se configure el hecho imponible previsto por este último tributo.*

Asimismo, considera que tanto las acciones recibidas como el inmueble aportado deben ser valuados al "valor de aporte" de conformidad con lo establecido en los artículos 61 y 55, respectivamente, de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

ANALISIS DEL DICTAMEN

II. A los efectos de esclarecer los interrogantes planteados, en primer lugar se reseñará la normativa que gobierna la especie.

ANALISIS DEL I.T.I.

*En tal sentido, cabe recordar, que el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas fue instaurado mediante la sanción de la **Ley N° 23.905, cuyo artículo 7°** prevé que el mismo se aplicará "...sobre las transferencias de dominio a título oneroso de inmuebles ubicados en el país".*

*En tanto, el primer párrafo de su **artículo 8°** aclara que "Son sujetos de este impuesto las personas físicas y sucesiones indivisas, que revistan tal carácter para el impuesto a las ganancias, que transfieran inmuebles, en la medida que dicha transferencia no se encuentre alcanzada por el mencionado impuesto".*

*A su vez, el **artículo 9°** del mismo texto legal prevé que "A los efectos de esta ley se considerará transferencia a la venta, permuta, cambio, dación en pago, aporte a sociedades y todo acto de disposición, excepto la expropiación, por el que se transmita el dominio a título oneroso, incluso cuando tales transferencias se realicen por orden judicial o con motivo de concursos civiles".*

I.T.I. HECHO IMPNIBLE:

TRANSFERENCIA DE DOMINIO DE UN INMUEBLE:

- UBICADO EN LA ARGENTINA
- A TITULO ONEROSO
- POR PARTE DE UNA PERSONA HUMANA
- EN LA MEDIDA QUE NO ESTE GRAVADO POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS

De la normativa transcripta hasta aquí se desprende que **el gravamen que nos ocupa recaerá sobre las transferencias de inmuebles ubicados en la República Argentina, efectuadas a título oneroso por sujetos que revistan el carácter de personas físicas y/o sucesiones indivisas, excepto que dicha operatoria se encuentre sujeta al ámbito de imposición del impuesto a las ganancias.**

ANALISIS DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

En tal sentido, es del caso mencionar que el **artículo 2º de la Ley de Impuesto a las Ganancias** (t.o. en 1997 y sus modificaciones) establece que "A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:

1) Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una **periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.**

2) ...".

Asimismo, corresponde destacar que el **artículo 49 de la ley del tributo define que constituyen rentas de tercera categoría, entre otras, "d) las derivadas de loteos con fines de urbanización, las provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de la Ley N° 13.512".** (HOY ART. 53 INCISO F)

Por lo tanto, **las ventas de inmuebles realizadas por personas físicas estarán alcanzadas por el impuesto a las ganancias en tanto se verifiquen las condiciones previstas en el apartado 1) del artículo 2º del cuerpo legal, esto es periodicidad de la renta y habilitación y permanencia de su fuente productora, excepto que se trate de loteos efectuados con fines de urbanización o de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de la Ley N° 13.512.**

Ahora bien, conforme a las actividades declaradas por la presentante, se aprecia que la misma **no se dedica en forma habitual a la compraventa de bienes inmuebles**, por lo que no se verificaría en el sub-examine la configuración de los requisitos previstos por el apartado 1) del artículo 2º de la ley del gravamen, debiéndose además tener en cuenta que conforme con lo manifestado por la rubrada, **tampoco estaríamos en presencia del supuesto contemplado por el inciso d) del artículo 49 del mismo cuerpo legal.**

LA TRANSFERENCIA DEL INMUEBLE ESTA GRAVADA POR I.T.I.

En virtud de ello, este Departamento colige que **la transferencia de dominio del inmueble objeto de escrituración se encontrará fuera de la órbita de imposición del impuesto a las ganancias, y, por ende, alcanzada por el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas, conforme con las disposiciones previstas por el artículo 7º y subs. del Título VII de la Ley N° 23.905.**

COSTO DEL INMUEBLE APORTADO A LA SA
COSTO DE LAS ACCIONES RECIBIDAS DE LA SA
VALOR DE PLAZA DEL INMUEBLE AL MOMENTO DEL APORTE (ART. 71
D.R. LIG)

*En lo que atañe a la segunda consulta formulada, consistente en determinar el costo impositivo atribuible de las acciones recibidas y el valor de transferencia del inmueble aportado, es dable traer a colación lo establecido por el **artículo 11 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas**, el cual prevé que dicho gravamen "...se aplicará sobre el valor de transferencia de cada operación", agregando que **"Cuando la transferencia se efectúe por un precio no determinado se computará a los fines del cálculo del gravamen, el precio de plaza en el momento del perfeccionarse la transferencia de dominio"**.*

*Por su parte, el **artículo 28 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias** (texto ordenado en 1997 y sus modificaciones) (HOY ART. 71 DEL D.R. DE LA LIG) dispone que **"Cuando las transferencias de bienes se efectúen por un precio no determinado (permuta, dación en pago, etc.) se computará a los fines de la determinación de los resultados alcanzados por el impuesto, el valor en plaza de tales bienes a la fecha de la enajenación"**.*

*Observamos así que **ambos preceptos son contestes en definir al precio de plaza como pauta de valoración en aquellas transacciones en las que no se establezca un precio cierto. Precisamente ésta sería la hipótesis que se nos presenta en el presente caso, donde el precio del inmueble se retribuye mediante la entrega de acciones** emitidas por la entidad adquirente.*

CONCLUSION DEL DICTAMEN

*En consecuencia, este servicio asesor **concluye que el costo impositivo de las acciones recibidas, así como el valor de transferencia del inmueble, se hallarán conformados por el valor de plaza que poseía este último al momento de concretarse su aporte a la sociedad"**.*

=====

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Debido a la importancia del tema, si bien se trata del impuesto al valor agregado, se hace mención al fallo "Lopez" de la Cámara, donde la justicia se expide en contra de lo establecido en todos los dictámenes del fisco en materia de impuestos al valor agregado.

Para la CNACAF el fideicomiso es solo un vehículo siendo los sujetos pasivos de IVA los hermanos Lopez en su carácter de fiduciantes beneficiarios quienes han utilizado al fideicomiso para realizar obra sobre inmueble propio en los términos del art. 4 de la ley de IVA.

“asiste razón al fisco en cuanto propone, como pauta interpretativa para el análisis de las consecuencias tributarias de un fideicomiso inmobiliario, examinar las características del negocio subyacente al contrato (..) (cfr. Dict. (DAT AFIP) 18/2006 del 13.03.2006).

(..)

Esta postura se ajusta al principio de la realidad económica art. 2 de la ley 11.683 (..)

El fideicomiso no es un negocio en sí mismo, sino un vehículo neutro respecto de un negocio subyacente.

(..)

Este carácter vehicular lo distingue de los negocios simulados ya que el fideicomiso se exterioriza como un verdadero instrumento y no oculta el negocio subyacente.

La cuestión concerniente a determinar si la obra se ha realizado sobre un bien propio de los actores o un bien del fideicomiso interesa a fin de establecer la configuración del hecho imponible (art. 3 de la ley del tributo.

(..)

*En los informes periciales se ha consignado, la participación de cada uno de los actores en el fideicomiso: **a Cesar López le fueron adjudicadas las unidades 4, 6, 26, 27, 28 34, 42 y 44, de las cuales enajenó dos; a Hernán López las unidades 2, 9, 23 y 47, de las cuales también vendió dos; y a Mariana López las unidades 20 y 50, habiendo vendido una de ellas.***

*En función de estos datos, **es razonable entender que si, como en el caso, el fiduciante entrega el bien en fiducia y, cumplido el objeto, éste vuelve a él, entonces los actores nunca se habían desprendido del dominio pleno del bien, y por ende sólo hubo una transición donde el bien estuvo bajo dominio imperfecto del fiduciario, lo cual permite concluir que los actores se han servido de la figura del fideicomiso para la construcción del edificio en un inmueble propio, , configurándose el hecho imponible previsto en el art. 3° inc. b) de la ley de IVA en tanto el fiduciario operó como un tercero a través de quien se llevó adelante la obra.***

Tal situación es incontestable, y resulta de la realidad del negocio, independientemente de lo que las partes pactaron formalmente y de las consecuencias que ese convenio pueda tener entre ellas en el ámbito del derecho privado.

*En consecuencia, **la obra realizada sobre el inmueble se encuentra gravada con el impuesto al valor agregado ya que, pese a la constitución del fideicomiso y la afectación del terreno al dominio fiduciario, la realidad económica del negocio indica que los actores, en su calidad de fiduciantes beneficiarios utilizaron el fideicomiso para efectuar una obra sobre inmueble propio, ya que ellos entregaron el terreno sobre el cual se edificó.***

(..)

En suma, el reingreso al patrimonio de los fiduciantes beneficiarios de la proporción que les correspondía en la propiedad del terreno, determina la configuración del hecho imponible previsto en el art. 3 inc. b) de la ley del tributo tal como lo entendió el Fisco Nacional.

(..)

La nota distintiva, entonces, se encuentra en el ánimo de lucro, es decir, la intención o propósito del sujeto al momento de adquirir el bien que finalmente se enajena.

(..)

Lo cual se verifica cuando la finalización de la obra y la venta del inmueble se efectuaron casi simultáneamente.

(..)

*Tal es el supuesto que se verifica en la especie, puesto que **las unidades funcionales fueron asignadas, para los tres coactores, en 12 de diciembre de 2003, mientras que las ventas fueron realizadas por la Srta. Mariana López en 22 de diciembre de 2003, por el Sr. Hernán López con fecha 16 de diciembre de 2003 y en 15 y 26 de diciembre de 2003 por el Sr. Cesar López.***

Entonces, resulta claro que para ser sujeto pasivo del tributo no es necesario que los actores por sí hubieran adquirido materiales de construcción o contratado una locación de obra puesto que lo que denota la existencia de una empresa constructora en los términos del art. 4 de la ley de IVA es la intención de obtener un lucro con la posterior venta o enajenación, tal cual resulta indudable en virtud de las fechas en que se efectuaron las operaciones, casi simultáneamente en todos los casos.

(..)

Corresponde admitir el recurso interpuesto en tanto el ajuste fiscal ha sido fundado y la impugnación de los contribuyentes no ha logrado desvirtuarlo, por lo que la sentencia del Tribunal Fiscal debe ser revocada.

(..)

Pese a no encontrarse acreditado en este caso el dolo de los contribuyentes, sí se ha comprobado la omisión de impuestos a que se refiere el art. 45 de la ley 11.683, por lo que resulta procedente el reencuadre de la conducta en esta última norma graduándola en el 50% del impuesto omitido”.

(..)

Por lo expuesto, SE RESUELVE: revocar la sentencia apelada y, en consecuencia confirmar los actos administrativos impugnados, salvo en cuanto a las multas impuestas, que se reencuadran en el art. 45 de la ley 11.683, graduándose las en un 50% del impuesto omitido”

=====

RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

ADJUDICACION DE UNIDADES FUNCIONALES DE UN FIDEICOMISO A LOS FIDUCIANTES BENEFICIARIOS.

La R.G. 2.139, establece un régimen de retención de impuesto a las ganancias, en el caso de transferencias de inmuebles.

En el momento de la adjudicación de las unidades a los fiduciantes beneficiarios, el fideicomiso debe practicar la auto retención de impuesto a las ganancias prevista en la R.G. 21.139.

El art. 12 de la R.G. 2.139, establece:

*“**Art. 12** - Cuando el agente de retención omitiera actuar en tal carácter, los sujetos a quienes no se les hubiera practicado la retención del gravamen deberán ingresar los importes correspondientes en concepto de autorretención, hasta las fechas que se indican en el artículo 2 de la resolución general 738 (HOY R.G. 2.233)- Sistema de Control de Retenciones - SICORE, sus modificatorias y complementarias, en función de la quincena en la que se efectúa el pago de la operación que le da origen. A tal efecto deberán utilizar los códigos indicados en el artículo 11”.*

DICTAMEN (D.A.T.) 78/08 DEL 30.12.08

RESOLUCION 53/08 (SDG TLI) DEL 30.12.08

DICTAMEN (D.A.T.) 9/07 DEL 31.01.07

DICTAMEN (D.A.T.) 27/07 DEL 30.04.07

DICTAMEN (D.A.T.) 78/08 DEL 30.12.08

En el momento de la adjudicación de las unidades a los fiduciantes beneficiarios el fideicomiso deberá practicar la auto retención.

*"I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por el fideicomiso del epígrafe en los términos de la Resolución General N° 1.948, mediante la cual **consulta acerca del tratamiento tributario** que corresponde dispensar a dicho fondo fiduciario en el impuesto a la ganancia mínima presunta y **respecto de la retención del impuesto a las ganancias que establece la Resolución General N° 2.139.***

Sobre el particular se aclara que se trata de un fideicomiso de construcción puro, donde los fiduciantes-beneficiarios son todas personas físicas, a los que se adjudicará "... los inmuebles al costo al finalizar las obras". Aduce además que el "... Fideicomiso no tiene un fin de lucro ni tendrá por definición una "utilidad" al término de su vida".

(..)

OPINION DEL DICTAMEN

*En lo concerniente a la retención de la Resolución General N° 2.139 y sus modificatorias cabe recordar que **la norma resolutive en su artículo 3° instituye como sujetos pasibles de la retención del gravamen a los fideicomisos a que se refiere el inciso incorporado a continuación del inciso d) del artículo 49 de la ley** (HOY ART. 53 INCISO C) DE LA LIG), es decir, los fideicomisos no financieros donde el fiduciante posea la calidad de beneficiario, en razón de ello y de lo expuesto en el párrafo anterior esta asesoría entiende que las operaciones realizadas entre el fondo fiduciario y tales fiduciantes se encuentran alcanzadas por la retención de marras.*

Sobre tales operaciones, es dable destacar que las contraprestaciones mutuas no se limitan a entregar una cosa a cambio de otra cosa futura, dado que los fiduciantes se obligan a transferir en propiedad fiduciaria no sólo un lote de su propiedad, sino también a efectuar aportes dinerarios para la construcción de la obra, obteniendo como contrapartida el derecho a la adjudicación de unidades funcionales.

Sentado ello, cabe tener en cuenta que el artículo 15 de la mentada resolución general establece que "En las operaciones de permuta, únicamente procederá practicar la retención cuando el precio se integre parcialmente mediante una suma de dinero ...", agregando que en el caso de no mediar suma de dinero alguna, el escribano interviniente queda obligado a informar a través del régimen establecido en la Resolución General N° 781 -CITI-ESCRIBANOS- los datos que se detallan en el Apartado B del Anexo III.

*En tal contexto, mediante el **Dictamen N° 9/07 (DI ATEC)**, este servicio asesor puntualizó que al encuadrar dicha operatoria como una operación de permuta - cosa actual por cosa futura- en los términos del artículo 1485 del Código Civil, el escribano interviniente se encontraría liberado de efectuar la retención, si bien deberá cumplir el régimen de información previsto en el artículo 15 de la resolución general en cuestión.*

AUTO RETENCION

Ahora bien, el **artículo 12 de la mencionada Resolución General** dispone que "Cuando el agente de retención omitiera actuar en tal carácter, los sujetos a quienes no se les hubiera practicado la retención del gravamen deberán ingresar los importes correspondientes en concepto de autorretención ...".

Es decir, que siguiendo el criterio expresado hasta aquí, en el caso que nos toca analizar **el fideicomiso deberá practicar la autorretención por las operaciones que realice cuando adjudique a los fiduciantes beneficiarios las unidades funcionales.**

(..)

En definitiva, **este servicio asesor concluye que:**

(..)

3. Las operaciones realizadas entre el fondo fiduciario y sus fiduciantes se encuentran alcanzadas por la retención de estatuida por la Resolución General N° 2.139 y sus modificatorias.

4. Respecto de ello, el fideicomiso deberá practicar la autorretención establecida en el artículo 12 de la Resolución General por las operaciones que realice cuando adjudique a los fiduciantes beneficiarios las unidades funcionales.

(..)".

RESOLUCION 53/08 (SDG TLI) DEL 30.12.08

En el momento de la adjudicación de las unidades a los fiduciantes beneficiarios el fideicomiso deberá practicar la auto retención.

“(..)

- *Ganancias. Fideicomiso inmobiliario. Se encuentran sujetas a retención las operaciones realizadas entre el fondo fiduciario y sus fiduciantes*

I. Se consulta acerca del tratamiento tributario que corresponde dispensar en el impuesto a la ganancia mínima presunta y respecto de la retención del impuesto a las ganancias que establece la resolución general 2139, al fideicomiso inmobiliario del asunto.

(..)

III. Resolución general 2139: *Las operaciones realizadas entre el fondo fiduciario y sus fiduciantes se encuentran alcanzadas por la retención del impuesto a las ganancias.*

Respecto de ello, el fideicomiso deberá practicar la autoretención establecida en el artículo 12 de la mencionada resolución general por las operaciones que realice cuando adjudique a los fiduciantes beneficiarios las unidades funcionales.

(..)".

DICTAMEN (D.A.T.) 9/07 DEL 31.01.07

Se trata de un escribano que consulta el tratamiento que corresponde asignarle a la adjudicación de una unidad funcional por parte de un fideicomiso a un fiduciante beneficiario.

Los fideicomisos no se encontraban tipificado en la R.G. 3.026 pero si lo están en la R.G. 2.139. (Régimen de retención de impuesto a las ganancias en operaciones con inmuebles).

La adjudicación de unidades por parte del fideicomiso a los fiduciantes beneficiarios se encuentra alcanzada por al régimen de retención de la R.G. 2.139. Al no mediar sumas de dinero el escribano está eximido de practicar la retención pero debe informar la situación a la AFIP.

El art. 15 de la R.G. 2.139, establece:

*“**Art. 15** - En las operaciones de permuta, únicamente procederá practicar la retención cuando el precio se integre parcialmente mediante una suma de dinero. A tal efecto, se aplicará sobre dicha suma la alícuota establecida en el artículo 7.*

De no mediar suma de dinero y cuando la operación se realizara con intervención de escribano, éste queda obligado a informar a través del régimen citado en el artículo anterior, los datos que se detallan en el apartado B del Anexo III”.

ANALISIS DEL DICTAMEN

*“I. Las presentes actuaciones reconocen su origen en **la presentación efectuada por el responsable del epígrafe, mediante la cual consulta si, en su carácter de notario, debe practicar la retención del impuesto a las ganancias conforme a lo dispuesto por la resolución general (DGI) 3026 y sus modificaciones, en la adjudicación de una unidad funcional efectuada en el marco de un fideicomiso inmobiliario a favor del fiduciante que transmitió la propiedad fiduciaria del lote sobre el cual se llevó a cabo la construcción de un edificio.***

Asimismo, inquiere si, en el caso en que el adjudicatario decidiera ceder a título oneroso el beneficio de adjudicación de la unidad funcional, el escribano debe efectuar la retención en el respectivo acto de cesión.

Al respecto, informa que el fideicomiso se constituyó con el objeto de construir departamentos para la venta, existiendo dos tipos de fiduciantes -que a su vez adquieren el carácter de beneficiarios-: a) quien aporta fondos para la obra y recibe el dinero del producido de la venta -fiduciantes-inversores-, y b) la titular del lote transferido al fideicomiso y quien recibe a cambio la adjudicación de un departamento -fiduciante adjudicataria-.

A su juicio, considera que en la operación de adjudicación de la unidad funcional al fiduciante-beneficiario que transmitió el lote en propiedad fiduciaria, no

corresponde la aplicación del régimen retentivo de la norma en trato, por entender que la aludida operatoria no tiene carácter oneroso.

Argumenta, asimismo, que conforme con el criterio vertido en el dictamen (DATJ) 1/1982, la división y adjudicación de inmuebles construidos bajo el régimen de la ley 13512 tiene naturaleza de acto meramente declarativo, no oneroso.

No obstante, advierte que, de asimilarse el presente acto a una operación de permuta, no resulta procedente aplicar la aludida retención, siendo obligación del agente de retención informar tal situación por nota ante el organismo, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 11 de la resolución general citada.

OPINION DEL DICTAMEN

II. Previo a adentrarnos en el análisis de la cuestión traída a consulta, resulta de interés señalar que si bien el contrato de fideicomiso que nos ocupa designa como beneficiarios a los compradores (personas físicas o jurídicas) de las unidades funcionales -cláusula [...]-, esta Asesoría observa que en virtud del negocio subyacente que da origen al mismo, quienes se constituyen en verdaderos beneficiarios -además de la fiduciante-adjudicataria- son los fiduciantes-inversores, quienes recibirán el producido neto de las ventas de las unidades construidas en proporción al aporte realizado para la realización de la obra (cfr. cláusula [...] del contrato).

De este modo, se trataría de un fideicomiso no financiero cuyo objeto es la construcción de unidades funcionales para su posterior venta, siendo beneficiarios del mismo los propios fiduciantes.

SE HACE MENCION AL DICTAMEN (DAT) 18/2006

Sobre el particular, cabe traer a colación lo expresado en el dictamen (DAT) 18/2006, en el cual este servicio asesor analizó un fideicomiso inmobiliario cuyo objeto consistía en la obtención de unidades funcionales a ser adjudicadas a los fiduciantes-beneficiarios.

En dicha oportunidad, se señaló que no se aplica al fideicomiso la figura de consorcio organizado en condominio "... por cuanto el primero a diferencia del consorcio transmite a la finalización de las obras el derecho real de dominio de las unidades a los fiduciantes-beneficiarios o eventualmente a los cesionarios, revistiendo ambos sujetos el carácter de terceros con respecto al fideicomiso y que tal transferencia se efectúa a título oneroso, toda vez que los fiduciantes-beneficiarios abonan cuotas en función a su participación..."

Asimismo, y en lo referido al impuesto a las ganancias, se puntualizó que cuando los fiduciantes asumen simultáneamente el carácter de beneficiarios "... las rentas obtenidas por el fideicomiso deberán ser atribuidas por el fiduciario a aquéllos, conforme a las previsiones del artículo 50 de la ley del tributo".

Cabe señalar que en el presente caso se advierte, de la lectura de los términos del contrato adjuntado, la existencia de onerosidad en la operatoria y el propósito

de lucro, al establecerse dentro del objeto del fideicomiso la comercialización de las unidades funcionales resultantes a partir de la iniciación de la obra -cfr. cláusula [...] y como derecho de los fiduciantes, el de obtener el producido neto de las ventas en la proporción en que realizaron los aportes y a título de beneficio -cfr. cláusula [...]-.

RESOLUCION GENERAL 3.026 (HOY DEROGADA). REEMPLAZADA POR LA R.G. 2.139

Efectuada la aclaración precedente, es dable recordar que la resolución general (DGI) 3026 establecía un régimen retentivo aplicable a las operaciones que tengan por objeto la transmisión a título oneroso del dominio de bienes inmuebles ubicados en el país o las cesiones de sus respectivos boletos de compraventa, previendo su artículo 3 que serán sujetos pasibles de retención las personas de existencia visible, las sucesiones indivisas -en tanto no exista declaratoria de herederos-, y los sujetos a que se refiere el artículo 49, incisos a) y b) de la ley de impuesto a las ganancias.

Resulta menester poner de realce a esta altura del análisis que el mentado artículo 49, inciso a) de la ley del gravamen comprende a los responsables incluidos en el artículo 69 de la misma ley, cuyo inciso a), punto 6, incluye a los "... fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24441, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V".

Sobre el particular, este servicio asesor se ha expedido en varios pronunciamientos, en el sentido que el sujeto respecto del cual se pretendería aplicar el régimen retentivo -fideicomiso no financiero donde los fiduciantes revisten la calidad de beneficiarios- no se encontraba incluido entre los sujetos pasivos enumerados por el artículo 3 de la resolución general de marras y, en consecuencia, el escribano interviniente no debería actuar en su carácter de agente de retención en la operatoria descripta -cfr. actuación (DI [...]) [...] /2000 y dictamen (DAT) 56/2004-.

RESOLUCION GENERAL 2.139. LOS FIDEICOMISOS DEL ART. 53 INCISO C) SON SUJETOS PASIBLES DE RETENCION

Sin embargo, es dable recordar que con fecha 6/10/2006 se ha publicado en el Boletín Oficial de la República Argentina la resolución general 2139, con vigencia a partir del día 1 de noviembre de 2006, sustitutiva de su par N° 3026, y que tuvo por objeto modificar las normas que regulan el régimen de retención del impuesto a las ganancias aplicable a la transmisión a título oneroso -venta, cambio, permuta, dación en pago, aportes sociales y cualquier otro acto que cumpla la misma finalidad- del dominio de bienes inmuebles ubicados en el país o las cesiones de sus respectivos boletos de compraventa, como asimismo de cuotas y participaciones sociales -excepto acciones-.

Entre las modificaciones introducidas por la nueva normativa se encuentra la inclusión, como sujetos pasibles de la retención, de los fideicomisos a que se refiere el inciso incorporado a continuación del artículo 49, inciso d) de la ley (HOY ART. 53 INCISO C) DE LA LIG) del gravamen, es decir, los fideicomisos no financieros donde el fiduciante posea la calidad de beneficiario.

LA ADJUDICACION DE LAS UNIDADES SE ENCUENTRA ALCANZADA POR LA RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE LA R.G. 2.139

En virtud de ello, y a partir del dictado de la resolución general 2139 y sus normas complementarias, la operatoria bajo análisis quedará alcanzada por el régimen retentivo que nos ocupa.

Sentado ello, cabe tener en cuenta que el artículo 15 de la mentada resolución general establece que "En las operaciones de permuta, únicamente procederá practicar la retención cuando el precio se integre parcialmente mediante una suma de dinero...", añadiendo que en el caso de no mediar suma de dinero alguna, el escribano interviniente queda obligado a informar a través del régimen establecido en la resolución general 781 -Citi - Escribanos- los datos que se detallan en el apartado B del Anexo III.

PERO TENIENDO EN CUENTA QUE NO HAY DISPONIBILIDAD DE DINERO EL ESCRIBANO DEBERA INFORMAR LA OPERACION

*Ahora bien, debemos puntualizar que en el "sub examine", la transferencia de dominio del lote realizada inicialmente por la fiduciante-adjudicataria tiene como contrapartida una contraprestación futura a la que se obliga el fiduciario consistente en la entrega de una unidad funcional, circunstancia que permite encuadrar dicha operatoria como una operación de permuta -cosa actual por cosa futura- en los términos del artículo 1485 del Código Civil, y en consecuencia, **el escribano interviniente se encontrará liberado de efectuar la retención, si bien deberá cumplir con el régimen de información** previsto en el artículo 15 de la resolución general 2139.*

En lo atinente a la cesión del derecho de adjudicación, cabe señalar que dicha operatoria no encuadra ni en las previsiones de la resolución general (DGI) 3026, ni en la de su par N° 2139, por cuanto la misma no involucra la cesión de un boleto de compra-venta -transferencia del dominio del inmueble-.

Esta última apreciación se encuentra en línea con el criterio plasmado por la ex Dirección de Asesoría Legal en el dictamen (DAL) 49/2003, en el cual el citado servicio jurídico señaló con relación a la cesión del derecho adquirido por el beneficiario de un fideicomiso, que la misma no importa la transmisión de un derecho real, sino que se trata de una cesión de posición contractual en el cual "... cede sus derechos y obligaciones como beneficiario en el contrato de fideicomiso..."

DICTAMEN (D.A.T.) 27/07 DEL 30.04.07

Se trata de un escribano que consulta el tratamiento que corresponde asignarle a la adjudicación de unidades funcionales por parte de un fideicomiso a los fiduciantes beneficiarios.

Los fideicomisos no se encontraban tipificado en la R.G. 3.026 pero si lo están en la R.G. 2.139. (Régimen de retención de impuesto a las ganancias en operaciones con inmuebles).

La adjudicación de unidades por parte del fideicomiso a los fiduciantes beneficiarios se encuentra alcanzada por al régimen de retención de la R.G. 2.139. Al no mediar sumas de dinero el escribano está eximido de practicar la retención pero debe informar la situación a la AFIP.

“I. Las presentes actuaciones reconocen su origen en la presentación efectuada por el responsable del epígrafe, mediante la cual consulta si, en su carácter de notario, debe practicar la retención del impuesto a las ganancias conforme a lo dispuesto por la entonces vigente resolución general (DGI) 3026 y sus modificaciones, en la adjudicación de unidades funcionales a los fiduciantes-beneficiarios de un fideicomiso inmobiliario.

Asimismo, inquiriere si, en el caso en que el adjudicatario decidiera ceder a título oneroso el beneficio de adjudicación de la unidad funcional, el escribano debe efectuar la retención en el respectivo acto de cesión.

Al respecto, informa que el fideicomiso se constituyó "... con objeto de construir departamentos, algunos de ellos para vender y 4 para ser adjudicados a los fiduciantes-beneficiarios al costo". La consulta se centra específicamente en aquellas unidades que según manifiesta se adjudican al costo.

Agrega, que estos cuatro inmuebles "... saldrán del patrimonio fiduciario a título de adjudicación a los fiduciantes que tienen el mismo carácter de beneficiarios, asimilándose así a la figura de la adjudicación por división de condominio que no tiene carácter ONEROSO".

En tal entendimiento, considera que conforme con el criterio vertido en el dictamen (DATyJ) 1/1982, la división y adjudicación de inmuebles construidos bajo el régimen de la ley 13512 tiene naturaleza de acto meramente declarativo no oneroso, y en consecuencia no corresponde aplicar el régimen de retención previsto por la resolución general (DGI) 3026 y sus modificatorias.

No obstante, advierte que, de asimilarse el presente acto a una operación de permuta, no resulta procedente aplicar la aludida retención "... debiendo el agente de retención actuar informando por nota de la operación".

OPINION DEL DICTAMEN

II. Previo al análisis de la cuestión traída a debate, resulta de interés señalar que si bien el contrato de fideicomiso que nos ocupa designa como beneficiarios a los compradores (personas físicas o jurídicas) de las unidades funcionales -

cláusula 1.2-, esta asesoría observa que en virtud del negocio subyacente que da origen al mismo, quienes se constituyen en únicos beneficiarios del fideicomiso son los fiduciantes (los que aportan el terreno y el dinero de la construcción), ello, atento que tales sujetos recibirán no sólo las 4 unidades funcionales objeto de consulta, sino también el producido neto de las ventas de las unidades construidas en proporción al aporte realizado para la realización de la obra (cfr. cláusula 6.4 del contrato).

De este modo y al igual que lo expresado en la actuación [DI (...)] [...]/2006 y ante una consulta efectuada por el mismo contribuyente, nos encontramos ante la presencia de un fideicomiso no financiero cuyo objeto es la construcción de unidades funcionales para su posterior venta, siendo beneficiarios del mismo los propios fiduciantes.

SE HACE MENCION AL DICTAMEN (DAT) 18/2006

Sobre el particular, cabe traer a colación lo expuesto en el dictamen (DAT) 18/2006, en el cual este servicio asesor analizó un fideicomiso de características similares a las aquí descritas, cuyo objeto consistía en la realización de un emprendimiento inmobiliario consistente en obtener unidades funcionales destinadas a los fiduciantes-beneficiarios.

En dicha oportunidad, se interpretó que no se aplica al fideicomiso la figura de consorcio organizado en condominio "... por cuanto el primero a diferencia del consorcio transmite a la finalización de las obras el derecho real de dominio de las unidades a los fiduciantes-beneficiarios o eventualmente a los cesionarios, revistiendo ambos sujetos el carácter de terceros con respecto al fideicomiso y que tal transferencia se efectúa a título oneroso, toda vez que los fiduciantes-beneficiarios abonan cuotas en función a su participación...".

Asimismo, y en lo referido al impuesto a las ganancias, se puntualizó que cuando los fiduciantes asumen simultáneamente el carácter de beneficiarios "... las rentas obtenidas por el fideicomiso deberán ser atribuidas por el fiduciario a aquéllos, conforme a las previsiones del artículo 50 de la ley del tributo".

A esta altura de la exposición, cabe señalar que de la lectura de los términos del contrato que nos ocupa, se advierte la existencia de onerosidad en la operatoria y el propósito de lucro, al establecerse dentro del objeto del fideicomiso la comercialización de las unidades funcionales resultantes a partir de la iniciación de la obra -cfr. cláusula 2.1- y como derecho de los fiduciantes, el de obtener el producido neto de las ventas en la proporción en que realizaron los aportes y a título de beneficio -cfr. cláusula 6.4-

RESOLUCION GENERAL 3.026 (HOY DEROGADA). REEMPLAZADA POR LA R.G. 2.139

Efectuada la aclaración precedente, es dable recordar que la entonces vigente resolución general (DGI) 3026 establecía un régimen retentivo aplicable a las operaciones que tengan por objeto la transmisión a título oneroso del dominio de bienes inmuebles ubicados en el país o las cesiones de sus respectivos boletos

de compraventa, previendo su artículo 3 que serán sujetos pasibles de retención las personas de existencia visible, las sucesiones indivisas -en tanto no exista declaratoria de herederos-, y los sujetos a que se refiere el artículo 49, incisos a) y b) de la ley de impuesto a las ganancias.

Cabe recordar que el inciso a) del mentado artículo 49 de la ley del gravamen comprende a los responsables incluidos en el artículo 69 de la misma ley, cuyo inciso a), punto 6, incluye a los "... fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24441, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V".

Sobre el particular, este servicio asesor se ha expedido en varios pronunciamientos, en el sentido que el sujeto respecto del cual se pretendería aplicar el régimen retentivo -fideicomiso no financiero donde los fiduciantes revisten la calidad de beneficiarios- no se encontraría incluido entre los sujetos pasivos enumerados por el artículo 3 de la resolución general (DGI) 3026 y, en consecuencia, el escribano interviniente no debería actuar en su carácter de agente de retención en la operatoria descripta -cfr. act. [DI (...)] [...]/2000 y dict. (DAT) 56/2004-.

RESOLUCION GENERAL 2.139. LOS FIDEICOMISOS DEL ART. 53 INCISO C) SON SUJETOS PASIBLES DE RETENCION

Sin embargo, cabe destacar que con fecha 6/10/2006 se ha publicado en el Boletín Oficial de la República Argentina la resolución general 2139, con vigencia a partir del día 1 de noviembre de 2006, la cual sustituye a su par 3026, teniendo por objeto modificar las normas que regulan el régimen de retención del impuesto a las ganancias aplicable a la transmisión a título oneroso -venta, cambio, permuta, dación en pago, aportes sociales y cualquier otro acto que cumpla la misma finalidad- del dominio de bienes inmuebles ubicados en el país o las cesiones de sus respectivos boletos de compraventa, como asimismo de cuotas y participaciones sociales -excepto acciones-.

Entre las modificaciones introducidas por la nueva normativa se encuentra la inclusión, como sujetos pasibles de la retención del gravamen, los fideicomisos a que se refiere el inciso incorporado a continuación del artículo 49, inciso d) de la ley, es decir, los fideicomisos no financieros donde el fiduciante posea la calidad de beneficiario.

LA ADJUDICACION DE LAS UNIDADES SE ENCUENTRA ALCANZADA POR LA RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE LA R.G. 2.139

*En virtud de ello, y **a partir del dictado de la resolución general 2139 y sus normas complementarias, este servicio asesor concluye que la operatoria bajo análisis quedará alcanzada por el régimen retentivo que nos ocupa.***

Ahora bien, cabe aclarar respecto a la actuación [DI (...)] [...]/2006 antes referenciada, que si bien en la misma se arribó a la conclusión expuesta en el

párrafo precedente, en dicho pronunciamiento además se asimiló la operatoria de adjudicación de una unidad funcional al fiduciante-adjudicatario que trasmitió un lote de su propiedad al fideicomiso como una operación de permuta en los términos del artículo 1485 del Código Civil; conclusión esta que no procedería en el fideicomiso en trato.

Ello, por cuanto en el "sub examine", las contraprestaciones mutuas no se limitan a entregar una cosa a cambio de otra cosa futura, dado que los fiduciantes se obligan a transferir en propiedad fiduciaria no sólo un lote de su propiedad, sino también a efectuar aportes dinerarios para la construcción de la obra, obteniendo como contrapartida el derecho a la adjudicación de unidades funcionales y a recibir el producido de la venta de las restantes unidades.

PERO TENIENDO EN CUENTA QUE NO HAY DISPONIBILIDAD DE DINERO
EL ESCRIBANO DEBERA INFORMAR LA OPERACION

*No obstante ello, debemos puntualizar que **si el escribano interviniente no presencia en el acto de escrituración de las unidades adjudicadas al fiduciante-beneficiario, la entrega de la parte dineraria de las participaciones en la venta de las demás unidades, sólo debe cumplir con el régimen de información** previsto en el artículo 15 de la resolución general 2139.*

Por último, y en lo que respecta al tratamiento a acordar a la cesión del derecho de adjudicación, cabe señalar que en la mencionada actuación [DI (...)] [...]/2006, este servicio asesor interpretó que tal acto importa una cesión de posición contractual como beneficiario del fideicomiso y en virtud de ello la operatoria "... no encuadra ni en las previsiones de la resolución general (DGI) 3026, ni en la de su par 2139, por cuanto la misma no involucra la cesión de un boleto de compraventa -transferencia del dominio del inmueble-".

=====

TRATAMIENTO DE LOS FIDEICOMISOS DE ADMINISTRACION

En la medida que el fideicomiso de administración realice alguna actividad gravada por impuesto a las ganancias, por ejemplo el alquiler de campos, deberá tributar impuestos a las ganancias en los términos del art. 53 de la LIG, o en los términos del art. 73 de la LIG, según la condición que revistan los fiduciantes beneficiarios.

DICTAMEN (D.A.T.) 12/2007 DEL 31.01.07

DICTAMEN (DIALIR) 06/2007 DEL 14.02.2007

DICTAMEN (DAT) 103/2001 DEL 31.11.2001

DICTAMEN (DAL) 8/2002 DEL 21.01.2002

DICTAMEN (DAT) 17/2002 DEL 04.02.2002

RESOLUCION (SDG TLI) 28/2018 DEL 10.05.2018

DICTAMEN (D.A.T.) 12/2007 DEL 31.01.07

FIDEICOMISO DE ADMINISTRACION

TRANSFERENCIA DE UNIMUEBLES A UN FIDEICOMISO DE ADMINISTRACION A FAVOR DE UN INCAPAZ

SE TRATA DE UNA OPERACIÓN QUE NO ES ONEROSA. NO GRAVADA NI POR ITI NI POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Se trata de un escribano que consulta el tratamiento que corresponde asignarle a la transferencia de inmuebles a un fideicomiso de administración constituido a favor de un incapaz.

La transferencia realizada al fideicomiso (AL FIDUCIARIO) se realiza a título gratuito (NO ONEROSO) porque no hay contraprestación futura, por lo tanto la operación no está gravada ni por el impuesto a la transferencia de inmuebles (ITI) ni por impuesto a las ganancias.

*“I. Las presentes actuaciones tienen su origen en **la presentación efectuada por el responsable del epígrafe, mediante la cual solicita se le informe, en su carácter de notario interviniente, si la transferencia de inmuebles efectuada a un fideicomiso de administración constituido a favor de un incapaz, se encuentra gravada por el impuesto a las ganancias o el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas.***

Sobre el particular, opina que dicha operatoria no se encuentra alcanzada por ninguno de los citados tributos, dado que la misma carecería de onerosidad.

CARACTERISTICAS DEL FIDEICOMISO DE ADMINISTRACION

II. Compenetrado este Departamento de la cuestión sometida a consulta, se estima conveniente, previo a iniciar el análisis solicitado, reseñar las características más relevantes del contrato a celebrarse, entre las cuales podemos describir las siguientes:

1) Los cónyuges, señor Aldo [...] y la señora Margarita [...], en su carácter de fiduciantes celebran con la señora B. B., en su calidad de fiduciaria, un contrato de fideicomiso de administración destinado a la protección de un incapaz, el cual estará regido por las normas de la ley 24441.

2) Son designados como únicos beneficiarios de este contrato los propios fiduciantes y su hijo don Jorge NN, este último incapaz.

3) *En caso de mantenerse la incapacidad y resolverse el contrato por fallecimiento de todos los beneficiarios, se designan fideicomisarios a los señores Rodolfo ZZ y Norma ZZ.*

4) *La administración de los bienes fideicomitados se encuentra a cargo del fiduciario, quien tendrá las obligaciones inherentes a esa función y deberá cumplir con la administración de los mismos. Sus funciones principales consistirán en percibir las rentas que se devengarán como frutos civiles y naturales de los bienes y proveer, en primer término a las necesidades de los beneficiarios.*

5) *Los bienes y sumas de dinero que no tengan el destino precitado serán reinvertidos en la forma que el fiduciario estime más conveniente, para aumentar el patrimonio fiduciario, con la única limitación de que las inversiones deberán contar con una rentabilidad mínima asegurada.*

6) *El fiduciario no podrá por su sola voluntad enajenar los bienes inmuebles entregados en fiducia, pudiendo disponer de ellos cuando cuente con la autorización previa por escrito del curador del beneficiario y/o de los fiduciantes. Tales actos de disposición nunca podrán ser a título gratuito.*

7) *El fiduciario sólo tendrá por sí facultades de administración. Los bienes muebles que ingresan al patrimonio fiduciario, incluso cuando sean registrables, podrán ser enajenados como actos de administración y a los efectos de que la gestión administrativa a cargo del fiduciario procure los mejores rendimientos. Este último podrá en tal carácter adquirir y enajenar, siempre a título oneroso, vehículos automotores, locar, percibir, cobrar sumas de dinero, dar recibos, ganado de cualquier tipo, títulos, papeles de créditos, acciones, bonos, fondos comunes de inversión con rentabilidad mínima asegurada, y en general todos los bienes muebles que considere convenientes para mejor gestionar el patrimonio a su cargo o proveer a la atención de los beneficiarios.*

8) *La gestión del fiduciario es gratuita, teniendo derecho al reembolso de todos los gastos que se originen en la administración de los bienes, reconociéndole en calidad de viáticos y reembolsos los gastos que incurriera al realizar los trámites de la administración.*

Podemos advertir así que estamos en presencia de un fideicomiso de administración, el cual es definido por la doctrina como "... aquellos fideicomisos en los cuales se transfiere la propiedad de bienes a un fiduciario para que los administre conforme a lo establecido por el constituyente destinando el producido, si lo hay, al cumplimiento de la finalidad señalada en el contrato; vgr., que la fiduciaria celebre y administre contratos de locación y administre inmuebles proveyendo a su conservación" (Lisoprawski, S. - Kiper, C.: "Fideicomiso. Dominio Fiduciario. Securitización" - Ed. Depalma - 2ª ed. - pág. 313).

OPINION DEL DICTAMEN

III. Descriptos que fueron los elementos principales que caracterizan al negocio que nos ocupa, seguidamente se procederá a analizar la normativa que gobierna la materia.

ANALISIS DE LA LEY 23.905. ITI.

En tal sentido, **el artículo 7 de la ley 23905** establece que se aplicará un impuesto en todo el territorio de la Nación sobre las transferencias de dominio a título oneroso de inmuebles ubicados en el país.

Asimismo el **artículo 8** del mismo texto legal señala que "Son sujetos de este impuesto las personas físicas y sucesiones indivisas, que revistan tal carácter para el impuesto a las ganancias, que transfieran inmuebles, en la medida que dicha transferencia no se encuentre alcanzada por el mencionado impuesto".

A su vez, su **artículo 9** define que se considera transferencia "... a la venta, permuta, cambio, dación en pago, aporte a sociedades y todo acto de disposición, excepto la expropiación, por el que se transmita a título oneroso, incluso cuando tales transferencias se realicen por orden judicial o con motivo de concursos civiles".

SE DEBE TRATAR DE UNA TRANSFERENCIA DE DOMINIO A TITULO ONEROSA NO ALCANZADA POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS

De la normativa descripta **corresponde concluir en primer lugar que el gravamen en consideración se aplicará siempre que se configure una transferencia de dominio y que la misma sea a título oneroso y no se encuentre alcanzada por el impuesto a las ganancias.**

Lo precedentemente vertido es coincidente con lo expresado por la doctrina, la cual ha puntualizado que "... el legislador ha vuelto a colocar la condición para que esas operaciones constituyan o generen hechos imponible: que por ellas se transmita el dominio a título oneroso de los inmuebles comprendidos dentro de la ley" (Sánchez Ricardi: "El impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas. Ilegalidad de su reglamentación", Atilio; Ed. Errepar - Rev. Doctrina Tributaria - T. XI - pág. 397).

Por lo tanto **resulta fundamental esclarecer en el "sub examine" si la transferencia de dominio efectuada por el fiduciante ha sido realizada o no a título oneroso.**

A tales fines, resulta oportuno hacer mención del artículo 1139 del Código Civil, el cual prevé que los contratos son a título oneroso "... cuando las ventajas que procura a una u otra de las partes no le es concedida sino por una prestación que ella le ha hecho, o que se obliga a hacerle...".

El mismo dispositivo establece que se constituyen contratos a título gratuito "... cuando aseguran a una u otra de las partes alguna ventaja, independiente de toda prestación por su parte".

PARA QUE EXISTA ONEROSIDAD LA ENTREGA EN FIDUCIA DEBE ESTAR SUJETA A UNA CONTRAPRESTACION FUTURA

*En virtud de ello, **para que se configure el hecho imponible normado por la ley 23905, la entrega fiduciaria del inmueble debe ser efectuada a cambio de una contraprestación, sea ésta actual o futura.***

EN ESTE CASO NO HAY ONEROSIDAD

*Ahora bien, **en el presente caso no se vislumbra la existencia de onerosidad, ello atento a la ausencia de contraprestación alguna a favor del fiduciante a cambio de los bienes transmitidos, siendo asimilable la operatoria a un contrato de mandato cuyo objeto sería la administración del patrimonio fideicomitido.***

*En ese mismo orden de ideas, este Departamento concluyó en el **dictamen (DAL) 8/2002** que "... la constitución de un fideicomiso de administración -más allá que se considere que a través del mismo sólo se transmite un dominio desmembrado y no pleno- a título gratuito no se encuentra alcanzado por el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas".*

No obstante, corresponde advertir que en cada caso en particular se deberán examinar las características del negocio subyacente al contrato, determinando las relaciones económicas existentes entre los fiduciantes, el fiduciario y el o los beneficiarios o fideicomisarios -surgidas dentro del marco legal instrumentado o establecidas fuera de él-.

*Por último, **corresponde hacer notar que este principio de onerosidad debe también estar presente en el impuesto a las ganancias.***

CONCLUSION DEL DICTAMEN

*Atento a ello, **cabe concluir que en la medida que la transferencia al fiduciario sea realizada a título gratuito -como parecería ser el caso-, no se verifica la generación del hecho imponible previsto por ambos tributos, por cuanto se encuentra ausente el elemento fundamental que caracteriza al mismo -la onerosidad de la transferencia-***

DICTAMEN (DIALIR) 06/2007 DEL 14.02.2007

FIDEICOMISO DE ADMINISTRACION SU ENCUANDRE EN EL ART. 53 DE LA LIG, O EN EL ART. 73 DE LA LIG

En el **dictamen (DIALIR) 06/07 del 14.02.2007**, el fisco determinó que:

Un fideicomiso de administración será sujeto pasivo de impuesto a las ganancias, en los términos del art. 53 inciso c) de la LIG (FIDEICOMISO

TRANSPARENTE), o en los términos del art. 73 inciso a) apartado 6) de la LIG (FIDEICOMISO NO TRANSPARENTE), según la condición de los fiduciantes beneficiarios.

*“En atención a las consideraciones vertidas, esta Asesoría Legal concluye que toda vez que el caso versa sobre un **fideicomiso de administración, donde el fiduciante coincide con el beneficiario, dicho fideicomiso no resulta sujeto pasivo del Impuesto a las Ganancias, debiendo el fiduciante-beneficiario ingresar el impuesto generado por la actividad que dicho fideicomiso realice; ello así, en virtud de no tratarse, ni haberse así indicado en la consulta, de un fideicomiso financiero, ni tampoco de un beneficiario del exterior**”.*

DICTAMEN (DAT) 103/2001 DEL 31.11.2001

LA ENTREGA DE UN BIEN EN FIDUCIA A UN FIDEICOMISO DE ADMINISTRACION NO SE REALIZA A NI A TITULO GRATUITO NI A TITULO ONEROSO. SE REALIZA EN CONFIANZA. LA ENTREGA EN FUDUCIA DE UN INMUEBLE NO ESTA GRAVADA POR ITI

En el **dictamen (DAT) 103/01 del 31.11.2001**, el fisco determinó que:

Respecto de los hechos sometidos a consulta se *“Aclara al respecto que el contrato en cuestión referencia a un **fideicomiso de administración, por el cual el rubrado (persona física) transmite la propiedad de un bien inmueble a título imperfecto a otra persona física. Los beneficiarios, es decir aquellos en beneficio de quienes se administran los bienes fideicomitados, quienes además son los destinatarios finales de los mismos, son el propio fiduciario, su esposa, sus hijos y sus futuros herederos universales**”.*

Opinión del dictamen:

*“Al respecto, cabe señalar que **en opinión de calificada doctrina la transmisión del dominio imperfecto del fiduciante al fiduciario no es realizada a título oneroso ni a título gratuito, sino que el fiduciario recibe la propiedad a título de confianza** (ver Título VII del Libro III del Código Civil, y Ley N° 24.441 y sus modificaciones) (cfr. Fideicomiso - Dominio Fiduciario de Lisoprawski y Kiper, pág. 138).*

*La Ley N° 23.905 y sus modificaciones en su artículo 7° establece que el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas “... se aplicará sobre las transferencias de dominio a título oneroso de inmuebles ubicados en el país”. Es decir que **para que el objeto del impuesto proceda la transferencia del bien debe efectuarse a cambio de una contraprestación, no siendo el caso el de un bien cedido en fideicomiso.***

*Conforme lo expresado, se concluye que, del mismo modo que en la Actuación N° ... respecto del impuesto a las ganancias, **las operaciones de transmisión de bienes inmuebles con carácter fiduciario no generan hecho imponible***

alguno en el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas”.

DICTAMEN (DAL) 8/2002 DEL 21.01.2002

LA ENTREGA EN FIDUCIA DE UN INMUEBLE A UN FIDEICOMISO DE ADMINISTRACION ES A TITULO GRATUITO. NO ESTA GRAVADA POR ITI

En el **dictamen (DAL) 8/02 del 21.01.2002**, el fisco determinó que:

En cuanto a los hechos sometidos a consulta se *“Expresa que **sobre el mencionado bien constituirá un fideicomiso de administración**, en el cual el fiduciario y el beneficiario son personas distintas del fiduciante. El fiduciario será una sociedad de responsabilidad limitada que se dedicará a alquilar el inmueble por una retribución en pesos mensuales, y el producido del alquiler se entregará a los beneficiarios. Vencido el plazo se transmitirá el inmueble a los fideicomisarios y que el negocio se efectuará a título gratuito”.*

Opinión del dictamen:

*“En virtud de lo dicho cabe concluir que, contrariamente a lo manifestado por la consultante, no existe un vacío normativo en la materia en cuestión, ya que **la Ley N° 23.905 resulta terminante al momento de definir el hecho imponible del gravamen, pudiendo afirmarse a través de una clara interpretación que las transmisiones de dominio a título gratuito se encuentran fuera del ámbito de imposición del tributo.***

*“Consiguientemente, **la constitución de un fideicomiso de administración - más allá de que se considere que a través del mismo sólo se transmite un dominio desmembrado y no pleno- a título gratuito no se encuentra alcanzado por el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas”.***

DICTAMEN (DAT) 17/2002 DEL 04.02.2002

FIDEICOMISO DE ADMINISTRACION

LA ENTREGA DE UN INUMUEBLE EN FIDUCIA NO SE REALIZA A NI A TITULO GRATUITO NI A TITULO ONEROSO. SE REALIZA EN CONFIANZA.

EL FIDUCIANTE NO RECIBE NINGUNA CONTRAPRESTACION POR LA ENTREGA EN FIDUCIA.

LA ENTREGA EN FUDUCIA DE UN INMUEBLE NO ESTA GRAVADA POR ITI

En el **dictamen (DAT) 17/02 del 04.02.2002**, el fisco determinó que:

607

El hecho sometido a consulta está relacionado con el impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas (I.T.I.), y la consulta versa sobre *“el tratamiento tributario que corresponde dispensar en el gravamen del asunto, a la transmisión de dominio de ciertos bienes inmuebles realizada a favor de un fideicomiso en su carácter de fiduciante.*

(..)

FIDEICOMISO DE ADMINISTRACION

El objeto del fideicomiso es la administración e inversión de los bienes fideicomitidos -los cuales constituirán un patrimonio separado del perteneciente al fiduciario-, y la constitución de garantías a favor de uno o más deudores que indique el fiduciante”.

Opinión del dictamen:

“resultará fundamental esclarecer si la transferencia de dominio efectuada por el fiduciante ha sido realizada o no a título oneroso.

A efectos de dilucidar esta cuestión, es dable recordar que el artículo 1139 del Código Civil establece que los contratos son a título oneroso "... cuando las ventajas que procura a una u otra de las partes no le es concedida sino por una prestación que ella le ha hecho, o que se obliga a hacerle..."

Por el contrario, el mismo dispositivo establece que estaremos ante contratos a título gratuito "...cuando aseguran a una u otra de las partes alguna ventaja, independiente de toda prestación por su parte".

A su vez, el artículo 2662 define al Dominio Fiduciario como "... el que se adquiere en razón de un fideicomiso constituido por contrato o por testamento, y está sometido a durar solamente hasta la extinción del fideicomiso, para el efecto de entregar la cosa a quién corresponda según el contrato, el testamento o la ley".

TRANSMISION A TITULO DE CONFIANZA (NI OENROSA NI GRATUITA)

De este modo, podemos afirmar que en el Contrato de Fideicomiso no existe una transmisión onerosa ni gratuita del bien en cuestión, sino que el mismo es transmitido "a título de confianza", dado que no se produce la cesión del dominio pleno del bien a cambio de una contraprestación, sino que éste se transmite sujeto a un plazo o condición resolutorios estipulados en el contrato.

(..)

EL FIDUCIANTE NO RECIBE NINGUNA CONTRAPRESTACION POR LA ENTREGA EN FIDUCIA

Por otra parte, es dable advertir que del análisis del instrumento adjuntado no surge que el fiduciante reciba una contraprestación correlativa a la

entrega que realiza al fiduciario, lo que conduce a sostener que en principio la operatoria que nos ocupa se encuentra fuera del ámbito de imposición del gravamen, debido a la **ausencia de onerosidad**.

Este temperamento resulta coincidente con la opinión expresada por servicio asesor en la Actuación N° ..., en la cual -con relación a la gravabilidad en el Impuesto al Valor Agregado-, se concluyó que el traspaso de activos a un fideicomiso no constituye una transferencia a título oneroso, dado que no se otorga al fideicomitente contraprestación alguna, fundamento éste también recepcionado a través del Dictamen N° 34/96 (D.A.T.).

LA ENTREGA EN FIDUCIA DEL INMUEBLE NO ESTA GRAVADA POR ITI

Atento ello, **cabe concluir que, en la transferencia fiduciaria del inmueble al fiduciario, no se produce la generación del hecho imponible dispuesto por la ley del tributo, por cuanto se encuentra ausente el elemento fundamental que caracteriza al mismo -la onerosidad de la transferencia-**.

No obstante lo expuesto, **en cada caso particular se deberán examinar las características del negocio subyacente al contrato**, determinando las relaciones económicas existentes entre el fiduciante, el fiduciario y el o los beneficiarios o fideicomisarios -surgidas dentro del marco legal instrumentado o establecidas fuera de él”.

RESOLUCION (SDG TLI) 28/2018 DEL 10.05.2018

LA ADJUDICACION DE BIENES EN UN FIDEICOMISO

A UNA HEREDERA LEGITIMA DE LOS FIDUCIANTES BENEFICIARIOS

SE REALIZA A TITULO GRATUITO

NO ESTA GRAVADA POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS

*“I. La rubrada consultó el tratamiento tributario que corresponde dispensar en el Impuesto a las Ganancias, a la **adjudicación de los bienes del fideicomiso que se efectuará a título gratuito** y en la proporción correspondiente, **a quien fuera declarada heredera legítima de las fiduciantes-beneficiarias originales del fideicomiso**, con motivo de la extinción parcial del mismo.*

*II. **Se concluyó que:** Teniendo en cuenta que la intención del contrato reseñado sería asegurar a las fiduciantes beneficiarias su manutención, sistema de vida, atención alimenticia y médica y la satisfacción de todas sus necesidades hasta su fallecimiento, disponiéndose que **en caso de muerte de todas ellas el producido de la explotación de los bienes fideicomitados sea distribuido, un OCHENTA POR CIENTO (80%) a quienes acrediten en forma fehaciente el carácter de herederos legítimos o forzosos**, y el VEINTE POR CIENTO (20%) restante a instituciones de bien público, proporción ésta que cumplido el*

plazo de VEINTICINCO (25) años de la constitución se transferirá a una fundación a crear por el Fiduciario, puede inferirse que **se trata de un fideicomiso de administración, cuyo negocio subyacente sería la transmisión de la legítima hereditaria y la donación, no estando prevista la entrega de una contraprestación por parte de la beneficiaria** ante tal transferencia en virtud de la extinción parcial del contrato. Ello sin perjuicio del cumplimiento de las normas particulares que rigen ambos institutos.

Consecuentemente, y **siempre que la adjudicación de la proporción que le corresponde a la heredera beneficiaria de los bienes del fideicomiso sea realizada a título gratuito, no se verificará la generación del hecho imponible previsto por la Ley de Impuesto a las Ganancias** (t.o. en 1997 y sus modificaciones), por cuanto en el caso se encuentra ausente el elemento fundamental para la procedencia del gravamen, esto es, el carácter oneroso de la transferencia de los bienes”.

FIDEICOMISO DE ADMINISTRACIÓN EN LOS CUALES EL FIDUCIANTE BENEFICIARIO ES UN SUJETO EXENTO DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

DICTAMEN (DAT) 25/2011 DEL 19.4.2011

DICTAMEN (DAT) 37/2009 DEL 11.06.2009

DICTAMEN (DAT) 1/2009 DEL 06.01.2009

DICTAMEN (DAT) 25/2011 DEL 19.4.2011

SE TRATA DE UN FIDEICOMISO PUBLICO EN EL CUAL EL UNICO FIDUCIANTE BENEFICIARIO ES EL ESTADO PROVINCIAL. SE ENCUENTRA EXENTO DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

“SUMARIO

*I. En el entendimiento de que **no intervienen en el fideicomiso tratado sujetos que asuman la calidad de fiduciantes/beneficiarios ajenos al Estado Provincial** y mientras el mismo no emita títulos valores que transformen al fondo en un fideicomiso financiero, cabría concluir que **las características del fideicomiso analizado habilitan su tipificación como fideicomiso público y, por lo tanto, sus ganancias serán consideradas exentas del impuesto a las ganancias** por resultar atribuibles al Estado en virtud de lo previsto en el inciso a) del Artículo 20 de la ley del gravamen. No obstante ello, cabe dejar sentado que la aprobación de cualquier modificación y/o anexo al contrato aquí examinado requerirá de un nuevo análisis a efectos de determinar su alcance en materia tributaria”.*

ANALISIS DEL DICTAMEN

“(..)

Asimismo, resulta oportuno señalar que en este caso particular **es el propio Estado Provincial quien reúne la condición de fiduciante/beneficiario** y quien en consecuencia al momento de producirse la extinción del contrato del Fideicomiso es el único que recibirá el remanente de los bienes fideicomitados, por lo que sumando este aspecto a las inferencias del párrafo precedente, harían que el Estado Provincial deviniera en el único beneficiario de los resultados que genere el fondo fiduciario y además en el receptor último de todo su patrimonio.

Así las cosas, **será el Estado Provincial, en su carácter de único beneficiario y fiduciante**, por aplicación del cuarto artículo agregado a continuación del Artículo 70 del Decreto Reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias, **a quien se le asignen la totalidad de las rentas obtenidas por el fondo fiduciario y quien resultará respecto de las mismas sujeto exento** en virtud de lo normado por el inciso a) del Artículo 20 de la aludida ley. **Consecuentemente, las utilidades obtenidas por el fondo fiduciario en trato estarán exentas del impuesto a las ganancias.**

(..)

En atención a lo expuesto, y en el entendimiento de que **no intervienen en el fideicomiso tratado sujetos que asuman la calidad de fiduciantes/beneficiarios ajenos al Estado Provincial** y mientras el mismo no emita títulos que transformen al fondo en un fideicomiso financiero, **cabría concluir que las características del fideicomiso analizado habilitan su tipificación como fideicomiso público y, por lo tanto, sus ganancias serán consideradas exentas del impuesto a las ganancias** por resultar atribuibles al Estado en virtud de lo previsto en el inciso a) del Artículo 20 de la ley del gravamen. No obstante ello, cabe dejar sentado que la aprobación de cualquier modificación y/o anexo al contrato aquí examinado requerirá de un nuevo análisis a efectos de determinar su alcance en materia tributaria”.

DICTAMEN (DAT) 37/2009 DEL 11.06.2009

SE TRATA DE UN FIDECOMISO PUBLICO EN EL CUAL EL UNICO FIDUCIANTE BENEFICIARIO ES EL ESTADO PROVINCIAL. SE ENCUENTRA EXENTO DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

“SUMARIO

(..)

FIDECOMISO PARA EL ACCESO AL FINANCIAMIENTO DE LAS PYMES

-Impuesto a las Ganancias: si bien las figuras de fiduciante y beneficiario recaen en el mismo sujeto y correspondería su gravabilidad en cabeza de éste último (según el inciso sin numerar incorporado a continuación del inciso d), del Artículo 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias), en este caso **por tratarse del Estado Provincial sus ganancias están exentas** en virtud de lo previsto en el Artículo 20 inciso a) de la ley del tributo.

-Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta: el Artículo 2º, inc. f) de la ley del tributo establece que son sujetos pasivos del impuesto los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la Ley N° 24.441 (excepto

los financieros); teniendo en cuenta que el Fideicomiso para el Acceso al Financiamiento de las PyMEs sería creado por Ley de la Provincia de Mendoza, se entiende que no encuadrará en el citado inciso.

-Impuesto al Valor Agregado: al representar el fideicomiso un patrimonio separado del Estado Provincial con obligaciones tributarias propias, no resulta posible, por ende, considerarlo comprendido en el marco exentivo previsto en el Artículo 7º, inciso h), apartado 1 de la ley del tributo, quedando sus operaciones sujetas al impuesto en la medida en que se perfeccione el hecho imponible.

ANALISIS DEL DICTAMEN

“(..)

Respecto de los fideicomisos públicos, si bien los mismos no se encuentran regulados por la Ley N° 24.441, podemos afirmar que son todos aquellos en donde el Estado en sus distintos niveles transmite en fiducia la titularidad de bienes de su pertenencia, para realizar un fin lícito de interés público, **siendo el propio Estado su beneficiario**.

(..)

En tal sentido, y en armonía con lo expresado por la **Dirección Nacional de Impuestos**, consideró que **el fideicomiso en cuestión "... tipifica en el supuesto exentivo contemplado en el Artículo 20, inciso a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, por lo que no resulta sujeto pasivo de este tributo"**, interpretando asimismo que **"Tampoco resulta alcanzado por el tipo legal descrito en la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, toda vez que esta norma grava los fideicomisos ... constituidos en el país conforme a las disposiciones de la Ley N° 24.441 ... lo cual no acontece en el caso"**.

(..)"

DICTAMEN (DAT) 1/2009 DEL 06.01.2009

SE TRATA DE UN FIDECOMISO PUBLICO EN EL CUAL EL UNICO FIDUCIANTE BENEFICIARIO ES EL ESTADO PROVINCIAL. SE ENCUENTRA EXENTO DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

“SUMARIO

Las ganancias atribuidas al Gobierno de la Provincia de Corrientes correspondientes al Fideicomiso Público, donde aquél resulta ser el fiduciante-beneficiario se encuentran exentas del impuesto a las ganancias, en razón de lo normado en el inciso a) del artículo 20 de la ley del tributo”.

ANALISIS DEL DICTAMEN

“(..)

Con respecto al Impuesto a las Ganancias considera que **"... si bien las figuras de fiduciante y beneficiario recaen en el mismo sujeto y correspondería su gravabilidad en cabeza de éste último (según el inciso sin numerar incorporado a continuación del inciso d), del artículo 49 de la Ley de Impuesto a las Ganancias), en este caso por tratarse del Estado Provincial sus ganancias**

están exentas en virtud de lo previsto en el artículo 20 inciso a) de la ley del tributo."

(..)

Cabe recordar asimismo que **la Procuración del Tesoro de la Nación emitió oportunamente el Dictamen N° 5/08 de fecha 10/01/08**, destacando que la figura del fideicomiso exhibe una subjetividad jurídica propia que reclama su separación de la personalidad del Estado, lo cual impide afirmar que "... siendo los fondos públicos y destinados a una finalidad de interés público, el fideicomiso de que tratan las presentes actuaciones pueda beneficiarse de las exenciones subjetivas que consagra el Decreto N° 145/81 respecto del Estado en sus diversas manifestaciones...", a la vez que opina que en el caso procede examinar si los hechos imposables perfilados en las distintas leyes impositivas se verifican respecto de esta figura y -en tal hipótesis- si es posible encuadrar su tratamiento dentro de las exenciones específicas y expresas que aquéllas consagren.

En tal sentido, y en armonía con lo expresado por la **Dirección Nacional de Impuestos**, consideró que el fideicomiso en cuestión "... tipifica en el supuesto exentivo contemplado en el artículo 20, inciso a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, por lo que no resulta sujeto pasivo de este tributo", interpretando asimismo que "Tampoco resulta alcanzado por el tipo legal descrito en la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, toda vez que esta norma grava los fideicomisos ... constituidos en el país conforme a las disposiciones de la Ley N° 24.441 ... lo cual no acontece en el caso".

En lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado, el Dictamen N° 5/08 de la Procuración del Tesoro concluye que el fideicomiso bajo examen resultará alcanzado por este tributo "... en la medida en que se verifiquen los hechos imposables previstos en la ley respectiva, no resultando aplicable el marco exentivo previsto en el artículo 7°, inciso h), de la ley del gravamen, dado la separabilidad de la figura respecto de la persona estatal".

Como puede observarse tanto la Dirección Nacional de Impuestos del ex Ministerio de Economía y Producción en su Memorando N° ..., como la Procuración del Tesoro de la Nación en su Dictamen N° 5/08 han sentado criterio definitivo con relación al tratamiento tributario que debe otorgarse en los distintos gravámenes al fideicomiso público; no resultando en consecuencia aplicable al presente caso, la jurisprudencia administrativa citada por el contribuyente en la consulta interpuesta, en particular en lo referido al Impuesto al Valor Agregado.

Atento las conclusiones precedentemente reseñadas, teniendo en cuenta las características del Fideicomiso bajo examen, **este servicio asesor entiende que, el mismo se encontrará excluido de la órbita del Impuesto a las Ganancias** y del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta; no correspondiendo la exención del artículo 7° inc. h) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dada la separabilidad de la figura respecto de la persona estatal".

FIDEICOMISOS QUE ADMINISTRAN INVERSIONES DE "CAJAS DE PROFESIONALES" PROVINCIALES

Los fideicomisos de administración que administran inversiones de “Cajas de Profesionales” provinciales, deben estar exentos de impuesto a las ganancias y no ser pasibles de sufrir retenciones de impuesto a las ganancias, ya que el único fiduciante beneficiario es la propia “Caja de Profesionales” sujeto exento de impuesto a las ganancias.

Deviene oportuno recordar entonces las consideraciones ya expuestas a la hora de analizar la exención tipificada en el art. 26 inciso f) de la LIG.

ART. 14 BIS DE LA CONSTITUCION NACIONAL

ART. 40 DE LA CONSTITUCION DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES (a simple título de ejemplo)

ART. 3 INCISO B) PUNTO 4) DE LA LEY 24.241

ART. 1, 3, 34, 36 Y 63 DE LA LEY 12.724 (a simple título de ejemplo)

CAJA DE JUBILACIONES Y PENSIONES DE ABOGADOS Y PROCURADORES DE LA PROVINCIA DE MENDOZA CSJN DEL 05.05.2009

BANCO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES CSJN DEL 15.03.1940

El artículo 14 bis de la Constitución Nacional determina que:

*“El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter de integral e irrenunciable. En especial, la ley establecerá: el seguro social obligatorio, **que estará a cargo de entidades nacionales o provinciales con autonomía financiera y económica**, administradas por los interesados con participación del Estado, sin que pueda existir superposición de aportes; jubilaciones y pensiones móviles; la protección integral de la familia; la defensa del bien de familia; la compensación económica familiar y el acceso a una vivienda digna”.*

A título de ejemplo **el artículo 40 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires** establece que: *“la Provincia reconoce la existencia de cajas y sistemas de seguridad social de profesionales”.*

El artículo 3 inciso b) punto 4) de la ley 24.241 establece que:

“La incorporación al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones es voluntaria para las personas mayores de 18 (dieciocho) años de edad que a continuación se detallan:

b) Con las obligaciones y beneficios que corresponden a los incluidos en el inciso b) del artículo anterior:

*4. Las personas que ejerzan las actividades mencionadas en el artículo 2º, inciso b), apartado 2, y que por ellas **se encontraren obligatoriamente afiliadas a***

uno o más regímenes jubilatorios provinciales para profesionales, como asimismo aquellas que ejerzan una profesión no académica autorizada con anterioridad a la promulgación de esta ley. Esta incorporación no modificará la obligatoriedad que dimana de los respectivos regímenes locales”.

También a título de ejemplo la ley de creación de la **“Caja de Profesionales en Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires”**, ley 12.724 en los artículos 1, 3, 34, 36 y 63 se establece:

“La caja, persona jurídica de derecho público (..)”. (art. 1).

“Son afiliados obligatorios de esta caja (...) los profesionales matriculados en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires ...”. (art. 3).

“Los importes recaudados por la caja (...) serán afectados íntegramente a las prestaciones de esta ley”. (art. 34).

“La caja otorgará las siguientes prestaciones: a) jubilación ordinaria, b) jubilación parcial, c) jubilación por invalidez, d) pensión (...)”. (art. 36).

“Los bienes de la Caja están exentos de todo impuesto. La caja esta exenta asimismo de todo impuesto(...)” (art. 63).

La **CSJN** se ha expedido en autos **“Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Mendoza c/ Estado Nacional s/ Amparo” de fecha 05.05.2009**, donde ha sostenido que:

“el fin tenido en cuenta por el legislador al crear la caja fue asegurar los beneficios de la seguridad social, en cuanto a las jubilaciones y pensiones, a los abogados y procuradores que ejerciesen sus profesiones en el territorio de la provincia. De la inteligencia de su texto surge que todo su patrimonio, integrado por los recursos previstos por el art. 16 de la ley 5.059 (fundamentalmente por aportes de sus futuros beneficiarios), están destinados al cumplimiento de sus fines específicos.

PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

*Y, en tales condiciones, estimo que **la caja carece de aptitud suficiente para ser llamada al levantamiento de las cargas públicas tributarias** o, dicho en otros términos, **no demuestra tener capacidad contributiva**, en las claras pautas que, respecto de este principio constitucional de la tributación ha fijado el Tribunal en los precedentes de Fallos 207:270 y 312:2467, entre otros”.*

En relación con el segundo de los fallos citados (312:2467) se recuerda que la CSJN expresó *“...que la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable requisito de validez de todo gravamen.”*

Para finalizar la CSJN en relación con el principio constitucional de igualdad concluye que:

PRINCIPIO DE IGUALDAD

*“Si bien con lo dicho basta para confirmar la decisión en recurso, a mayor abundamiento, y en coincidencia con lo expresado por el a quo, **el gravamen aquí discutido tampoco aparece como respetuoso del elemental principio de igualdad en el establecimiento de los impuestos y de las cargas públicas, tal como lo impone el art. 16 de la Constitución Nacional, toda vez que en idénticas circunstancias, las AFJP y el PAMI quedaban al margen de su incidencia.**”*

Como se puede ver las “Cajas de Profesionales” encuentran su existencia legal en la Constitución Nacional, en las Constituciones Provinciales, en la ley nacional de jubilaciones y pensiones (ley 24.241) y en las leyes provinciales que las crean.

Por otra parte las “Cajas de Profesionales” revisten el carácter de persona jurídica de derecho público, la afiliación es obligatoria para todos los profesionales matriculados, los importes que recaudan deben ser íntegramente afectados al otorgamiento de jubilaciones y pensiones, y las “Cajas de Profesionales” por expreso mandato legal se encuentran exentas de todo impuesto.

Se debe destacar entonces, que por expreso mandato constitucional y legal las “Cajas de Profesionales”, desarrollan una función pública delegada por el propio Estado Provincial.

Como por expreso mandato legal el patrimonio de las “Cajas de Profesionales” debe ser destinado exclusivamente para atender las prestaciones específicas creadas por el legislador provincial, el mismo debe ser intangible.

Las cajas son instituciones que no poseen fines de lucro.

A su vez las mismas gozan también por expreso mandato legal de una exención subjetiva en materia de tributos, ya que de lo contrario el tributo se derivará en una menor prestación jubilatoria de los afiliados.

La CSJN en autos **“Banco de la Provincia de Buenos Aires c/Estado Nacional” de fecha 15.03.1940**, a la hora de eximir del impuesto a las réditos a los dividendos de las acciones del Banco de la Provincia de Buenos Aires, así como los intereses devengados por los bonos hipotecarios del mismo, entendió que *“El actual Banco de la Provincia de Buenos Aires no ha dejado de ser el que se contempló en el Pacto del 11 de noviembre de 1859, esto es, instrumento necesario del gobierno autónomo de aquélla, por el simple hecho de haberse modificado su estructura en el curso del tiempo. Decretada su formación por el gobierno provincial del general Martín Rodríguez, el 15 de enero de 1822, a través de las transformaciones experimentadas en su historia financiera, siempre fue conceptualizado por los diversos gobiernos provinciales como un resorte indispensable de la administración y sometido al control oficial (v. Nicolás Casarino, El Banco de la Provincia de Buenos Aires en su primer centenario, 1822-1922; passim.). La carta orgánica, leyes y disposiciones que actualmente*

lo rigen comprueban con toda evidencia que se trata de un instrumento del gobierno autónomo de la Provincia, de una institución de derecho público y no de derecho privado” (considerando 9).

“Si el Banco de la Provincia de Buenos Aires es un instrumento de gobierno de la misma, una de sus instituciones públicas cuya propiedad y cuya jurisdicción ella se reservó mediante el pacto del 11 de noviembre de 1859, afianzado por el art. 104 de la Constitución, tiene derecho evidente ese Banco oficial, por ser una institución de la provincia, a la garantía prometida por el art. 5° de aquélla, y no pueden ser desconocidos ni menoscabados sus privilegios constitucionales por las leyes impositivas de la Nación de que aquí se trata” (considerando 12 bis)

Luego la Corte Suprema de Justicia de la Nación, nos enseña que *“La jurisprudencia de la Corte Suprema de Estados Unidos, a cuyas luces es preciso acudir en este caso, ha establecido firmemente la doctrina de que el Gobierno Federal no puede gravar los instrumentos de gobierno de los Estados locales y recíprocamente” (considerando 13)*

En función de lo expuesto se puede concluir que las “Cajas de Profesionales”:

Son instituciones provinciales de derecho público, a las cuales se les ha delegado una función estatal.

El objetivo de su creación es otorgar beneficios de seguridad social de carácter integral e irrenunciables, en función de lo normado en el artículo 14 bis de la Constitución Nacional, y en el artículo 40 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires (a título de ejemplo).

Las “Cajas de Profesionales” sustituyen la afiliación obligatoria al régimen nacional de jubilaciones y pensiones, y por lo tanto otorgan las mismas prestaciones que la ANSeS.

Los recursos de las “Cajas de Profesionales” deben destinarse íntegramente a las prestaciones, para las que han sido creadas, por delegación del poder provincial, teniendo en cuenta los principios de solidaridad profesional.

Las “Cajas de Profesionales” no tienen fines de lucro.

Las Provincias conservan el poder no delegado a la Nación.

La ley de creación de las “Cajas de Profesionales” provinciales las exime de todo tributo.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación desde antigua data, en función del pacto de San José de Flores ha eximido de impuestos nacionales al Banco de la Provincia de Buenos Aires. En función de ello podemos inferir la supremacía de las leyes provinciales por encima de las nacionales.

Las “Cajas de Profesionales” son sujetos de derecho público que por mandato constitucional cumplen con la función que debería cumplir de lo contrario el propio Anses, otorgar las correspondientes prestaciones previsionales a los profesionales matriculados en la respectiva Provincia.

De lo expuesto, se puede deducir que los patrimonios de las “Cajas de Profesionales” no pueden estar sujetos a gravámenes, ya que los mismos impactarían directamente en la responsabilidad social que el Estado Provincial ha delegado en las cajas de profesionales.

Siguiendo la línea de pensamientos de la Corte, las “Cajas de Profesionales” no tienen capacidad contributiva y esta capacidad contributiva es necesaria a los fines de obligarlas a pagar impuestos.

En resumidas cuentas las “Cajas de Profesionales” deben poseer una exención subjetiva en materia de impuestos nacionales y provinciales.

LOS FIDEICOMISOS DE ADMINISTRACION QUE ADMINISTRAN INVERSIONES DE LAS “CAJAS DE PROFESIONALES”

La utilización de un vehículo jurídico, como es el caso de un fideicomiso de administración, por parte de las “Cajas de Profesionales”, para llevar a cabo las inversiones, bajo ningún punto de vista puede alterar la esencia, la intangibilidad de su patrimonio y la inmunidad fiscal de la gozan por expreso mandato constitucional, debiendo considerarse que aún no existiendo norma que exima puntualmente a los fideicomisos de administración del impuesto a las ganancias, los mismos deben tener el carácter de exentos en el impuesto a las ganancias y tampoco pueden ser pasible de retenciones de impuesto a las ganancias, una interpretación en contrario supondría ir contra la igualdad tributaria, el principio de legalidad y el de capacidad contributiva.

Los fideicomisos de administración, cuentan con un solo fiduciante beneficiario: la “Caja de Profesionales”, por lo tanto en materia de impuesto a las ganancias, los mismos se encuentran tipificado en el art. 53 inciso c) de la LIG.

Cabe preguntarse entonces si la exención subjetiva de que gozan las “Cajas de Profesionales” en el impuesto a las ganancias, se traslada al fideicomiso. La respuesta se debe contestar por la afirmativa, de lo contrario se vulnerarían vía indirecta todos los principios antes mencionados.

El tema tiene profusa jurisprudencia administrativa (dictámenes del propio fisco nacional), en materia de fideicomisos **“públicos”**.

DICTAMEN (DAT) 25/2011 DEL 19.04.2011

DICTAMEN (DAT) 37/2009 DEL 11.06.2009

DICTAMEN (DAT) 01/2009 DEL 06.01.2009

DICTAMEN (DAT) 04/2013 DEL 14.03.2013

DICTAMEN (DAT) 09/2012 DEL 11.06.2012

DICTAMEN (PTN) 05/2008 DEL 10.01.2008

En los **dictámenes (DAT) 25/2011 del 19.04.2011, (DAT) 37/2009 del 11.06.2009, (DAT) 01/2009 del 06.01.2009** (por mencionar algunos), el fisco nacional acertadamente, ha entendido que aquellos fideicomisos cuyos únicos fiduciantes beneficiarios, son sujetos de derecho público, exentos de impuesto a las ganancias, los fideicomisos también se encuentran exentos de impuesto a las ganancias.

En los **dictámenes (DAT) 4/2013 del 14.03.2013, (DAT) 9/2012 del 11.06.2012, (DAT) 37/2009 del 11.06.2009 y (DAT) 1/2009 del 06.01.2009**, el fiduciante beneficiario era el Estado Provincial, y el fisco concluyo que el fideicomiso estaba exento de impuesto a la ganancia mínima presunta (para lo cual debe estar previamente exento de impuesto a las ganancias). Para arribar a la conclusión los dictámenes se nutren de la calificada opinión de la Procuración del Tesoro de la Nación (**dictamen (PTN) 05/2008 del 10.01.2008**).

DICTAMEN (DAT) 25/2011 DEL 19.04.2011

“SUMARIO

*1. En el entendimiento de que no intervienen en el fideicomiso tratado sujetos que asuman la calidad de fiduciantes/beneficiarios ajenos al Estado Provincial y mientras el mismo no emita títulos valores que transformen al fondo en un fideicomiso financiero, **cabría concluir que las características del fideicomiso analizado habilitan su tipificación como fideicomiso público y, por lo tanto, sus ganancias serán consideradas exentas del impuesto a las ganancias por resultar atribuibles al Estado** en virtud de lo previsto en el inciso a) del Artículo 20 de la ley del gravamen. No obstante ello, cabe dejar sentado que la aprobación de cualquier modificación y/o anexo al contrato aquí examinado requerirá de un nuevo análisis a efectos de determinar su alcance en materia tributaria”.*

DICTAMEN (DAT) 37/2009 DEL 11.06.2009

“SUMARIO

(..)

FIDEICOMISO PARA EL ACCESO AL FINANCIAMIENTO DE LAS PYMES

-Impuesto a las Ganancias: *si bien las figuras de fiduciante y beneficiario recaen en el mismo sujeto y correspondería su gravabilidad en cabeza de éste último (según el inciso sin numerar incorporado a continuación del inciso d), del Artículo 49 (HOY ART. 53 DE LA LIG) de la Ley de Impuesto a las Ganancias), **en este caso por tratarse del Estado Provincial sus ganancias están exentas** en virtud de lo previsto en el Artículo 20 inciso a) de la ley del tributo.*

-Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta: *el Artículo 2º, inc. f) de la ley del tributo establece que son sujetos pasivos del impuesto los fideicomisos*

constituidos en el país conforme a las disposiciones de la Ley N° 24.441 (excepto los financieros); teniendo en cuenta que el Fideicomiso para el Acceso al Financiamiento de las PyMEs sería creado por Ley de la Provincia de Mendoza, se entiende que no encuadrará en el citado inciso”.

DICTAMEN (DAT) 01/2009 DEL 06.01.2009

“SUMARIO

*Las ganancias atribuidas al Gobierno de la Provincia de Corrientes correspondientes al Fideicomiso Público, donde aquél resulta ser el fiduciante-beneficiario **se encuentran exentas del impuesto a las ganancias**, en razón de lo normado en el inciso a) del artículo 20 de la ley del tributo.*

Sin perjuicio de ello, es dable advertir que el fiduciario deberá liquidar el aludido tributo por los hechos imposables que se generen por el ejercicio de la administración fiduciaria (ej.: comisión).

Tampoco resulta alcanzado por el tipo legal descrito en la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, toda vez que esta norma grava los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la Ley N° 24.441 lo cual no acontece en el caso, ya que el mismo es constituido administrativamente por ley de la Provincia de Corrientes”.

DICTAMEN (DAT) 04/2013 DEL 14.03.2013

“SUMARIO

En la medida que en el fideicomiso bajo análisis no intervengan sujetos que asuman la calidad de inversores, cofiduciantes o beneficiarios ajenos al Estado Provincial y mientras el mismo no emita títulos valores que lo transformen en un fideicomiso financiero, cabría su tipificación como fideicomiso público y siempre que mantenga dicho carácter resultará excluido de la órbita del impuesto a la ganancia mínima presunta, por no resultar comprendido en el tipo legal descrito por el inciso f) del Artículo 2° de la ley de dicho gravamen, toda vez que dicha norma grava a los fideicomisos constituidos en el país conforme las disposiciones de la Ley N° 24.441”.

DICTAMEN (DAT) 09/2012 DEL 11.06.2012

“SUMARIO

I. Habida cuenta que el inciso f) del Artículo 2° de la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta sólo alcanza a los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la Ley N° 24.441 y del criterio sentado en el Memorando N° .../07 (DNI), el Dictamen N° ... (DGAJ) y del Dictamen N° .../08 (PTN), atento a que las características del fideicomiso analizado habilitarían su tipificación como fideicomiso público, destinándose el fondo fiduciario al cumplimiento de actividades orientadas al bien público que se identifican con fines específicos del Estado, dicha figura se encontrará excluida de la órbita del gravamen en trato.

II. No obstante lo expuesto, en caso de que el fideicomiso en cuestión emita títulos valores como lo autoriza el respectivo contrato, podría conferírsele a dicho fondo el carácter de financiero y, como tal, de acuerdo a los lineamientos del punto 6 del inciso a) del Artículo 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, adquirir la calidad de sujeto de dicho gravamen”.

Como se puede ver por vía de interpretación legal, el propio fisco nacional sostiene que la exención subjetiva de impuesto a las ganancias de que goza el fiduciante beneficiario se traslada al fideicomiso.

Se debe destacar que en todos los dictámenes mencionados los fiduciantes beneficiarios no eran cajas de profesionales, sino que el Estado Provincial.

Lo expuesto bajo ningún punto de vista modifica la conclusión antes mencionada, ya que las “Cajas de Profesionales” son sujetos de derecho público que por mandato constitucional cumplen con la función que debería cumplir de lo contrario el propio Anses, otorgar las correspondientes prestaciones previsionales a los profesionales matriculados en la respectiva Provincia.

En tal orden de ideas deviene oportuno mencionar un antiguo **dictamen de la DGI, el 10/1981 (DATyJ) del 02.07.1981**, donde el fisco nacional acertadamente entendió que la “Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Santa Fe”, es una **“persona jurídica pública no estatal”**. (TIPIFICADA EN EL ART. 20 INCISO F) DE LA LIG – HOY ART. 26 DE LA LIG)

PRINCIPIO DE IGUALDAD

La constitución de los estados modernos se sustenta en este principio rector que tiene su necesaria derivación en materia tributaria. En nuestra Constitución Nacional se plasma en el artículo 16:

*“Artículo 16.- La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales antes la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. **La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”**.*

Principio que bajo ningún punto de vista debería verse afectado, por el hecho que un sujeto de derecho público, como es el caso de las “Cajas de Profesionales”, a la hora preservar su patrimonio, se valiera de un fideicomiso para llevar a cabo las inversiones.

Dicho en otros términos si las inversiones las realizan directamente las “Cajas de Profesionales” las mismas están exentas de impuesto a las ganancias, si las realiza el fideicomiso por expreso mandato de las “Cajas de Profesionales” también deben estar exentas de impuesto a las ganancias, y por tal motivo el fideicomiso no debe ser pasible de retenciones de impuesto a las ganancias.

La Corte ha entendido este principio como la necesidad de **asegurar el mismo tratamiento a quien se encuentre en análogas situaciones**¹.

En orden de este principio se ha entendido también la característica en cuanto a que los tributos tienen que ser generales: *“el gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto del impuesto”*².

Es dable entonces entender que las exenciones aparecen como una excepción al principio de igualdad, pero esto no debe suponer que las mismas se establezcan violentando esta premisa constitucional. En este orden de ideas, las exenciones no deben tener “nombre y apellido” sino que deben dar igual tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones.

En el caso que nos ocupa, las “Cajas de Profesionales” provinciales tienen análoga ocupación a la que tiene el *Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionado* que por mérito legal se beneficia con la exención en el impuesto a las ganancias, resultando de esta desigualdad una ofensa a este principio de raigambre constitucional.

Recordemos que las “Cajas de Profesionales” tienen reconocimiento en la propia ley nacional de jubilaciones y pensiones (artículo 3, inciso b), punto 4 de la ley 24.241) y se fundan en leyes provinciales, sustituyendo una natural actividad del estado para las profesiones que aglutinan; si así no fuera, el resguardo previsional público estaría a cargo del propio instituto que se mencionara en el párrafo anterior, como sucede con varias profesiones que no tienen “Cajas de Profesionales” propias (sin ir más lejos, las de ciencias económicas ejercidas en el ámbito de la CABA).

Vale recordar que el conflicto se suscita frente a la pretensión fiscal de gravar al fideicomiso con impuesto a las ganancias o de practicarle una retención de impuesto a las ganancias al fideicomiso. Pero, lo cierto es que la diferencia, la desigualdad, entre el tratamiento exentivo dispensado a las “Cajas de Profesionales” y al INSSJYP subsiste en cabeza del fideicomiso, resurgiendo con toda su fuerza y literalmente las consideraciones de la Corte.

Por otro lado, si revisamos los dichos de la Corte respecto del principio de igualdad debemos entender que el beneficio es subjetivo por asimilación a la dádiva legal que tiene el INSSJYP. A su vez, de la misma fuente tenemos que concluir en la desgravación legal por ausencia de capacidad contributiva.

Ahora bien, si profundizamos el análisis, es necesario rescatar lo que se indicara a la hora de estudiar los principios constitucionales del derecho tributario, poniendo en pedestal de privilegio las estupendas consideraciones de nuestra Corte en un caso tan significativo como lo es aquél en el cual se expidiera respecto del amparo presentado por la caja previsional mendocina.

¹ Fallos 179:86 182:486 188:464, entre otros.

² CSJN fallos 184:592.

Dos son las cuestiones que la CSJN ha dicho y que son aplicables al caso de un fideicomiso de administración de inversiones de una “Caja de Profesionales”:

1. Que la “Caja de Profesionales” no tiene capacidad contributiva: esto lo elabora respecto de la propia actividad de la misma y concluye que sin esta cualidad no puede haber tributo. Siendo así, si no tiene capacidad contributiva “...carece de aptitud suficiente para ser llamada al levantamiento de las cargas públicas”.

2. Que gravar a la “Caja de Profesionales” importaría una desigualdad: esto lo entiende porque la ley dispensaba un tratamiento para el INSSJYP que no dispensaba respecto de otros organismos que tienen el mismo fin. Ahora bien, lo interesante es que la Corte menciona la diferencia en el tratamiento del PAMI. Por otra parte, no caben dudas que la dispensa legal en este último caso es subjetiva o, por lo menos, objetivamente alcanza a todo el ámbito de imposición del impuesto.

Siguiendo el razonamiento de la Corte, si la igualdad se logra con una exención que alcance a las “Cajas de Profesionales” con el mismo rango de la que alcanza al PAMI, es conclusivo que la dispensa a estas últimas también debe ser subjetiva, y de aplicación a los fideicomisos de administración, ya que el único fiduciante beneficiario es la “Caja de Profesionales”.

DICTAMEN (DATyJ) 10/1981 DEL 02.07.1981

LAS CAJAS DE PROFESIONALES REVISTEN EL CARÁCTER DE PERSONA JURIDICA PUBLICA NO ESTATAL. ESTAN EXENTAS DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

“SUMARIO

a) *Los colegios profesionales, no obstante poseer funciones y atribuciones que incluyen aspectos propios del poder de policía, inherentes a los poderes públicos, no forman parte del Estado, ni revisten el carácter de entidades autárquicas vinculadas a ellos. Se trata de entes a los que cabe considerar como personas jurídicas públicas no estatales.*

b) *Conforme a ello **la Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Santa Fe, reviste el carácter de persona jurídica pública no estatal.***

c) *Dicha entidad se encuentra alcanzada por la exención estatuida por el **Inc. f) del Art.20** (HOY ART. 26 DE LA LIG) **de la Ley N° 20.628 de Impuesto a las Ganancias**, y por ende, también liberada del pago del Impuesto a los Débitos, de acuerdo con lo que dispone el **Inc.c) del Art.4° de la Ley N° 21.415.***

(..)

CONCLUSION DEL DICTAMEN

(..)

VI.- *En síntesis, este Departamento Asesoría Legal concluye:*

a) **La Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Santa Fe, reviste el carácter de persona jurídica pública no estatal.**

b) **Dicha entidad se encuentra alcanzada por la exención consagrada por el Inc. f) del Art.20 de la Ley N° 20.628 de Impuesto a las Ganancias.**

c) *Consecuentemente, la misma también resulta beneficiada, por lo establecido en el Inc.c) del Art.4° de la Ley N° 21.415, y por ende, exenta del pago del Impuesto a los Débitos.*

d) *Procede modificar la Resolución de la Delegación Regional Santa Fe del 27/12/63, para que la Caja Previsional del caso continúe liberada del pago del Impuesto a las Ganancias, en razón de las previsiones del Inc. f) del Art.20 de la Ley N° 20.628”.*

=====

TRATAMIENTO DE LOS FIDEICOMISOS DE GARANTIA

DICTAMEN (D.A.T.) 60/07 DEL 16.08.07

FIDEICOMISO DE GARANTIA

ADJUDICACION DE UN INMUEBLE A LOS FIDUCIANTES BENEFICIARIOS

Se trata de un escribano que consulta el tratamiento que corresponde asignarle a la transferencia de un inmueble por parte de un fideicomiso de garantía a los fiduciantes beneficiarios.

Los fideicomisos no se encontraban tipificado en la R.G. 3.026 pero si lo están en la R.G. 2.139. (Régimen de retención de impuesto a las ganancias en operaciones con inmuebles).

La adjudicación de unidades por parte del fideicomiso a los fiduciantes beneficiarios se encuentra alcanzada por al régimen de retención de la R.G. 2.139. Al no mediar sumas de dinero el escribano está eximido de practicar la retención pero debe informar la situación a la AFIP.

*“I. Las presentes actuaciones reconocen su origen en **la presentación efectuada por el responsable del epígrafe, mediante la cual consulta, en su carácter de notario, cuál es el tratamiento que corresponde aplicar en el impuesto a las ganancias, a la transferencia de dominio de unidades de un edificio sujeto al Régimen de Propiedad Horizontal, realizada por un fideicomiso en garantía a favor de los fiduciantes-beneficiarios, habida cuenta que además de lo expuesto no existen pagos de dinero en esos actos.***

DESCRIPCION DE LA OPERACION

Al respecto, informa que: "Nueve personas físicas en adelante 'los propietarios' ... en condominio de la UNIDAD FUNCIONAL número TRESCIENTOS ... de las 48/385 avas partes indivisas de la UNIDAD COMPLEMENTARIA A, y de la UNIDAD COMPLEMENTARIA B, de la finca ubicada en el Partido de Tigre ... pertenecientes al emprendimiento denominado ZZ, mediante contrato de permuta celebrado el ... de febrero de 1999, se obligaron a entregar las unidades descritas a una empresa constructora (persona jurídica) en adelante 'la empresa' para que ésta construya sobre las unidades un edificio de departamentos de 48 unidades y 48 espacios guardacoches... y una vez concluida la obra la empresa entregue como contraprestación a los propietarios catorce de las unidades resultantes, conservando para sí las restantes".

Agrega que, para instrumentar y asegurar la operatoria descrita, las partes se obligaron a constituir un fideicomiso en el cual los propietarios-fiduciantes transfieren la propiedad fiduciaria de las unidades descritas, y la empresa-fiduciante la construcción sobre dichas unidades, revistiendo ambos fiduciantes la calidad de beneficiarios del fideicomiso, encomendando al fiduciario que una vez cumplidas las condiciones y obligaciones establecidas en el contrato de fideicomiso, incorpore las unidades resultantes al Reglamento de Copropiedad y Administración que rige el inmueble, y adjudique y transfiera en plena propiedad y dominio a los propietarios y a la empresa o sus sucesores, los departamentos terminados objeto del negocio.

Asimismo, aclara que el fideicomiso tiene por objeto "...garantizar la operación, resguardar los derechos de las partes, y asegurar la transferencia de las unidades terminadas a los propietarios y a la empresa...".

Atento a ello, entiende que no existe por parte del fideicomiso la realización de actividades que pudieran ocasionarle la atribución de hechos imponible, y en consecuencia "...no reviste la condición de administrador de patrimonio ajeno, carácter exigido por el decreto 780/1995 para que dicho fiduciario deba ingresar los gravámenes previstos en él".

*Por otra parte, respecto a las operaciones de escrituración de la transferencia de los inmuebles construidos a favor de los beneficiarios, opina que resulta de aplicación el criterio vertido en el **dictamen (DAT) 23/2001**, en el cual se concluyera que los fideicomisos no financieros donde el fiduciante reviste la calidad de beneficiario, no se encuentran entre los sujetos pasibles de retención de la resolución general 3026 y sus modificaciones.*

OPINION DEL DICTAMEN

II. En primer lugar cabe señalar que la entonces vigente resolución general (DGI) 3026 (actualmente sustituida por la resolución general 2139) establecía un régimen retentivo aplicable a las operaciones que tengan por objeto la transmisión a título oneroso del dominio de bienes inmuebles ubicados en el país o las cesiones de sus respectivos boletos de compraventa, previendo su artículo 3 que serán sujetos pasibles de estas retenciones las personas de existencia visible, las sucesiones indivisas -en tanto no exista declaratoria de herederos-, y

los sujetos a que se refieren los incisos a) y b) del artículo 49 de la ley de impuesto a las ganancias.

Recordemos que el mentado artículo 49 de la ley del tributo en su inciso a) comprende a los responsables incluidos en el artículo 69 de la ley del gravamen, en cuyo inciso a) punto 6 se enumera a los "...fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24441, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V".

LOS FIDEICOMISOS TIPIFICADOS EN EL ART. 53 INCISO C) NO ESTABAN MENCIONADOS COMO SUJETOS EN LA R.G. 3.026

Es decir que, como bien lo expresa la consultante los fideicomisos no financieros donde el fiduciante reviste la calidad de beneficiario, no resultaban incluidos entre los sujetos pasibles de retención enumerados por el artículo 3 de la anteriormente vigente resolución general 3026 -cfr. dictamen (DAT) 23/2001 y (DAT) 56/2004-.

LOS FIDEICOMISOS TIPIFICADOS EN EL ART. 53 INCISO C) SI ESTAN MENCIONADOS COMO SUJETOS EN LA R.G. 2.139

*Sin embargo, **con el dictado de la resolución general 2139** (BO: 9/10/2006) y sus normas modificatorias, se introducen una serie de modificaciones a la norma citada en el párrafo anterior, entre ellas, **la inclusión como sujetos pasibles de retención de los fideicomisos comprendidos en el inciso incorporado a continuación del inciso d) del artículo 49 de la ley de impuesto a las ganancias** (HOY ART. 53 INCISO C) DE LA LIG), o sea los fideicomisos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario.*

A esta altura del análisis, es dable destacar que según surge del escrito de presentación, la operatoria objeto de consulta consiste en la transferencia de dominio de unidades funcionales de un edificio sujeto al Régimen de Propiedad Horizontal, por parte de un fideicomiso no financiero a favor de los fiduciantes, quienes revisten al mismo tiempo la calidad de beneficiarios, fideicomiso de los comprendidos en el inciso incorporado a continuación del inciso d) del artículo 49 de la ley del tributo.

LA ADJUDICACION DE LAS UNIDADES SE ENCUENTRA ALCANZADA POR LA RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE LA R.G. 2.139

*Atento a ello, **este servicio asesor interpreta que a partir de la entrada en vigencia de la resolución general 2139 -la cual sustituye a su par 3026-, la operatoria bajo estudio queda alcanzada por el régimen de retención en el impuesto a las ganancias allí previsto.***

PERO TENIENDO EN CUENTA QUE NO HAY DISPONIBILIDAD DE DINERO EL ESCRIBANO DEBERA INFORMAR LA OPERACION

No obstante lo expuesto, y en base a las manifestaciones del consultante, en el caso **de no mediar sumas de dinero en la operación de escrituración de las unidades involucradas, el escribano interviniente deberá actuar como agente de información ante la imposibilidad de practicar la retención**, conforme lo dispuesto por el artículo 14 de la resolución general de marras, obligación que se cumplimentará a través del régimen establecido en la resolución general 781 CITI-ESCRIBANOS, sus modificatorias y complementarias, en el cual se indicaran los datos detallados en el Apartado A del Anexo III de la resolución general 2139.
(..)

=====

TRATAMIENTO DE LOS CONSORCIOS DE PROPIETARIOS

DICTAMEN (DAT) 77/2011 DEL 06.10.2011

DICTAMEN (DAT) 18/2010 DEL 20.04.2010

DICTAMEN (D.A.T.) 75/01 DEL 31.10.01

DICTAMEN (DAT) 118/1995 DEL 31.10.1995

DICTAMEN (DAT) 77/2011 DEL 06.10.2011

EL CONSORCIO DE PROPIETARIOS NO ES SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

LOS CONDOMINOS SON QUIENES DEBEN DECLARAR LAS RENTAS PROVENIENTES DE LA EXPLOTACION DE LOS ESPACIOS COMUNES DEL CONSORCIO

Se trata del alquiler de un departamento de propiedad del consorcio que estaba destinado a portería.

“SUMARIO

I. Serán los condóminos, considerados individualmente, quienes deberán declarar las rentas derivadas de la explotación de los espacios comunes pertenecientes al consorcio, en la proporción que les corresponda.

II. Lo que opera en el caso, en función del principio de la realidad económica, es una distribución indirecta del beneficio, atento que ello redundará en un menor desembolso por parte de los consorcistas en el pago de sus expensas, al volcar ese ingreso al flujo de ingresos del consorcio, resultando el ahorro del consorcista equivalente al ingreso proporcional que le correspondería de haber sido distribuida la ganancia obtenida, por lo que no podría negarse la existencia de dicha ganancia.

III. Para el caso de que la locación del inmueble objeto de consulta resulte gravada en el Impuesto al Valor Agregado por no reunir las condiciones para su

exención de acuerdo al Artículo 7°, inciso h), punto 22 de la ley del tributo, será el consorcio quien deberá inscribirse en el Impuesto al Valor Agregado atento revestir la calidad de sujeto en dicho tributo.

IV. En el supuesto de que la locación del inmueble resultara gravada en el Impuesto al Valor Agregado, el consorcio deberá emitir Facturas "A" o "B", según corresponda, resultando de aplicación al caso la Resolución General N° 1.415, Anexo IV, Apartado B), punto 11.2.

ANALISIS DEL DICTAMEN

(..)

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la entidad del epígrafe, en los términos de la Resolución General N° 1.948, mediante la cual consulta el tratamiento tributario que corresponde dispensar en los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado a los **ingresos resultantes del alquiler de un departamento, propiedad del consorcio, que originalmente estaba destinado a portería** y que actualmente se encuentra desocupado.

(..)

LEY DE PROPIEDAD HORIZONTAL

Para ello cabe en primer término recordar que la **Ley N° 13.512 de Propiedad Horizontal** establece en su Artículo 2° que cada "...propietario será dueño exclusivo de su piso o departamento y copropietario sobre el terreno y sobre todas las cosas de uso común del edificio, o indispensables para mantener su seguridad", siendo que según expresa el Artículo 3° en su segundo párrafo "El derecho de cada propietario sobre los bienes comunes, será proporcional al valor del departamento o piso de su propiedad...".

DECRETO REGLAMENTARIO LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Al respecto cabe agregar sobre la situación planteada lo expuesto en el primer párrafo del Artículo 57 (HOY ART. 108 DEL D.R. DE LA LIG) del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias, en donde se prevé, respecto de las rentas de primera categoría, que **"La parte de cada condómino será considerada a los efectos del impuesto como un bien inmueble distinto"**.

DICTAMEN (DAT) 75/2001

En función de las normas reseñadas, en el **Dictamen N° 75/01 (DAT)** esta Asesoría infirió que **"...serán los condóminos, considerados individualmente, quienes deberán declarar las rentas derivadas de la explotación de los espacios comunes pertenecientes al consorcio, en la proporción que les corresponda de acuerdo a la superficie de sus respectivas unidades"**.

(..)

DICTAMEN (DI ATEC) 18/2010 (ALQUILER DE UN ESPACIO EN LA TERRAZA DE UN EDIFICIO)

Por otra parte, cabe traer a colación el **Dictamen N° 18/10 (DI ATEC)**, en el cual se analizó un caso de similares características, referido al tratamiento en el Impuesto a las Ganancias de la renta proveniente del **alquiler de un espacio en la terraza de un edificio**.

Sobre el particular, en dicho acto de asesoramiento se indicó que "...la interpretación brindada por esta asesoría es que **las personas físicas o jurídicas integrantes del consorcio de propietarios, son quienes resultarán contribuyentes del tributo por el eventual alquiler de espacios comunes...**".

Ello así, se llevó a conocimiento del consorcio consultante que "...al ser cada propietario dueño exclusivo de su piso o departamento y copropietario sobre el terreno y todos los espacios y cosas de uso común del edificio, resultando dicho derecho proporcional al valor del departamento o piso de su propiedad, el Artículo 57 del Decreto Reglamentario de la ley del gravamen, prevé que a los fines de considerar las rentas provenientes de la primera categoría -Artículo 41 (HOY ART. 44 DE LA LIG), inciso a) de la ley-, la parte de cada condómino -personas físicas y sucesiones indivisas- será considerada a los efectos del impuesto como un bien inmueble distinto. Es decir que **serán los condóminos, considerados individualmente, quienes deberán declarar las rentas derivadas de la explotación de los espacios comunes pertenecientes al consorcio, en la proporción que les corresponda**" -Resolución N° 73/10 (SDG TLI)-.

Asimismo, se le informó que "En cuanto a la argumentación de que las rentas provenientes de la locación se utilizan en su totalidad para solventar los gastos comunes del edificio y que en ningún caso se distribuyen entre los consorcistas, es de señalar que lo que opera en el caso, en función del principio de la realidad económica, es una distribución indirecta del beneficio, atento que ello redundará en un menor desembolso por parte de los consorcistas en el pago de sus expensas, al volcar ese ingreso al flujo de ingresos del consorcio, resultando el ahorro del consorcista equivalente al ingreso proporcional que le correspondería de haber sido distribuida la ganancia obtenida, por lo que no podría negarse la existencia de dicha ganancia".

Por su parte, la Dirección de Asesoría Legal ..., en oportunidad de efectuar, el control de legalidad de la mencionada respuesta, expresó mediante la Act. N° .../10 (DI ...) que "...si bien el consorcio frente a otras ramas del derecho posee personalidad jurídica con plena capacidad para contraer obligaciones -cfr. Actuación N° .../00 (DI ...)-, **en el marco de la Ley de Impuesto a las Ganancias no es sujeto pasivo**".

En ese orden, el área jurídica señaló que "El consorcio ingresa vía movimiento de fondos el alquiler, y lo distribuye a cada uno de los propietarios que deberán incorporar en su declaración jurada anual del Impuesto a las Ganancias si es responsable inscripto, la porción de sus ingresos según su porcentual, para su categorización en el Monotributo o no hacer nada si no corresponde su inscripción", agregando que "Con respecto al encuadre del contrato de locación en cuestión, para el caso de que la titularidad de los inmuebles correspondiera a

empresas, no existen dudas de que se trataría de rentas de tercera categoría y por lo tanto el criterio de imputación sería el devengado... De tratarse en cambio de personas físicas -situación ciertamente más probable- adquiere interés catalogar el contrato como locación de inmueble alcanzado por la primera categoría -imputable por el criterio de devengado-..." -cfr. Gurovich, Leopoldo I. "Normas de la AFIP aplicables a los Consorcios de Propiedad Horizontal y a sus Administradores", Enfoques 2008-7 (Julio), 24-

*En función de todo lo expuesto, y dado que la temática consultada por el Consorcio del asunto resulta similar a las tratadas en los antecedentes comentados, se entiende que corresponde adoptar idéntico criterio respecto de la presente consulta.
(..)".*

DICTAMEN (DAT) 18/2010 DEL 20.04.2010

EL CONSORCIO DE PROPIETARIOS NO ES SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

LOS CONDOMINOS SON QUIENES DEBEN DECLARAR LAS RENTAS PROVENIENTES DE LA EXPLOTACION DE LOS ESPACIOS COMUNES DEL CONSORCIO

EL HECHO DE QUE LOS ALQUILERES SE DESTINEN A PAGAR LOS GASTOS COMUNES IMPLICA UNA MENOR EXPENSA PARA LOS PROPIETARIOS. PERO ELLO NO SIGNIFICA QUE LAS RENTAS NO ESTEN GRAVADAS

A LOS CONSORCIOS NO SE LES DEBE RETENER IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN LOS TERMINOS DE LA R.G. 830. PERO ELLO NO SIGNIFICA QUE LAS RENTAS ESTEN EXENTAS

Se trata del alquiler de un espacio en la terraza para la instalación de una antena.

“SUMARIO

*Al ser cada propietario dueño exclusivo de su piso o departamento y copropietario sobre el terreno y todos los espacios y cosas de uso común del edificio, resultando dicho derecho proporcional al valor del departamento o piso de su propiedad, el Artículo 57 (HOY ART. 108 DEL D.R. DE LA LIG) del decreto reglamentario de la ley del gravamen, prevé que a los fines de considerar las rentas provenientes de la primera categoría - Artículo 41 (HOY ART. 44 DE LA LIG), inciso a) de la ley -, la parte de cada condómino -personas físicas y sucesiones indivisas- será considerada a los efectos del impuesto como un bien inmueble distinto. Es decir que **serán los condóminos, considerados individualmente, quienes deberán declarar las rentas derivadas de la explotación de los espacios comunes pertenecientes al consorcio, en la proporción que les corresponda.***

En cuanto a la argumentación de que las rentas provenientes de la locación se utilizan en su totalidad para solventar los gastos comunes del edificio y que en ningún caso se distribuyen entre los consorcistas, es de señalar que lo que opera en el caso, en función del principio de la realidad económica, es una distribución indirecta del beneficio, atento que ello redundará en un menor desembolso por parte de los consorcistas en el pago de sus expensas, al volcar ese ingreso al flujo de ingresos del consorcio, resultando el ahorro del consorcista equivalente al ingreso proporcional que le correspondería de haber sido distribuida la ganancia obtenida, por lo que no podría negarse la existencia de dicha ganancia.

El hecho que el Anexo IV de la Resolución General N° 830 y sus modificaciones, no considere a los consorcios de propiedad horizontal regidos por la Ley N° 13.512 como sujetos pasibles de la retención, no implica reconocer una exención tácita a la renta originada en la actividad de alquileres de espacios comunes de los consorcios de propiedad horizontal regidos por la Ley N° 13.512.

ANALISIS DEL DICTAMEN

*I.- Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la entidad del epígrafe en los términos de la Resolución General N° 1.948, mediante la cual consulta si las rentas provenientes del **alquiler del espacio ubicado en la terraza del edificio a la firma Telefónica XX para la instalación de una antena y equipos utilizados para la transmisión de ondas de telefonía móvil**, se encuentran alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias.*

(..)

DICTAMEN (DAT) 75/2001

*III. Aclarado ello, cabe a continuación señalar que el aspecto aquí consultado ha sido motivo de tratamiento por parte de este servicio asesor en el **Dictamen N° 75/01 (DAT)**, en donde al analizar un caso de similares características, se comenzó por destacar que al encontrarse el consorcio regulado por la Ley N° 13.512, cada "...propietario será dueño exclusivo de su piso o departamento y copropietario sobre el terreno y sobre todas las cosas de uso común del edificio, o indispensables para mantener su seguridad" (Artículo 2°), siendo que "El derecho de cada propietario sobre los bienes comunes, será proporcional al valor del departamento o piso de su propiedad ..." (segundo párrafo Artículo 3°)".*

Agregando sobre la situación planteada que "... desde la órbita tributaria, cabe mencionar lo dispuesto a través del primer párrafo del Artículo 57 del Decreto Reglamentario de la ley del gravamen, en donde se prevé, respecto de las rentas de primera categoría, que "La parte de cada condómino será considerada a los efectos del impuesto como un bien inmueble distinto"

*En función de lo expresado se dijo que se puede "...inferir que **serán los condóminos, considerados individualmente, quienes deberán declarar las rentas derivadas de la explotación de los espacios comunes pertenecientes al consorcio**, en la proporción que les corresponda de acuerdo a la superficie de sus respectivas unidades".*

DICTAMEN (DAT) 118/1995

*En forma concordante en el **Dictamen N° 118/95 (DAT)**, se afirmó que, de acuerdo a la Ley N° 13.512 de Propiedad horizontal, **el consorcio de propietarios carece de facultades para proceder a alquilar un local o cualquier otro lugar común del inmueble que administra.***

*Sintetizando y volviendo a lo expresado en el **Dictamen N° 75/01 (DAT)**, la interpretación brindada por esta asesoría es que **las personas físicas o jurídicas integrantes del consorcio de propietarios, son quienes resultarán contribuyentes del tributo por el eventual alquiler de espacios comunes**, razón por la cual correspondería -en principio- que se aplique sobre los mismos la retención dispuesta en el inciso b) del Anexo II de la Resolución General N° 830, sus modificatorias y complementarias, -Alquileres o arrendamientos de bienes muebles o inmuebles.*

NO CORRESPONDE PRACTICAR LA RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS A LOS CONSORCISTAS

*En cuanto a dicho régimen de retenciones aplicable al Consorcio y a los consorcistas se hizo mención de que "... en atención a las conclusiones emanadas de la Actuación N° .../00 (DI ASLE), conformada por la Nota N°/00 (SDG LTI) cabe considerar aquí también el mencionado principio de realidad económica, razón por la cual **se interpreta que tampoco procedería la aplicación del régimen retentivo respecto de sus consorcistas**", sin que dicha inaplicabilidad del régimen, pueda significar, como lo expone el ente presentante -la exención de la renta-, la que como se expresara queda gravada en cabeza de cada uno de los copropietarios.*

EL CONSORCIO NO RESULTA PASIBLE DE RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE LA R.G. 830 PERO ELLO NO SIGNIFICA QUE LA RENTA ESTE EXENTA

*Ahora bien, respecto a la referencia tangencial efectuada a **la Resolución General N° 830** y sus modificaciones, en cuanto a que el Anexo IV de la misma **no considera a los consorcios de propiedad horizontal regidos por la Ley N° 13.512 -consorcios con personería jurídica- como sujetos pasibles de la retención**, corresponde señalar que ello es totalmente conteste con el criterio emanado del **Dictamen N° 75/01 (DAT)**. No obstante corresponde dejar constancia que **ello no significa que la mentada norma establezca una exención tácita a la rentabilidad de la actividad de alquileres de espacios comunes de los consorcios de propietarios** regidos por la Ley N° 13.512.*

EL HECHO DE QUE LOS ALQUILERES SE UTILICEN PARA PAGAR GASTOS COMUNES DEL CONSORCIO SE DERIVA EN UNA MENOR EXPENSA PERO ELLO NO SIGNIFICA QUE LA RENTA ESTE EXENTA

*Por último y en cuanto a la argumentación del Consorcio de que **las rentas provenientes de la locación se utilizan en su totalidad para solventar los gastos comunes del edificio y que en ningún caso se distribuyen entre los***

consorcistas, cabe señalar apartándonos de los antecedentes referenciados que lo que opera en el caso, en función del principio de la realidad económica, **es una distribución indirecta del beneficio, atento que ello redundará en un menor desembolso por parte de los consorcistas en el pago de sus expensas**, al volcar ese ingreso al flujo de ingresos del consorcio, resultando el ahorro del consorcista equivalente al ingreso proporcional que le correspondería de haber sido distribuida la ganancia obtenida, por lo que no podría negarse la existencia de dicha ganancia”.

DICTAMEN (D.A.T.) 75/01 DEL 31.10.01

LOS CONSORCIOS DE PROPIETARIOS NO SON SUJETOS PASIBLES DE RETENCION DE GANANCIAS POR LA R.G. 830

LOS CONSORCISTAS TAMPOCO NO SON SUJETOS PASIBLES DE RETENCION DE GANANCIAS POR LA R.G. 830

“Sumario:

La Resolución General N° 924 (AFIP) establece en su artículo 2° que los consorcios de propietarios conforme a las previsiones de la Ley N° 13512, no se hayan comprendidos entre los sujetos pasibles de retención.

*En atención al principio de realidad económica referenciado en la Actuación N° ..., -conformada por la Nota N°...- cabe interpretar que **tampoco procedería la aplicación del régimen retentivo respecto de sus consorcistas**”.*

“Texto:

*I. Vienen las presentes actuaciones de la Dirección de..., a los fines de que este servicio asesor analice el tratamiento a dispensar en el impuesto a las ganancias a los consorcios de propietarios constituidos bajo las previsiones de la Ley N° 13512, así como la procedencia respecto de tales sujetos del **régimen de retención instaurado por la Resolución General N° 830 (AFIP)**, sus complementarias y modificatorias.*

DICTAMEN (DAT) 118/1995

*En relación con la temática planteada, la Dirección remitente cita el **Dictamen N° 118/95 (DAT)**, el cual expresa que **el consorcio de propietarios no tiene encasillamiento legal, sino que actúa como mandatario de sus componentes y su personalidad se confunde con éstos.***

*También menciona que a través de la Actuación N° ... se opinó que **el consorcio de propietarios no es un condominio** vulgar ni una simple suma de voluntades individuales sino una institución con vida propia, quedando comprendidos dentro del artículo 33 del Código Civil, es decir que **tiene carácter de persona jurídica**, destacando con relación al régimen retentivo instaurado en la Resolución General N° 2.784 (DGI), sus complementarias y modificatorias, que las mismas deben efectuarse en cabeza del consorcio de propietarios.*

Con posterioridad dicha Dirección remite copia de la Actuación N° ... en donde el área legal informa que el tema bajo análisis fue objeto de estudio a través de la Actuación N° ... concluyendo la misma que "...la realidad económica indica que se trata de un ente cuyas eventuales utilidades -como en el supuesto de autoson afectadas, en la generalidad de los casos, íntegramente a la cancelación de los gastos ordinarios y extraordinarios del consorcio (electricidad, sueldos del personal de limpieza, de vigilancia, etc.). **En consideración a la peculiar situación en la que se encuentran los consorcios se considera que razones de administración tributaria aconsejan excluirlos como sujetos pasibles de retención**". Cabe destacar que dicho criterio fue oportunamente conformado por la Subdirección General de

OPINION DEL DICTAMEN FRENTE A LAS OPINIONES ENCONTRADAS ENTRE LAS DISTINTAS AREAS DEL FISCO

II. Descripta la situación, cabe en primer término recordar que los sujetos en cuestión se encuentran regulados por la Ley N° 13512, la cual prevé que cada "...propietario será dueño exclusivo de su piso o departamento y copropietario sobre el terreno y sobre todas las cosas de uso común del edificio, o indispensables para mantener su seguridad" (artículo 2°), siendo que "El derecho de cada propietario sobre los bienes comunes, será proporcional al valor del departamento o piso de su propiedad ..." (segundo párrafo artículo 3°).

Ahora bien, abordando la situación planteada desde la órbita tributaria, cabe mencionar lo dispuesto a través del primer párrafo del artículo 57 del Decreto Reglamentario de la ley del gravamen, en donde se prevé, respecto de las rentas de primera categoría, que "La parte de cada condómino será considerada a los efectos del impuesto como un bien inmueble distinto".

CADA CONDOMINO DEBE DECLARAR LAS RENTAS CORRESPONDIENTES A LOS ESPACIOS COMUNES DEL CONSORCIO

De lo expuesto, podemos inferir que **serán los condóminos, considerados individualmente, quienes deberán declarar las rentas derivadas de la explotación de los espacios comunes pertenecientes al consorcio, en la proporción que les corresponda de acuerdo a la superficie de sus respectivas unidades.**

DICTAMEN (DAT) 118/1995

En forma concordante se ha expresado este servicio asesor en el **Dictamen N° 118/95 (DAT)**, en el cual se afirmó que "... de acuerdo a la Ley 13512 de Propiedad horizontal, **el consorcio de propietario carece de facultades para proceder a alquilar un local o cualquier otro lugar común del inmueble que administra**".

REGIMEN DE RETENCION DE LA R.G.830. EL CONSORCIO NO ES SUJETO PASIBLE DE RETENCION

Con relación a la segunda cuestión sometida a consulta -la aplicación del régimen retentivo previsto en la Resolución General (AFIP) N° 830-, debemos señalar que a través del dictado del artículo 2° de la Resolución General (AFIP) N° 924 -modificatoria y complementaria de su par N° 830-, se aclaró que **"Los consorcios de propietarios conforme a las previsiones de la Ley N° 13512 (Ley de Propiedad Horizontal) y normas complementarias, no se hayan comprendidos entre los sujetos pasibles de retención..."**.

REGIMEN DE RETENCION DE LA R.G.830. A LOS CONSORCISTAS TAMPOCO SE LES DEBE PRACTICAR LA RETENCION. PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONOMICA

*En síntesis, esta asesoría interpreta que **son las personas físicas o jurídicas integrantes del consorcio de propietarios, quienes resultarán contribuyentes del tributo por el eventual alquiler de espacios comunes, razón por la cual correspondería -en principio- que se aplique sobre los mismos la retención dispuesta en el inciso b) del Anexo II de la Resolución General N° 830, sus complementarias y modificatorias -Alquileres o arrendamientos de bienes muebles o inmuebles-**.*

*No obstante ello, y en atención a las conclusiones emanadas de la Actuación N° ..., conformada por la Nota N° ... cabe considerar aquí también el mencionado principio de realidad económica, razón por la cual **se interpreta que tampoco procedería la aplicación del régimen retentivo respecto de sus consorcistas**".*

DICTAMEN (DAT) 118/1995 DEL 31.10.1995

EL CONSORCIO NO ES PASIBLE DE RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

LA RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS DEBE PRACTICARSE A LOS CONSORCISTAS

EN EL DICTAMEN (D.A.T.) 75/01 DEL 31.10.01 EL FISCO CAMBIA DE OPINION Y SOSTIENE QUE LOS CONSORCISTAS TAMPOCO SON PASIBLES DE RETENCION

“SUMARIO

I. La responsable del asunto consulta en relación al régimen de retención del impuesto a las ganancias establecido por la Resolución General N° 2784 (HOY R.G. 830) y sus modificaciones, cual es el tratamiento impositivo que corresponde dispensar a la locación de inmueble cuya titularidad pertenece a un consorcio de propietarios; solicitando específicamente se le informe si la mencionada retención debe practicarse al consorcio en forma global, o, si por el contrario, debe considerarse proporcional e individualmente a cada uno de sus propietarios.

II. El régimen retentivo emergente de la Resolución General N° 2784 deberá aplicarse en forma proporcional e individualmente a cada uno de los condóminos componentes del referido consorcio.

ANALISIS DEL DICTAMEN

(..)

DICTAMEN (DATyJ) 1/1982

*Al respecto, en el **Dictamen N° 1/82 (DATyJ)** se concluyó que sólo podrá considerarse a un consorcio como sociedad en aquellos casos donde los mismos se han constituido con el objeto de realizar operaciones de tipo lucrativas, producto de construir inmuebles bajo el régimen de la Ley N° 13.512, con la finalidad de su posterior venta.*

DICTAMEN (DATyJ) 39/1983

*Asimismo, en la Actuación N° ... (DATT) se señala que en "...el **Dictamen N° 39/83 (DATyJ)** se puntualizaron las particularidades de esa institución definiéndola, como una comunidad o asociación de bienes decidida por el titular o titulares del inmueble, al resolver la construcción de un edificio o la subdivisión de uno ya existente por el sistema instituido por las Leyes 13.512 y 19.742".*

Por lo tanto, se sostuvo que "...no tiene encasillamiento legal, actúa como mandatario de sus componentes y su personalidad se confunde con éstos".

REGIMEN DE RETENCION DE IMPUESTO LAS GANANCIAS R.G. 2.501 (DEROGADA R.G. 2784 HOY R.G.830)

*Además en dicho acto de asesoramiento se expresó que: "El artículo 4° de la **Resolución General N° 2501** que define a los sujetos pasibles de retención, lo hace en forma taxativa y enumerando con precisión cada uno de los que resultan comprendidos por la norma."..." De la lectura de su inciso b) es posible concluir que entre los sujetos que menciona en forma expresa no aparece el consorcio, pues las particulares características del mismo no se ajustan a los allí citados..."*

REGIMEN DE RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS R.G. 2.784 (HOY R.G. 830)

*En igual sentido, se expresa la Dirección de ... en la Actuación N° ... (DAL) al efectuar idéntica consideración respecto al artículo 4° de la **Resolución N° 2784** y su modificatoria la Resolución General N° 2809/88. Ahora bien, planteadas todas estas particularidades corresponde referirse concretamente a la actividad específica objeto de consulta, es decir la locación de inmueble efectuada a través del consorcio.*

Si bien se persigue a través del alquiler un fin de lucro, no se puede considerar al consorcio en sí mismo como una sociedad de tipo comercial atento que de acuerdo al Código de Comercio dicha actividad, en la medida que no sea realizada por una S.A., no es considerada acto de comercio.

Por otro lado tampoco podemos definir al consorcio como una sociedad o asociación civil con fines de lucro en atención a que el artículo 2676 del Código Civil expresamente establece que "Cada condómino goza, respecto de su parte indivisa, de los derechos inherentes a la propiedad, compatibles con la naturaleza de ella, y puede ejercerlos sin el consentimiento de los demás propietarios".

En tal sentido el primer párrafo del artículo 54 (HOY ART. 108 DEL D.R. DE LA LIG) del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las ganancias define que " La parte de cada condómino será considerada a los efectos del impuesto como un bien inmueble distinto."

A su vez y en relación a lo expresado cabe traer a colación lo que al respecto señalan las normas de facturación vigentes.

REGIMEN DE FACTURACION R.G. 3.803 (HOY R.G. 1.415)

*En tal sentido el tercer párrafo del artículo 19 de la **Resolución General N° 3803** (HOY R.G. 1.415) establece que " En caso de bienes cuyo dominio pertenezca a más de un titular, el recibo podrá ser emitido a nombre de alguno de los condóminos, quien deberá ser siempre el mismo mientras dure el condominio, correspondiendo además indicar en ese documento el apellido y nombre o denominación, y la clave única de identificación tributaria (CUIT) de los restantes condóminos".*

A raíz de lo expuesto este cuerpo asesor solicitó al consultante que aporte fotocopia del contrato de alquiler objeto del presente estudio.

De dicho documento surge como sujeto locador el "Consortio de Propietarios del Edificio de Callao ..." sin que se identifique en el mismo a cada uno de los condóminos.

*No obstante ello, e independientemente de las consideraciones de tipo procesal de que fuera objeto el citado contrato, cabe aclarar que de acuerdo a la Ley N° 13.512 de Propiedad Horizontal, **el consorcio de propietario carece de facultades para proceder a alquilar un local o cualquier otro lugar común del inmueble que administra.***

*Consecuentemente y en relación al tema objeto de la presente consulta **no puede interpretarse que el régimen retentivo establecido en la Resolución General N° 2784 recaiga sobre el Consortio de Propietarios** en sí, esencialmente al no estar tipificado en el artículo 4° como sujeto pasivo y en atención a lo establecido en el artículo 54 del Decreto Reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias, razón por la cual este cuerpo asesor comparte la respuesta oportunamente efectuada sobre el tema por el Departamento ...".*

=====

DETERMINACION DEL RESULTADO IMPOSITIVO EN LA 3º CATEGORIA

Art. 126 del D.R. de la LIG.

Las sociedades de capital (art. 73 de la LIG), las demás sociedades (art. 53 inciso b) de la LIG), los fideicomisos transparentes (art. 53 inciso c) de la LIG), las explotaciones unipersonales (art. 53 inciso d) de la LIG), los comisionistas, rematadores, consignatarios y los demás auxiliares de comercio no incluidos en la 4º categoría (art. 53 inciso e) de la LIG) y los profesionales u oficios que complementen su actividad con una explotación comercial (art. 53 último párrafo de la LIG),

Deben determinar su resultado neto impositivo computando todas las rentas, beneficios y enriquecimientos que obtengan en el ejercicio al que corresponda la determinación, cualesquiera fueren las transacciones, actos o hechos que los generen, incluidos los provenientes de la transferencia de bienes del activo fijo que no resulten amortizables a los fines del impuesto y aun cuando no se encuentren afectados al giro de la empresa.

QUEDAN EXCLUIDOS

Quedan excluidas de las disposiciones de este artículo, las **sociedades y empresas o explotaciones** a que se refiere el párrafo precedente **que desarrollen las actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 82 de la LIG**, en tanto no la complementen con una explotación comercial.

Tales sujetos deberán considerar como ganancias a los rendimientos, rentas y enriquecimientos a que se refiere el apartado 1) del artículo 2 de la LIG (TEORIA DE LA FUENTE), con el alcance previsto por el artículo 185 del D.R. de la LIG y aplicando, en su caso, lo dispuesto el artículo 186 del D.R. de la LIG.

=====

BIENES RECIBIDOS EN CANCELACION DE CREDITOS POR HONORARIOS PROFESIONALES

Art. 185 del D.R. de la LIG - Los beneficios obtenidos a raíz de la transferencia de bienes recibidos en cancelación de créditos originados por el ejercicio de las actividades comprendidas en los incisos f) y g) del artículo 82 de la LIG, constituyen ganancias generadas indirectamente por el ejercicio de esas actividades de 4º categoría, comprendidas en el apartado 1) del artículo 2 de la LIG, siempre que entre la fecha de adquisición y la de transferencia no hayan transcurrido más de dos (2) años.

=====

BIENES MUEBLES AMORTIZABLES AFECTADOS A LA ACTIVIDAD PROFESIONAL. PARA DETERMINAR EL COSTO COMPUTABLE SE APLICAN LAS NORMAS REFERIDAS A LA 3º CATEGORIA

Art. 186 del D.R. de la LIG - Cuando se transfieran bienes muebles amortizables y en los casos previstos en el artículo anterior, la ganancia bruta obtenida se

establecerá aplicando los artículos 62 a 69 de la ley, según proceda de acuerdo con la naturaleza del bien transferido.

SUJETOS QUE CONFECCIONEN BALANCES

Art. 127 del D.R. de la LIG.

Las sociedades de capital (art. 73 de la LIG), las demás sociedades (art. 53 inciso b) de la LIG), los fideicomisos transparentes (art. 53 inciso c) de la LIG), las explotaciones unipersonales (art. 53 inciso d) de la LIG), los comisionistas, rematadores, consignatarios y los demás auxiliares de comercio no incluidos en la 4º categoría (art. 53 inciso e) de la LIG) y los profesionales u oficios que complementen su actividad con una explotación comercial (art. 53 último párrafo de la LIG),

Que lleven un sistema contable que les permita confeccionar balances en forma comercial, determinarán la ganancia neta de la siguiente manera:

a) Al resultado neto del ejercicio comercial sumarán los montos computados en la contabilidad cuya deducción no admite la ley y restarán las ganancias no alcanzadas por el impuesto. Del mismo modo procederán con los importes no contabilizados que la ley considera computables a efectos de la determinación del tributo.

b) Al resultado del inciso a) se le adicionará o restará el ajuste por inflación impositivo que resulte por aplicación de las disposiciones del Título VI de la LIG.

c) Las demás sociedades (art. 53 inciso b) de la LIG), los fideicomisos transparentes (art. 53 inciso c) de la LIG), las explotaciones unipersonales (art. 53 inciso d) de la LIG), los comisionistas, rematadores, consignatarios y los demás auxiliares de comercio no incluidos en la 4º categoría (art. 53 inciso e) de la LIG) y los profesionales u oficios que complementen su actividad con una explotación comercial (art. 53 último párrafo de la LIG),

Deberán informar la participación que corresponda a cada uno en el resultado impositivo discriminando dentro de tal concepto la proporción del ajuste por inflación impositivo adjudicable a cada partícipe.

Lo dispuesto en el inciso c) no resultará de aplicación para los sujetos que hubieran ejercido la opción a que se refiere el punto 8 del inciso a) del artículo 73 de la LIG. (LOS QUE HUBIESEN OPTADO POR TRIBUTAR COMO SOCIEDADES DE CAPITAL)

SUJETOS QUE NO CONFECCIONEN BALANCES

Art. 128 del D.R. de la LIG.

Las sociedades de capital (art. 73 de la LIG), las demás sociedades (art. 53 inciso b) de la LIG), los fideicomisos transparentes (art. 53 inciso c) de la LIG), las explotaciones unipersonales (art. 53 inciso d) de la LIG), los comisionistas, rematadores, consignatarios y los demás auxiliares de comercio no incluidos en la 4º categoría (art. 53 inciso e) de la LIG) y los profesionales u oficios que complementen su actividad con una explotación comercial (art. 53 último párrafo de la LIG),

Que no confeccionen balances en forma comercial, determinarán la ganancia neta de acuerdo con el siguiente procedimiento:

a) Del total de ventas o ingresos, incluidos los retiros mencionados en el artículo 61 de la LIG (RETIRO DE MERCADERIA PARA USO PARTICULAR), detraerán el costo de ventas, los gastos y otras deducciones admitidas por la ley.

$COSTO = EI + Compras - EF$

b) El costo de ventas a que se refiere el inciso a) se obtendrá adicionando a las existencias al inicio del año fiscal las compras realizadas en el curso del año fiscal y al total así obtenido se le restarán las existencias al cierre del año fiscal.

c) Al resultado del inciso a) se le adicionará o restará el ajuste por inflación impositivo que resulte por aplicación de las disposiciones del Título VI de la LIG.

d) Las demás sociedades (art. 53 inciso b) de la LIG), los fideicomisos transparentes (art. 53 inciso c) de la LIG), las explotaciones unipersonales (art. 53 inciso d) de la LIG), los comisionistas, rematadores, consignatarios y los demás auxiliares de comercio no incluidos en la 4º categoría (art. 53 inciso e) de la LIG) y los profesionales u oficios que complementen su actividad con una explotación comercial (art. 53 último párrafo de la LIG),

Deberán informar la participación que corresponda a cada uno en el resultado impositivo, discriminando dentro de tal concepto la proporción del ajuste por inflación impositivo adjudicable a cada partícipe.

JURISPRUDENCIA SOBRE BALANCE CONTABLE VERSUS BALANCE IMPOSITIVO

HUELVA SA TFN SALA A DEL 14.9.1972

MARINCOLA JORGE TFN SALA D DEL 14.12.2000

INDUSTRIAS PLASTICAS D`ACCORD SRL TFN SALA A DEL 17.12.1997

HUELVA SA TFN SALA DEL 14.9.1972

En el balance contable se aplico el criterio de lo devengado, mientras que en el balance impositivo se aplico el criterio de lo percibido (impuesto a los réditos).

El fisco entendió que en la DDJJ de impuesto a los réditos no se podía aplicar un criterio distinto al aplicado en la contabilidad.

En voto dividido el TFN confirma la determinación oficio.

*“A. Se presenta a fs. 8/11 y 45/50 la actora por medio de apoderado interponiendo recurso de apelación contra las resoluciones de fecha 27 de diciembre de 1968 y 19 de diciembre de 1969 por las que se le determina su obligación en concepto de **impuesto a los réditos**, de emergencia y sustitutivo a la transmisión gratuita de bienes correspondiente a los años 1962 a 1965 aplicándosele recargos conforme al artículo 42 de la ley 11.683 (t.o. 1968).*

EN EL BALANCE CONTABLE SE APLICO EL CRITERIO DE LO DEVENGADO
EN EL BALANCE IMPOSITIVO SE APLICO EL CRITERIO DE LO PERCIBIDO

Señala que los registros contables se realizan conforme al sistema de lo "devengado" en tanto que el balance impositivo se confeccionó de acuerdo al sistema de "lo percibido".

(..)

Considerando:

*Que por ajustarse a derecho, **corresponde confirmar las resoluciones apeladas** por las que se determinaron de oficio el impuesto a los réditos, el de emergencia y el sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes relativos a los años 1962 a 1965.*

*Que contrariamente a lo que pretende la apelante, esos actos liquidatorios resuelven correctamente la cuestión planteada en el sentido de que **si el contribuyente sigue en la contabilidad el método de lo devengado confeccionando sus balances comerciales conforme a dicho método de imputación o apropiación de gastos y entradas, no puede determinar la utilidad fiscal según el método de lo percibido.***

NO HAY AUTONOMIA ENTRE EL BALANCE CONTABLE Y EL BALANCE IMPOSITIVO

*Que **no cabe admitir el razonamiento según el cual el balance impositivo es totalmente autónomo o independiente del comercial** como lo prueba concluyentemente, entre otras disposiciones, el art. 82 de la reglamentación de la ley 11.683 (t. o. 1960). que se invoca en las resoluciones recurridas, a tenor del cual los contribuyentes "que lleven libros y practiquen balance anual, determinarán el rédito neto en la declaración jurada respectiva" a partir del "beneficio o quebranto que arroje el balance anual" con los ajustes que ahí se indican, beneficio o quebranto cuyo monto es obviamente el que resulte del método de imputación o apropiación utilizado en dicho balance.*

Que la norma del artículo 15 del mismo decreto reglamentario señala con suficiente claridad que si bien el contribuyente puede declarar sus réditos ajustándose al principio de lo percibido o al de lo devengado, reproduciendo lo que al respecto dispone el art. 17 de la ley, una vez que uno u otro método "se concrete en los hechos exteriorizándose mediante los asientos de su contabilidad" será ese método, así exteriorizado, el aplicable para la confección del balance fiscal.

Que "los asientos de su contabilidad" a que se refiere la citada norma reglamentaria no son otros que los de los libros de comercio en base a los cuales se ha elaborado el balance comercial por ser demasiado evidente que **no cabe hablar de asientos de la contabilidad fiscal.**

Que aunque lo expuesto sería suficiente para desestimar la impugnación que se formula contra los actos administrativos apelados habida cuenta de la prohibición que impone el artículo 154 de la ley 11.683 (t. o. 1968) de declarar la inconstitucionalidad de aquella disposición reglamentaria, se cree oportuno señalar que ella no ha hecho otra cosa que explicitar un principio elípticamente formulado en la norma del art. 17 de la ley 11.682 conforme a la cual "se consideran réditos producidos en el ejercicio, los cobrados o devengados en el mismo, según fuese el método habitualmente seguido por el contribuyente". Así lo prueba la circunstancia de que, con relación al balance fiscal, no procede hablar, en rigor, de un "método habitualmente seguido" toda vez que, adoptado uno, que no puede ser otro que el mismo en base al cual se confeccionó el balance comercial, éste ha de seguirse invariablemente mientras no se dé la situación prevista en el párrafo primero del art. 15 del reglamento.

Que en este aspecto es innegable, entonces, que **el ordenamiento jurídico tributario ha dado al balance comercial una eficacia externa en cuanto el principio de apropiación o imputación de sus componentes positivos y negativos reviste un carácter de inalterabilidad frente a la administración fiscal**, de igual modo que su aprobación le confiere una indiscutible eficacia interna, esto es, en relación con la sociedad.

Que en consecuencia, **los ajustes que efectúa la apelante con posterioridad a la aprobación del balance por el órgano social al solo efecto impositivo, aunque se asienten en su contabilidad, son manifiestamente ineficaces a los fines que se pretende por no venir reflejados en el balance comercial.** Así sucede con aquellos a que se refieren los peritos contadores en virtud de los cuales se difieren utilidades a ejercicios posteriores con relación a los créditos por ventas no cobradas y se eliminan del ejercicio comercial los gastos no pagados al cierre del mismo (fs. 28 a 29, 81 a 82 y 99 a 102).
(..)

Por ello y las acertadas consideraciones que se vierten en los actos apelados, se resuelve:

Confirmar las resoluciones apeladas en cuanto determinan los impuestos a que se refiere esta causa y dejarlas sin efecto en cuanto liquidan recargos.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos agregados y archívese.- F. Martínez.- Castagnino.- (en disidencia): García Freire.

VOTO EN DISIDENCIA

Considerando:

Que la recurrente se agravia de las resoluciones de la D.G.I. por las cuales se determina de oficio el monto imponible en concepto de impuesto a los réditos, emergencia y sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, correspondientes al año 1962, aplicándosele asimismo los respectivos recargos conforme a lo previsto por el art. 42 de la ley 11.683 -t. o. 1968- (fs. 8 de autos).

Que el desacuerdo con el criterio seguido por la Dirección General Impositiva tiene su origen en la circunstancia de que el actor ha contabilizado en sus libros, y en consecuencia confeccionado sus balances comerciales anuales, siguiendo el método llamado de lo "devengado", tanto para los ingresos como para los egresos verificados en el ejercicio, habiendo optado, en cambio, para la confección de sus liquidaciones impositivas, por el sistema de lo "percibido" conforme -según expresa- a lo previsto por el art. 17, inc. a) de la ley 11.682 (t. o. 1968).

Que, en efecto, funda la actora su tesis en la opción a que la autoriza el tercer párrafo del citado inciso a) del art. 17 que al respecto establece que: "Se considerarán réditos producidos en el ejercicio, los cobrados o devengados en el mismo, según fuese el método habitualmente seguido por el contribuyente"; agregando asimismo que "la norma no sujeta a ninguna formalidad la adopción de uno u otro sistema a los fines de la liquidación del gravamen", señalando que la exigencia establecida por el primer párrafo del art. 13 de la reglamentación general del impuesto a los réditos "no puede ir más allá de lo que expresa la ley o de lo que surge del espíritu que la informa".

Que la recurrente interpreta que ha cumplimentado la exigencia establecida por el art. 13 del decreto reglamentario al dejar constancia, en el libro Inventario rubricado desde un principio, de los ajustes pertinentes a fin de reflejar los beneficios resultantes de la aplicación del sistema de percibido .

(..)

Que el litigio queda reducido, en consecuencia, a decidir si las registraciones que efectúa la recurrente en el Libro Inventario rubricado al pie de los balances anuales significan, desde el punto de vista del art. 13 de la reglamentación, que el método de "lo percibido" ha quedado exteriorizado en los "asientos contables" como para hacer viable la opción prevista por el art. 17 de la ley 11.682, t. o.

PRUEBA PERICIAL CONTABLE

Que, con respecto a esta cuestión, corresponde en primer lugar analizar la respuesta dada en el dictamen agregado a autos -fs. 99 a 102- por los peritos contadores respondiendo a la medida para mejor proveer dispuesta a fs. 88 con fecha 31 de mayo ppdo. En efecto, a la pregunta de "Si resultan ser desde el

punto de vista contable, técnicamente adecuados y suficientemente claros como 'asientos de ajuste del sistema' para evidenciar y poner de manifiesto los importes que corresponde considerar 'percibidos' en el ejercicio, en sustitución de los 'devengados', conforme a los asientos respectivos y sobre cuya base confecciona sus balances comerciales la actora", el perito contador Roberto Bacal señala a fs. 99 vta. que dichos asientos "son técnicamente adecuados y suficientemente claros" para determinar el resultado anual conforme al sistema de percibido "pues en esta forma se llega al mismo resultado que el que se hubiera obtenido de haberse asentado en el curso del ejercicio todos los ingresos y gastos por el sistema de percibido". Por su parte, el perito contador Cristino Jorge Liboreiro señala que los asientos practicados por la actora para registrar el método de "lo percibido" no pueden considerarse como de ajuste del sistema en razón de que los mismos no afectan el resultado del balance legal, pero añade que "los asientos practicados son registraciones aisladas que indican los ajustes realizados por la actora para declarar resultados del balance impositivo en base al sistema de lo 'percibido' y no por el sistema de lo 'devengado'. Señala también que "los asientos de ajuste de gastos... son técnicamente aceptables y reflejan con claridad los importes ajustados por el sistema de lo percibido" y que "con referencia al método y a los asientos de ajustes que siguió la actora... considera que los mismos no son técnicamente correctos" por cuanto "para ajustar el método de 'lo devengado' al sistema de 'lo percibido' en el caso de ventas a plazos que abarcan más de un ejercicio comercial, sería necesario adoptar un plan de cuentas que permitiere establecer con exactitud los costos imputables a los ingresos que se producen en cada período", a efectos de que sobre la base de la utilidad bruta de cada operación se aplique dicho porcentaje a cada cuota que se perciba o que sea exigible de cada operación realizada.

Que al contestar la pregunta formulada a fs. 100 vta. de "si los cálculos correspondientes a 'ajuste del sistema' y las registraciones contables consecuentes, se han efectuado anualmente desde el primer ejercicio en forma habitual y sobre bases homogéneas y coherentes a través del tiempo y resultan ser técnicamente de fácil verificación", el perito contador Bacal informa que dichos cálculos y consiguientes registros contables se han efectuado anualmente desde el primer ejercicio "aun cuando en el primero -1962- la registración se efectuó" al folio 27 y 28 del Libro Diario N° 1 de fecha 28 de octubre de 1962 y a fs. 7 y 8 del Libro Inventario N° 1. En los demás ejercicios las registraciones se efectuaron en los libros Diario e Inventario según lo indica a fs. 81 vta. del informe pericial respectivo. Agrega el perito señor Bacal que "los asientos no merecen objeción de orden técnico siendo de fácil verificación". Con respecto a esta cuestión el perito contador Liboreiro informa que "los cálculos realizados por la actora para ajustar el sistema de lo devengado a lo percibido, como así también las registraciones aisladas practicadas, se han efectuado anualmente desde el primer ejercicio" agregando que "los cálculos han sido hechos sobre bases homogéneas y coherentes".

Que, por último, en su informe ambos peritos concluyen señalando, de común acuerdo, el criterio seguido por la actora para concretar el referido ajuste de métodos.

Que es dable observar que el perito señor Liboreiro, propuesto por el Fisco Nacional, discrepa con el criterio del perito contador señor Roberto Bacal, propuesto por la actora, en los siguientes aspectos: a) que los asientos de ajuste practicados al optar por el sistema de "lo percibido" son registraciones aisladas "para declarar resultados de balance impositivo en base al sistema de 'lo percibido' y no por el sistema de 'lo devengado', utilizado para la contabilidad y confección de los balances aprobados por la Asamblea", b) en el caso de ventas a plazo, a los efectos del ajuste, debió haberse determinado la utilidad bruta de cada operación y no la utilidad bruta del ejercicio.

Que con respecto a la primera discrepancia debe señalarse que la misma es más aparente que real, ya que resulta obvio que las registraciones efectuadas al fin de cada ejercicio han tenido por objeto cambiar el sistema de "lo devengado", seguido a los efectos comerciales, por el de "lo percibido", por el que la actora optó a los efectos impositivos. En relación con la segunda disidencia, si bien el criterio de determinar la utilidad bruta de cada operación llevaría a una mayor exactitud, en lo que se refiere a establecer los montos trasladables al próximo año, que la que resulta de tomar la utilidad bruta del ejercicio, cabe tener presente que en definitiva lo que importa desde el punto de vista del balance fiscal, es la uniformidad, a través del tiempo, del criterio seguido, de manera que el método adoptado resulte absolutamente objetivo y quede al margen de cualquier posible regulación interesada la determinación de las utilidades imponibles. Este principio está en la base de todos los métodos y sistemas que la ley autoriza a los efectos fiscales, aun cuando alguno o algunos resulten ser técnicamente más perfectos que otros desde el punto de vista estrictamente contable; por lo que, en consecuencia, **puede concluirse que, de la información suministrada por los peritos contadores, las registraciones efectuadas por la recurrente anualmente, a los efectos de la opción autorizada por el art. 17 de la ley 11.682, resultan ser técnicamente adecuadas** y, por lo tanto, encuadradas en la exigencia del art. 13 del Decreto Reglamentario cuando señala que "se considerarán réditos del ejercicio los percibidos o devengados en el mismo según fuese el método habitualmente seguido por el contribuyente", debiendo concretarse dicho método en los hechos "exteriorizándose mediante los asientos de su contabilidad...".

Que debe tenerse presente que el **art. 17 de la ley 11.682 otorga, con absoluta claridad, al contribuyente el derecho a elegir uno de los dos métodos - devengado o percibido-** con la sola condición implícita en todo método o sistema de que -para reputarse tal- debe tratarse de una conducta uniformemente seguida a través del tiempo. Ello es así, porque no existe otro interés a proteger desde el punto de vista fiscal que el que las liquidaciones anuales no se vean alteradas -como se ha dicho- por la sola voluntad interesada del contribuyente, cosa que éste podría lograr si le fuera posible modificar, a su arbitrio, el método o sistema seguido anualmente, regulando así los beneficios impositivos.

Que es por esta razón y para hacer posible la verificación consiguiente que el art. 13 del decreto reglamentario exige la exteriorización "mediante los asientos de su contabilidad", no estableciendo ningún otro recaudo o requisito conforme a los cuales deban efectuarse los respectivos asientos, ya sea en lo que atañe a

procedimientos técnicos, libros, etc., ni obliga tampoco a que el contribuyente se modifique el criterio que siguió para la confección de sus balances comerciales. Por ello, es que **válidamente pueden coexistir los dos métodos, uno para la determinación de los resultados comerciales, "lo devengado" en este caso y otro para las liquidaciones fiscales, "lo percibido", aquí en autos.**

Que la reglamentación al establecer la condición a que debía ajustarse el contribuyente para hacer uso de la opción autorizada por la ley, emplea el verbo exteriorizar -manifestar, describir, exponer, presentar, declarar, según el Diccionario de la Lengua- y no otra expresión que implique mayores exigencias técnicas o formales. Ello, obviamente, debe ser interpretado de esta manera, por cuanto la propia norma del art. 13 del decreto reglamentario expresa que cuando el contribuyente no llevare contabilidad, la exteriorización debe efectuarse en los propios balances impositivos, con lo cual **la disposición deja claramente evidenciada la existencia de un balance impositivo que, a los efectos fiscales, priva evidentemente sobre el balance comercial.** No es posible pensar, a este respecto, que las exigencias son de diferente alcance según que el contribuyente lleve o no contabilidad, cuando la finalidad fiscal -ya expuesta- se logra plenamente con independencia del criterio comercial seguido. Esto, por otra parte, se halla presente en la estructura del sistema que informa la ley 11.682, t. o. y su decreto reglamentario y que lleva a **una distinción clara y precisa entre el balance comercial confeccionado conforme a la técnica contable, y el balance fiscal, consecuencia de la aplicación de las normas impositivas específicas, que a los efectos tributarios, prevalecen sobre aquélla.**

Por ello, se resuelve: **revocar la resolución apelada** en cuanto ha sido materia de recurso".

MARINCOLA JORGE TFN SALA D DEL 14.12.2000

Se trata del socio de una SRL en la época que las SRL tributaban impuesto a las ganancias en cabeza de los socios y no como sociedades de capital.

En la contabilidad de la SRL se habían contabilizado "Previsiones para despidos", cuando en realidad se trataba de una "Provisión".

El fisco impugna la deducción.

El TFN confirma la determinación de oficio.

"La doctora Gramajo dijo:

I. Que a fs. 35/38 vta. se apela de la resolución de AFIP DGI DV RRO7 N° 33 de fecha 22 de marzo de 1999, por la que se determina de oficio la obligación impositiva del recurrente frente al impuesto a las Ganancias, período fiscal 1995, con más los respectivos intereses resarcitorios y se le aplica una multa graduada

en el 70% del impuesto determinado por aplicación del artículo 45 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

Expresa que oportunamente **presentó la declaración jurada del impuesto a las Ganancias por el período fiscal 1995, incluyendo en ella el resultado impositivo de la empresa Organización Jer S.R.L. de la que era socio.** Posteriormente, **personal verificador impugnó en el balance de dicha sociedad la suma deducida en concepto de "previsión para despidos", con fundamento en que el cálculo de tal deducción no se ajustaba a las disposiciones que al respecto establecen la ley del impuesto y su decreto reglamentario.**

Sostiene que **la suma impugnada en realidad era una "provisión" que la sociedad había efectuado a efectos de afrontar el pago de indemnizaciones por despidos** que debería abonar a una cantidad importante de dependientes, con motivo de la menor demanda de servicios de vigilancia que hizo Telefónica de Argentina S.A. y que, **al momento de efectuar la provisión, la empresa tenía total certeza respecto del monto que debería abonar en el futuro por tal concepto, situación que quedó corroborada con la posterior reducción de personal, circunstancia ésta debidamente acreditada y reconocida expresamente por el organismo fiscal.**

(..)

II. Que a fs. 45/52 contesta el traslado del recurso la representación fiscal, solicitando la confirmación de la resolución apelada, con costas.

(..)

SENTENCIA DEL TFN

(..)

IV. Que corresponde en esta instancia resolver si se ajusta a derecho la resolución apelada.

Que se trata en el caso del recurso interpuesto contra la determinación de oficio del impuesto a las ganancias, período fiscal 1995, efectuada a la firma "Organización Jer S.R.L.", de la que el recurrente es socio gerente con una participación social del 50%. En razón que la sociedad no es sujeto responsable del impuesto, el ajuste fiscal recae en cabeza de los integrantes de la sociedad, en proporción a sus respectivas participaciones sociales.

Que **el ajuste fiscal obedece a la circunstancia de que la sociedad, en el Balance General correspondiente a dicho año, efectuó una deducción en exceso en concepto de "Previsión para Despidos" violando así lo dispuesto por el artículo 87 de la ley de impuesto a las ganancias y 144 de su decreto reglamentario, razón por la que los funcionarios fiscales procedieron a su impugnación, procediendo a incorporar la provisión constituida en exceso como una mayor utilidad del ejercicio 1995 en la declaración jurada del recurrente, por un monto de \$ 317.968,01, equivalente al 50% del monto total de la deducción impugnada (\$ 635.936,02).**

El actor centra su defensa en que la suma "previsionada" por la sociedad en realidad constituyó una "provisión" y obedeció a la circunstancia de que al momento de cierre del ejercicio correspondiente al año 1995, la empresa Telefónica de Argentina SRL le había comunicado que demandaría servicio de

vigilancia para un número reducido de sus dependencias, lo que implicaría para la sociedad prestadora de tales servicios, el despido de gran parte de su personal y el pago de las pertinentes indemnizaciones, agregando que al momento de cierre del ejercicio -31/7/95- se conocía con total certidumbre el monto a que ascenderían las indemnizaciones por despido, circunstancia que según su criterio reafirma la calidad de provisión de la misma. Afirma que en el caso se hizo aplicación de las normas contables emanadas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

DIFERENCIA ENTRE EL BALANCE CONTABLE Y EL BALANCE IMPOSITIVO

En primer término, corresponde señalar que **desde la óptica de la normativa del impuesto a las ganancias existe una sensible diferencia entre el "balance comercial" y el "balance impositivo"**, y esto es así, **porque la ley ordena una serie de ajustes que deben efectuarse en el primero** para conformarlo al presupuesto que el legislador ha tenido en cuenta para establecer el tributo, de tal manera que carece de relevancia el hecho de que el balance de la sociedad se haya confeccionado de acuerdo a las normas contables que el recurrente invoca.

Al respecto **autorizada doctrina** ha expresado que: "Frecuentemente, la ley usa la expresión balance impositivo para referirse a la determinación del balance ajustado a sus prescripciones y gravable en su expresión neta. El concepto de balance impositivo no está definido por la ley ni por el reglamento y se lo emplea refiriéndolo a uno de los estados que componen el balance comercial: el referente a los resultados y no al estado de situación patrimonial. En ambos casos, el término balance impositivo no tiene expresión formal concreta, ya que puede presentarse con diversas formas. Consiste en conformar el resultado impositivo a considerar en la liquidación del impuesto, ya sea que su determinación obedezca a la existencia de un previo balance comercial o no. Las diferencias entre el balance comercial y el impositivo, en materia de impuesto a la renta, crean indudablemente situaciones de confusión en la mente del industrial o comerciante poco familiarizado con ajustes impositivos, que no se acostumbra a pensar que pese a señalarle los estados contables, conforme a los libros comerciales, una determinada utilidad o pérdida, deba liquidar sus impuestos sobre otra muy distinta que resulta de sus balances fiscales. Es evidente que, en principio, **obedeciendo ambos balances a distintas finalidades, no puede pretenderse una conciliación total de uno y otro. Mientras el balance comercial expone la situación patrimonial de la hacienda y refleja en un cuadro de resultados las modificaciones que se han producido en el patrimonio como consecuencia de los actos de gestión económica, el balance fiscal sólo se preocupa de determinar los resultados sujetos al impuesto a que se refiere: en nuestra hipótesis, el impuesto a la renta". (Reig, "Impuesto a las Ganancias", pág. 312/313, 8ª edición, abril de 1991).**

En segundo término, **corresponde también señalar que la invocada diferencia entre "provisión" y "previsión" se ha relativizado en la actualidad.**

Al respecto, el **mismo autor** citado precedentemente expresa: "Antes de sancionarse la ley N° 19.550, de sociedades comerciales, **la fórmula oficial de balances para sociedades anónimas distinguía las provisiones de las previsiones**. Ello obligaba a diferenciar ambos conceptos: se aplicaba el de provisión cuando existiera incertidumbre de incurrir o no en el gasto; y se utilizaba la idea de provisión cuando los compromisos que habrían de hacer incurrir en el gasto ya existían, aun cuando no fueran todavía exigibles a la empresa y su medición sólo resultase posible mediante estimaciones aproximadas. En general, esa distinción era considerada sutil y fue eliminada de las prácticas contables argentinas. **La expresión provisión se mantiene para referirse a los riesgos contingentes, y ha quedado suprimida la clasificación de provisiones, para incluirlas en las deudas**". (Reig, "Impuesto a las Ganancias", pág. 534, 8ª edición, abril de 1991).

ART. 87 INCISO F) DE LA LIG (HOY DEROGADO). RESERVA PARA INDEMNIZACION POR DESPIDO

V. Referente al tema debatido en autos, la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1986 y modif.) en su artículo 87 establece: "De las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley también se podrá deducir: ... f) En concepto de reserva para indemnización por despido, rubro antigüedad, se admitirá, a opción del contribuyente, la aplicación de cualesquiera de los sistemas que se mencionan en los dos puntos siguientes. Al fondo así formado se imputarán las indemnizaciones que efectivamente se paguen en los casos de despidos, rubro antigüedad. 1. El importe resultante de aplicar sobre las remuneraciones abonadas durante el ejercicio, al personal en actividad al cierre del mismo, el porcentaje que representan en los tres últimos ejercicios las indemnizaciones reales por el rubro antigüedad pagadas sobre las remuneraciones totales abonadas. 2. Un porcentaje a fijar por el Poder Ejecutivo -no superior al dos por ciento (2%)-, a aplicar sobre las remuneraciones totales abonadas durante el ejercicio al personal en actividad al cierre del mismo ... Las reservas y provisiones que esta ley admite deducir en el balance impositivo quedan sujetas al impuesto en el ejercicio en que se anulen los riesgos que cubrían (reservas para despido, etcétera)".

REGLAMENTACION DEL ART. 87 INCISO F) DE LA LIG (HOY DEROGADO). METODO PARA EL CALCULO DE LA PREVISION

Por su parte, el artículo 144 del decreto reglamentario de la ley, dispone: "Cuando se opte por el sistema indicado en el apartado 1, inciso f) del artículo 87 de la ley, para el cálculo de la provisión, deberán considerarse las retribuciones abonadas en los tres (3) últimos ejercicios inmediatos anteriores a aquel por el cual se efectúa el cálculo, aun cuando en alguno de ellos no se hubieran producido despidos. Si en razón de la antigüedad de la empresa no existiera un período anterior de tres (3) años, se considerarán los transcurridos. A los fines dispuestos en el apartado 2, de la norma mencionada en el párrafo anterior, fíjase en un dos por ciento (2%) el porcentaje a que se refiere la misma. Una vez optado por el sistema de la provisión, la misma deberá constituirse en todos los ejercicios. No obstante ello, y previa autorización expresa de la Dirección, los contribuyentes podrán en el ejercicio fiscal en curso a la fecha de

la autorización: a) Cambiar el sistema para el calculo de la previsión ... b) Desistir de los sistemas de previsión ... Si el contribuyente no siguiese un sistema de previsión, podrá implantarlo -previa comunicación a la Dirección- a partir del ejercicio siguiente al de la opción...".

EL METODO UTILIZADO POR LA EMPRESA PARA EL CALCULO DE LA PREVISION NO RESPETA LO ESTABLECIDO EN EL DECRETO REGLAMENTARIO

*De la normativa precedentemente transcrita se desprende en forma clara, que **existen únicamente dos métodos para establecer el monto de la previsión para despido en el balance fiscal de una empresa**, y que adoptado uno de ellos, no puede ser cambiado salvo previa autorización del ente recaudador, debiendo señalarse que **el utilizado por la empresa no es ninguno de ellos, razón por la que cabe confirmar el criterio fiscal plasmado en la determinación de oficio atacada.***

A mayor abundamiento corresponde poner de resalto que, de la prueba producida en esta instancia surge que, tal como lo señala el recurrente en su alegato, con fecha 3/4/95 Telefónica de Argentina comunicó a la empresa la reducción del servicio de vigilancia para algunos objetivos que detalla en la nota, los que totalizan únicamente 31 servicios que cesarían a partir del 21/4/95 (CT-DSP- PROTE/ 93571). La siguiente comunicación de reducción de personal es de fecha 5/9/95 (CT- DSP-OPER/ 95871), y se refiere a 6 hombres, de tal manera que no tiene incidencia alguna en el balance cerrado al 31/7/95.

Lo precedentemente expuesto pone en evidencia que la prueba rendida en esta instancia en manera alguna logra conmovier los fundamentos de la resolución fiscal que por este pronunciamiento se confirma, puesto que la única reducción de servicios con relativa incidencia en el balance del ejercicio 1995, es la comunicada por nota de fecha 3/4/95, pero que tampoco en nada modifica la solución del caso sometido a decisión, puesto que de haberse producido efectivamente el despido del personal afectado dentro del citado ejercicio - circunstancia que no ha sido probada -, las eventuales indemnizaciones abonadas constarían en el cuadro de resultados del período.

(..)

Por lo precedentemente expuesto, se resuelve: confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

Los doctores Sirito y Brodsky dijeron:

Que adhieren al voto precedente.

*Que en virtud de la votación que antecede; **Se resuelve:***

Confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas".

INDUSTRIAS PLASTICAS D'ACCORD SRL TFN SALA A DEL 17.12.1997
(confirmado por la CNACAF Sala "I" del 06/07/2000).

En el caso bajo estudio tanto el TFN como la CNACAF entienden que no se puede computar impositivamente un gasto que no fue contemplado en la contabilidad de la firma.

*" ... el ente fiscalizador **no admite la existencia de un préstamo ajustable**, pues en los balances cantables respectivos **ha sido registrado como importe recibido para futuro aumento de capital**. Que dicho organismo **tampoco acepta la fuerza probatoria de actas que contemplan la existencia de un préstamo ajustable** en un mayor valor en el entendimiento de que admitir dicho criterio implicaría suponer que los balances certificados por el Contador Público no reflejarían la real situación económica financiera de la sociedad ni su resultado final.*

(..)

En cuanto al fondo del asunto, el organismo fiscalizador manifiesta que:

*a) En el impuesto a las ganancias la firma incluye en sus declaraciones juradas como pasivo a los efectos del ajuste por inflación, el monto actualizado del aporte de un socio (importe recibido para futuro aumento de capital) y como cargo a cada ejercicio, la actualización del mismo. Tal acreencia **está contabilizada a valor históricos, no encontrándose la actualización deducida registrada contablemente**. Por ende, **se impugna el ajuste monetario del pasivo y el cargo de la actualización de cada ejercicio**".*

SENTENCIA DEL T.F.N.

(..)

*.... Los ajustes fueron realizados en oportunidad de la preparación de las declaraciones juradas de los impuestos a las ganancias y sobre los capitales, **sin que tales cargos hayan sido reconocidos en la contabilidad de la actora,***

...

(..)

*.... La apelante **no asentó en sus balances los cargos por la actualización del pasivo, ello permite inferir que dicho ajuste deviene improcedente.***

(..)

Los balances en forma comercial son los que surgen de la contabilidad llevada por la sociedad que cumplan con los requisitos esenciales impuestos por el Código de Comercio y cuyos asientos estén respaldados por la documentación probatoria correspondiente.

No existe una total autonomía en la contabilidad fiscal, ya que para las liquidaciones impositivas debe partirse del resultado del balance comercial.

*De las normas legales reseñadas surge que **no se puede optar en los balances impositivos por un método distinto del seguido en la contabilidad, no cabiendo admitir la existencia de autonomía entre los balances fiscal y comercial**, por cuanto la pauta reglamentaria alude al resultado neto del ejercicio comercial, al que se adicionarán y deducirán los ajustes impositivos (T.F.N. 14-09-1972 Huelva SA).*

Las divergencias entre los balances comercial e impositivo sólo resultarán admisibles cuando en forma taxativa la ley y su reglamentación dispongan tratamientos alternativos de excepción (por ejemplo, importes no contabilizados que la ley considere computables a efectos de la determinación del tributo, criterios de valuación de existencias de bienes de cambio, previsión para indemnización rubro antigüedad, etc.).

Constituyendo las registraciones que surgen de los estados contables de la apelante el soporte técnico de la contabilidad fiscal, la consideración de ajuste al pasivo no reflejados en aquella significa un apartamiento inmotivado de las normas que gobiernan la confección de los balances contables.

Admitir lo contrario implicaría -como se sostiene acertadamente en los considerandos de las resoluciones recurridas- suponer que los balances certificados por Contador Público no reflejarían la real situación económica financiera de la sociedad ni su resultado final e importaría desconocer el principio general del derecho a través del cual nadie puede ir contra sus actos propios, resultando inadmisibile una conducta contradictoria.

No empecé lo expuesto lo manifestado en las actas analizadas con la pericia obrante a fs. 202/205 que, aunque siendo objeto de una prueba documental aportada extemporáneamente, carecen de identidad para revertir la conclusión de que la apelante no reflejó en sus balances la sustantividad de los ajustes materia de la cuestión litigiosa planteada. En idéntico sentido, la contestación del oficio dirigido al Banco de la Nación Argentina resulta intrascendente para la resolución del a causa.

Concluyendo, habida cuenta de que los cargos al balance impositivo no han sido reconocidos en la contabilidad de la actora, deben rechazarse los ajustes al pasivo practicado por la misma y confirmarse las determinaciones de oficio”.

=====

BIENES ADJUDICADOS A LOS SOCIOS POR DISOLUCION DE LA SOCIEDAD

Art. 132 del D.R. de la LIG.

Los bienes que las demás sociedades (art. 53 inciso b) de la LIG), las explotaciones unipersonales (art. 53 inciso d) de la LIG), los comisionistas, rematadores, consignatarios y los demás auxiliares de comercio no incluidos en la 4º categoría (art. 53 inciso e) de la LIG) y los profesionales u oficios que complementen su actividad con una explotación comercial (art. 53 último párrafo de la LIG), las sociedades de responsabilidad limitada y las sociedades en comandita simple y por acciones,

ADJUDICACION AL VALOR DE PLAZA

Adjudiquen a sus socios y dueños en caso de disolución, retiro o reducción de capital, se considerarán realizados por la sociedad o empresa por un **precio equivalente al valor de plaza** de los bienes al momento de su adjudicación.

=====

DISTRIBUCION DE RESULTADOS (DEMÁS SOCIEDADES, FIDEICOMISOS
TRANSPARENTES Y EXPLOTACIONES UNIPERSONALES)

Art. 54 de la LIG

DEMÁS SOCIEDADES Y EXPLOTACIONES UNIPERSONALES

El resultado del balance impositivo de las demás sociedades (art. 53 inciso b) de la LIG) y de las empresas unipersonales (art. 53 inciso d) de la LIG), se considerará, íntegramente distribuido a los socios de la sociedad o íntegramente asignado al dueño de la explotación unipersonal, aun cuando no se hubiera acreditado en sus cuentas particulares.

FIDEICOMISOS TRANSPARENTES

El resultado obtenido por los fideicomisos transparentes (art. 53 inciso c) de la LIG), será distribuido a los fiduciarios al cierre del año fiscal, en la proporción que les corresponda.

LOS QUEBRANTOS ESPECÍFICOS NO SE DISTRIBUYEN

Las disposiciones contenidas en los párrafos precedentes no resultarán de aplicación respecto de los quebrantos de naturaleza específica.

Las disposiciones contenidas en los párrafos precedentes no resultarán de aplicación respecto de los quebrantos de naturaleza específica para los sujetos comprendidos en los incisos b), c) y d) del artículo 53 (DEMÁS SOCIEDADES, FIDEICOMISOS TRANSPARENTES Y EXPLOTACIONES UNIPERSONALES), los que deberán ser compensados por la sociedad, por el fideicomiso, o por la explotación unipersonal, en la forma prevista en el artículo 25 de la LIG, en función del origen del quebranto.

SUJETOS QUE OPTEN POR TRIBUTAR COMO SOCIEDADES DE CAPITAL

Tampoco se aplicarán las disposiciones contenidas en los dos primeros párrafos de este artículo cuando las demás sociedades (art. 53 inciso b) de la LIG) y los fideicomisos transparentes (art. 53 inciso c) de la LIG), 53 hayan ejercido la opción prevista el punto 8 del inciso a) del artículo 73 de la LIG (TRIBUTAR COMO SOCIEDADES DE CAPITAL).

Art. 170 del D.R. de la LIG.

LOS QUEBRANTOS ESPECÍFICOS NO SE DISTRIBUYEN

De acuerdo con lo previsto en el tercer párrafo del artículo 54 de la LIG, los quebrantos allí referidos (QUEBRANTOS ESPECIFICOS), no se atribuirán a los socios, asociados, único dueño o fiduciarios que revistan la calidad de beneficiarios,

Deberán ser compensados por la sociedad, por la asociación, por la explotación unipersonal, por el fideicomiso transparente,

Con ganancias netas generadas de la misma fuente y que provengan de igual tipo de operaciones de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 65 y 25 de la LIG.

Art. 134 del D.R. de la LIG.

COMPUTO DE LAS RETENCIONES PRACTICADAS (A LAS DEMAS SOCIEDADES A LOS FIDEICOMISOS TRANSPARENTES A LAS EXPLOTACIONES UNIPERSONALES)

Las sumas retenidas, en concepto de impuesto a las ganancias, a las demás sociedades (art. 53 inciso b) de la LIG), a los fideicomisos transparentes (art. 53 inciso c) de la LIG), a las explotaciones unipersonales (art. 53 inciso d) de la LIG), a los profesionales u oficios que complementen la actividad con una explotación comercial (art. 53 último párrafo de la LIG),

Serán deducibles del impuesto que corresponda ingresar a los socios de las demás sociedades, a los fiduciarios beneficiarios de los fideicomisos transparentes, al titular de la explotación unipersonal, de acuerdo con la proporción que, por el contrato social, estos tengan en las utilidades o pérdidas.

SUJETOS QUE OPTEN POR TRIBUTAR COMO SOCIEDADES DE CAPITAL

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación para los sujetos que hubieren ejercido la opción del apartado 8 del inciso a) del artículo 73 de la LIG.

=====

VENTA DE BIENES DE CAMBIO. DETERMINACION DE LA GANANCIA BRUTA

Art. 55 de la LIG

Cuando las ganancias provengan de la enajenación de bienes de cambio, se entenderá por ganancia bruta el total de las ventas netas menos el costo que se determine por aplicación de los artículos siguientes.

Se considerará ventas netas el valor que resulte de deducir a las ventas brutas las devoluciones, bonificaciones, descuentos u otros conceptos similares, de acuerdo con las costumbres de plaza.

JURISPRUDENCIA SOBRE EL TRATAMIENTO DE LOS ENVASES COMO BIENES DE CAMBIO O COMO BIENES DE USO

TRATAMIENTO DE LOS ENVASES (BOTELLAS Y CAJONES)

COCA COLA SA TFN SALA D DEL 26.3.1974

SAN MARTIN REFRESCOS SA CNACAF SALA III DEL 22.6.1982

SAN MARTIN REFRESCOS SA TFN SALA C DEL 30.8.1977

COCA COLA SA TFN DEL 26.3.1974

El tema en discusión es si los envases (botellas y cajones) tienen el carácter de bienes de cambio o de bienes de uso.

El TFN sostiene que se trata de bienes de cambio porque el comprador no tiene la obligación de devolverlos.

*“I.- Que a fs. 12/18 se apela de las resoluciones del organismo recaudador de fecha 27 de septiembre de 1967, por las que se determina el **impuesto a los réditos** y a los beneficios extraordinarios correspondientes al período fiscal 1960. Se agravia respecto al tratamiento acordado por la repartición al rubro **envases y cajones, que son entregados a los clientes previo pago de un depósito en garantía** por un valor equivalente al que deberían resarcir en caso de pérdida, rotura u otra causa que impidiera su restitución, y a la aplicación de los art. 81 y 82 de la ley 11683.*

A fs. 46/62, se apela de las resoluciones de fecha 26 de diciembre de 1967 por las que se determina el impuesto a los réditos correspondiente al período 1961 y el impuesto a los beneficios extraordinarios, por el mismo período y se aplican sendas multas. Al igual que en el recurso anterior se limitan los agravios al rubro envases quedando fuera de la litis el relacionado con la venta a San Martín Refrescos S.A.C. e l. de una planta embotelladora, por haberse acogido respecto de este rubro a los beneficios de la ley 17498 de condonación.

A fs. 143/152 se apela de las resoluciones de fecha 26 de diciembre de 1968 dictadas en los impuestos a los réditos y de emergencia correspondientes al período 1962. Aquí se vuelven a expresar agravios respecto del tratamiento dispensado al rubro "depósitos en garantía de envases", respecto de la aplicación al caso del art. 82, y también respecto a la transferencia de envases a San Isidro Refrescos S.A. y a la venta de vidrio roto.

*Y, finalmente, a fs. 241/252, se apela de las resoluciones dictadas con fecha 22 de diciembre de 1969 por las que se determinaron los impuestos a los réditos y de emergencia por los períodos fiscales 1963, 1964 y 1965. Se vuelven a expresar agravios respecto de la impugnación efectuada por el ente fiscal, al tratamiento contable impositivo otorgado por la firma a los **envases, que son***

considerados por ésta como "bienes de uso", a la impugnación de las deducciones efectuadas por inversiones que incrementan la capacidad productiva en maquinarias y equipos, realizadas con posterioridad al 31 de octubre de 1962, sosteniendo que tal beneficio se halla expresamente contemplado por el decreto ley 1223/63, que modificó la ley 11.682 y respecto al ajuste efectuado con relación a la venta de bienes cuya deducción efectuara la empresa.

II.- Que a fs. 23/27 **contesta el primer traslado la representación fiscal**, solicitando el rechazo del recurso interpuesto, fundándose en que la apelante debió computar como compras los importes reembolsados a los distribuidores del producto que elabora, como consecuencia de las devoluciones de envases y deducir el 50% de la suma así resultante, en concepto de rebajas por nuevas inversiones (art. 81 ley 11682) y por aplicación del art. 82 de la misma ley reintegrar al balance impositivo igual proporción de los llamados "depósitos de garantía" que percibió contra la entrega de botella y cajones. A fs. 67/72, se contesta el segundo recurso, con idéntica argumentación. A fs. 157/163, se contesta el tercer recurso, con los mismos argumentos en los que se refiere al rubro envases; respecto a la transferencia de envases a San Isidro Refrescos S.A. y su equivalente del rubro "depósitos sobre envases", afirma que se trata de una venta cuyo cobro se realizó por compensación con el importe deducido del rubro "depósitos sobre envases" mediante la disminución de su pasivo; respecto a la venta de vidrio roto afirma que no difiere de la venta de botellas, la figura jurídica en el caso es venta. Agrega finalmente que a partir del 1° de noviembre de 1962 no corresponde la desgravación de las compras de envases (botellas y cajones) por la limitación introducida por el decreto 8724/62, modificado a su vez por el decreto ley 1223/63 y hasta la fecha de su derogación por la ley 16656.

A fs. 257/263 se contesta el último recurso, con argumentación similar a la anterior en lo que respecta al rubro envases y agregando que corresponde confirmar la impugnación efectuada de las deducciones en nuevas maquinarias y equipos efectuadas por la firma con posterioridad al 31 de diciembre de 1962 por no estar previstas en la ley 11682 ni en el decreto 1223/63.

SENTENCIA DEL TFN

(..)

I.- Que en estas causas cuya acumulación se ha dispuesto, se apelan las siguientes resoluciones dictadas por la Dirección General Impositiva: 1°) A fs. 12 las dictadas con fecha 27 de setiembre de 1967 que determinaron la obligación fiscal de la recurrente frente al impuesto a los réditos por el año 1960 y al impuesto a los beneficios extraordinarios por el mismo período. Se discute y expresan agravios en relación al tratamiento dispensado por el ente recaudador al **rubro envases (botellas y cajones)** y a la aplicación de las normas de los artículos 81 y 82 de la ley 11682 así como a la nulidad del procedimiento seguido en las etapas previas a la determinación; 2°) A fs. 46 el recurso se dirige contra las resoluciones de fecha 26 de diciembre de 1967 que determinaron el impuesto a los réditos por el año 1961 y a los beneficios extraordinarios por igual período y aplicaron sendas multas. Los agravios se limitan al tratamiento dado al rubro

envases quedando fuera de la litis el relacionado con la venta a San Martín Refrescos S.A.C. e I. de una planta embotelladora, por cuanto se manifiesta a fs. 46 vta. (escrito de apelación) que la recurrente se ha acogido a los beneficios de la ley 17.498 s/condonación de multas y recargos. Siendo que las multas aplicadas lo han sido en función del impuesto determinado en proporción a este último aspecto, tampoco integran las cuestiones a resolver la procedencia de la imposición de aquellas penalidades. 3º) A fs. 143 se recurren las resoluciones dictadas con fecha 26 de diciembre de 1968 que determinan el impuesto a los réditos por el año 1962 y el de emergencia por igual período. A más de expresarse disconformidad con el ya mencionado tratamiento fiscal relativo a los envases, se discute la aplicación del art. 82 de la ley 11.682, la asimilación de los vidrios rotos a los envases y la solución que el ente recaudador da a la transferencia a San Isidro Refrescos S.A.C. e I. de determinados envases. 4º) A fs. 241 se recurre contra las resoluciones de fecha 22 de diciembre de 1969 mediante las cuales se determinan el impuesto a los réditos y el de emergencia, ambos por los períodos fiscales 1963 a 1965. Se agravia la recurrente en cuanto las resoluciones apeladas consideran a los envases como bienes de cambio y como tales no constitutivos del activo fijo lo que lleva a la consecuencia de no admitirse la deducción prevista por el art. 81 de la ley 11.682 y su modificación por el decreto-ley 1223/63. También lo hace en tanto la administración fiscal no admite la deducción por inversiones con posterioridad al 31 de octubre de 1962 de compras que se considera que no contribuyen al incremento de la capacidad productiva y lo mismo ocurre en relación al criterio fiscal de considerar subsistente el reintegro previsto por el art. 82 de la ley 11.682 luego de la derogación del art. 81 del mismo texto legal. Se agravia finalmente señalando que se han incluido reintegros sin relacionarlos con las deducciones no admitidas.

(..)

ENVASES (BOTELLAS Y CAJONES). CARÁCTER DE BIENES DE USO O DE BIENES DE CAMBIO

III.- Que de las consideraciones que se han dejado expuestas resulta claro que la decisión de la causa depende substancialmente del criterio con que se juzgue el carácter que invisten las operaciones realizadas por la recurrente con el rubro **envases (botellas y cajones)** y esencialmente **si a tales cosas ha de adjudicárseles la naturaleza de bienes de uso o de bienes de cambio**. De inclinarse el voto por este último concepto, sostenido por la repartición fiscal en las últimas resoluciones dictadas, la solución del caso no puede ser otra que excluir a tales bienes del activo fijo con la inmediata consecuencia de hacer totalmente inaplicable al caso las disposiciones de los artículos 81 y 82 de la ley 11682. De conceptuarse que los envases constituyen bienes de uso, ha de analizarse si por la naturaleza jurídica de las operaciones que realiza la apelante, son o no de aplicación para la liquidación del impuesto las disposiciones legales que se dejan citadas.

DESCRIPCION DE LA OPERATORIA RELATIVA A LOS ENVASES

IV.- Que de las actuaciones administrativas que obran agregadas por cuerda como de la prueba producida en autos, cabe concluir que han quedado probados

los siguientes hechos: a) que **se entrega el producto (bebida) envasado y en cajones recibiendo del adquirente la misma cantidad de botellas y cajones;** b) **entrega del producto (bebida) envasado y en cajones, sin recepción de envases vacíos, en cuyo caso se percibe por la recurrente una suma determinada por los mencionados envases que quedan en poder del cliente a la que se da el carácter de depósito en garantía por la devolución;** c) **entrega de productos sin cargo con fines de propaganda sin cobrar suma alguna** y d) **entrega del producto a ciertas instituciones sin recibir depósito, dejando constancia en una boleta de la cantidad y clase de los envases dejados por tiempo determinado.** Los dos últimos son los únicos casos que se contabilizan en las cuentas envases con la denominación en comodato.

EN EL CASO DE LOS ENVASES QUE SE DEBEN DEVOLVER. SE DEJA UN DEPOSITO QUE SE DEVUELVE AL RECIBIR LOS ENVASES EN BUENAS CONDICIONES

V.- *Que según las pruebas producidas, al dorso de las respectivas facturas, se deja constancia por la recurrente de que "Tratándose de botellas y cajones sobre los cuales la marca registrada o el nombre de Coca-Cola y/o Fanta aparecen fundidos, estampados a fuego o aplicados en otra forma, no se transmite en ningún caso la propiedad no obstante el hecho de exigirse un depósito a cambio de esas botellas y cajones. Dicho depósito se exige exclusivamente con el objeto de asegurar la restitución de las botellas y cajones y será reembolsado por la Compañía cuando las botellas y cajones sean devueltos en buen estado por el primitivo comprador de la bebida. Para obtener el reembolso del depósito deberá presentarse el presente comprobante".*

Que de las pericias contables producidas a fs. 107 y fs. 210 surge que el valor unitario promedio asignado a los envases entregados por la apelante es menor que el costo unitario promedio de aquéllos (punto 5 de los informes) y que la recurrente efectúa las devoluciones (de las sumas recibidas) a los importes vigentes en el período en que la devolución se efectúa, variando los mismos si la devolución proviene de un período de entrega en que estuvo vigente otro precio.

Que las demás probanzas arribadas al proceso consisten en informaciones producidas por empresas que emplean envases para la entrega de sus productos a los adquirentes, con distintas modalidades en función de la propia naturaleza de los productos o de la modalidad operativa adoptada por la empresa así como la opinión vertida por la Cátedra Contabilidad I de la Facultad de Ciencias Económicas (fs. 316-139) que no pasa de ser un dictamen que, como es obvio no obliga al Tribunal y que, desde ya, puede afirmarse que no se comparte como resulta de los considerandos que siguen.

EL COMPRADOR NO TIENE LA OBLIGACION DE DEVOLVER LOS ENVASES. POR LO TANTO LOS ENVASES TIENEN EL CARÁCTER DE BIENES DE CAMBIO

VI.- *Que en relación a este aspecto fundamental de la litis, se advierte que la recurrente en sus respectivas apelaciones que contienen sus agravios, no*

precisa la naturaleza jurídica del contrato que vincula a Coca-Cola con sus clientes en relación a los envases (botellas y cajones) sosteniendo de que se configuraría una operación sui-géneris, donde lo que se vende es la bebida, con la característica de que los envases deben ser devueltos para reintegrarse al proceso productivo, agregando que el negocio necesita imprescindiblemente contar con los medios legales para que esas botellas y cajones vuelvan a su origen para su llenado. Pero también ha de señalarse que en momento alguno se sostiene que la empresa recurrente cuenta con los mencionados medios legales para obtener compulsivamente la devolución de los envases surgiendo en cambio, en forma indubitable, que para hacer solamente conveniente esa restitución se exige un depósito en dinero que induzca a tal devolución.

Que de todo ello se desprende, sin mayor esfuerzo, que **no existe por parte del comprador obligación alguna de devolver los envases**. Si lo hace es porque comercialmente le ha de resultar beneficioso ya que si omite tal reintegro no obtendrá nueva provisión de bebidas o deberá abonar nuevas sumas en concepto de "depósito". **No existiendo obligación de devolver los envases recibidos ni por ende acción por parte de Coca-Cola para exigir esa restitución, ha de concluirse inevitablemente que los mencionados envases son objetos de sucesivos contratos de compra-venta, traslativos, como es obvio, del dominio de las cosas.**

Que en consecuencia, por lo expuesto y propios fundamentos de las resoluciones de fecha 22 de diciembre de 1969, al ser objeto los envases de sucesivas transferencias de dominio, **revisten el carácter de bienes de cambio**, no incluibles en el activo fijo de la recurrente y por lo tanto no procede dispensarles el tratamiento previsto por el art. 81 de la ley 11682 (t.o. en 1960 y sus modificaciones) y por ende tampoco el del art. 82 del mismo texto legal.
(..)

VII.- Que por aplicación del criterio que se deja sentado, deben modificarse las resoluciones apeladas que llevan fecha del 27 de setiembre de 1967, 26 de diciembre de 1967 y 22 de diciembre de 1968 en cuanto hacen incidir en las liquidaciones del gravamen las deducciones y reembolsos de los envases (artículos 81 y 82 de la ley 11682) así como también las declaraciones juradas presentadas oportunamente por la firma en cuanto tales conceptos tengan incidencia en la liquidación, siempre que el impuesto a abonar no supere el que se determina en las resoluciones apeladas.

Que por la misma razón **han de confirmarse las resoluciones del 22 de diciembre de 1969 en todo lo referente a la definición como bienes de cambio de los envases (botellas y cajones)**.
(..)

Por ello, SE RESUELVE:

1º) Modificar las resoluciones de fecha 27 de setiembre de 1967, 26 de diciembre de 1967, 26 de diciembre de 1968 y 22 de diciembre de 1969 debiendo liquidarse los impuestos que ellas determinan sobre la base de las conclusiones a que se llega en los considerandos VI, VII, VIII, IX y X de la presente sentencia.

2º) Disponer que la Dirección General Impositiva, a la que se remitirán las actuaciones administrativas agregadas por cuerda, practique nuevas liquidaciones de los impuestos a los réditos, a los beneficios extraordinarios y de emergencia comprendidos en estas causas acumuladas, dentro del término de treinta días de notificada la presente, bajo apercibimiento de lo que hubiere lugar por derecho”.

SAN MARTIN REFRESCOS SA CNACAF SALA III DEL 22.6.1982

El tema en discusión es el tratamiento de los envases, para el contribuyente se trata de bienes de uso, mientras que para el fisco son bienes de cambio.

El TFN confirmó la determinación de oficio. Para el TFN los envases son bienes de cambio.

La CNACAF revoca la sentencia del TFN por lo tanto revoca la determinación de oficio. Para la CNACAF los envases son bienes de uso.

”I. Que a fs. 180/192 aquél **confirmó cinco resoluciones del organismo recaudador** dictados el 25/4/1979 por las cuales había determinado de oficio las obligaciones tributarias de la sociedad referida, en cuanto:

1) el **impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 1974 y 1975**; 2) el impuesto a los capitales y patrimonio -Título I- por los mismos años; 3) a los réditos, por los períodos 1971, 1972 y 1973; 4) el impuesto substitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, por los años 1971, 1972 y 1973; 5) al impuesto de emergencia sobre el impuesto substitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, del año 1973. A fs. 195 y 199/204, la actora dedujo y fundó su recurso para ante esta Cámara.

ENVASES. TRATAMIENTO COMO BIENES DE CAMBIO (POSTURA DEL FISCO) O COMO BIENES DE USO (POSTURA DEL CONTRIBUYENTE)

II. Que las determinaciones que así se confirmaron tuvieron por causa el **haberse considerado como "bienes de cambio" los envases** que la aquí recurrente utiliza para sus productos, a los que **ella había atribuido el carácter de "bienes de uso"** al formular las respectivas declaraciones juradas. Al respecto **al Tribunal a quo entendió** que la decisión **dependía esencialmente de la naturaleza del vínculo jurídico entre el fabricante (actora) y el revendedor** de sus productos. Para ello se remitió, transcribiéndolos, a los fundamentos de lo resuelto en una causa anterior y análoga, promovida por la misma parte. Y así señaló: a) que dicho vínculo configura un contrato irregular que opera la transferencia de propiedad -de los envases- desde que queda perfeccionado; b) que no hay modo de evitar que tales cosas se confundan, substituyéndose el derecho del deudor por un simple crédito; c) que los contratos que así se ganaran son, o bien depósitos irregulares o un negocio jurídico innominado análogo, que cae bajo la disciplina de aquellos depósitos, pudiendo asimismo configurar contratos de prenda irregular; d) que la aprehensión por el

legislador del concepto de la "consumibilidad" civil hace posible colocar bajo la figura del depósito irregular aquellos casos en las que la cosa dada en depósito sea fungible, no obstante no ser consumible, e) que lo que los clientes de la actora pueden devolver es una cosa igual pero no necesariamente la misma botella o cajón que antes recibieron, por lo cual la reserva que la accionante formula en oportunidad de la venta de sus productos, en cuanto a que no transmite la propiedad o los antedichos elementos, es impotente para borrar una consecuencia impuesta por la disciplina jurídica bajo la cual el negocio se celebra, fundándose éste en el carácter fungible del objeto sobre el que recae y, por consiguiente, en la naturaleza de la obligación que asume su cocontratante, que no es de especie sino género; f) que el llamado depósito de garantía por los envases es sino una prenda irregular, que opera el traspaso de dinero al acreedor prendario, ya que no hay posibilidad alguna de evitar que la prenda se confunda en el patrimonio de aquél sin acudir a formas de individualización que tendrían el efecto de dejar de lado la figura que se considere.

AUTONOMIA DE LA VOLUNTAD Y PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONOMICA

III. Que **el principio de la autonomía de la voluntad** (art. 1197 del CC), así como el de **la realidad económica**, propio del derecho tributario (art. 12, ley 11683, t.o. 1978), concurren en el caso a fin de **descartar que la intención del contribuyente** -y de su contraparte en las operaciones propias del comercio de aquél- **haya sido la de transferir la propiedad de los envases** cuyo tratamiento fiscal está en debate, habida cuenta de no existir controversia en punto a la reserva que la actora formula al recibir el depósito a raíz de las ventas de las bebidas gasificadas que produce.

SE HACE MENCION AL CODIGO ALIMENTARIO

IV. Que esa manifestación de voluntad no sólo es coherente con la índole de tal comercio, sino que es práctica normativamente receptada, al haberse previsto en el **Código Alimentario (art. 1817)** que "Los sifones o los envases para agua gasificada con sus distintas denominaciones y los envases para bebidas sin alcohol (gasificadas o no) podrán llevar grabada, estampada o vitrificada en forma indeleble la leyenda 'envase no negociable', 'este envase no puede venderse' u otras expresiones semejantes con caracteres bien visibles y se comisará todo sifón o envase que llevando estas leyendas se encuentran llenos o vacíos en poder de quien o quienes no estén debidamente autorizados...".

V. Que por lo dicho ninguna trascendencia cabe asignar a la posible similitud de la entrega de envases por la actora a sus clientes, con figuras jurídicas que conducen a un resultado adverso a la expresa voluntad de aquélla y el objeto de su actividad comercial, toda vez que se trataría de figuras jurídicas inadecuadas y de las que debe prescindirse para encuadrar el efectivo negocio económico que se celebró (art. 12, ley 11683, t.o. 1978).

TRATAMIENTO EN LA CONTABILIDAD

VI. Que **lo expuesto no se altera por el hecho de figurar como pérdida en la contabilidad de la actora la diferencia entre el costo de los envases y el valor cobrado como depósito de garantía, que es inferior**, así como el de ser la existencia real en poder de terceros forzosamente inferior a la figura en libros, toda vez que **constituyen operaciones contables insuficientes para transformar la realidad jurídica, ni convertir así en compraventa la entrega de bienes con marcas aplicadas que no están destinados a comercializarse**, ni a usarse para otro destino ajeno al ciclo comercial de la actora, dedicada a la elaboración de determinadas bebidas. En cuanto a la devolución de un importe que equivale al precio del depósito vigente y no al del contrato, se exhibe como una simple fórmula de reajuste para facilitar su devolución, no susceptible de variar la naturaleza del contrato.

DICTAMEN DE LOS PERITOS INGENIEROS

VII. Que por otra parte, **los peritos ingenieros que dictaminaron en el caso informan que el término de vida útil probable de los envases de que se trata oscila entre 4, 6 y 8 años** (fs. 155 vta./156 vta.), términos que acreditan -y con holgado margen- la **razonabilidad de la inclusión de aquéllos como bienes de uso**, conforme lo entendió la actora al formular las declaraciones juradas que en el caso se impugnaron, siendo de señalar que análoga fue la decisión de esta Cámara frente a planteos similares, en fallos a los que cabe remitirse (Sala 1, en los casos "Barriocanal, Martín R." del 14/6/1979, entre otros).

Por ello, **se revoca lo decidido** a fs. 180/192 en cuanto fue materia de recurso y agravios".

SAN MARTIN REFRESCOS SA TFN SALA C DEL 30.8.1977

Depósito en garantía. Carácter de bienes de cambio: Se niega a los envases el carácter de bienes de uso, sobre la base de considerar que los clientes no los reciben en comodato, sino que son vendidos a éstos.

Los clientes revendedores adquieren la propiedad de los envases mediante una suma de dinero llamada depósito en garantía; esta relación jurídica hace que los envases merezcan el tratamiento de bienes de cambio.

Las sumas de dinero que entregan los clientes revendedores al fabricante - llamadas depósito de garantía- constituyen jurídicamente una prenda irregular en la cual se opera el traspaso de la propiedad del dinero al acreedor prendario; tales importes entran en el patrimonio y se aplican al desarrollo de actividades económicas, no permaneciendo separados del capital de la empresa.

VALUACION DE BIENES DE CAMBIO (EXCEPTO INMUEBLES)

Aclaración previa:

Los bienes de cambio y se valúan según las normas de la ley de impuesto a las ganancias (ART. 56 A 59 DE LA LIG), pero **sin el computo de las actualizaciones** por aplicación del art. 93 segundo párrafo de la LIG.

Art. 56 de la LIG

Para practicar el balance impositivo, la **existencia de bienes de cambio - excepto inmuebles-** deberá computarse utilizando para su determinación los siguientes métodos:

MERCADERIA DE REVENTA (ULTIMA COMPRA)

Art. 56 inciso a) de la LIG

a) **Mercaderías de reventa, materias primas y materiales:** al **costo de la última compra** efectuada en los dos (2) meses anteriores a la fecha de cierre del ejercicio. Si no se hubieran realizado compras en dicho período, se tomará el costo de la última compra efectuada en el ejercicio, actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de cierre del ejercicio. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

Art. 136 inciso a) del D.R. de la LIG- Se entenderá por:

a) **Costo de la última compra:** el que resulte de considerar la operación realizada en condiciones de contado MAS los gastos necesarios para poner en condiciones de venta a los artículos que conforman la compra (acarreos, fletes, acondicionamiento u otros).

Los valores deben referirse a operaciones que involucren volúmenes normales de compras, realizadas durante el ejercicio, teniendo en cuenta la envergadura y modalidad operativa del negocio del contribuyente. Por su parte, tales valores deben encontrarse respaldados por las correspondientes facturas o documentos equivalentes.

Cuando no existan compras durante el ejercicio se tomará el valor impositivo de los bienes en el inventario inicial, actualizado desde la fecha de inicio a la fecha de cierre del ejercicio.

Art. 147 del D.R. de la LIG.

GRAN DIVERSIDAD DE ARTICULOS

Cuando los sujetos que deban valorar mercaderías de reventa, en razón de la **gran diversidad de artículos**, tengan dificultades atendibles para aplicar el sistema previsto en el inciso a) del artículo 56 de la ley, **podrán aplicar a tal efecto el costo en plaza.**

PRODUCTOS ELABORADOS (ULTIMA VENTA MENOS GASTOS DE VENTA Y % DE UTILIDAD)

Art. 56 inciso b) de la LIG

b) Productos elaborados:

1. El valor a considerar se calculará en base al **precio de la última venta** realizada en los dos (2) meses anteriores al cierre del ejercicio, **menos los gastos de venta y el margen de utilidad neta** contenido en dicho precio.

Art. 136 incisos a), b), c) y d) del D.R. de la LIG - Se entenderá por:

PRECIO DE LA ULTIMA VENTA

b) **Precio de la última venta:** el que surja de considerar la operación realizada en condiciones de contado. Idéntico criterio se aplicará en la determinación del precio de venta para el contribuyente.

Los valores deben referirse a operaciones que involucren volúmenes normales de ventas, realizadas durante el ejercicio, teniendo en cuenta la envergadura y modalidad operativa del negocio del contribuyente. Por su parte, tales valores deben encontrarse respaldados por las correspondientes facturas o documentos equivalentes.

GASTOS DE VENTA

c) **Gastos de venta:** aquellos incurridos directamente con motivo de la comercialización de los bienes de cambio (fletes, comisiones del vendedor, empaque, etcétera).

MARGEN DE UTILIDAD NETA

d) **Margen de utilidad neta:** el que surja por aplicación del **coeficiente de rentabilidad neta** asignado por el contribuyente a cada línea de productos.

El procedimiento de determinación del coeficiente de rentabilidad neta deberá ajustarse a las normas y métodos generalmente aceptados en la materia, debiendo demostrarse su razonabilidad.

OPCION PARA DETERMINAR EL MARGEN DE UTILIDAD NETA

Sin perjuicio del procedimiento dispuesto precedentemente, el margen de utilidad neta podrá determinarse mediante la aplicación del **coeficiente** que surja de relacionar el **resultado neto del ejercicio** que se liquida con las **ventas del del ejercicio**, y tal coeficiente será de aplicación a todos los productos.

DETERMINACION DEL RESULTADO NETO DEL EJERCICIO

Se considerará como **resultado neto del ejercicio** al que corresponda a las operaciones ordinarias de la empresa, determinado conforme a normas de contabilidad generalmente aceptadas y que guarden uniformidad respecto del ejercicio anterior.

NO SE DEBE TENER EN CUENTA LAS OPERACIONES EXTRAORDINARIAS

En ningún caso se incluirán ingresos provenientes de reventa de bienes de cambio, de prestación de servicios u otros originados en operaciones extraordinarias de la empresa. La exclusión de estos conceptos conlleva la eliminación de los gastos que le sean atribuibles.

Elegido uno de los métodos indicados en este inciso, este no podrá ser variado durante cinco (5) ejercicios fiscales.

Si no existieran ventas en esos dos meses, para el cálculo se considerará el precio de la última venta realizada menos los gastos de venta y el margen de utilidad neta contenido en el precio, actualizándose el importe resultante entre la fecha de venta y la de cierre del ejercicio. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

Cuando no se hubieran efectuado ventas deberá considerarse el precio de venta para el contribuyente a la fecha de cierre del ejercicio menos los gastos de venta y el margen de utilidad neta contenido en dicho precio.

2. Cuando se lleven sistemas que permitan la determinación del costo de producción de cada partida de productos elaborados, se utilizará igual método que el establecido para la valuación de existencias de mercaderías de reventa, considerando como fecha de compra el momento de finalización de la elaboración de los bienes.

En estos casos la asignación de las materias primas y materiales a proceso se realizará teniendo en cuenta el método fijado para la valuación de las existencias de dichos bienes.

Art. 136 inciso e) del D.R. de la LIG - Se entenderá por:

e) **Costo de producción**: el que se integra con los materiales, la mano de obra y los gastos de fabricación, no siendo computables los intereses del capital invertido por el o los dueños de la explotación. A esos efectos, la mano de obra y los gastos generales de fabricación deberán asignarse al proceso siguiendo idéntico criterio al previsto en el último párrafo del apartado 2) del inciso b) del artículo 56 de la LIG, respecto de las materias primas y materiales.

Se entenderá por **sistemas que permitan la determinación del costo de producción**, a aquellos que exterioricen en forma analítica en los

registros contables, las distintas etapas del proceso productivo y posibiliten evaluar su eficiencia.

Se considerará **partida de productos elaborados**, al lote de productos cuya fecha o período de fabricación pueda ser establecido mediante órdenes específicas de fabricación u otros comprobantes o constancias que resulten aptos a ese fin.

PRODUCTOS EN CURSO DE ELABORACION

Art. 56 inciso c) de la LIG

c) **Productos en curso de elaboración:** al valor de los productos terminados, establecido conforme el inciso anterior, se le aplicará el porcentaje de acabado a la fecha de cierre del ejercicio.

Art.136 inciso f) del D.R. de la LIG - Se entenderá por:

f) **Porcentaje de acabado:** a los efectos de la determinación del porcentaje de acabado a que se refiere el inciso c) del artículo 56 de la ley, deberá tenerse en cuenta el grado de terminación que tuviere el bien respecto del proceso total de producción.

HACIENDA

Art. 56 inciso d) de la LIG

d) **Hacienda:**

ESTABLECIMIENTOS DE CRIA (COSTO ESTIMATIVO POR REVALUACION ANUAL)

1. Las existencias de **establecimientos de cría:** al costo estimativo por revaluación anual. (VER ART. 57 LIG)

ESTABLECIMIENTOS DE INVERNADA (VALOR DE PLAZA MENOS GASTOS DE VENTA)

2. Las existencias de **establecimientos de invernada:** al precio de plaza para el contribuyente a la fecha de cierre del ejercicio en el mercado donde acostumbre operar, menos los gastos de venta, determinado para cada categoría de hacienda.

Art. 136 incisos g) y h) del D.R. de la LIG - Se entenderá por:

g) **Costo en plaza:** el que expresa el valor de reposición de los bienes de cambio en existencia, por operaciones de contado, teniendo en cuenta el volumen normal de compras que realiza el sujeto.

h) **Valor de plaza:** es el precio que se obtendría en el mercado en caso de venta del bien que se valúa, en condiciones normales de venta.

Art. 138 del D.R. de la LIG.

A los fines de la valuación de las existencias de hacienda de **establecimientos de invernada**, se considerará **precio de plaza para el contribuyente** al **precio neto, excluidos gastos de venta**, que obtendría el ganadero en la fecha de cierre del ejercicio, por la venta de su hacienda en el mercado en que acostumbra a realizar sus operaciones.

Art. 139 del D.R. de la LIG.

ESTABLECIMIENTOS DE CRIA Y DE INVERNADA

Los criadores que se dediquen a la vez al invernada (compraventa) del ganado valuarán la hacienda de propia producción mediante el método fijado para los ganaderos criadores y la comprada para su engorde y venta por el establecido para los invernadores.

CEREALES, OLEAGINOSAS, FRUTAS, ETC.

Art. 56 inciso e) de la LIG

e) **Cereales, oleaginosas, frutas** y demás productos de la tierra, excepto explotaciones forestales:

CON COTIZACION (VALOR DE PLAZA MENOS GASTOS DE VENTA)

1. **Con cotización conocida:** al precio de plaza menos gastos de venta, a la fecha de cierre del ejercicio.

SIN COTIZACION (PRECIO DE VENTA MENOS GASTOS DE VENTA)

2. **Sin cotización conocida:** al precio de venta fijado por el contribuyente menos gastos de venta, a la fecha de cierre del ejercicio.

SEMENTERAS (EN FUNCION DE LAS INVERSIONES)

Art. 56 inciso f) de la LIG

f) **Sementeras**: al importe que resulte de actualizar cada una de las inversiones desde la fecha en que fueron efectuadas hasta la fecha de cierre del ejercicio o al probable valor de realización a esta última fecha cuando se dé cumplimiento a los requisitos previstos en el artículo 60. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

Art. 141 del D.R. de la LIG.

Se entiende por **inversión en sementeras** todos los gastos relativos a semillas, mano de obra directa y gastos directos que conforman los trabajos culturales de los productos que a la fecha de cierre del ejercicio no se encuentren cosechados o recolectados. Estas inversiones se considerarán realizadas en la fecha de su efectiva utilización en la sementera.

DETERMINACION Y VALUACION DEL INVENTARIO DE BIENES DE CAMBIO

Art. 56 segundo párrafo de la LIG

Los inventarios deberán consignar en forma detallada la existencia de cada artículo con su respectivo precio unitario.

DEDUCCIONES Y PREVISIONES GLOBALES

Art. 56 tercer párrafo de la LIG

En la valuación de los inventarios **no se permitirán deducciones en forma global**, por reservas generales constituidas para hacer frente a fluctuaciones de precios o contingencias de otro orden.

ACTUALIZACION

Art. 56 cuarto párrafo de la LIG

A efectos de la actualización prevista en el presente artículo, los índices a aplicar serán los mencionados en el artículo 93. (EN MATERIA DE ACTUALIZACIONES SE DEBE TENER EN CUENTA EL ART. 39 DE LA LEY 24.073 Y EL ART. 93 DE LA LIG)

Art. 135 del D.R. de la LIG.

Los inventarios de bienes de cambio deberán consignar en forma detallada, perfectamente agrupadas por clase o concepto, las existencias de cada artículo con su respectivo precio unitario y número de referencia, si hubiere.

LAS INVERSIONES NO SON BIENES DE CAMBIO

Art. 56 último párrafo de la LIG

A los efectos de la LIG, las acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales - incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación en fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, **no serán considerados como bienes de cambio** y, en consecuencia, se registrarán por las normas específicas que dispone la LIG para dichos bienes.

BIENES DE CAMBIO (EXCEPTO INMUEBLES) FUERA DE MODA, DETERIORADOS, MAL ELABORADOS, ETC.

Art. 147 del D.R. de la LIG.

Cuando se trate de bienes de cambio -excepto inmuebles- fuera de moda, deteriorados, mal elaborados, que hayan sufrido mermas o perdido valor por otras causas similares, estos **podrán valuarse al probable valor de realización, menos los gastos de venta.**

=====

ESTABLECIMIENTO DE CRIA (COSTO ESTIMATIVO POR REVALUACION ANUAL)

Art. 57 de la LIG

A efectos de la aplicación del sistema de costo estimativo por revaluación anual, se procederá de la siguiente forma:

HACIENDA BOVINA, OVINA Y PORCINA

Art. 57 inciso a) de la LIG

a) **Hacienda bovina, ovina y porcina**, con excepción de las indicadas en el apartado c) (VIENTRES): se tomará como valor base de cada especie el valor de la categoría más vendida durante los últimos tres (3) meses del ejercicio, el que será igual al sesenta por ciento (60%) del precio promedio ponderado obtenido por las ventas de dicha categoría en el citado lapso.

Si en el aludido término no se hubieran efectuado ventas de animales de propia producción o estas no fueran representativas, el valor a tomar como base será el de la categoría de hacienda adquirida en mayor cantidad durante su transcurso, el que estará dado por el sesenta por ciento (60%) del precio promedio ponderado abonado por las compras de dichas categorías en el citado período.

Art. 142 del D.R. de la LIG.

A los efectos del segundo párrafo del inciso a) del artículo 57 de la LIG, se considerarán:

a) **ventas de animales representativas:** a aquellas que en los últimos tres (3) meses del ejercicio superen el diez por ciento (10%) del total de la venta de la categoría que deba ser considerada como base al cierre del ejercicio;

b) **categoría de hacienda adquirida:** a la de hembras destinadas a reponer o incrementar los planteles del establecimiento.

De no resultar aplicables las previsiones de los párrafos precedentes, se tomará como valor base el sesenta por ciento (60%) del precio promedio ponderado que en el mencionado lapso se hubiera registrado para la categoría de hacienda más vendida en el mercado en el que el ganadero acostumbra operar.

Art. 143 del D.R. de la LIG.

Se considera que el mercado en que el ganadero acostumbra a operar es aquel en el que realiza habitualmente sus operaciones o los mercados ubicados en la zona del establecimiento, cuando los ganaderos efectúen sus propias ventas o remates de hacienda sin intermediación.

Sin embargo, cuando los mercados mencionados en el párrafo anterior carecieran de precios representativos de acuerdo con la calidad de los animales a valuar, tratándose de hacienda de pedigrí o pura por cruza, el precio promedio ponderado a aplicar será el que resulte de las operaciones registradas por las asociaciones o corporaciones de criadores de las respectivas razas.

En todos los casos el valor de las restantes categorías se establecerá aplicando al valor base determinado, los índices de relación contenidos en las tablas anexas a la ley 23079.

OTRAS HACIENDAS

Art. 57 inciso b) de la LIG

b) **Otras haciendas,** con excepción de las consideradas en el apartado c) (VIENTRES): el valor para practicar el avalúo -por cabeza y sin distinción de categorías- será igual en cada especie al sesenta por ciento (60%) del precio promedio ponderado que en los tres (3) últimos meses del ejercicio surja de sus ventas o compras o, a falta de ambas, de las operaciones registradas para la especie en el mercado en el que el ganadero acostumbra operar.

Art. 143 del D.R. de la LIG.

Se considera que el mercado en que el ganadero acostumbra a operar es aquel en el que realiza habitualmente sus operaciones o los mercados ubicados en la zona del establecimiento, cuando los ganaderos efectúen sus propias ventas o remates de hacienda sin intermediación.

Sin embargo, cuando los mercados mencionados en el párrafo anterior carecieran de precios representativos de acuerdo con la calidad de los animales a valuar, tratándose de hacienda de pedigrí o pura por cruza, el precio promedio ponderado a aplicar será el que resulte de las operaciones registradas por las asociaciones o corporaciones de criadores de las respectivas razas.

VIENTRES

Art. 57 inciso c) de la LIG

c) **Vientres**, entendiéndose por tales los que están destinados a cumplir dicha finalidad: se tomará como valor de avalúo el que resulte de aplicar al valor que al inicio del ejercicio tuviera la categoría a la que el vientre pertenece a su finalización, el mismo coeficiente utilizado para el cálculo del ajuste por inflación impositivo.

Art. 57 inciso d) de la LIG

d) El sistema de avalúo aplicado para los vientres, podrá ser empleado por los ganaderos criadores para la totalidad de la hacienda de propia producción, cuando la totalidad del ciclo productivo se realice en establecimientos ubicados fuera de la zona central ganadera definida por las resoluciones J-478/1962 y J-315/1968, ambas de la ex Junta Nacional de Carnes.

Las existencias finales del ejercicio de iniciación de la actividad se valuarán de acuerdo al procedimiento que establezca la reglamentación en función de las compras del mismo.

Art. 144 del D.R. de la LIG.

Los procedimientos de valuación establecidos en el artículo 57 de la LIG, serán de aplicación en forma independiente, para cada uno de los establecimientos pertenecientes a un mismo contribuyente.

ESTABLECIMIENTOS DE CRIA. EJERCICIO DE INICIO DE LA ACTIVIDAD. VALUACION DE LAS EXISTENCIAS FINALES DE HACIENDA

Art. 140 del D.R. de la LIG.

La valuación de las existencias finales de haciendas del **ejercicio de iniciación de la actividad de los establecimientos de cría**, se efectuará por el sistema de costo estimativo por revaluación anual, de acuerdo con las siguientes normas:

HACIENDA BOVINA, OVINA Y PORCINA

Art. 140 inciso a) del D.R. de la LIG.

a) Hacienda bovina, ovina y porcina:

I) se tomará como valor base de cada especie el valor de la categoría de hacienda adquirida en mayor cantidad durante los últimos tres (3) meses del ejercicio, y que será igual al sesenta por ciento (60%) del precio promedio ponderado abonado por las adquisiciones de dicha categoría en el citado lapso.

Si no se hubieran realizado adquisiciones en dicho período, se tomará como valor base el sesenta por ciento (60%) del costo de la última adquisición efectuada en el ejercicio, actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de cierre del ejercicio, aplicando a tal fin los índices mencionados en el artículo 93 de la ley;

II) el valor de las restantes categorías se establecerá aplicando al valor base determinado, los índices de relación contenidos en las Planillas Anexas a la ley 23079.

OTRAS HACIENDAS

Art. 140 inciso b) del D.R. de la LIG.

b) **Otras haciendas**, excluidas las del inciso a): cada especie se valuará por cabeza y sin distinción de categoría.

El valor a tomar estará dado por el sesenta por ciento (60%) del precio promedio ponderado abonado por las adquisiciones realizadas durante los últimos tres (3) meses anteriores al cierre del ejercicio.

Si no se hubieran efectuado adquisiciones en dicho período, se tomará el valor que surja de aplicar el sesenta por ciento (60%) del costo de la última adquisición realizada en el ejercicio, actualizado desde la fecha de adquisición hasta la fecha de cierre del ejercicio, utilizando a tal fin los índices mencionados en el artículo 93 de la ley.

=====

HACIENDA QUE TIENE EL CARÁCTER DE BIEN DE CAMBIO Y HACIENDA QUE TIENE EL CARÁCTER DE BIEN DE USO

Art. 58 de la LIG

HACIENDA QUE TIENE EL CARÁCTER DE BIEN DE CAMBIO

A los fines del impuesto a las ganancias **se considera mercadería toda la hacienda** -cualquiera sea su categoría- de un establecimiento agropecuario.

HACIENDA QUE TIENE EL CARÁCTER DE BIEN DE USO

Sin embargo, a los efectos de lo dispuesto por el artículo 88 (BIENES MUEBLES AMORTIZABLES), **se otorgará el tratamiento de activo fijo a las adquisiciones de reproductores, incluidas las hembras, cuando fuesen de pedigree o puros por crusa.**

Art. 137 del D.R. de la LIG.

Sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 58 de la LIG, la hacienda reproductora macho de un establecimiento de cría que se destine a funciones de reproducción, será objeto del siguiente tratamiento:

ANIMALES ADQUIRIDOS

Art. 137 inciso a) del D.R. de la LIG.

a) **animales adquiridos:** los contribuyentes podrán optar entre practicar las amortizaciones anuales sobre el valor de adquisición (precio de compra más gastos de traslado y otros), o asignarles en los inventarios el costo estimativo establecido para igual clase de hacienda de su producción. En este último caso, la diferencia entre el precio de adquisición y el costo estimativo, será amortizado en función de los años de vida útil que restan al reproductor, salvo que la AFIP autorice que la diferencia incida íntegramente en el año de la compra;

ANIMALES DE PROPIA PRODUCCION

Art. 137 inciso b) del D.R. de la LIG.

b) **animales de propia producción:** se aplicará un precio que representará el costo probable del semoviente y cuyo importe se actualizará anualmente en la forma dispuesta por el inciso c) del artículo 57 de la ley, para el caso de vientres.

Igual tratamiento se dispensará a la hacienda reproductora hembra de pedigrí y pura por crusa.

La AFIP podrá disponer la adopción de sistemas distintos a los establecidos en el presente artículo, cuando las características del caso lo justifiquen.

=====

VALUCION DE INMUEBLES QUE TIENEN EL CARÁCTER DE BIENES DE CAMBIO

Art. 59 de la LIG

Para practicar el balance impositivo, las existencias de **inmuebles y obras en construcción que tengan el carácter de bienes de cambio** deberán computarse por los importes que se determinen conforme las siguientes normas:

INMUEBLES ADQUIRIDOS

Art. 59 inciso a) de la LIG

a) Inmuebles adquiridos:

Al valor de adquisición -incluidos los gastos necesarios para efectuar la operación- actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de cierre del ejercicio. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

INMUEBLES CONSTRUIDOS

Art. 59 inciso b) de la LIG

b) Inmuebles construidos:

Al valor del terreno, determinado de acuerdo al inciso anterior, se le adicionará el costo de construcción actualizado desde la fecha de finalización de la construcción hasta la fecha de cierre del ejercicio. El costo de construcción se establecerá actualizando los importes invertidos en la construcción, desde la fecha en que se hubieran realizado cada una de las inversiones hasta la fecha de finalización de la construcción. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

OBRAS EN CONSTRUCCION

Art. 59 inciso c) de la LIG

c) Obras en construcción:

Al valor del terreno, determinado de acuerdo al inciso a), se le adicionará el importe que resulte de actualizar las sumas invertidas desde la fecha en que se efectuó la inversión hasta la fecha de cierre del ejercicio. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

MEJORAS

Art. 59 inciso d) de la LIG

d) Mejoras:

El valor de las mejoras se determinará actualizando cada una de las sumas invertidas, desde la fecha en que se realizó la inversión hasta la fecha de finalización de las mejoras y el monto obtenido se actualizará desde esta última fecha hasta la fecha de cierre del ejercicio. Cuando se trate de mejoras en curso, las inversiones se actualizarán desde la fecha en que se efectuaron hasta la fecha de cierre del ejercicio. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

En los casos en que se enajenen algunos de los bienes comprendidos en el presente artículo, el costo a imputar será igual al valor impositivo que se les hubiere asignado en el inventario inicial correspondiente al ejercicio en que se realice la venta. Si se hubieran realizado inversiones desde el inicio del ejercicio hasta la fecha de venta, su importe se adicionará, sin actualizar, al precitado costo.

A los fines de la actualización prevista en el presente artículo, los índices a aplicar serán los mencionados en el artículo 93.

=====

ENAJENACION DE INMUEBLES

Art. 150 del D.R. de la LIG.

Se considera precio de enajenación al que surja de la escritura traslativa de dominio o del respectivo boleto de compraventa o documento equivalente.

El **costo computable** será el que resulte del procedimiento indicado en los artículos 59 (INMUEBLE BIEN DE CAMBIO) o artículo 63 (INMUEBLE BIEN DE USO) de la LIG, según se trate de inmuebles que tengan o no el carácter de bienes de cambio.

En ningún caso, para la determinación del precio de enajenación y el costo computable, se incluirá el importe de los intereses reales o presuntos.

VENTA DE UN INMUEBLE QUE TIENE EL CARÁCTER DE BIEN DE CAMBIO Y DE BIEN DE USO

Art. 154 del D.R. de la LIG.

En el caso de enajenación de inmuebles cuya ganancia no tenga un único tratamiento tributario, la determinación de dicho resultado se efectuará teniendo en cuenta la superficie afectada a cada actividad o destino.

VENTA DE INMUEBLES SIN COSTO INDIVIDUAL

Art. 155 del D.R. de la LIG.

Para el caso de venta de inmuebles que no tengan costo individual, por estar empadronados junto con otros formando una unidad o dentro de una fracción de tierra de mayor extensión, se establecerá la parte del costo que corresponda a la fracción vendida sobre la base de la proporción que esta represente respecto de la superficie, alquiler o valor locativo del conjunto.

VENTA JUDICIAL DE INMUEBLES POR SUBASTA PUBLICA

Art. 156 del D.R. de la LIG.

En los casos de **ventas judiciales de inmuebles por subasta pública**, la enajenación se considerará configurada en el momento en que quede firme el auto respectivo de aprobación del remate.

VENTA DE UN INMUEBLE AFECTADO A UNA EXPLOTACION UNIPERSONAL

Art. 157 del D.R. de la LIG.

Los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, obtenidos por los sujetos del inciso d) del artículo 53 de la LIG (EXPLOTACION UNIPERSONAL), no quedan comprendidos en los términos del artículo 99 de la LIG.

VENTA DE LOTES (LOTEOS CON FINES DE URBANIZACION)

Art. 153 del D.R. de la LIG.

Para establecer el resultado proveniente de la enajenación de inmuebles en lotes (loteos) a que se refiere el inciso f) del artículo 53 de la LIG (LOTEOS CON FINES DE URBANIZACION), el costo de los lotes que resulten del fraccionamiento comprenderá también el correspondiente a aquellas superficies de terreno que, de acuerdo con las normas dictadas por la autoridad competente, deban reservarse para usos públicos (calles, ochavas, plazas, etcétera).

El costo atribuible a las fracciones de terreno aludidas en el párrafo anterior, deberá distribuirse proporcionalmente entre el total de lotes que resulten del respectivo fraccionamiento, teniendo en cuenta la superficie de cada uno de ellos.

=====

VALOR DE PLAZA

Art. 60 de la LIG

A los fines de la **valuación de las existencias de bienes de cambio, cuando pueda probarse en forma fehaciente que el costo en plaza de los bienes, a la fecha de cierre del ejercicio, es inferior al importe determinado de conformidad con lo establecido en los artículos 56 (BIENES DE CAMBIO EXCEPTO INMUEBLES) y artículo 59 (INMUEBLES BIENES DE CAMBIO), podrá asignarse a tales bienes el costo en plaza**, sobre la base del valor que surja de la documentación probatoria.

Para hacer uso de la opción, deberá informarse a la AFIP la metodología empleada para la determinación del costo en plaza, en oportunidad de la presentación de la declaración jurada correspondiente al ejercicio fiscal en el cual se hubiera empleado dicho costo para la valuación de las referidas existencias.

Art. 146 del D.R. de la LIG.

A los efectos de la opción prevista por el artículo 60 de la LIG podrá considerarse como documentación probatoria, entre otras, la siguiente:

- a) facturas de ventas representativas, anteriores a la fecha de cierre del ejercicio, en los casos de reventa;
- b) cotizaciones en bolsas o mercados, para aquellos productos que tengan una cotización conocida;
- c) facturas de ventas representativas anteriores a la fecha de cierre del ejercicio, en los casos de mercaderías de propia producción.

JURISPRUDENCIA SOBRE VALUACION DE BIENES DE CAMBIO A VALOR DE PLAZA

BODEGAS SAN TELMO SA CNACAF SALA V DEL 26.12.2005

La empresa había omitido comunicar al fisco el método utilizado para determinar el valor de plaza de los bienes de cambio. (Art. 60 de la LIG).

Producto de esa falta de información el fisco realizó la determinación de oficio.

El TFN confirmó la determinación de oficio.

La CNACAF por mayoría confirma la sentencia del TFN, y por lo tanto confirma la determinación de oficio.

El voto en minoría de la Cámara le resta importancia a la falta de comunicación a la AFIP.

“El Dr. Gallegos Fedriani dijo: (VOTO EN MINORIA)

I. Que, por decisorio de fs. 302/304 el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó en todas sus partes los actos apelados en los exptes. 15.119-I, 15.121-I, confirmó parcialmente el acto apelado en el expte. 15.120 y revocó el acto del expte. 15.120 en cuanto impuso sanción de multa.

(..)

SENTENCIA DEL TFN

III. Que, para decidir como lo hizo el Tribunal Fiscal de la Nación entendió que no se había cumplido con la obligación formal contenida en el artículo 56 (HOY ART. 60 DE LA LIG) del impuesto a las ganancias.

ART. 60 DE LA LIG (VALUACION DE LOS BIENES DE CAMBIO A VALOR DE PLAZA)

En efecto, el citado artículo establece: "... cuando pueda probarse en forma fehaciente que el costo en plaza de los bienes, a la fecha de cierre del ejercicio, es inferior al importe determinado de conformidad a lo establecido en los artículos 52 y 55 (HOY 56 Y 59 DE LA LIG), podrá asignarse a tales bienes el costo en plaza, sobre la base del valor que surja de la documentación probatoria. Para hacer uso de la presente opción, deberá informarse a la Dirección la metodología empleada para la determinación del costo en plaza en oportunidad de la presentación de la declaración jurada correspondiente al ejercicio fiscal en el cual se hubiere empleado dicho costo".

COTIZACIONES PUBLICADAS EN EL BOLETIN DE LA BOLSA DE COMERCIO DE MENDOZA QUE INTERVIENE EN LAS OPERACIONES DE VINOS

IV. Que, oportunamente Bodega San Telmo presentó la declaración jurada de donde surgía que el costo en plaza asignado fue obtenido sobre cotizaciones publicadas en el Boletín de la Bolsa de Comercio de Mendoza que interviene en las operaciones de vinos efectuadas en la Provincia.

OPINION DEL TFN

*V. Que, **entiende el Tribunal Fiscal de la Nación** que de acuerdo al artículo 56 antes citado el contribuyente puede optar por la valuación según el costo en plaza siempre que: a) los valores puedan probarse en forma fehaciente sobre la base que surja de la documentación probatoria, y, b) **se informasen a la Dirección la metodología empleada para la determinación del costo en plaza, en oportunidad de la presentación de la declaración jurada.***

SE DEBE INFORMAR A LA AFIP

Es decir, **se requiere** un elemento de fondo (por ejemplo, mediante el aporte de los precios estadístico elaborados por la Bolsa de Mendoza) y **un elemento formal; el que se cumpliría con la información a la Dirección de la metodología empleada.**

PARA EL TFN LA COMUNICACIÓN DEBE SER EXPRESA

*Y aquí reside el primer obstáculo a los fines de la interpretación que cabe hacer de la actitud de la actora. Por un lado **ella entiende que tal comunicación puede ser tácita y por el otro el Tribunal Fiscal de la Nación considera que debe ser efectuada mediante un escrito o presentación aparte.***

SENTENCIA DE LA CAMARA

VI. Que, resulta de los textos analizados que no existe una norma específica que determine la forma en que debe informarse a la Dirección General Impositiva la metodología empleada para la determinación del costo en plaza.

PARA LA CAMARA LA FALTA DE LA CUESTION FORMAL NO PUEDE ALTERAR LA CUESTION MATERIAL

*En tales términos **la pretensión del Tribunal Fiscal de la Nación, en el sentido que tal información debe ser expresa y diferente de la declaración jurada resulta de un rigorismo extremo equiparable a un ritualismo inútil.***

La norma no puede pretender que el simple incumplimiento formal deje fuera de la hipótesis del artículo la verdadera determinación real necesaria para el hecho imponible.

ANALISIS DE LA DETERMINACION DEL VALOR DE PLAZA

VII. Que superado este valladar formal cabe analizar si en verdad los valores tomados en consideración por la Dirección General Impositiva contrarios a los fijados por la actora en su declaración jurada son los correctos; o bien implican por parte de la autoridad administrativa la determinación de sumas inviables.

Al respecto, y en cuanto aquí interesa se produjo la prueba pericial de fs. 255/258, cuyos valores deben ser cotejados con los dados por la Dirección General Impositiva a los bienes de cambio y los determinados por la Bodega San Telmo al tiempo de la presentación de las declaraciones juradas respectivas.

*En honor a la brevedad cabe remitirse a la comparación que se efectúa a fs. 295 vta. de donde surge que **la conclusión a la que cabe arribar en cuanto a la validez de la declaración jurada efectuada por la actora respecto a los bienes de cambio es contraria a la fijada por el Tribunal Fiscal de la Nación.***
(..)

Por lo antes expuesto voto por:

1. Revocar el decisorio de fs. 302/304 en cuanto confirma el acto apelado en el expte. 15.119-I; con costas en ambas instancias a la demandada perdedora.

2. **Revocar el decisorio** de fs. 304 en cuanto al acto apelado en el expte. 15.121-I; con costas en ambas instancias a la demandada perdidosa.

3. Revocar el punto tercero del decisorio de fs. 304, en cuanto apelado en el expte. 15.120-I imponiendo las costas de la anterior instancia en un 50% a cada parte y en su totalidad a la demandada en esta instancia.

4. No hacer lugar al agravio deducido por la actora en cuanto a la imposición de costas del punto cuarto del decisorio de fs. 304, en cuanto al acto del expte. 15.120-I; con costas a la actora perdidosa.

Todo lo cual así voto.

El Dr. Otero dijo: (VOTO DE LA MAYORIA)

1) Que, a fs. 302/4 el Tribunal Fiscal de la Nación a) confirmó en todas sus partes los actos apelados en los exptes. 15.119-I, 15.121-I (impuesto a las ganancias y a los capitales) y b) confirmó parcialmente el acto apelado en el expte. 15120 (impuesto a los activos), revocándolo en cuanto a la sanción de multa.

(..)

2) Que, a fs. 350/67 apeló la parte actora, cuyo traslado fue contestado por su contraria a fs. 371/5.

La actora se agravia de las siguientes cuestiones: a) la inadecuada interpretación realizada en la sentencia apelada del alcance de la obligación formal contenida en el artículo 56 de la Ley de Impuesto a las Ganancias; b) la valoración efectuada por el a quo respecto de la prueba pericial; c) la improcedencia de los intereses y de la multa; d) la imposición de costas.

EL CONTRIBUYENTE NO LE INFORMO A LA AFIP EL CAMBIO DE CRITERIO DE VALUACION

3) Que, conforme surge de autos la AFIP determinó de oficio la obligación tributaria de la actora en el impuesto a las ganancias -períodos 1990, 1991 y 1992- e impuesto a los capitales -período 1990- a raíz de la improcedencia de la valuación de los bienes de cambio al "costo de plaza" por no existir una expresa comunicación al Fisco del cambio de criterio de valuación en la forma que lo exigía el artículo 56 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Asimismo determinó impuesto a los activos -períodos 1991 y 1992- en atención al criterio de valuación de los bienes de cambio y también de los bienes de uso en base a lo dispuesto en el artículo 4, inciso b) de la Ley sobre los Activos.

EL TFN CONFIRMO LA DETERMINACION DE OFICIO

El Tribunal Fiscal resolvió confirmar la determinación de oficio respecto del impuesto a las ganancias y a los capitales considerando que si bien el contribuyente puede optar por la valuación del costo en plaza ello **debe**

informarse al Fisco en oportunidad de la presentación de la declaración jurada.

Entendió asimismo respecto de la pericial contable realizada que debido a que los expertos informaron que de los libros Inventario y Balance y de Bodega no se podía determinar las características de los vinos, se debía recurrir a otros elementos probatorios, careciendo de fuerza probatoria suficiente.

Respecto de la determinación de oficio en relación al impuesto a los activos consideró que si bien no se exigía una comunicación expresa de la metodología para su valuación, no obstante ello se debía aportar pruebas fehacientes de la valorización otorgada.

En tal sentido, merituó la prueba pericial desarrollada por los expertos de ambas partes en donde se concluyó que la valuación de los inmuebles utilizada por el Fisco para conformar la base imponible del gravamen no se ajustaba a los valores que surgían de las apetencias de mercado. En razón de ello ordenó que si practicase reliquidación de los impuestos adeudados utilizando como valuación de los inmuebles los valores consignados en dicha pericia.

SENTENCIA DE LA CAMARA

ART. 60 DE LA LIG

4) Que, en primer lugar, y en relación con la notificación a la AFIP-DGI del método de valor en plaza cabe señalar que el artículo 56 (HOY ART. 60 DE LA LIG) de la Ley de Impuesto a las Ganancias dispone que "A los fines de la valuación de las existencias bienes de cambio, cuando pueda probarse en forma fehaciente que el costo en plaza de los bienes, a la fecha del cierre del ejercicio, es inferior al importe determinado de conformidad con lo establecido en los artículos 52 y 55 (HOY ART. 56 Y 59 DE LA LIG), podrá asignarse a tales bienes el costo en plaza, sobre la base del valor que surja de la documentación probatoria. Para hacer uso de la presente opción deberá informarse a la Dirección General Impositiva la metodología empleada para la determinación del costo en plaza, en oportunidad de la presentación de la declaración jurada correspondiente al ejercicio fiscal en el cual se hubiera empleado dicho costo para la valuación de las referidas existencias".

Que, el valor en plaza es el que expresa el valor de reposición de los bienes de cambio por operaciones normales de mercado.

*Si puede probarse fehacientemente que el costo en plaza a la fecha de cierre del ejercicio de los bienes de cambio es inferior al determinado conforme a la normativa impositiva general, podrá utilizarse el costo en plaza para valuar dichos bienes. **Si se hace uso de esta opción deberá informarse a la AFIP, junto con la presentación de la declaración jurada del ejercicio en el cual se utilizó el costo en plaza, la metodología empleada para determinar dicho costo.***

PARA LA CAMARA LA COMUNICACION A LA AFIP DEBE SER EXPRERSA

*Es decir que, contrariamente a lo sustentado por la recurrente, **no es posible interpretar que la obligación de comunicación de la actora a la AFIP para la metodología del cálculo de valuación de los bienes pueda realizarse en forma tácita sino que debe ser realizada en forma expresa.** Ello es así en especial si se tiene en cuenta que dicho método es de carácter extraordinario, razón por la que deben darse para su aplicación los requisitos establecidos en la ley.*

*Que, por de lo expuesto **cabe desestimar el agravio** esgrimido al respecto.*

DETERMINACION DEL VALOR DE PLAZA

Que, por lo demás y en cuanto a la prueba pericial obrante a fs. 255/258 efectuada por los peritos de ambas partes en forma conjunta, cabe señalar que en relación al punto 1 del informe referente a la determinación del valor razonable en plaza al 30 de junio de 1990, 30 de junio de 1991 y 30 de junio de 1992 de las existencias de bienes de cambio pertenecientes a Bodegas San Telmo los peritos señalaron que en los libros de Inventarios y Balances no se efectúa descripción de las características de los litros en existencia ni del lugar en que se encuentran. En razón de ello concluyeron en que no se podían determinar las características de los vinos y por ende el valor en plaza razonable de las existencias, por lo que debía recurrirse a otros elementos.

LA PERICIA NO LOGRO PROBAR EL COSTO DE PLAZA

*Es decir que **la pericia contable no logra probar el real costo de plaza utilizado** -según sus manifestaciones- por la actora en oportunidad de presentar las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias, en los períodos 1990, 1991 y 1992, pues **según lo informado por ambos peritos no surgían las características de los bienes de cambio en cuestión.***

*Que, en razón de lo expuesto, **corresponde confirmar lo resuelto** por el a quo sobre el punto.*

(..)

*Por las razones expuestas, **voto por confirmar el decisorio apelado** en cuanto fue materia de agravio, con costas a la actora vencida.*

La Dra. Pérez Cortés dijo:

Adhiero a las conclusiones del voto del Dr. Luis César Otero y, al efecto, tomo en cuenta en particular:

1) La clara exigencia que emerge del artículo 56 de la Ley del Impuesto a las Ganancias en cuanto al deber de informar a la AFIP-DGI metodología empleada si -de presentarse las restantes circunstancias que se mencionan en la norma- se valúan las existencias de bienes de cambio por su costo plaza.

2) Que no satisface tal requisito la mera utilización del método.

3) Que ante la necesidad de que el Fisco cuente con elementos necesarios para controlar la correcta liquidación de los tributos, **no puede considerarse al mencionado deber como una mera exigencia formal**; una solución contraria implicaría que el organismo fiscal debiera descubrir -por conjeturas- el método empleado por el contribuyente para poder luego -y sobre la base de la conclusión a la que hubiese podido arribar- verificar la corrección de la declaración presentada (cfr. artículo 13 de la ley 11683).

Por las razones expuestas, por mayoría,

SE RESUELVE:

Confirmar el decisorio apelado en cuanto fue materia de agravio, con costas a la actora vencida".

=====

RETIRO DE MERCADERIA PARA USO PARTICULAR

Art. 61 de la LIG

Cuando el contribuyente **retire mercaderías para su uso particular o de su familia o destine mercaderías de su negocio a actividades cuyos resultados no están alcanzados por el impuesto** (recreo, stud, donaciones a personas o entidades no exentas, etcétera), a los efectos del impuesto a las ganancias se considerará que esos retiros y/o destinos **se realizan al precio que se obtiene en operaciones onerosas con terceros**.

Igual tratamiento corresponderá dispensar a las operaciones realizadas por una sociedad por cuenta de y a sus socios.

BIENES DE USO QUE SE AFECTEN COMO BIENES DE CAMBIO

Art. 145 del D.R. de la LIG.

Los **bienes de uso que se afecten** durante el ejercicio **como bienes de cambio deberán valuarse** a la fecha de cierre de ese ejercicio **como bienes de cambio**, considerando como fecha de adquisición la del inicio del ejercicio.

=====

VENTA DE BIENES MUEBLES AMORTIZABLES. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

Art. 62 de la LIG

VENTA DE BIENES MUEBLES AMORTIZABLES. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

Cuando se enajenen bienes muebles amortizables, la ganancia bruta se determinará deduciendo del precio de venta, el **costo computable** establecido de acuerdo con las normas de este artículo (COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO):

BIENES ADQUIRIDOS

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE LA ADQUISICION HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA)

Art. 62 inciso a) de la LIG

a) Bienes adquiridos:

Al costo de adquisición, actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de enajenación, se le restará el importe de las amortizaciones ordinarias, calculadas sobre el valor actualizado, de conformidad con lo dispuesto en el punto 1 del artículo 88, relativas a los períodos de vida útil transcurridos o, en su caso, las amortizaciones aplicadas en virtud de normas especiales. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

BIENES FABRICADOS

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE CADA UNA DE LAS INVERSIONES HASTA EL MOMENTO DE FINALIZACION DE LA CONSTRUCCION – Y LUEGO ACTUALIZADO DESDE EL MOMENTO DE FINALIZACION DE LA CONSTRUCCION HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA)

Art. 62 inciso b) de la LIG

b) Bienes elaborados, fabricados o contruidos:

El costo de elaboración, fabricación o construcción se determinará **actualizando cada una de las sumas invertidas desde la fecha de inversión hasta la fecha de finalización de la elaboración, fabricación o construcción** (INVERSIONES ACTUALIZADAS).

Al importe así obtenido, **actualizado desde esta última fecha hasta la de enajenación, se le restarán las amortizaciones** calculadas en la forma prevista en el inciso anterior. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

BIENES DE CAMBIO QUE SE AFECTEN COMO BIENES DE USO

SE APLICA EL MISMO TRATAMIENTO QUE EN EL CASO DE LOS BIENES ADQUIRIDOS

Art. 62 inciso c) de la LIG

c) Bienes de cambio que se afecten como bienes de uso:

Se empleará igual procedimiento que el establecido en el inciso a) (BIENES ADQUIRIDOS), considerando como valor de adquisición el valor impositivo que se le hubiere asignado al bien de cambio en el inventario inicial correspondiente al período en que se realizó la afectación y como fecha de compra la del inicio del ejercicio.

Cuando se afecten bienes no comprendidos en el inventario inicial, se tomará como valor de adquisición el costo de los primeros comprados en el ejercicio, en cuyo caso la actualización se aplicará desde la fecha de la referida compra.

SUJETOS DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE LA ADQUISICION HASTA LA FECHA DE CIERRE DEL EJERCICIO ANTERIOR A LA VENTA)

Art. 62 segundo párrafo de la LIG

Los sujetos que deban efectuar el ajuste por inflación impositivo establecido en el Título VI LIG, para determinar el costo computable, actualizarán los costos de adquisición, elaboración, inversión o afectación **hasta la fecha de cierre del ejercicio anterior a aquel en que se realice la enajenación.**

LOS BIENES VENDIDOS EN EL MISMO EJERCICIO DE LA COMPRA NO SE ACTUALIZAN

Cuando enajenen bienes que hubieran adquirido en el mismo ejercicio al que corresponda la fecha de enajenación, a los efectos de la determinación del costo computable, **no deberán actualizar el valor de compra** de los mencionados bienes.

Estas disposiciones resultarán aplicables en caso de verificarse las condiciones previstas en los dos últimos párrafos del artículo 106 de la LIG (UNA INFLACION MINIMA - INFLACION MINIMA A SUPERAR: 1º EJERCICIO 55%, 2º EJERCICIO 30%, 3º EJERCICIO 15% - S/LEY 27.430 Y 27.468 EJERCICIOS INICIADOS A PARTIR DEL 01.01.2018).

En caso de no cumplirse tales condiciones resultarán aplicables las previsiones dispuestas en el párrafo precedente (ACTUALIZACION HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA).

INDICE DE ACTUALIZACION

Art. 62 último párrafo de la LIG

A los fines de la actualización a que se refiere el presente artículo, se aplicarán los índices mencionados en el artículo 93 de la LIG (IPC). (EN MATERIA DE ACTUALIZACIONES SE DEBE TENER EN CUENTA EL ART. 39 DE LA LEY 24.073 Y EL ART. 93 DE LA LIG)

Art. 207 del D.R. de la LIG.

LOS GASTOS INTEGRAN EL COSTO

El costo original de los bienes amortizables comprende también los gastos incurridos con motivo de la compra o instalación, excepto los intereses reales o presuntos contenidos en la operación.

Los intereses sobre el capital invertido no serán computados a los efectos de la fijación del costo.

VENTA DE INMUEBLES QUE NO SEAN BIENES DE CAMBIO. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

Art. 63 de la LIG

VENTA DE INMUEBLES. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

Cuando se enajenen inmuebles que no tengan el carácter de bienes de cambio, la ganancia bruta se determinará deduciendo del precio de venta, el **costo computable** que resulte por aplicación de las normas del presente artículo (COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO):

INMUEBLES ADQUIRIDOS

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE LA ADQUISICION HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA)

Art. 63 inciso a) de la LIG

a) Inmuebles adquiridos:

El costo de adquisición -incluidos los gastos necesarios para efectuar la operación- **actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de enajenación**. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

INMUEBLES CONSTRUIDOS

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE CADA UNA DE LAS INVERSIONES HASTA EL MOMENTO DE FINALIZACION DE LA CONSTRUCCION – Y LUEGO ACTUALIZADO DESDE EL MOMENTO DE FINALIZACION DE LA CONSTRUCCION HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA)

EL COSTO DEL TERRENO SE ACTUALIZA DESDE EL MOMENTO DE LA ADQUISICION HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA

Art. 63 inciso b) de la LIG

b) Inmuebles construidos:

El costo de construcción se establecerá **actualizando cada una de las inversiones, desde la fecha en que se realizó la inversión hasta la fecha de finalización de la construcción.** (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

Al valor del terreno determinado de acuerdo al inciso a) (ACTUALIZADO DESDE EL MOMENTO DE LA COMPRA HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA), se le adicionará el **costo de construcción actualizado desde la fecha de finalización de la construcción hasta la fecha de enajenación.** (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

OBRAS EN CONSTRUCCION

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE CADA UNA DE LAS INVERSIONES HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA)

EL COSTO DEL TERRENO SE ACTUALIZA DESDE EL MOMENTO DE LA ADQUISICION HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA

Art. 63 inciso c) de la LIG

c) Obras en construcción:

El valor del terreno determinado conforme al inciso a) (ACTUALIZADO DESDE EL MOMENTO DE LA COMPRA HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA), más el importe que resulte de **actualizar cada una de las inversiones desde la fecha en que se realizaron hasta la fecha de enajenación.** (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

MEJORAS

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE CADA UNA DE LAS INVERSIONES HASTA EL MOMENTO DE FINALIZACION DE LAS MEJORAS – Y LUEGO ACTUALIZADO DESDE EL MOMENTO DE FINALIZACION DE LA MEJORA HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA)

Art. 63 segundo párrafo de la LIG

Si se hubieran efectuado mejoras sobre los bienes enajenados, el valor de las mismas se establecerá **actualizando las sumas invertidas desde la fecha de inversión hasta la fecha de finalización de las mejoras**, computándose como costo dicho valor, **actualizado desde la fecha de finalización hasta la fecha de enajenación**.

MEJORAS EN CURSO

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE CADA UNA DE LAS INVERSIONES HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA)

Cuando se trate de **mejoras en curso**, el costo se establecerá **actualizando las inversiones desde la fecha en que se efectuaron hasta la fecha de enajenación del bien**. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

AMORTIZACIONES

Art. 63 tercer párrafo de la LIG

En los casos en que los **bienes** enajenados hubieran estado **afectados a actividades o inversiones que originen resultados alcanzados por el impuesto a las ganancias**, a los montos obtenidos de acuerdo a lo establecido en los párrafos anteriores se les **restará el importe que resulte de aplicar las amortizaciones** a que se refiere el artículo 87 de la LIG, por los períodos en que los bienes hubieran estado afectados a dichas actividades.

SUJETOS DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE LA ADQUISICION HASTA LA FECHA DE CIERRE DEL EJERCICIO ANTERIOR A LA VENTA)

Art. 63 cuarto párrafo de la LIG

Cuando el enajenante sea un sujeto obligado a efectuar el ajuste por inflación impositivo establecido en el Título VI LIG, **será de aplicación lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 62 de la LIG.** (ACTUALIZACION HASTA LA FECHA DE CIERRE DEL EJERCICIO ANTERIOR A AQUEL EN QUE SE REALICE LA ENAJENACION).

LOS BIENES VENDIDOS EN EL MISMO EJERCICIO DE LA COMPRA NO SE ACTUALIZAN

Cuando enajenen bienes que hubieran adquirido en el mismo ejercicio al que corresponda la fecha de enajenación, a los efectos de la determinación del costo computable, **no deberán actualizar el valor de compra** de los mencionados bienes.

Estas disposiciones resultarán aplicables en caso de verificarse las condiciones previstas en los dos últimos párrafos del artículo 106 de la LIG (UNA INFLACION MINIMA - INFLACION MINIMA A SUPERAR: 1º EJERCICIO 55%, 2º EJERCICIO 30%, 3º EJERCICIO 15% - S/LEY 27.430 Y 27.468 EJERCICIOS INICIADOS A PARTIR DEL 01.01.2018).

En caso de no cumplirse tales condiciones resultarán aplicables las previsiones dispuestas en el párrafo precedente (ACTUALIZACION HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA).

INDICE DE ACTUALIZACION

Art. 63 quinto párrafo de la LIG

La actualización prevista en el presente artículo se efectuará aplicando los índices mencionados en el artículo 93 de la LIG (IPC). (EN MATERIA DE ACTUALIZACIONES SE DEBE TENER EN CUENTA EL ART. 39 DE LA LEY 24.073 Y EL ART. 93 DE LA LIG)

=====
VENTA DE BIENES INTANGIBLES. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

Art. 64 de la LIG

VENTA DE INTANGIBLES. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE LA ADQUISICION HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA)

Cuando se enajenen llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros activos similares, la ganancia bruta se establecerá deduciendo del precio

de venta el **costo de adquisición actualizado** mediante la aplicación de los índices mencionados en el artículo 93 de la LIG (IPC), **desde la fecha de compra hasta la fecha de venta.**

AMORTIZACIONES

El monto así obtenido **se disminuirá en las amortizaciones** que hubiera correspondido aplicar, calculadas sobre el valor actualizado. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

SUJETOS DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE LA ADQUISICION HASTA LA FECHA DE CIERRE DEL EJERCICIO ANTERIOR A LA VENTA)

Art. 64 segundo párrafo de la LIG

En los casos en que el enajenante sea un sujeto que deba practicar el ajuste por inflación impositivo establecido en el Título VI LIG, **será de aplicación lo previsto en el penúltimo párrafo del artículo 62 de la LIG.** (ACTUALIZACION HASTA LA FECHA DE CIERRE DEL EJERCICIO ANTERIOR A AQUEL EN QUE SE REALICE LA ENAJENACION).

LOS BIENES VENDIDOS EN EL MISMO EJERCICIO DE LA COMPRA NO SE ACTUALIZAN

Cuando enajenen bienes que hubieran adquirido en el mismo ejercicio al que corresponda la fecha de enajenación, a los efectos de la determinación del costo computable, **no deberán actualizar el valor de compra** de los mencionados bienes.

Estas disposiciones resultarán aplicables en caso de verificarse las condiciones previstas en los dos últimos párrafos del artículo 106 de la LIG (UNA INFLACION MINIMA - INFLACION MINIMA A SUPERAR: 1º EJERCICIO 55%, 2º EJERCICIO 30%, 3º EJERCICIO 15% - S/LEY 27.430 Y 27.468 EJERCICIOS INICIADOS A PARTIR DEL 01.01.2018).

En caso de no cumplirse tales condiciones resultarán aplicables las previsiones dispuestas en el párrafo precedente (ACTUALIZACION HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA).

VENTA DE INTANGIBLES DE PROPIA PRODUCCION. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

Art. 210 del D.R. de la LIG.

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE REALIZACION DE CADA UNO DE LOS GASTOS HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA)

En el caso de **venta de bienes intangibles producidos** por el vendedor, el **costo computable** estará dado por el importe de los gastos efectuados para su obtención en tanto no hubieren sido deducidos impositivamente.

Tales gastos se actualizarán desde la fecha de realización hasta la fecha de venta. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

=====

VENTA DE ACCIONES, PARTICIPACIONES SOCIALES, FCI, ADRS, CEDEARS, FIDEICOMISOS, ETC. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

Art. 65 de la LIG

VENTA DE ACCIONES, PARTICIPACIONES SOCIALES, FONDOS COMUNES DE INVERSION, ADR´S, CEDEARS, FIDEICOMISOS. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE LA ADQUISICION HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA)

Cuando se enajenen acciones, cuotas o participaciones sociales, incluidas las cuotas partes de fondos comunes de inversión, la ganancia bruta se determinará deduciendo del precio de transferencia el **costo de adquisición actualizado**, mediante la aplicación de los índices mencionados en el artículo 93 de la LIG (IPC), **desde la fecha de adquisición hasta la fecha de transferencia**. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

Art. 65 tercer párrafo de la LIG

ADR´S, CEDEARS, FIDEICOMISOS

Lo dispuesto en este artículo también será de aplicación respecto de los **valores representativos de acciones, certificados de depósito de acciones, demás valores, certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares**.

Art. 65 primer párrafo de la LIG

Tratándose de acciones liberadas se tomará como costo de adquisición su valor nominal actualizado.

A tales fines se considerará, sin admitir prueba en contrario, que los bienes enajenados corresponden a las adquisiciones más antiguas de su misma especie y calidad.

Art. 65 segundo párrafo de la LIG

En los casos en que se transfieran acciones recibidas a partir del 11 de octubre de 1985, como dividendos exentos o no considerados beneficios a los efectos del gravamen, no se computará costo alguno.

SUJETOS DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

COSTO COMPUTABLE ACTUALIZADO (DESDE EL MOMENTO DE LA ADQUISICION HASTA LA FECHA DE CIERRE DEL EJERCICIO ANTERIOR A LA VENTA)

Art. 65 último párrafo de la LIG

Cuando el enajenante sea un sujeto que deba practicar el ajuste por inflación impositivo establecido en el Título VI LIG, **será de aplicación lo previsto en el penúltimo párrafo del artículo 62 de la LIG.** (ACTUALIZACION HASTA LA FECHA DE CIERRE DEL EJERCICIO ANTERIOR A AQUEL EN QUE SE REALICE LA ENAJENACION).

LOS BIENES VENDIDOS EN EL MISMO EJERCICIO DE LA COMPRA NO SE ACTUALIZAN

Cuando enajenen bienes que hubieran adquirido en el mismo ejercicio al que corresponda la fecha de enajenación, a los efectos de la determinación del costo computable, **no deberán actualizar el valor de compra** de los mencionados bienes.

Estas disposiciones resultarán aplicables en caso de verificarse las condiciones previstas en los dos últimos párrafos del artículo 106 de la LIG (UNA INFLACION MINIMA - INFLACION MINIMA A SUPERAR: 1º EJERCICIO 55%, 2º EJERCICIO 30%, 3º EJERCICIO 15% - S/LEY 27.430 Y 27.468 EJERCICIOS INICIADOS A PARTIR DEL 01.01.2018).

En caso de no cumplirse tales condiciones resultarán aplicables las previsiones dispuestas en el párrafo precedente (ACTUALIZACION HASTA EL MOMENTO DE LA VENTA).

SEÑAS O ANTICIPOS QUE CONGELEN PRECIO

Art. 66 de la LIG

ACTUALIZACION DE LAS SEÑAS O ANTICIPOS QUE CONGELEN PRECIO DESDE EL MOMENTO EN QUE SE HICIERON EFECTIVOS HASTA EL MOMENTO DE LA COMPRA

Quando se hubieran entregado señas o anticipos a cuenta que congelen precio, con anterioridad a la fecha de adquisición de los bienes a que se refieren los artículos 62 a 65 (BIENES MUEBLES AMORTIZABLES, INMUEBLES QUE NO SEAN BIENES DE CAMBIO, BIENES INTANGIBLES, ACCIONES, PARTICIPACIONES SOCIALES, FONDOS COMUNES DE INVERSION, ADR`S, CEDEARS, FIDEICOMISOS), a los fines de la determinación del costo de adquisición se adicionará el importe de las actualizaciones de dichos conceptos, calculadas mediante la aplicación de los índices mencionados en el artículo 93 de la LIG (IPC), desde la fecha en que se hubieran hecho efectivos hasta la fecha de adquisición. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

=====

VENTA DE TITULOS PUBLICOS, MONEDAS DIGITALES, ETC.
DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

Art. 67 de la LIG

VENTA DE TITULOS PUBLICOS, BONOS, MONEDAS DIGITALES, DEMAS VALORES. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

VALOR IMPOSITIVO EN EL INVENTARIO INICIAL DEL EJERCICIO EN QUE SE REALICE LA VENTA (S/ART. 107 INCISO C) O ART. 98 CUARTO PARRAFO DE LA LIG)

Quando se enajenen monedas digitales, títulos públicos, bonos y demás valores, el costo a imputar será igual al **valor impositivo que se les hubiere asignado en el inventario inicial correspondiente al ejercicio en que se realice la enajenación.** (SEGÚN ART. 107 INCISO C) DE LA LIG – SI COTIZAN A COTIZACION. SI NO COTIZAN AL COSTO MAS INTERESES DEVENGADOS) O (SEGÚN ART. 98 CUARTO PARRAFO DE LA LIG EN EL CASO DE IMPUESTO CEDULAR)

COMPRAS REALIZADAS EN EL MISMO EJERCICIO EN QUE SE REALIZA LA VENTA

Si se tratara de adquisiciones efectuadas en el ejercicio, **el costo computable será el precio de compra.**

METODO DE IMPUTACION: PRIMERO ENTRADO PRIMERO SALIDO

En su caso, se considerará **sin admitir prueba en contrario** que los bienes enajenados corresponden a las adquisiciones más antiguas de su misma especie y calidad.

=====

VENTA DE OTROS BIENES. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

Art. 69 de la LIG

VENTA DE OTROS BIENES. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

COSTO HISTORICO

Cuando las ganancias provengan de la **enajenación de bienes que no sean** bienes de cambio, inmuebles, bienes muebles amortizables, bienes inmateriales, acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales -incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, **el resultado se establecerá deduciendo del valor de enajenación el costo de adquisición, fabricación, construcción y el monto de las mejoras efectuadas.**

=====

DIVIDENDOS Y UTILIDADES NO COMPUTABLES DENTRO DE LAS RENTAS DE 3º CATEGORIA

Art. 68 de la LIG

Los dividendos, así como las distribuciones en acciones provenientes de revalúos o ajustes contables **no serán computables por sus beneficiarios** para la determinación de su ganancia neta.

A los efectos de la determinación de la misma se deducirán -con las limitaciones establecidas en esta ley- todos los gastos necesarios para obtención del beneficio, a condición de que no hubiesen sido ya considerados en la liquidación de este gravamen.

Igual tratamiento tendrán las utilidades que los sujetos comprendidos en los apartados 2, 3, 6, 7 y 8 del inciso a) del artículo 73, distribuyan a sus socios, integrantes, fiduciarios, beneficiarios o cuotapartistas.

=====

BIENES MUEBLES AMORTIZABLES FUERA DE USO (DESUSO)

Art. 70 de la LIG

OPCION POR SEGUIR AMORTIZANDO EL BIEN

Cuando alguno de los **bienes amortizables**, salvo los inmuebles, **quedara fuera de uso (desuso)**, el contribuyente **podrá optar entre seguir amortizándolo** anualmente hasta la total extinción del valor original o **imputar la diferencia que resulte entre el importe aún no amortizado y el precio de venta, en el balance impositivo del año en que se venda.**

En lo pertinente, serán de aplicación las normas sobre ajuste de la amortización y del valor de los bienes contenidas en los artículos 62 y 88.

Art. 158 del D.R. de la LIG.

A los fines de lo dispuesto por el artículo 70 de la ley, en el caso de que alguno de los bienes muebles amortizables quedara fuera de uso, el contribuyente **podrá optar** por:

a) **seguir amortizando** anualmente el bien respectivo, hasta la total extinción de su valor original o hasta el momento de su enajenación;

b) **no practicar amortización alguna desde el ejercicio de su retiro.** En este caso, en oportunidad de producirse la venta del bien, se imputará al ejercicio en que esta se produzca, la diferencia que resulte entre el valor residual a la fecha del retiro y el precio de venta.

En ambos casos serán de aplicación en lo pertinente, las normas de actualización contenidas en los artículos 62 y 88 de la ley.

DICTAMEN SOBRE DESUSO

DICTAMEN (DAT) 31/2006 DEL 5.5.2006

Se trata de bienes que se desafectaron de la producción. No se vendieron.

Resulta de aplicación la figura de desuso del art. 70 de la LIG.

No se puede imputar como perdida el valor residual de los bienes en el momento de la desafectación.

Se puede optar por:

Seguir amortizando el bien desafectado.

O dejar de amortizar el bien desafectado y en el momento de la venta restar del precio de venta el valor residual del bien no amortizado.

“SUMARIO

I. Se comparte lo expresado por las distintas áreas intervinientes, en el sentido que **no resulta admisible computar como resultado negativo el valor residual impositivo de las máquinas dadas de baja producto de la desafectación de producción** de las mismas en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2000.

II. Conforme surge de las actuaciones **los bienes amortizables no se han vendido**, por lo que a los mismos le cabe la mecánica del artículo 66 (HOY ART. 70 DE LA LIG) de la ley del gravamen consistente en **permitir que se siga amortizando anualmente hasta la total extinción del valor original, o hasta el momento de la venta de los mismos**, imputando -en este último caso- al balance impositivo la diferencia que resulte entre el importe aún no amortizado y el precio de venta.

TEXTO

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la elevación efectuada por la Dirección Regional ..., a los efectos de que este servicio asesor dilucide si la impugnación que propicia su División Fiscalización ... , con respecto al tratamiento dado por la firma del epígrafe a la **amortización de Bienes de uso desafectados de la actividad**, es técnicamente correcta.

Al respecto, se destaca que la empresa en cuestión se dedica a la fabricación de papel y cartón, **contabilizando en el período fiscal 2000 una pérdida extraordinaria por la desafectación de máquinas de su sistema productivo**. Se aclara que **dichas máquinas cesaron su actividad productiva con fecha 23/12/2000 no se vendieron** y fueron dispuestas en el predio de la fábrica, sirviendo de repuestos para otras líneas de producción.

Se describe asimismo que con fecha 26/1/2001, la sociedad obtuvo un informe profesional emitido por un perito técnico independiente sobre la estimación del valor razonable de mercado del conjunto de bienes desafectados que fue determinado como la suma de los valores recuperables estimados en cada uno de los bienes componentes de la línea inspeccionada.

El valor total recuperable calculado con referencia al 31/12/2000 ascendió a \$ 100.000, generando un cargo a pérdida por desvalorización respecto del valor contable residual a dicha fecha del orden de \$ 10...., el que se incorpora como resultado extraordinario en los estados contables a dicha fecha.

Se indica además que de los papeles de trabajo impositivos aportados por la contribuyente -fs. ...-, se observa que en el balance impositivo del 2000, se ajusta a columna 2 la suma de \$ 11...., en concepto de resultado contable baja de máquina, y en columna 1 la suma de \$ 5...., por resultado impositivo baja de máquina.

Con relación al ajuste el área fiscalizadora señala que "Si bien el ajuste a columna 2, neutraliza la pérdida extraordinaria computada en el balance contable, el ajuste a columna 1, que corresponde al valor residual impositivo de las máquinas dadas de baja..." no sería admisible, ello atento como fuera

expuesto en actas por el jefe de finanzas de la empresa (fs. ... cpo. N° ...) "...dichas máquinas no fueron enajenadas ni destruidas y conforme lo establece el artículo 95 (HOY ART. 158 DEL D.R. DE LA LIG) del reglamento, no corresponde dicha deducción".

Por último, la División Fiscalización entiende que resulta sustentable técnicamente impugnar en el balance impositivo la deducción por resultado baja de máquina por el valor de \$ 5...., destacando que si bien la impugnación pretendida no arroja diferencia de impuestos a ingresar, el mismo disminuye el importe de los quebrantos trasladables a ejercicios siguientes, por lo que en el ejercicio fiscal 2003 el ajuste pretendido determinaría un diferencia de impuesto a favor de este organismo fiscal de aproximadamente \$ 1.....

Finalmente agrega, que en su descargo la rubrada argumenta sintéticamente que "...efectuó una reclasificación de los activos discontinuados al rubro "Otros activos", desafectándolos del rubro "Bienes de Uso" debiendo establecer el valor de los mismos, y merituando que le resultan plenamente aplicables las normas referidas a inventarios. Citando al efecto, el segundo párrafo del artículo 86, y la posibilidad de valuarlos al probable valor de realización menos los gastos de venta".

(..)

ANÁLISIS DEL DICTAMEN

(..)

DEFINICION DE DESUSO

Aclarado ello, corresponde a continuación y a los efectos de resolver la controversia planteada referirnos a las implicancias que sobre el caso en cuestión tendría la aplicación del vocablo "desuso".

Dicho término, de acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española, significa "Falta de uso o de ejercicio de una cosa".

A mayor abundamiento y para una mejor comprensión del alcance del mismo cabe también traer a colación el **Dictamen N° 38/50 (DCA)**, por el que se conceptualiza que "El "desuso" es originado, generalmente, por la acción del tiempo; por causas físicas motivadas por la intensidad de utilización de los bienes o circunstancias imprevistas; por aparición de nuevos métodos de producción, etc., que tornan anticuado el existente, o bien, en síntesis, por cualquier otro hecho que disminuya la eficiencia de las maquinarias o elementos en actividad".

Si vinculamos las referidas definiciones con lo informado por el área fiscalizadora podemos obtener una primera conclusión consistente en sostener que **sí las máquinas objeto de debate cesaron su actividad productiva con fecha 23/12/2000, mal podría pensarse que en dicho período fiscal con culminación el 31/12/2000, o sea 7 (siete) días después, las mismas estuvieron en desuso en el mencionado período, ya que la realidad económica demostraría -en principio- todo lo contrario.**

No obstante y analizando el tema en función de períodos fiscales subsiguientes, la ley del impuesto a las ganancias, mediante su artículo 82 (HOY ART. 86 DE LA LIG) admite como deducciones de las distintas categorías de ganancias:

"f) Las amortizaciones por desgaste y agotamiento y las pérdidas por desuso, de acuerdo con lo que establecen los artículos pertinentes..."

ART. 70 DE LA LIG. DESUSO

Cabe recordar aquí que el artículo 66 de la misma ley dispone que "Cuando alguno de los bienes amortizables, salvo los inmuebles, quedara fuera de uso (desuso) el contribuyente podrá optar entre seguir amortizando anualmente hasta la total extinción del valor original o imputar la diferencia que resulte entre el importe aún no amortizado y el precio de venta en el balance impositivo del año en que ésta se realice".

ALTERNATIVAS DE APLICACION

- CONTINUAR AMORTIZANDO EL BIEN O
- EN EL MOMENTO DE LA VENTA DEL BIEN IMPUTAR LA DIFERENCIA ENTRE EL PRECIO DE VENTA Y EL VALOR RESIDUAL (VALOR AUN NO AMORTIZADO)

Como puede observarse de la normativa transcripta la ley permite vías de acción alternativas para el tratamiento de los **bienes de uso amortizables que quedaron fuera de uso**, a saber: a) **continuar amortizando el bien hasta la extinción del valor original**, o b) **imputar la diferencia que resulte entre el importe aún no amortizado y el precio de venta, en el ejercicio fiscal en que ésta se perfeccione**. Ello así por cuanto la ley considera deducibles del impuesto el desgaste del bien adquirido y la pérdida por baja o desuso de tales bienes.

En igual sentido la doctrina entiende que "...con referencia a bienes amortizables (excepto inmuebles): si quedaran fuera de uso (aunque la ley menciona sólo desuso, consideramos válido comprender en ello a la obsolescencia, generalmente sobreviniente por causas de índole tecnológicas), el contribuyente puede optar entre seguir amortizándolo anualmente hasta extinguir totalmente su valor original, o bien imputar la diferencia resultante entre el importe aún no amortizado y el precio de venta, al balance impositivo del año en el cual ésta tenga lugar" (Carlos A. Raimondi y Adolfo Atchabahian "El Impuesto a las Ganancias" Tercera edición. Revisada y ampliada. Pag. 664 - Ed. Depalma).

APLICACIÓN DE LA FIGURA DE DESUSO ART. 70 DE LA LIG

A partir de lo expuesto, no cabe a juicio de este servicio asesor duda alguna que al tema objeto de debate le **resulta plenamente de aplicación la norma legal del artículo 66 de la ley del gravamen**, ello a partir de las consideraciones apuntadas por la inspección a fojas ..., en donde se informa que **la desafectación de la maquinaria en discusión se debió a la discontinuación del proceso productivo de las mismas, producto de resultar técnica y económicamente obsoleta**.

LOS BIENES DESAFECTADOS NO SE VENDIERON

*Ahora bien, conforme surge de las actuaciones **los bienes amortizables no se han vendido**, por lo que **se concluye que a los mismos le cabe la mecánica consistente en permitir que se siga amortizando anualmente hasta la total extinción del valor original, o hasta el momento de la venta de los mismos, imputando -en este último caso- al balance impositivo la diferencia que resulte entre el importe aún no amortizado y el precio de venta.***

*En definitiva se comparte lo expresado por las distintas áreas intervinientes, en el sentido que **no resulta admisible computar como resultado negativo el valor residual impositivo de las máquinas dadas de baja producto de la desafectación de producción de las mismas en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2000.***

Por último, se deja constancia que la solución propiciada, no puede verse legalmente controvertida por la circunstancia de que los bienes en cuestión no hayan sido vendidos y sirvan de repuestos para otras líneas de producción”.

=====

VENTA Y REEMPLAZO DE BIENES DE USO

Art. 71 de la LIG

OPCION DE IMPUTAR LA GANANCIA POR LA VENTA COMO MENOR COSTO DEL NUEVO BIEN

En el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, **podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo** o, en su defecto, **afectar la ganancia al costo del nuevo bien**, en cuyo caso la amortización prevista en el artículo 88 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada.

VENTA DE UN INMUEBLE AFECTADO COMO BIEN DE USO O ALQUILADO

Art. 71 segundo párrafo de la LIG

La opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un **inmueble afectado a la explotación como bien de uso o afectado a locación o arrendamiento o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos (2) años al momento de la enajenación** y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación **se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso** afectados a cualquiera de los destinos mencionados precedentemente, **incluso si se tratara de terrenos o campos.**

LA VENTA Y LA COMPRA DEBEN REALIZARSE DENTRO DEL PLAZO DE UN AÑO

Art. 71 tercer párrafo de la LIG

La opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien solo procederá cuando ambas operaciones (**venta y reemplazo**) **se efectúen dentro del término de un (1) año.**

IMPUTACION DE LA GANANCIA DIFERIDA POR INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS

Art. 71 cuarto párrafo de la LIG

Cuando, de acuerdo con lo que establece la LIG o su decreto reglamentario, corresponda imputar al ejercicio utilidades oportunamente afectadas a la adquisición o construcción del bien o bienes de reemplazo, los importes respectivos deberán actualizarse aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 93, referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que se determinó la utilidad afectada, según la tabla elaborada por la AFIP para el mes de cierre del ejercicio fiscal en que corresponda imputar la ganancia. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

SE DEBE INFORMAR A LA AFIP LA OPCION DE VENTA Y REEMPLAZO

Art. 159 primer párrafo del D.R. de la LIG.

Sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 71 de la ley, la opción referida en este **deberá manifestarse dentro del plazo establecido para la presentación de la respectiva declaración jurada correspondiente al ejercicio en que se produzca la venta del bien** y de acuerdo con las formalidades que al respecto establezca la AFIP. (R.G.2.140).

COMPRA ANTERIOR A LA VENTA Y EN EJERCICIOS DISTINTOS.
REINTEGRO DE LA AMORTIZACION EN EXCESO

Art. 159 primer párrafo del D.R. de la LIG.

Cuando se opte por afectar la **ganancia obtenida en la venta de un bien al costo de otro bien adquirido con anterioridad**, realizándose ambas operaciones -adquisición y venta- **en ejercicios fiscales distintos, la amortización en exceso practicada por el bien de reemplazo deberá reintegrarse** al balance impositivo en el ejercicio fiscal en que se produzca la venta del bien reemplazado, debiendo actualizarse el importe respectivo aplicando la variación del índice de precios a que se refiere el artículo 93 de la ley producida entre el mes de cierre del ejercicio fiscal y aquel en el que corresponda efectuar el reintegro.

EL INMUEBLE VENDIDO DEBE TENER COMO MINIMO DOS AÑOS DE AFECTACION

- SE PUEDE COMPRAR UN TERRENO Y CONTRUIR

- SE PUEDE CONSTRUIR SOBRE UN TERRENO ADQUIRIDO ANTES

Art. 159 segundo párrafo del D.R. de la LIG.

Por reemplazo de un **inmueble** que hubiera estado afectado a la explotación como bien de uso o a locación o arrendamiento o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales - **siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos (2) años al momento de la enajenación** y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a cualesquiera de los destinos mencionados precedentemente, incluso si se tratara de terrenos o campos-, se entenderá, solo **tratándose de inmuebles, tanto la adquisición de otro inmueble, como la de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio o aun la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad.**

LA CONSTRUCCION PUEDE SER ANTERIOR O POSTERIOR A LA VENTA
ENTRE LA VENTA Y EL INICIO DE LA CONSTRUCCION NO PUEDE PASAR
MAS DE UN AÑO

LA CONSTRUCCION NO PUEDE DURAR MAS DE 4 AÑOS

Art. 159 tercer párrafo del D.R. de la LIG.

La construcción de la propiedad que habrá de constituir el bien de reemplazo puede ser anterior o posterior a la fecha de venta del bien reemplazado, siempre que entre esta última fecha y la de iniciación de las obras respectivas no haya transcurrido un plazo superior a un (1) año y en tanto estas se concluyan en un período máximo de cuatro (4) años a contar desde su iniciación.

REINTEGRO DE LA UTILIDAD DIFERIDA POR INCUMPLIMIENTO DE LOS
REQUISITOS

Art. 159 cuarto párrafo del D.R. de la LIG.

Si ejercida la opción respecto de un determinado bien enajenado, no se adquiriera el bien de reemplazo dentro del plazo establecido por la ley, o no se iniciasen o concluyeran las obras dentro de los plazos fijados en este artículo, la utilidad obtenida por la enajenación de aquel, debidamente actualizada, deberá imputarse al ejercicio en que se produzca el vencimiento de los plazos mencionados, sin perjuicio de la aplicación de intereses y sanciones, de conformidad con lo previsto en la ley 11.683.

UTILIDAD DIFERIDA POR LA VENTA MAYOR AL COSTO DEL NUEVO BIEN.
REITEGRO DE LA DIFERENCIA

Art. 159 quinto párrafo del D.R. de la LIG.

Asimismo, si se produjera un excedente de utilidad en la venta con relación al costo del bien de reemplazo o cuando el importe obtenido en la enajenación no fuera reinvertido totalmente en el costo del nuevo bien, en el caso de reemplazo

de bienes muebles amortizables o de inmuebles afectados en las formas mencionadas en el segundo párrafo de este artículo, respectivamente, la opción se considerará ejercida respecto del importe de tal costo y el excedente de utilidad o la proporción de esta que, en virtud del importe reinvertido, no resulte afectada, ambos debidamente actualizados, estará sujeto al pago del impuesto en el ejercicio en que, según se trate de adquisición o construcción, se produzca el vencimiento de los plazos a que se refiere el párrafo anterior.

COMPARACION ENTRE LA UTILIDAD DIFERIDA Y EL COSTO DEL NUEVO BIEN

Art. 159 sexto párrafo del D.R. de la LIG.

A los efectos de verificar si el importe obtenido en la enajenación de inmuebles afectados en las modalidades mencionadas en el segundo párrafo de este artículo ha sido totalmente reinvertido, deberá compararse el importe invertido en la adquisición con el que resulte de actualizar el correspondiente a la enajenación, aplicando lo dispuesto en el artículo 93 de la ley, referido al mes de enajenación, según la tabla elaborada por la AFIP para el mes en que se efectúe la adquisición del bien o bienes de reemplazo.

COMPARACION CUANDO LA COMPRA ES ANTERIOR A LA VENTA

Art. 159 séptimo párrafo del D.R. de la LIG.

Cuando se opte por imputar la ganancia obtenida en la venta de un inmueble afectado en alguna de las formas mencionadas en el segundo párrafo de este artículo, al costo de otro bien adquirido con anterioridad, a los fines previstos en el párrafo anterior, deberá compararse el importe obtenido en la enajenación con el que resulte de actualizar el monto invertido en la adquisición, sobre la base de la variación operada en el referido índice entre el mes en que se efectuó la adquisición y el mes de enajenación de los respectivos bienes.

COMPARACION CUANDO LA VENTA ES ANTERIOR A LA COMPRA O A LA CONSTRUCCION

Art. 159 último párrafo del D.R. de la LIG.

En los casos en que el reemplazo del inmueble se efectúe en la forma prevista en el segundo y en el tercer párrafo de este artículo, la comparación -a los mismos efectos- se realizará entre el importe obtenido en la enajenación, debidamente actualizado hasta el mes en que se concluyan las obras respectivas y el que resulte de la suma de las inversiones parciales efectuadas, debidamente actualizadas, aplicando las disposiciones del artículo 93 de la ley desde la fecha de la inversión hasta el mes de terminación de tales obras.

JURISPRUDENCIA SOBRE VENTA Y REEMPLAZO

DICTAMEN (DAT) 73/2006 DEL 21.11.2006

RESOLUCION Nº 11/2014 (SDG TLI) DEL 27.03.2014.

Se vende un inmueble destinado como bien de uso (el lugar de su sede comercial). Y se compra un inmueble que se va a destinar a alquiler.

RESOLUCION Nº 2/2014 (SDG TLI) DEL 14.01.2014.

Se vende inmuebles rurales afectados a locación. La actividad de la empresa es la prestación de servicios financieros.

DICTAMEN (DAT) 42/2013 DEL 30.10.2013.

Se vende un inmueble afectado como bien de uso (ubicación de la sede legal y comercial). El inmueble que se va a adquirir o construir se va a destinar a locación. No siendo la locación la actividad principal de la firma.

DICTAMEN (DAT) 57/2008 DEL 23.07.2008.

Se trata de la venta de inmuebles rurales destinados a locación. No siendo la locación la actividad principal de la firma.

DICTAMEN (DAT) 92/2007

La actividad principal de la empresa es la locación de inmuebles.

ESCARPATRI SA TFN SALA A DEL 16.08.2007.

Se trata de la permuta de un inmueble rural.

SANTIESTRELLA SA TFN SALA B DEL 05.12.2006.

Se trata de la venta y reemplazo de un inmueble rural.

Reforma ley 27.430

Producto de la reforma de la ley 27.430, ahora el artículo 71 de la LIG, establece que:

*“Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso **o afectado a locación o arrendamiento o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales**, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a cualquiera de los destinos mencionados precedentemente, incluso si se tratara de terrenos o campos”.*

Antes de la reforma de la ley 27.430, el art. 67 de la LIG (VIGENTE EL MOMENTO DEL DICTADO DE LOS DICTAMENES Y DE LOS FALLOS), establecía que:

*“**Art. 67** - En el supuesto del reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el artículo 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada.*

Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de 2 (dos) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación.

El actual art .71 de la LIG, establece que:

*“**Art. 71** - En el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el artículo 88 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada.*

*Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso **o afectado a locación o arrendamiento o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales**, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a cualquiera de los destinos mencionados precedentemente, incluso si se tratara de terrenos o campos.
(..)”*

El art. 96 del D.R. de la LIG (ANTES DEL DICTADO DE LA LEY 27.430 Y VIGENTE AL MOMENTO DEL DICTADO DE LOS DICTAMENES Y DE LOS FALLOS), establecía que:

*“**Art. 96** - Sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 67 de la ley, la opción referida en el mismo deberá manifestarse dentro del plazo establecido para la presentación de la respectiva declaración jurada correspondiente al ejercicio en que se produzca la venta del bien y de acuerdo con las formalidades que al respecto establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. Cuando se opte por afectar la ganancia obtenida en la venta de un bien al costo de otro bien adquirido con anterioridad, realizándose ambas operaciones -adquisición y venta- en ejercicios fiscales distintos, la*

amortización en exceso practicada por el bien de reemplazo deberá reintegrarse al balance impositivo en el ejercicio fiscal en que se produzca la venta del bien reemplazado, debiendo actualizarse el importe respectivo aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 89 de la ley, referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que corresponda efectuar el reintegro.

*Por reemplazo de un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, se entenderá tanto la adquisición de otro, como la de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio o aun la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad.
(..)”*

El actual art. 159 del D.R. de la LIG, establece que:

*“**Art. 159** - Sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 71 de la ley, la opción referida en este deberá manifestarse dentro del plazo establecido para la presentación de la respectiva declaración jurada correspondiente al ejercicio en que se produzca la venta del bien y de acuerdo con las formalidades que al respecto establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos. Cuando se opte por afectar la ganancia obtenida en la venta de un bien al costo de otro bien adquirido con anterioridad, realizándose ambas operaciones -adquisición y venta- en ejercicios fiscales distintos, la amortización en exceso practicada por el bien de reemplazo deberá reintegrarse al balance impositivo en el ejercicio fiscal en que se produzca la venta del bien reemplazado, debiendo actualizarse el importe respectivo aplicando la variación del índice de precios a que se refiere el artículo 93 de la ley producida entre el mes de cierre del ejercicio fiscal y aquel en el que corresponda efectuar el reintegro.*

*Por reemplazo de un inmueble que hubiera estado afectado a la explotación como bien de uso **o a locación o arrendamiento o a cesiones onerosas de usufructo, uso, habitación, anticresis, superficie u otros derechos reales** - siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a cualesquiera de los destinos mencionados precedentemente, incluso si se tratara de terrenos o campos-, se entenderá, solo tratándose de inmuebles, tanto la adquisición de otro inmueble, como la de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio o aun la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad.
(..)”*

DICTAMEN (DAT) 73/2006 DEL 21.11.2006

Se trata de la venta de dos inmuebles destinados a la actividad inmobiliaria.

El producido de la venta de los dos inmuebles se va a destinar a la construcción de un inmueble también destinado a la actividad inmobiliaria.

La particularidad es que la construcción se va a realizar sobre un predio respecto del cual tiene un permiso de uso y explotación.

Es decir que la situación de los bienes primitivos cambia, ya que con el transcurso del tiempo el nuevo inmueble construido no pertenecerá más al patrimonio del contribuyente.

Por lo tanto no resulta de aplicación la figura de venta y reemplazo.

“I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la firma del epígrafe en los términos de la Resolución General N° 1.948, mediante la cual consulta sobre la viabilidad de la aplicación del régimen de venta y reemplazo previsto en el artículo 67 (HOY ART. 71 DE LA LIG) de la Ley de Impuesto a las Ganancias a la situación que a continuación se describe.

*Al respecto, la rubrada manifiesta que los días 06/10/05 y 04/11/05 **vendió dos inmuebles de su propiedad afectados a la actividad inmobiliaria** ejerciendo en ambos casos la opción de aplicar el régimen de venta y reemplazo siguiendo el procedimiento de información previsto en la Resolución General (DGI) N° 2.278.*

*Añade que a efectos de materializar dicha opción, es **su intención destinar parte del producido de la venta de los referidos inmuebles a la construcción de otro destinado a la misma actividad inmobiliaria** -alquilarlo o darlo en uso a Aeropuertos Argentina 2000 S.A.- y que obviamente será reconocido como un bien de uso por la sociedad.*

En ese contexto señala que Aeropuertos Argentina 2000 S.A. (concesionaria del Estado Nacional para la administración y explotación de treinta y tres (33) aeropuertos integrantes del grupo A de aeropuertos del Sistema Nacional de Aeropuertos) otorgará a "A.L." S.A. un permiso de uso para la explotación de un predio ubicado en el Aeropuerto Jorge Newbery durante un período de tiempo - en principio igual al período que resta de la concesión de Aeropuertos Argentina 2000 S.A.-, permitiendo allí la construcción del edificio en cuestión.

Asimismo aclara que Aeropuertos Argentina 2000 S.A. en virtud de las facultades que detenta por la concesión conferida, otorga a distintos permisionarios/usuarios -a los que se sumaría "A.L." S.A.- el derecho de explotación y uso no exclusivo de espacios para llevar a cabo determinadas actividades vinculadas con su empresa dentro del predio de los aeropuertos.

En virtud de lo expuesto considera que con la operación descrita, no estará haciendo otra cosa que reemplazar los inmuebles vendidos -afectados a explotación inmobiliaria- por otro bien -edificio construido (bien de uso)- que destinará a la misma actividad inmobiliaria, siendo la única diferencia que ahora se afectaría a la actividad un bien inmueble construido sobre un terreno entregado por el Estado en custodia a Aeropuertos Argentina 2000 S.A., la cual lo cede a "A.L." S.A. mediante un permiso de uso y explotación.

ANALISIS DEL DICTAMEN

II. Expuesta la situación bajo consulta se procederá a reseñar la normativa que gobierna la especie.

ART. 71 DE LA LIG

Así pues cabe recordar que el régimen previsto en el artículo 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias prevé que en "...el supuesto del reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el artículo 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada".

El mismo dispositivo agrega en su segundo párrafo que dicha opción "...será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de DOS (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación".

A su vez, aclara que la opción "...para afectar el beneficio al costo del nuevo bien solo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de 1 (un) año."

ART. 159 DEL D.R. DE LA LIG

Por su parte, el segundo párrafo del artículo 96 (HOY ART. 159 DEL D.R. DE LA LIG) del Decreto Reglamentario establece que "Por reemplazo de un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, se entenderá tanto la adquisición de otro, como la de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio o aún la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad".

En tanto su tercer párrafo dispone que "La construcción de la propiedad que habrá de constituir el bien de reemplazo puede ser anterior o posterior a la fecha de venta del bien reemplazado, siempre que entre esta última fecha y la de iniciación de las obras respectivas no haya transcurrido un plazo superior a 1 (un) año y en tanto las mismas se concluyan en un período máximo de 4 (cuatro) años a contar desde su iniciación".

CITAS DE DOCTRINA

Como bien aprecia destacada doctrina "...La figura de venta y reemplazo tiene como objetivo favorecer la renovación de los activos fijos de las empresas, ya que permite diferir en el tiempo la utilidad resultante de la venta de los bienes a reemplazar -al no tributar sobre dicho importe en el ejercicio en que se produce la misma- sino que se autoriza a afectar tal utilidad al costo del nuevo bien, obteniéndose una ventaja financiera" ("Impuesto a las Ganancias, a la Transferencia de Inmuebles y a la Ganancia Mínima Presunta, Venta y

Reemplazo/Tratamiento, **Carolina Anad, Vivian Marirossi y Laura Unia**, Revista de Doctrina Jurisprudencia y Legislación, Año 2000, tomo LVIII-B, La Ley).

En el mismo sentido Darío Rajmilovich expresa que "Dicho mecanismo consiste en la imputación de la utilidad generada por la venta de los citados bienes (Bienes Reemplazados) a la disminución del Costo Amortizable de bienes (Bienes de reemplazo), bajo los términos establecidos en la ley de impuesto a las ganancias y su reglamentación" (Darío Rajmilovich, "Manual del Impuesto a las Ganancias", La Ley, año 2006, pág. 535).

REQUISITOS PARA QUE OPERE LA VENTA Y REEMPLAZO

Vinculado a las condiciones y características del régimen que nos ocupa debemos destacar también lo expresado por la doctrina que si bien es crítica con respecto al artículo 96 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias, reconoce la taxatividad del mismo en el sentido que "... cuando el bien de reemplazo sea un inmueble, se entiende que se cumple la condición de la ley cuando, dentro del año (previo o posterior) de la venta:

a) se compre un inmueble;

b) se inicie la construcción necesaria, sobre terreno de propiedad anterior, o adquirido también dentro del año (en este caso, también el terreno puede considerarse como bien de reemplazo); la construcción debe terminar dentro de los cuatro años de su iniciación ..." (Carlos A. Raimondi, Adolfo Atchabaian, "El Impuesto a las Ganancias", Depalma, Tercera Edición, 491).

LA CONSTRUCCION SE VA A REALIZAR SOBRE UN PREDIO RESPECTO DEL CUAL TIENE UN PERMISO DE USO Y EXPLOTACION

A esta altura del informe se puede advertir que "A.L." S.A. no utilizó parte del producido de la venta de los dos inmuebles para la construcción de otro sobre un terreno adquirido en forma previa o con posterioridad a la venta, sino para construir un edificio sobre la parte de un predio que mediante un permiso de uso y explotación le otorgara Aeropuerto Argentina 2000 S.A. que a su vez lo posee en concesión del Estado Nacional.

OBJETIVO DE LA NORMA

Además es de destacar que al ser el objetivo de la norma el de favorecer la renovación del activo fijo de la empresa, el mismo no se cumpliría atento que en el caso planteado la finalización de la concesión que tiene Aeropuertos Argentina 2000 S.A. implicará para "A.L." S.A. la pérdida de dicho activo fijo.

Es decir que no se produciría en el caso sub-examine el necesario reemplazo de un bien inmueble por la construcción de otro sobre un terreno de su propiedad, como lo establece el artículo 96 del Decreto Reglamentario.

(..)

Por otra parte y respecto del término explotación utilizado por la norma legal, podemos resaltar lo expresado por el Dr. Luis Omar Fernández en el sentido que dicho requisito representa "...una de las condiciones fundamentales que hacen a la aplicación del régimen: si el bien al que se afecta la utilidad, formara parte del patrimonio de otra explotación, no estaría habilitada la opción pues no constituiría un "bien de uso" del lugar económico donde se produjo la ganancia; todo ello es independiente de la calidad de sujeto del impuesto que ostente el titular de la explotación"(Luis Omar Fernández, "Venta y Reemplazo de inmuebles, La Ley).

Agregando que el "...impedimento radica en que el nuevo inmueble no será "un bien de uso afectado a la explotación" donde se originó la ganancia, por estar afectado a otra explotación que, aunque del mismo sujeto, incumple la condición" (Luis Omar Fernández, "Venta y Reemplazo de inmuebles, La Ley).

En el caso se advierte que la consultante informa que **los inmuebles vendidos los tenía afectados a la actividad inmobiliaria**, en tanto que **parte del producido por su venta la utilizará para la construcción de un edificio destinado a oficinas en un predio bajo uso de explotación cedido por Aeropuertos Argentina 2000 S.A. que a su vez los posee en concesión del Estado Nacional**, apreciándose que la explotación de los mismos sería como una contraprestación por su construcción.

Vale decir que **los bienes vendidos se encontraban afectados a una actividad inmobiliaria**, en tanto que **el nuevo bien objeto de afectación es producto de su actividad constructora**, incumpléndose también desde este punto de vista uno de los requisitos exigidos por el artículo 67 de la ley del gravamen.

Por otra parte, el mismo autor citado al tratar el concepto bien de reemplazo expresa que: "...se trata de un proceso de sustitución de una cosa por otra en el cual, la segunda, cumple las funciones de la primera de modo que la situación precedente se mantenga inalterada."

En el presente caso cabe observar que **la situación de los bienes primitivos cambia, ya que con el transcurso del tiempo el nuevo inmueble construido no pertenecerá más al patrimonio del contribuyente.**

En definitiva, este servicio asesor interpreta que al no asimilarse la situación objeto de debate a ninguna de las situaciones contempladas por el legislador, **no se dan las condiciones que establece la norma legal para que pueda ejercerse la opción de venta y reemplazo** previsto en el artículo 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y en el artículo 96 de su Decreto Reglamentario".

RESOLUCION Nº 11.2014 (SDG TLI) DEL 27.03.2014

Se vende un inmueble destinado como bien de uso (el lugar de su sede comercial). Y se compra un inmueble que se va a destinar a alquiler.

*“I. La firma presentante consultó si se encuentra habilitada para ejercer la opción prevista por los Artículos 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y 96 de su Decreto Reglamentario, afectando la utilidad obtenida por la **venta de un inmueble**, sito en la Ciudad de San Carlos Bariloche, **lugar de asiento de su sede comercial**, legal y fiscal, al costo de la construcción o adquisición de otro que se destinará a la actividad de alquiler.*

*II. Se concluyó que toda vez que el inmueble que se adquirirá o construirá en reemplazo del bien de uso enajenado tendrá por destino la obtención de rentas mediante su locación o arrendamiento, **al no conformar esta última la actividad principal de la firma dicho inmueble no revestirá la condición de bien de uso** como lo requiere la normativa sino que constituirá una inversión, circunstancia que **determina la inaplicabilidad -al caso consultado- de los beneficios establecidos por los Artículos 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y 96 de su Decreto Reglamentario**”.*

RESOLUCION Nº 2.2014 (SDG TLI) DEL 14.01.2014

Se vende inmuebles rurales afectados a locación. La actividad de la empresa es la prestación de servicios financieros.

“I. Se consulta si la figura de venta y reemplazo prevista por el Artículo 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias resulta aplicable en la venta de inmuebles rurales del contribuyente, destinados a arrendamiento accidental, aplicando el monto obtenido a la construcción de edificios -locales, oficinas y otras dependencias- sobre terrenos adquiridos con anterioridad, que se afectarán al desarrollo de su actividad de prestación de servicios financieros. Además y en forma subsidiaria se plantea si el bien vendido puede considerarse mercadería u otros bienes a los fines de ejercer la opción de imputar la renta conforme al criterio de devengado exigible, en el marco de los Artículos 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y 23 de su Decreto Reglamentario.

*II. En tanto **la actividad principal del ente es la prestación de servicios financieros** y bancarios y no la locación o el arrendamiento de inmuebles, **los inmuebles rurales enajenados no pueden considerarse bienes de uso** y, consecuentemente, **son inaplicables** a su respecto **los beneficios previstos por el Artículo 67** de la Ley de Impuesto a las Ganancias.*

III. Dado que los inmuebles enajenados fueron afectados a la obtención de ganancias gravadas mediante su arrendamiento, resulta procedente la opción de imputación contemplada en el inciso b), del Artículo 23 del Decreto Reglamentario de la Ley del gravamen, en razón de verificarse en el caso una financiación del saldo de precio a diez años mediante una hipoteca”.

DICTAMEN (DAT) 42/2013 DEL 30.10.2013

Se vende un inmueble afectado como bien de uso (ubicación de la sede legal y comercial). El inmueble que se va a adquirir o construir se va a destinar a locación. No siendo la locación la actividad principal de la firma.

“Sumario:

Toda vez que el inmueble que se adquirirá o construirá en reemplazo del bien de uso enajenado tendrá por destino la obtención de rentas mediante su locación o arrendamiento, al no conformar esta última la actividad principal de la firma, dicho inmueble no revestirá el carácter de bien de uso como lo requiere la norma sino que constituirá una inversión. Ello determina la improcedencia de la aplicación -en el caso consultado- de los beneficios del régimen regulado por los Artículos 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y 96 de su Decreto Reglamentario”.

SE VENDE EL INMUEBLE DE LA SEDE SOCIAL Y SE COMPRA UN INMUEBLE QUE SE VA A DESTINAR A LOCACION

“I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la firma del asunto en los términos de la Resolución General N° 1.948 (AFIP), mediante la cual consulta si se encuentra habilitada para ejercer la opción de venta y reemplazo prevista por los Artículos 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y 96 de su Decreto Reglamentario, afectando la utilidad obtenida por la venta de un inmueble, sito en la Ciudad de, lugar de asiento de su sede comercial, legal, fiscal y donde desarrollaba parte de su actividad administrativa, al costo de la construcción o adquisición de otro inmueble que se destinará a la actividad de alquiler.

LA ACTIVIDAD DE LOCACION ES UNA ACTIVIDAD SECUNDARIA. NO ES LA ACTIVIDAD PRINCIPAL

Al respecto señala que el bien inmueble a reemplazar constituía un bien de uso y que el producido de la venta será destinado a la actividad inmobiliaria señalada -que forma parte de su giro comercial y es contemplada en su estatuto en el artículo referido al objeto social-, radicando sus dudas en la procedencia de que dicha reinversión sea aplicada a un bien de uso cuya explotación tendrá el carácter de actividad secundaria, no formando parte de su actividad principal, aunque en ambos casos se trataría de bienes de uso que participan en la generación de ganancia.

(..)

En apoyo de su tesis aclara que según consta en el reflejo de datos registrados en el Padrón de Contribuyentes y Responsables, la empresa exterioriza dentro de sus actividades económicas el alquiler de inmuebles, actividad que en su opinión se potenciará con el nuevo bien inmueble que adquiera o construya.

(..)

OPINION DEL DICTAMEN

(..)

Aclarado ello, procede recordar que el régimen previsto en el **Artículo 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias** prevé que “En el supuesto del reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el artículo 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada”. El mismo dispositivo agrega en su segundo párrafo que dicha opción “...será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de 2 (dos) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación”. Seguidamente aclara que la opción “...para afectar el beneficio al costo del nuevo bien sólo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de 1 (un) año”.

Por su parte, el **segundo párrafo del Artículo 96 del Decreto N° 1344/98, reglamentario de la ley del gravamen**, establece que “Por reemplazo de un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, se entenderá tanto la adquisición de otro, como la de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio o aún la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad”.

En tanto **su tercer párrafo** dispone que “La construcción de la propiedad que habrá de constituir el bien de reemplazo puede ser anterior o posterior a la fecha de venta del bien reemplazado, siempre que entre esta última fecha y la de iniciación de las obras respectivas no haya transcurrido un plazo superior a 1 (un) año y en tanto las mismas se concluyan en un período máximo de 4 (cuatro) años a contar desde su iniciación”.

SE HACE REFERENCIA AL **DICTAMEN (DI ATEC) 57/2008**

Referidas las normas aplicables a la figura bajo análisis, es dable recordar que su alcance fue tratado por este servicio asesor en diversas ocasiones, entre otras, en el **Dictamen N° 57/08 (DI ATEC)**, oportunidad en la que se indicó que la misma “...originalmente sólo se admitía para los bienes muebles, extendiéndose su aplicación con posterioridad a la venta de ciertos inmuebles; siendo su objetivo favorecer la renovación de bienes de uso por parte de las empresas al evitarles el costo impositivo que genera la declaración de la ganancia proveniente de la enajenación del bien a reemplazar en el período fiscal en que la misma acontece, habilitándose su diferimiento afectándola al costo del bien de reemplazo, siendo compensado el costo fiscal generado con menores amortizaciones futuras”.

Asimismo, en dicho acto de asesoramiento se trajo a colación el aporte de la doctrina que señalara que “Desde el punto de vista económico se trata de un préstamo sin intereses que realiza el Estado al contribuyente, cuya devolución se efectúa mediante la disminución de las amortizaciones del bien de reemplazo computables anualmente en el impuesto o, un menor costo de adquisición, en

caso de enajenación del bien de reemplazo. En el caso de tratarse de bienes no amortizables, como los terrenos, el reintegro de la utilidad afectada se producirá sólo de éste último modo" (cfr. Fernández, Luis O. "Venta y reemplazo de inmuebles", Revista "Impuestos", N° 20, Octubre de 2006).

Además, se expuso que "...las mayores exigencias que la ley dispone para el caso de reemplazo de bienes inmuebles se fundan en los mayores beneficios que se obtienen de resultar aplicable la figura, dado que para la porción del inmueble correspondiente al terreno o cuando se adquiera exclusivamente un terreno, no hay amortización y consecuentemente la utilidad de la venta asignada al valor del terreno puede diferirse indefinidamente o hasta el momento de su venta, además, aún cuando exista edificación, mejora o construcción, el diferimiento de la ganancia obtenida por la venta el inmueble reemplazado se dilata en el tiempo en virtud de su extendida vida útil". En ese orden de ideas puede apreciarse que, en definitiva, lo que busca la Ley del gravamen mediante el sistema previsto por su Artículo 67 es alentar las decisiones sobre "...el reemplazo de los bienes utilizados en el desarrollo de las actividades empresarias...", favoreciendo así "...el aumento de la capacidad de producción, mejora la productividad y la eficiencia de los procesos productivos" (cfr. "El instituto de venta y reemplazo en el impuesto a las ganancias", Rodrigo Marcuzzi, PET 13/06/11, 7).

LA FIGURA DE VENTA Y REMPLAZO RESULTA DE APLICACIÓN PARA INMUEBLES AFECTADOS COMO BIENES DE USO

De lo expuesto hasta aquí se deduce que el régimen que nos ocupa resulta de aplicación para el reemplazo de bienes muebles amortizables o inmuebles afectados a la actividad de la empresa como bienes de uso, apreciándose que las normas establecen mayores exigencias para el último supuesto.

Asimismo, **se interpreta que el mecanismo bajo estudio únicamente se aplica a los activos afectados a la actividad -bienes de uso-, por cuanto la enajenación de bienes de cambio e inversiones, en atención a los fines con que son incorporados al patrimonio, no configurarían un obstáculo para la renovación de los activos productivos con el que se justificara la incorporación del régimen a la norma legal.**

DEFINICION DE BIENES DE USO

Entrando en el análisis del cumplimiento de las condiciones que se exigen, esto es, si el inmueble objeto de reemplazo revistió la calidad de bien de uso utilizado en la explotación por los dos años anteriores a su enajenación, y si la reinversión pretendida en la construcción de otro inmueble sobre un terreno de su propiedad o en la adquisición de uno nuevo, cumple con la afectación dispuesta por la normativa, debe señalarse que en atención a que la propia Ley del gravamen no contiene una definición de "bienes de uso" ni explícita cuándo un inmueble es considerado como tal, en oportunidad de expedirse este servicio asesor, frente a dicha omisión legislativa y en concordancia con la opinión mayoritaria de la doctrina se acudió, en virtud de tratarse de un

concepto contable, entre otras pautas, a las definiciones brindadas por las normas técnicas y a la doctrina contable relativas a la exposición de tales rubros en el balance comercial -vgr. Dictamen (DI ATEC) N° 57/08-.

DIFERENCIA ENTRE INVERSIONES Y BIENES DE USO

*Así, en el marco de tal disciplina, en los precedentes referidos se hizo hincapié en las enunciaciones de **la Resolución Técnica N° 9 de la FACPCE**, que por entonces definía a los bienes de uso como “...aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compras de estos bienes. **Los bienes afectados a locación o arrendamiento se incluyen en inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada”.***

SE DEBE DETERMINAR CUAL ES LA ACTIVIDAD PRINCIPAL PARA DETERMINAR SI UN INMUEBLE REVISTE EL CARÁCTER DE BIEN DE USO

*En función de haberse acogido dicho criterio a los fines del régimen en trato, **deviene en una cuestión esencial determinar cuál es la “actividad principal” desarrollada por la empresa para distinguir los casos en que tal instituto puede aplicarse, toda vez que los bienes inmuebles afectados a la misma calificarán como bienes de uso, diferenciándolos así de las inversiones - cuando la locación no constituya la actividad principal-, y de los bienes de cambio, rubros a los cuales no les cabe su aplicación.***

Adicionalmente, viene al caso expresar que contablemente existe consenso doctrinario respecto a que constituyen bienes de uso o elementos de propiedad, planta y equipo -PPE- los activos que “a) se emplean continua o repetidamente en las actividades principales de la entidad (producción, obtención de rentas por arrendamientos, investigación y desarrollo, comercialización, administración); b) tienen una capacidad de servicio que: 1) no se agota ni consume con su primer empleo (criterio que preferimos); o es superior a un año ...; c) mientras están en uso no se transforman en otros bienes ni están destinados a la venta” (Enrique Fowler Newton, “Contabilidad versus Impuestos”, pág. 231, 1° Ed., 2012, Editorial La Ley).

*Ahora bien, siguiendo con los aspectos contables implicados en el tema, es dable aclarar que, con vigencia desde los ejercicios iniciados el 01/01/12 mediante la **Resolución Técnica N° 31 de la FACPCE se aprobaron algunas modificaciones a la Resolución Técnica N° 9** referidas a las definiciones de los rubros Bienes de Uso e Inversiones, innovando en una nueva categoría de activos denominada “Propiedades de Inversión”, definida como integrada por los “...bienes inmuebles (terrenos o edificios) destinados a obtener renta (locación o arrendamiento) o acrecentamiento de su valor, con independencia de si esa actividad constituye o no alguna de las actividades principales del ente”. A su vez, en lo concerniente a la definición de bienes de uso antes expuesta, reemplaza su última parte por la siguiente “Los bienes, distintos a propiedades de inversión, afectados a locación o arrendamiento se incluyen en Inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada”.*

Además, en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) se define a “Las propiedades, planta y equipo” como “...los activos tangibles que: (a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y (b) se esperan usar durante más de un período” -cfr. NIC 16-. Así pues, más allá de las distintas interpretaciones doctrinarias y técnicas sobre el concepto “Propiedades, Planta y Equipo” cabría analizar si la normativa técnica aplicable al sujeto de que se trate y los cambios o actualizaciones de las definiciones contenidas en las mismas proyectan sus efectos y alteran el criterio que se viene sosteniendo sobre el tema en cuestión con anterioridad a ellas, dado que su extrapolación en forma directa a la materia que nos ocupa podría llevar a confusión.

SI LA ACTIVIDAD PRINCIPAL ES LA LOCACION EL INMUEBLE TIENE EL CARACTER DE BIEN DE USO

Sobre el particular, a criterio de esta instancia cabe expresar que si bien el aporte de la doctrina y técnica contable fue oportunamente receptado para fundar la opinión vertida por el Organismo en el **Dictamen N° 57/08 (DI ATEC)** precedente frente a la omisión de una definición en la Ley del gravamen, lo fue en virtud de considerarse que dicho aporte resultaba explicativo y aclaratorio del verdadero sentido y alcance de los fines del régimen en trato, **en particular en el caso de inmuebles dados en arrendamiento y/o locación y su caracterización como bienes de uso cuando esa fuera la actividad principal**, respondiendo así a una interpretación coherente de las normas del gravamen.

Sentado ello, y volviendo al planteo objeto de consulta, resulta determinante considerar el fin perseguido por la norma al consagrar el instituto de venta y reemplazo, el cual intenta favorecer y/o estimular nuevas adquisiciones en bienes utilizados en las actividades empresarias, por ello, y más allá de la clasificación a que respondan dentro del rubro del activo en los estados contables conforme las normas técnicas específicas, **en el caso de bienes inmuebles el régimen resultará procedente en la medida en que los mismos se utilicen en la producción o suministro de bienes y servicios y no se mantengan como una inversión para obtener una renta, excepto que la actividad principal del sujeto sea la inmobiliaria.**

Consecuentemente, **a juicio de este servicio asesor, para considerar procedente el régimen de venta y reemplazo estatuido por el Artículo 67 de la Ley del gravamen respecto de un bien inmueble cabe atenerse al criterio emergente del dictamen aludido, proyectando sus efectos sobre cada caso particular en función de las características presentes en el mismo.**

LA ACTIVIDAD PRINCIPAL ES LA VENTA DE MERCADERIAS
ENTRE LAS ACTIVIDADES SECUNDARIAS ESTA LA ACTIVIDAD
INMOBILIARIA

Desde esa perspectiva y **según se desprende del Padrón de Contribuyentes y Responsables de esta Administración se observa que la actividad principal exteriorizada por la consultante es la “Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías N.C.P.” -Código 511990-**,

incluyendo como actividades secundarias a la “Venta al por menor de combustible para vehículos automotores y motocicletas” -Código 505000-, “Venta al por menor de art. nuevos N.C.P.” -Código 523999-, el “Mantenimiento y reparación del motor N.C.P., mecánica integral” -Código 502990- y en último término los “Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados N.C.P.” -Código 701090-.

De las actividades declaradas por la consultante se advierte que la actividad principal que ejerce - la que le proporciona mayores ingresos- así como las tres actividades secundarias que le siguen se agrupan en el ramo comercial, circunstancia que se ve reflejada en la memoria de los Estados Contables del ejercicio finalizado el 30/06/11, en el cual se describe que la actividad que desarrolla la empresa es la explotación bajo el sistema de Red XXI de las Estaciones de Servicio “YPF Melipal” e “YPF Siglo XXI”, mencionando adicionalmente que existe continuidad en los ingresos que percibe por el inmueble que mantiene arrendado.

EL INMUEBLE QUE SE ESTA VENDIENDO REVISTE EL CARACTER DE BIEN DE USO
EL INMUEBLE QUE SE COMPRA SE DESTINA A ALQUILER. ACTIVIDAD SECUNDARIA DE LA FIRMA

En el marco descripto, de verificarse los dichos de la rubrada en cuanto a que el inmueble enajenado constituía el asiento de su sede comercial, legal, fiscal y donde desarrollaba parte de su actividad administrativa, no puede dudarse de su condición de bien de uso afectado a las distintas actividades económicas de la consultante.

NO RESULTA DE APLICACIÓN EL INSTITUTO DE VENTA Y REEMPLAZO

No obstante ello, toda vez que el inmueble que se adquirirá o construirá en reemplazo de aquél tendrá por destino la obtención de rentas mediante su locación o arrendamiento, no conformando esta última la actividad principal de la firma, cabe reiterar el criterio sentado en el Dictamen N° 57/08 (DI ATEC), en cuanto a que el nuevo inmueble no constituirá un bien de uso como lo requiere la norma sino una inversión, circunstancia que determina la inaplicabilidad -al caso consultado- de los beneficios establecidos por los Artículos 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y 96 de su Decreto Reglamentario. DANIEL REMBERTO GONZALEZ - Jefe (Int.) - Departamento Asesoría Técnica Tributaria Conforme 30/10/13 – SIMÓN PEDRO ANTONIO ZARATE - Director - Dirección de Asesoría Técnica Conforme 27/03/14 - PABLO JORGE AGUILERA - Subdirector General - Subdirección General de Técnico Legal Impositiva”.

DICTAMEN (DAT) 57/2008 DEL 23.07.2008

Se trata de la venta de inmuebles rurales destinados a locación. No siendo la locación la actividad principal de la firma.

“SUMARIO

Se reitera el criterio establecido en el Dictamen N° 65/00 (DAT), de conformidad con el cual, y en tanto **la locación de inmuebles o arrendamiento no constituye la actividad principal** de la firma consultante, las parcelas de campo enajenadas **no pueden considerarse bienes de uso y, consecuentemente, no resultan aplicables a su respecto los beneficios previstos por el artículo 67** de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

TEXTO

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la firma del asunto en los términos de la Resolución General N° 1.948, mediante la cual consulta si la figura de venta y reemplazo prevista por el artículo 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias resulta aplicable en **la venta de un inmueble de su propiedad compuesto por tres parcelas de campo ubicado en el partido de Campana, Provincia de Buenos Aires.**

LA ACTIVIDAD PRINCIPAL ES LA FABRICACION DE TEJIDOS
EL INMUEBLE QUE SE VENDE ESTUVO AFECTADO A LOCACION
EL INMUEBLE QUE SE VA A COMPRAR TAMBIEN SE VA A DESTINAR A
LOCACION

Sobre el particular, la consultante explica que **su actividad principal consiste en la fabricación de tejidos y artículos de punto y, adicionalmente, el arrendamiento de inmuebles, aclarando que el inmueble rural enajenado estuvo afectado a dicho destino por más de dos años al momento de su venta y que su intención es reinvertir los fondos obtenidos en la adquisición de otro inmueble a fin de continuar con su actividad de arrendamiento**, expresando asimismo que los ingresos por este concepto fueron incorporados como ganancias gravadas en las respectivas declaraciones juradas.

A su vez, señala que en tanto **la actividad agropecuaria no configura su actividad principal** y siguiendo las normas contables, el inmueble objeto de consulta debe incorporarse al rubro inversiones de su balance, circunstancia ésta que genera dudas acerca del encuadre de la operatoria en el régimen de venta y reemplazo. No obstante ello, en virtud de la continua afectación del inmueble a la producción de ganancias gravadas, considera que configura un bien de uso resultando aplicables a su venta los beneficios derivados de la figura en trato.

(..)

PARA LA APLICACIÓN DEL INSTITUTO DE VENTA Y REEMPLAZO EL INMUEBLE TIENE QUE ESTAR AFECTADO COMO BIEN DE USO

De la normativa reseñada podemos apreciar que el régimen **resulta de aplicación para el reemplazo de bienes muebles amortizables o inmuebles afectados a la actividad de la empresa como bienes de uso**, estableciéndose para el último supuesto mayores exigencias al requerirse que el bien inmueble reemplazado haya estado afectado a la explotación como bien de uso con una antigüedad de dos (2) años como mínimo al momento de la venta y en la medida

en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo.

Corresponde destacar al respecto que la figura bajo análisis originalmente sólo se admitía para los bienes muebles, extendiéndose su aplicación con posterioridad a la venta de ciertos inmuebles; siendo su objetivo favorecer la renovación de bienes de uso por parte de las empresas al evitarles el costo impositivo que genera la declaración de la ganancia proveniente de la enajenación del bien a reemplazar en el período fiscal en que la misma acontece, habilitándose su diferimiento afectándola al costo del bien de reemplazo, siendo compensado el costo fiscal generado con menores amortizaciones futuras.

(..)

DEFINICION DE BIENES DE USO

Ahora bien, **el inconveniente que se suscita con relación a la procedencia de la opción bajo análisis en el caso de inmuebles radica en establecer si, efectivamente, los mismos asumen el carácter de bienes de uso** atento a que ni la ley del gravamen ni su reglamento establecen definiciones sobre el alcance de dicho concepto.

En razón de ello, y en concordancia con la opinión mayoritaria de la doctrina, **a los fines de indagar sobre su significado resulta apropiado acudir a la disciplina contable, marco en el cual, la Resolución Técnica N° 9 de la FACPCE define a los bienes de uso** como "... aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por compras de estos bienes. Los bienes afectados a locación o arrendamiento se incluyen en inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada".

Del mismo modo, desde la doctrina contable se los ha definido como bienes tangibles de duración más o menos prolongada, básicos para la producción de otros bienes, o para desarrollar a través de ellos el cumplimiento del objetivo del ente, afectándolos a la actividad productiva de la empresa -cfr. Biondi, Mario, "Contabilidad Financiera", 1° Ed., 2005, Editorial Errepar-.

DIFERENCIACION ENTRE BIENES DE USO E INVERSIONES SEGÚN LA ACTIVIDAD PRINCIPAL DE LA FIRMA

En función de la razonabilidad conceptual emergente de las definiciones contables mencionadas **puede afirmarse que en el caso de inmuebles destinados a locación o arrendamiento, éstos se constituyen en un bien de uso o una inversión en función de cual sea la actividad principal** o el objetivo del ente, **y en tanto ésta sea la locación o el arrendamiento, los inmuebles afectados encuadrarán en la definición de bienes de uso** respecto de los cuales resultará aplicable la figura de venta y reemplazo.

Distinta es la situación de tales inmuebles cuando la actividad principal de la empresa difiera de la señalada en el párrafo anterior, toda vez que contablemente los inmuebles deben ser registrados como inversiones tal

como sucede en el presente caso, circunstancia que se advierte de los estados contables acompañados y de los propios dichos de la consultante al aclarar que **su actividad principal consiste en la fabricación de tejidos y artículos de punto, dedicándose sólo en forma adicional al arrendamiento a terceros del fondo cuya venta da objeto a los presentes obrados.**

Con relación a ello, vale aclarar que según consta en el reflejo de datos registrados en el Padrón de Contribuyentes y Responsables de esta Administración Federal obrante a fs...., la consultante exterioriza como primera actividad económica la fabricación de tejidos y artículos de punto n.c.p. -Código 173090- y en segundo término la venta de prendas de vestir -Código 623016-.

Por otra parte, y en tanto la consultante en su escrito alternativamente alude al **desarrollo de la "actividad agropecuaria" y/o "arrendamiento" en forma complementaria a su actividad principal, debe precisarse en cuanto a la primera que tal categorización resultaría procedente en la medida en que el inmueble fuera explotado directamente por ella, dado que la explotación agropecuaria conforma un quehacer diferenciado del arrendamiento**, atento a que en éste último el propietario del predio sólo cede su uso y goce a cambio de una remuneración fija configurándose como actividad la locación de inmuebles rurales.

Sentado lo que antecede, debe señalarse que **este servicio asesor tuvo oportunidad de considerar un planteo de similares características al aquí debatido mediante el Dictamen N° 65/00 (DAT)**, afirmándose con relación a la normativa bajo análisis que "... los contribuyentes podrán hacer uso de la opción allí prevista, en tanto se trate de un bien inmueble afectado a la explotación como bien de uso, y siempre que el producido de su enajenación se destine a la adquisición de otro bien con igual destino".

Específicamente, en lo concerniente a la cuestión de fondo a dilucidar en la consulta bajo análisis, en el precedente mencionado se concluyó que a los fines de evaluar el cumplimiento del requisito de afectación a la explotación como bien de uso que requiere la norma legal debía considerarse "... si la locación de inmuebles constituye o no la actividad principal de la empresa en cuestión. En caso que la respuesta a este interrogante fuera afirmativa, cabría clasificar a los activos utilizados para tal fin dentro del rubro bienes de uso".

(..)

COMO LA LOCACION DE INMUEBLES NO ES LA ACTIVIDAD PRINCIPAL NO SE PUEDE APLICAR LA FIGURA DE VENTA Y REEMPLAZO

En mérito a lo expuesto, esta instancia estima pertinente otorgar respuesta a la consultante **reiterando al criterio establecido en el Dictamen N° 65/00 (DAT)**, de conformidad con el cual, y **en tanto la locación de inmuebles o arrendamiento no constituye la actividad principal de la firma, las parcelas de campo enajenadas no pueden considerarse bienes de uso y, consecuentemente, no resultan aplicables a su respecto los beneficios previstos por el artículo 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias**".

DICTAMEN (D.A.T.) 92/2007

La actividad principal de la empresa es la locación de inmuebles.

“SUMARIO

*En la medida que la consultante **tenga por objeto principal la realización de actividades de locación de bienes inmuebles** y reinvierta el producido de la venta de un bien inmueble destinado a alquiler en la adquisición de otro con igual destino, **se encontrará habilitada a ejercer la opción prevista en el artículo 67 de la ley del gravamen**”.*

*“I.- La firma del epígrafe efectúa una presentación en los términos de la Resolución General Nº 1.948, mediante la cual consulta si se encuentra habilitada para ejercer la opción prevista por el artículo 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, respecto de la **enajenación de un inmueble destinado a alquiler y su reemplazo por otro al que se le dará el mismo destino, afectando la utilidad del bien enajenado al costo del nuevo bien.***

LA EMPRESA SE DEDICA A LA LOCACION DE INMUEBLES

*En tal sentido, señala que **se dedica a la explotación de inmuebles de su propiedad**, encontrándose inscripta ante esta Administración Federal bajo el Código de Actividad 701010.*

*Destaca que si bien el estatuto prevé la realización de determinadas actividades financieras y comerciales, desde su constitución a la fecha **la única actividad que ha desarrollado y por la que ha obtenido ingresos operativos ha sido la locación de inmuebles.***

VENDE UN INMUEBLE DESTINADO A LOCACION COMPRA UN INMUEBLE DESTINADO A LOCACION

*Agrega que la sociedad ha recibido una oferta para la enajenación de uno de sus **inmuebles adquirido en el año 1993 y que desde su ingreso se encuentra afectado a la actividad de locación**, previendo para el caso que se lleve a cabo la operación, reinvertir el producido de la enajenación en la **adquisición de otro inmueble de similar valor pero de mejores características, que destinará también a alquiler.***

(..)

II.- Compenetrado este Departamento del tema bajo consulta, se procederá en primer lugar a reseñar la normativa que gobierna la especie.

*Así pues, cabe recordar que el régimen previsto en el **artículo 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias** prevé que en "...el supuesto del reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el artículo 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada".*

El mismo dispositivo agrega en su segundo párrafo que dicha opción "... será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de DOS (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación".

*Sentado ello, cuadra mencionar que este servicio asesor ha tenido oportunidad de brindar opinión sobre el tema planteado en una situación de similares características **-Dictamen Nº 65/00 (DAT)-**, si bien con un matiz diferenciador que viene dado por la circunstancia de que el responsable era una sucursal de una empresa del exterior, aspecto éste que en nada altera la posibilidad de aplicar las conclusiones vertidas en dicho precedente al caso bajo examen.*

En tal sentido, en dicha oportunidad esta asesoría señaló, con referencia a la normativa expuesta, que "...los contribuyentes podrán hacer uso de la opción allí prevista, en tanto se trate de un bien inmueble afectado a la explotación como bien de uso, y siempre que el producido de su enajenación se destine a la adquisición de otro bien con igual destino".

Se expuso, asimismo, que a tales fines "... se deberá considerar si la locación de inmuebles constituye o no la actividad principal de la empresa..." y que en el caso de una respuesta afirmativa "...cabría clasificar a los activos utilizados para tal fin dentro del rubro bienes de uso".

De esta forma, concluye en el sentido que "... la opción prevista en el aludido artículo 67 resultará procedente al caso planteado, en tanto el bien inmueble reemplazado esté afectado como bien de uso y su titular se encuentre comprendido entre los sujetos enumerados en el artículo 69 de la ley del impuesto a las ganancias".

Ahora bien, con relación al caso planteado, se puede observar que, según informa la consultante, la misma se encuentra organizada bajo la forma de sociedad anónima y, por lo tanto, se trata de uno de los sujetos comprendidos en el artículo 69 de la ley del gravamen, encontrándose el producido de sus actividades siempre alcanzado por el Impuesto a las Ganancias.

*Asimismo según sus manifestaciones **si bien, de sus estatutos surge un objeto social amplio, también involucra la explotación de inmuebles de su propiedad, no desarrollando las restantes actividades allí previstas.***

*Por otra parte se observa de la presentación realizada que **la actividad ejercida desde su constitución -26/10/1993- a la fecha ha sido la de locación de inmuebles**; conforme también luce en la constancia e-Fisco obrante a fs. ..., la firma se encuentra inscripta bajo el código de actividad 707010 -Servicios de alquiler y explotación de inmuebles-.*

Por último, la presentante asevera que concretará una futura reinversión del beneficio de la enajenación **en otro inmueble de similar valor que será destinado al mismo fin.**

SE CONCLUYE QUE RESULTA DE APLICACIÓN LA FIGURA DE VENTA Y REEMPLAZO

En consecuencia, este Departamento **concluye que en la medida en que en los hechos se verifique el cumplimiento de las pautas enumeradas precedentemente, resultará válido el uso por parte de la rubrada, de la opción prevista en el dispositivo bajo análisis**".

ESCARPATRI S.A. T.F.N. SALA A DEL 16.08.2007

Se trata de la permuta de un inmueble rural.

La AFIP impugnó la aplicación de la venta y reemplazo, porque el inmueble rural no es un bien amortizable.

“Hechos

La AFIP impugnó la opción de venta y reemplazo realizada por un contribuyente en orden a la permuta de un bien inmueble, al considerar que el carácter de no amortizable impedía la aplicación de aquella opción, a lo que agregó que tampoco había presentado el formulario 235 —Resolución General 2278—. El contribuyente apeló la resolución ante el Tribunal Fiscal, quien revocó el ajuste practicado.

Sumarios

1 - **Corresponde revocar la resolución de la AFIP** que determinó el impuesto a las ganancias al impugnar la opción de venta y reemplazo realizada por el contribuyente respecto la permuta del inmueble rural al considerar que su condición de no amortizable impedía su aplicación, ya que del texto de los arts. 67 de la ley 20.628, y 96 del decreto reglamentario no puede extenderse a los inmuebles el carácter de amortizable que la ley exige para los bienes muebles.

2 - La ausencia de presentación del formulario 235 —Resolución General 2278— no enerva el derecho del contribuyente al uso de la opción de venta y reemplazo prevista en el art. 67 de la ley 20.628, siempre que el mismo acredite haber cumplido válidamente con los demás requisitos legales y reglamentarios que impone la ley del gravamen”.

“1. Que a fs. 23/27 se interpone recurso de apelación contra la resolución administrativa suscripta por AFIP-DGI, de fecha 22 de noviembre de 2005 mediante la cual se determinó de oficio la obligación tributaria del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2002, con más los intereses resarcitorios, haciéndose reserva de la eventual aplicación de multas una vez dictada la sentencia definitiva en sede penal en virtud de la ley 24.769.

Dicha determinación se originó en una verificación efectuada por agentes del organismo recaudador en la que **se impugnara la opción de venta y reemplazo contenida en el art. 67 de la ley de impuesto a las ganancias** pues la recurrente permutó un bien inmueble rural por otro presuntamente no amortizable.

(..)

II. Que a fs. 44/49 el Fisco contesta el recurso de apelación y solicita la confirmación de la resolución, con costas.

(..)

III. Que, a fs. 59 se elevan los autos a consideración de la sala A y a fs. 65 pasan los autos a sentencia.

(..)

SENTENCIA DEL TFN

II. Que sentado lo que antecede, corresponde expedirse sobre el fondo de la cuestión.

Al respecto, resulta necesario efectuar un resumen de los hechos de la causa de modo de acotar la materia controvertida y el "thema decidendum". En tal sentido, **no existe controversia respecto que el inmueble adquirido en reemplazo del bien de uso vendido es un terreno que, como tal, no es posible de amortizar. Asimismo, tampoco existe controversia respecto que el bien reemplazante se encuentra afectado como bien de uso.**

El tema en discusión gira en torno a la calidad que reviste el bien reemplazado y el incumplimiento del apelante en relación con la falta de presentación del formulario 235, que se encuentra normado por la Res. 2278.

Corresponde, en principio, reseñar las normas de aplicación a la especie.

La ley 20.628 (texto vigente), en su art. 67 establece que, "En el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el art. 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada.

Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación.

La opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien sólo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de un (1) año.

Cuando, de acuerdo con lo que establece esta ley o su decreto reglamentario, corresponda imputar al ejercicio utilidades oportunamente afectadas a la adquisición o construcción del bien o bienes de reemplazo, los importes respectivos deberán actualizarse aplicando el índice de actualización mencionado en el art. 89, referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que se determinó la utilidad afectada, según la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes de cierre del ejercicio fiscal en que corresponda imputar la ganancia".

SE DEBE TRATAR DE BIENES DE USO

De esta forma, los contribuyentes podrán hacer uso de la franquicia denominada "roll over", en tanto se trate de un bien inmueble afectado a la explotación como bien de uso, y siempre que el producto de su enajenación se destine a la adquisición de otro con igual destino.

Por su parte, el decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias determina que "Sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del art. 67 de la ley, la opción referida en el mismo deberá manifestarse dentro del plazo establecido para la presentación de la respectiva declaración jurada correspondiente al ejercicio en que se produzca la venta del bien y de acuerdo con las formalidades que al respecto establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. Cuando se opte por afectar la ganancia obtenida en la venta de un bien al costo de otro bien adquirido con anterioridad, realizándose ambas operaciones —adquisición y venta— en ejercicios fiscales distintos, la amortización en exceso practicada por el bien de reemplazo deberá reintegrarse al balance impositivo en el ejercicio fiscal en que se produzca la venta del bien reemplazado, debiendo actualizarse el importe respectivo aplicando el índice de actualización mencionado en el art. 89 de la ley, referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que corresponda efectuar el reintegro.

Por reemplazo de un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, se entenderá tanto la adquisición de otro, como la de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio o aún la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad.

La construcción de la propiedad que habrá de constituir el bien de reemplazo puede ser anterior o posterior a la fecha de venta del bien reemplazado, siempre que entre esta última fecha y la de iniciación de las obras respectivas no haya transcurrido un plazo superior a un (1) año y en tanto las mismas se concluyan en un período máximo de cuatro (4) años a contar desde su iniciación.

Si ejercida la opción respecto de un determinado bien enajenado, no se adquiriera el bien de reemplazo dentro del plazo establecido por la ley, o no se iniciaran o concluyeran las obras dentro de los plazos fijados en este artículo, la

utilidad obtenida por la enajenación de aquél, debidamente actualizada, deberá imputarse al ejercicio en que se produzca el vencimiento de los plazos mencionados.

Asimismo, si se produjera un excedente de utilidad en la venta con relación al costo del bien de reemplazo o cuando el importe obtenido en la enajenación no fuera reinvertido totalmente en el costo del nuevo bien, en el caso de reemplazo de bienes muebles amortizables o de inmuebles afectados a la explotación como bien de uso, respectivamente, la opción se considerará ejercida respecto del importe de tal costo y el excedente de utilidad o la proporción de la misma que, en virtud del importe reinvertido, no resulte afectada, ambos debidamente actualizados, estará sujeto al pago del gravamen en el ejercicio en que, según se trate de adquisición o construcción, se produzca el vencimiento de los plazos a que se refiere el párrafo anterior.

A los efectos de verificar si el importe obtenido en la enajenación de inmuebles afectados a la explotación ha sido totalmente reinvertido, deberá compararse el importe invertido en la adquisición con el que resulte de actualizar el correspondiente a la enajenación, aplicando el índice mencionado en el art. 89 de la ley, referido al mes de enajenación, según la tabla elaborada por la citada Administración Federal para el mes en que se efectúe la adquisición del bien o bienes de reemplazo.

Cuando se opte por imputar la ganancia obtenida en la venta de un inmueble afectado a la explotación, al costo de otro bien adquirido con anterioridad, a los fines previstos en el párrafo anterior, deberá compararse el importe obtenido en la enajenación con el que resulte de actualizar el monto invertido en la adquisición, sobre la base de la variación operada en el referido índice entre el mes en que se efectuó la adquisición y el mes de enajenación de los respectivos bienes.

En los casos en que el reemplazo del inmueble afectado a la explotación se efectúe en la forma prevista en el segundo y en el tercer párrafo de este artículo, la comparación —a los mismos efectos— se realizará entre el importe obtenido en la enajenación, debidamente actualizado hasta el mes en que se concluyan las obras respectivas y el que resulte de la suma de las inversiones parciales efectuadas, debidamente actualizadas desde la fecha de la inversión hasta el mes de terminación de tales obras."

LA NORMA TRATA DE PROMOVER EL REEQUIPAMIENTO Y LA RENOVACION DE BIENES DE CAPITAL

*Definido entonces el contexto normativo, **corresponde destacar que las normas que regulan el impuesto a las ganancias, haciendo valer el uso extrafiscal de la imposición, han creado la opción de venta y reemplazo a efectos de promover el reequipamiento y renovación de los bienes de capital afectados a las actividades que realizan las empresas y determinados contribuyentes individuales.** En el caso en que el resultado de la enajenación de los bienes se viera alcanzado por el gravamen, dicha circunstancia generaría un obstáculo a la renovación.*

Por ello, el art. 67 de la ley, intentando aminorar el impacto del tributo, permitió que se afecte al costo del bien de reemplazo la utilidad obtenida por la enajenación del bien reemplazado y consecuentemente diferir el gravamen en el tiempo compensado por menores amortizaciones futuras. En este mismo orden de ideas, Castiñeira Basalo describió perfectamente el objetivo de la norma cuando expresó que "las empresas, en determinados momentos de su existencia realizan parte de sus bienes de uso por diversas razones (antigüedad, obsolescencia, cambio de rubro, etc.). Dichas operaciones suelen arrojar beneficio impositivo, lo cual obligaría al pago del Impuesto a las Ganancias en el caso que la empresa optara por no reinvertir los fondos en su giro social, pero no así cuando el objetivo es mejorar el aparato productivo con el fin de maximizar sus resultados." ("El reemplazo de bienes en los Impuestos a las Ganancias y sobre los Capitales", Derecho Fiscal, Año XXXI, págs. 119 a 125, ambas inclusive).

EN EL CASO DE INMUEBLES NO AMORTIZABLES EL REINTEGRO DE LA UTILIDAD OCURRIRA EN EL MOMENTO DE LA VENTA DEL INMUEBLE A TRAVES DE UN MENOR COSTO COMPUTABLE

Al tratarse de bienes inmuebles no amortizables, como el caso que nos ocupa, de optar por la utilización del beneficio, el reintegro de la utilidad gravada se exteriorizará al momento de la enajenación del bien que concluye la cadena de reemplazos, a través de un menor costo computable de aquél y de esta forma se evita convertir al sistema en una mera exención del impuesto en tales operaciones. Así, la gravabilidad de la proporción de la utilidad de la venta asignada al valor del bien no amortizable se difiere hasta el momento de su enajenación.

Asimismo, la temática de venta y reemplazo tuvo oportunidad de ser abordada recientemente por la sala B de este Tribunal en el pronunciamiento "Santiestrella S.A." de fecha 05/12/06 —cuyas conclusiones se comparten— en el cual se dijo que "de la lectura del art. 67 de la ley del impuesto a las ganancias puede verse que en lo único que se ha relacionado el párrafo 2 relativo a inmuebles con el párrafo 1 sobre bienes muebles, es en cuanto a la "opción", lo que no implica que se haya atado su suerte en lo relativo a la amortización de que se trata en este último párrafo".

Por otra parte, el decreto reglamentario en su art. 96 prevé que el reemplazo sea efectuado por otro inmueble afectado como bien de uso, como así también por un terreno sobre el que deberá procederse a una ulterior construcción por lo que no se observa que se afecte lo establecido en la norma legal. En el primer supuesto se pueden incluir inmuebles que no sean amortizables, tales como parcelas afectadas a una explotación agropecuaria, ya que la ley no exige esta condición, como sí lo hace para el caso de bienes muebles.

No cabe pues, —como fué el criterio del Fisco Nacional— extender el carácter de amortizable que la ley exige para los bienes muebles a los inmuebles. Se aprecia entonces que al adquirirse un terreno, como éste no se amortiza, posibilita que la gravabilidad de la utilidad de la venta del inmueble

reemplazado se difiera hasta el momento de la venta del bien de reemplazo. Ello es lo que surge del texto de la ley del gravamen y la que se ajusta a derecho.

Respecto del segundo tópico de impugnación, el cual giraba en torno a la falta de cumplimiento por parte del recurrente en lo que hace a la presentación del formulario 235, previsto en la Res. general 2278, vale la pena remitirse a los fallos de la sala B de este Tribunal, entre ellos "Perfecto López y Cía." de fecha 04/05/06 y "Gena S.A." de fecha 23/03/06 en los que se concluyó acertadamente que la ausencia del formulario mencionado no enerva el derecho de los contribuyentes al uso de la opción de venta y reemplazo, siempre que el mismo acredite haber cumplido válidamente con los demás requisitos legales y reglamentarios que impone la ley del gravamen.

SE REVOCA LA DETERMINACION DE OFICIO

En consideración a lo precedentemente expuesto, **corresponde revocar la determinación apelada.** Las costas habrán de imponerse por su orden, atendiendo a las particularidades del caso y la complejidad de las cuestiones en debate.

Por ello **se resuelve: Revocar el acto apelado.** Costas por su orden. — Ernesto C. Celdeiro. — José E. Bosco. — Ignacio Buitrago".

SANTIESTRELLA S.A. T.F.N. SALA B DEL 05.12.2006

Se trata de la venta y reemplazo de un inmueble rural.

La AFIP impugnó la aplicación de la venta y reemplazo, porque el inmueble rural no es un bien amortizable.

Se trata de un fallo dividido: Castro confirma la determinación de oficio, mientras de Torres y Porta la revocan.

"Hechos

Se determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias de una sociedad anónima al detectarse que, respecto de **un bien inmueble rural presuntamente no amortizable, había utilizado la opción de venta y reemplazo.** Apelada la misma ante el Tribunal Fiscal, éste por mayoría la revocó.

Sumarios

1 - **Cabe revocar la determinación dictada por la AFIP** como consecuencia de impugnar la operación de venta y reemplazo de un terreno rural por no ser amortizable, puesto que la limitación prevista en el segundo párrafo del art. 96 de la reglamentación del Impuesto a las Ganancias respecto a la necesidad de construir sobre él para que sea procedente la aplicación del instituto en estudio, no refleja ni el espíritu ni la letra de la ley, que tiene como claro objeto dejar al margen del sistema a las inversiones especulativas, que en el caso no se vislumbran por tratarse de un bien afectado a la explotación agropecuaria (del voto del doctor Torres).

2 - De la lectura del art. 67 de la ley de Impuesto a las Ganancias puede verse que, en lo único que se ha relacionado el segundo párrafo relativo al reemplazo de inmuebles, con el párrafo primero referido a los bienes muebles, es en cuanto a la "opción" que existe en ambos casos de imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o afectar la misma al costo del nuevo bien, lo que no implica que se haya atado su suerte en lo relativo a la amortización que enuncia el párrafo primigenio, por lo que resulta legítimo realizar el reemplazo de terrenos no amortizables (del voto del doctor Porta).

3 - El sistema de venta y reemplazo no es una excepción o dispensa total a la tributación, sino la posibilidad opcional que poseen los contribuyentes de computar escalonadamente la utilidad generada por el reemplazo de los bienes de uso de la empresa, vía reducción parcial de los valores sobre los cuales habrá de amortizarse el bien adquirido en reemplazo, por lo que la sustitución de un bien que no se amortiza —en el caso, terreno sin mejoras— y sin que se acredite la ulterior construcción sobre el mismo, termina por privar de operatividad al sistema, desnaturalizándolo y vulnerando la intención del legislador, transformando el sistema de imputación escalonada de utilidad a un sistema de lisa y llana exención fiscal respecto de la utilidad generada por la compraventa de los inmuebles (del voto en disidencia del doctor Castro).

4 - Si bien es cierto que la ley del Impuesto a las Ganancias, en el segundo párrafo del art. 67, al referirse a bienes inmuebles, no le agrega expresamente el calificativo de "amortizable" al bien que se debe obtener en reemplazo, no es menos cierto que dicha norma no contempla otro sistema de imputación fraccionada de utilidad distinto para los supuestos de inmuebles, por lo que para los mismos se aplica la misma solución legal que se prevé para el caso de los bienes muebles amortizables y, en efecto, esta solución legal depende sí o sí de la existencia de amortizaciones futuras en el bien que ha reemplazado al anterior (del voto en disidencia del doctor Castro)".

“El doctor Castro dijo:

I. Que a fs. 22/26 vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 22/11/05, de la AFIP-DGI, en virtud de la cual se determina de oficio el Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2002, con intereses resarcitorios, haciendo reserva el Fisco Nacional de la eventual aplicación de multas una vez que se dicte sentencia definitiva en sede penal por imperio de la ley 24.769.

Que, dicha determinación reconoce su origen a partir de una fiscalización efectuada por agentes del Organismo Recaudador, que detectó que la recurrente respecto un **bien inmueble rural presuntamente no amortizable** habría realizado un ajuste improcedente utilizando la opción de reemplazo, establecida en el art. 67 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

(..)

III. Que, a fs. 61 se elevan los autos a consideración de la sala B y pasan los autos a sentencia.

(..)

V. Que, sentado cuanto antecede corresponde adentrarse en el tratamiento del fondo de la controversia.

Que, al respecto, ha de adelantarse que la temática de venta y reemplazo tuvo oportunidad de ser abordada recientemente por esta sala en los pronunciamientos "Perfecto López y Cía." sentencia de fecha 4/5/2006 y "Gena S.A." sentencia de fecha 23/3/2006) a cuyas consideraciones in extenso se remite.

Que, en ambos expedientes la temática de impugnación giraba, básicamente respecto de la falta de cumplimiento por parte del contribuyente en lo que hace a la presentación del formulario 235, previsto en la Res. general 2278 para los casos del ejercicio de la opción de venta y reemplazo prevista en el art. 67 de la ley del impuesto a las ganancias.

Que, respecto de dicho tópico de impugnación, que se presenta también en autos aunque en forma secundaria y no exclusiva, cabe señalar que, como ya se concluyera en aquellos precedentes citados, el mismo no es apto para fundar impugnación en el sentido de derribar, por dicha falencia formal, el sistema legal de venta y reemplazo y la posibilidad de utilizar el sistema de imputación fraccionada de renta por vía de menor amortización.

Que, en efecto, en ambos expedientes se concluyó que la ausencia del formulario, sólo proyecta consecuencias retentivas cuya responsabilidad recae en el escribano actuante en la operación, sin que el faltante del mismo proyecte de por sí, consecuencias nocivas para el contribuyente, siempre que el mismo —en el caso concreto— acredite haber cumplido válidamente con los demás requisitos legales y reglamentarios que impone la figura en análisis.

Que, dicho cuanto antecede corresponde abordar los distintos puntos que quedan en controversia y que poseen entidad impugnatoria del sistema excepcional de imputación de beneficio contenido en el art. 67 de la ley del impuesto a las ganancias y conocido como de venta y reemplazo.

Que, respecto del plano fáctico de autos **no existe controversia respecto que el inmueble adquirido en reemplazo del bien de uso vendido, resulta un terreno que, como tal, resulta insuceptible de ser amortizado ante la ausencia de mejoras sobre el mismo. Tampoco resulta controvertido que el terreno adquirido se encuentra afectado como bien de uso de la empresa ni resulta objeto de cuestionamiento que la operación se plasmó mediante una permuta de inmuebles.**

Que, respecto de los agravios introducidos, cuadra remarcar que respecto de la aproximación sobre la figura en análisis se remite in extenso a las consideraciones ya volcadas al sentenciar en las causas supra citadas.

Que, en particular, se dijo que **"...la ley 20.628 en su art. 67 establece que "En el supuesto de reemplazo y enajenación de un bien mueble amortizable, podrá optarse por imputar la ganancia de la enajenación al balance impositivo o, en su defecto, afectar la ganancia al costo del nuevo bien, en cuyo caso la amortización prevista en el art. 84 deberá practicarse sobre el costo del nuevo bien disminuido en el importe de la ganancia afectada."**

"Dicha opción será también aplicable cuando el bien reemplazado sea un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, siempre que tal destino tuviera, como mínimo, una antigüedad de dos (2) años al momento de la enajenación y en la medida en que el importe obtenido en la enajenación se reinvierta en el bien de reemplazo o en otros bienes de uso afectados a la explotación".

"La opción para afectar el beneficio al costo del nuevo bien sólo procederá cuando ambas operaciones (venta y reemplazo) se efectúen dentro del término de un (1) año."

"Cuando, de acuerdo con lo que establece esta ley o su decreto reglamentario, corresponda imputar al ejercicio utilidades oportunamente afectadas a la adquisición o construcción del bien o bienes de reemplazo, los importes respectivos deberán actualizarse aplicando el índice de actualización mencionado en el art. 89, referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que se determinó la utilidad afectada, según la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes de cierre del ejercicio fiscal en que corresponda imputar la ganancia."

Que, por su parte, **el Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias en su art. 96 prescribe que "Sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del art. 67 de la ley, la opción referida en el mismo deberá manifestarse dentro del plazo establecido para la presentación de la respectiva declaración jurada correspondiente al ejercicio en que se produzca la venta del bien y de acuerdo con las formalidades que al respecto establezca la AFIP, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos. Cuando se opte por afectar la ganancia obtenida en la venta de un bien al costo de otro bien adquirido con anterioridad, realizándose ambas operaciones —adquisición y venta— en ejercicios fiscales distintos, la amortización en exceso practicada por el bien de reemplazo deberá reintegrarse al balance impositivo en el ejercicio fiscal en que se produzca la venta del bien reemplazado, debiendo actualizarse el importe respectivo aplicando el índice de actualización mencionado en el art. 89 de la ley, referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que corresponda efectuar el reintegro."**

"Por reemplazo de un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, se entenderá tanto la adquisición de otro, como la de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio o aún la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad."

"La construcción de la propiedad que habrá de constituir el bien de reemplazo puede ser anterior o posterior a la fecha de venta del bien reemplazado, siempre

que entre esta última fecha y la de iniciación de las obras respectivas no haya transcurrido un plazo superior a un (1) año y en tanto las mismas se concluyan en un período máximo de cuatro (4) años a contar desde su iniciación."

"Si ejercida la opción respecto de un determinado bien enajenado, no se adquiriera el bien de reemplazo dentro del plazo establecido por la ley, o no se iniciaran o concluyeran las obras dentro de los plazos fijados en este artículo, la utilidad obtenida por la enajenación de aquél, debidamente actualizada, deberá imputarse al ejercicio en que se produzca el vencimiento de los plazos mencionados."

"Asimismo, si se produjera un excedente de utilidad en la venta con relación al costo del bien de reemplazo o cuando el importe obtenido en la enajenación no fuera reinvertido totalmente en el costo del nuevo bien, en el caso de reemplazo de bienes muebles amortizables o de inmuebles afectados a la explotación como bien de uso, respectivamente, la opción se considerará ejercida respecto del importe de tal costo y el excedente de utilidad o la proporción de la misma que, en virtud del importe reinvertido, no resulte afectada, ambos debidamente actualizados, estará sujeto al pago del gravamen en el ejercicio en que, según se trate de adquisición o construcción, se produzca el vencimiento de los plazos a que se refiere el párrafo anterior."

"A los efectos de verificar si el importe obtenido en la enajenación de inmuebles afectados a la explotación ha sido totalmente reinvertido, deberá compararse el importe invertido en la adquisición con el que resulte de actualizar el correspondiente a la enajenación, aplicando el índice mencionado en el art. 89 de la ley, referido al mes de enajenación, según la tabla elaborada por la citada Administración Federal para el mes en que se efectúe la adquisición del bien o bienes de reemplazo."

"Cuando se opte por imputar la ganancia obtenida en la venta de un inmueble afectado a la explotación, al costo de otro bien adquirido con anterioridad, a los fines previstos en el párrafo anterior, deberá compararse el importe obtenido en la enajenación con el que resulte de actualizar el monto invertido en la adquisición, sobre la base de la variación operada en el referido índice entre el mes en que se efectuó la adquisición y el mes de enajenación de los respectivos bienes."

"En los casos en que el reemplazó del inmueble afectado a la explotación se efectúe en la forma prevista en el segundo y en el tercer párrafo de este artículo, la comparación —a los mismos efectos— se realizará entre el importe obtenido en la enajenación, debidamente actualizado hasta el mes en que se concluyan las obras respectivas y el que resulte de la suma de las inversiones parciales efectuadas, debidamente actualizadas desde la fecha de la inversión hasta el mes de terminación de tales obras."

PARA CASTRO LA FIGURA DEBE EXTERIORIZARSE A TRAVES DE UNA MENOR AMORTIZACION

Que, en estas condiciones, queda claro que el sistema de venta y reemplazo no es una excepción o dispensa total a la tributación, sino la posibilidad opcional que poseen los contribuyentes de imputar escalonadamente la utilidad generada por el reemplazo de los bienes de uso de la empresa (pretendiendo el legislador favorecer dicha renovación), vía una reducción parcial de los valores sobre los cuales habrá de amortizarse el bien adquirido en reemplazo.

Que, en estas condiciones, el reemplazo por un bien que no se amortiza (terreno sin mejoras y sin que se acredite la ulterior construcción sobre el mismo) termina por privar de operatividad al sistema, desnaturalizándolo y vulnerando la intención del legislador, transformando el mismo de un sistema de imputación escalonada de utilidad, en un sistema de lisa y llana exención fiscal respecto de la utilidad generada por la compraventa de los inmuebles.

Que, es evidente entonces que el sistema funciona a partir de la existencia de un bien amortizable dentro del que debe aparecer reemplazando al enajenado, condición que se agrega al hecho de que forme parte de los bienes de uso de la empresa, aspecto sobre el que no existe discusión en la especie.

Que, si bien es cierto que la ley, en el segundo párrafo del art. 67, al referirse a bienes inmuebles, no le agrega expresamente el calificativo de "amortizable" al bien que se debe obtener en reemplazo, no es menos cierto que la ley no contempla otro sistema de imputación fraccionada de utilidad distinto para los supuestos de inmuebles, por lo que para los mismos se aplica la misma solución legal que se prevé para el caso de bienes muebles amortizables y, en efecto, esta solución legal depende sí o sí de la existencia de amortizaciones futuras en el bien que ha reemplazado al anterior.

Que, por su parte, esta tesis se refuerza con lo previsto en el art. 96 del decreto reglamentario en cuanto prevé que el reemplazo puede ser efectuado por "otro" inmueble (aquí se hace indudable referencia a un inmueble construido, siendo falaz la interpretación efectuada por el recurrente en su libelo a fs. 23 vta.), como así también por un "terreno", pero sobre el que necesariamente debe procederse a una "ulterior construcción".

Que, en efecto, la referencia a la "ulterior construcción" o aun a la "construcción" sobre el "terreno" o "terreno, previamente adquirido" no es para nada irrelevante, sino que es a partir de allí que surge el derecho a las amortizaciones por dichas mejoras sobre el terreno, permitiendo funcionar el sistema de imputación fraccionada de utilidad previsto en el art. 67 de la ley del gravamen. En consecuencia, puede inferirse con razonable tino que el caso de un reemplazo por un inmueble no amortizable (únicamente terreno) no se encuentra previsto en la exégesis normativa, a falta de amortizaciones sobre el mismo que permita operar el sistema de dislocación fraccionada de utilidad previsto en la ley que, como bien dice el impugnante, intenta propiciar la renovación de bienes de uso, pero no mediante la dispensa tributaria total respecto de la utilidad que ello genere, situación a la que se llegaría de favorecer la tesis recursiva.

Que, más allá de lo que las normas parasen decir literalmente, es misión del intérprete indagar en lo que ellas dicen jurídicamente, permitiendo una armonía entre las normas involucradas, de forma tal que el propósito del legislador se cumpla, evitando que esta intención se desnaturalice mediante falsas alternativas interpretativas extractadas de supuestos análisis literales, bajo el ropaje de un principio de legalidad que, precisamente, aparecería vulnerado de seguirse la tesis recursiva.

Que, en esta línea, nuestro Alto Tribunal tiene dicho in re "FATA Sociedad de Seguros Mutuos", Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia del 1992/02/11, que "La primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador, sin que ésta pueda ser obviada por posibles imperfecciones técnicas de su instrumentación legal. En consecuencia, por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar lo que dicen jurídicamente, y si bien no cabe prescindir de las palabras, tampoco resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando así lo requiera la interpretación razonable y sistemática".

Que, como se ve, la Corte Suprema de Justicia tiene declarado que por encima de los que las leyes parecen decir literalmente, es propio de la interpretación indagar lo que ellas dicen jurídicamente, es decir, en conexión con las demás normas que integran el ordenamiento general del país. (cfr. Fisco Nacional (DGI) s. solicitud orden de allanamiento, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal, sala II, 1977/11/08).

Que, seguidamente, también resulta desacertada la tesis respecto de la pretendida "doble tributación sobre la misma ganancia" que introduce el recurrente a fs. 24 vta. En efecto, no se trata en modo alguno de la misma ganancia. La permuta de bienes inmuebles de uso efectuada por la recurrente generaron una utilidad gravada en el período 2002 y sobre la que el contribuyente no ha tributado al haber conducido a "vía muerta" la opción de venta y reemplazo ejercida. Este resultado gravado es claramente independiente de los eventuales resultados fiscales que hubieran de producirse en los ejercicios fiscales posteriores (2003, 2004, etc.), donde la inexistencia de amortización sobre el terreno adquirido en reemplazo hubo de percutir, por causó, además, de la ausencia de decisión del responsable de producir mejoras sobre el mismo, lo que lo hubiera colocado en la previsión del art. 96 del decreto reglamentario de la ley de ganancias, antes apuntada.

Por lo expuesto, el hecho de que el bien no se amortice, es producto de la ausencia de mejoras decidida por el responsable y producirá, eventualmente, un incremento de la utilidad imponible de los ejercicios fiscales subsiguientes al aquí en discusión, pero por motivos y circunstancias distintas, pero en modo alguno esto implica negar ni justificar el hecho de que la utilidad generada por la permuta de bienes inmuebles producida en el ejercicio 2002 haya quedado sin sometimiento al gravamen, cuando ello así correspondía.

En suma, la utilidad fiscal producida por la permuta de los inmuebles que debe ser sometida a imposición es bien distinta (tanto temporal como conceptualmente y así lo reafirman también los párrafos finales del art. 96 del

decreto reglamentario, al hablar de posibles existencias de "excedente de utilidad" por la operación) a aquella que eventualmente se produciría en los períodos fiscales sucesivos por la actividad empresarial normal, al no detraerse amortización alguna por el bien adquirido en reemplazo, al no decidirse "ulterior construcción" sobre el mismo.

(..)

Que, en virtud de lo expuesto **procede confirmar el acto apelado**, con costas.

El doctor Torres dijo:

Que comparto el relato de la causa que efectuó el preopinante y también el rechazo del planteo de nulidad formulado por la parte actora.

Sin embargo, **no coincido con sus conclusiones.**

En efecto, **el sistema de venta y reemplazo que instituye la ley no es meramente un mecanismo de diferimiento temporal del gravamen en el supuesto de sustitución o recambio de bienes amortizables, sino un recurso de neutralidad fiscal frente al efecto "congelamiento de las inversiones"** que se puede producir respecto de los bienes de capital cuando los resultados de sus enajenaciones están sometidos conjuntamente con los réditos ordinarios a la alícuota común.

Para facilitar la reacomodación de la fuente, el reemplazo de bienes amortizables por otros nuevos, más modernos, más competitivos, representativos de una mejor asignación de factores para la satisfacción de las necesidades que reclama el mercado, las ganancias o pérdidas de capital pueden tratarse con un impuesto de alícuota más baja (como lo fue hace muchas décadas ganancias eventuales y, luego, sobre los beneficios eventuales) o conjuntamente con los ingresos ordinarios en un impuesto como el nuestro en tercera categoría ajustado a la Teoría del Balance.

En este caso el impacto del tributo, necesariamente alcanzado por una tasa más alta (o incluso la tasa marginal de las personas físicas en una sociedad de personas) puede soslayarse distribuyendo el resultado en el tiempo a través de menores amortizaciones.

Pero el problema es que la complejidad de la reordenación de la fuente hace cumbre en el reemplazo de inmuebles, roll over que para ellos está autorizado expresamente por la ley. Y es precisamente respecto de estos bienes donde la dificultad se plantea, fraccionando la unidad lógica en que se sustenta la solución del preopinante.

EN EL CASO DE INMUEBLES NO AMORTIZABLES LA UTILIDAD SE AFECTA COMO MENOR COSTO COMPUTABLE EN EL MOMENTO DE LA VENTA

Porque la ganancia derivada de la enajenación del inmueble se imputa al costo computable del bien de reemplazo (sea mueble o inmueble), pero si es inmueble he de señalar que el costo está integrado por el de las construcciones y mejoras

sobre el bien, que son amortizables y por tanto se integra por el valor residual de los mismos; el terreno en cambio, no es amortizable, es decir que de **la utilidad gravada se detraerá, si se optare por ello, del costo del bien de reemplazo pero que no se exteriorizará en menores amortizaciones por la parte atinente al terreno, sino sólo en el momento de la venta que finiquita la cadena de reemplazos, a través del menor costo computable del último bien.**

Más aún, en el impuesto sobre los Beneficios Eventuales en el que las ganancias de capital excluidas del Impuesto, a las Ganancias se gravaban con una alícuota proporcional sustancialmente más baja (y deducción en la base) el reemplazo de vivienda propia obtenía el beneficio del roll over.

Decía en aquel tiempo que "la ventaja impositiva acordada por esta disposición consiste en diferir el pago del impuesto hasta realizar el último bien incorporado en los sucesivos reemplazos de inmuebles destinados a la vivienda o, lo que es lo mismo, hasta vender el último inmueble afectado a vivienda de la cadena de reemplazos.

Para lograr el susodicho efecto, en cada enajenación se apropia el beneficio obtenido al costo del nuevo bien, es decir se reduce el costo del bien de reemplazo en la medida del beneficio originado en la venta del bien reemplazado. y de este modo, la utilidad obtenida con la realización de cada bien (el de la primer vivienda enajenada y los de las demás incorporaciones intermedias, si las hubiera) resultará imponible sólo cuando el último inmueble adquirido se enajene a su vez, porque en ese momento el beneficio de las distintas operaciones se exteriorizará definitivamente" (Temas de tributación y los impuestos a las ganancias y sobre los beneficios eventuales, Ediciones Contabilidad Moderna S.A.I.C., Buenos Aires, 1979, Pág. 436).

Porque de lo que en verdad se trata es de diferenciar la inversión inmobiliaria especulativa de la productiva, como se hace en los sistemas fiscales de países democráticos, (vide entre otros, Pierre Di Malta, Droit Fiscal européen comparé, Puf, París, 1995, Pág. 446 y siguientes y concordantes). No tiene sentido dispensar un tratamiento más favorable al resultado especulativo de un loteo inferior al umbral reglamentario (D.R. art. 89) para no encuadrarlo como ganancia de tercera (ley, art. 49 inc. d) que a la reacomodación de la fuente con una fracción de campo de una explotación agropecuaria. Reig pensaba que el reemplazo puede abarcar "terrenos empleados como depósitos" (Impuesto a las Ganancias, editorial Macchi, Buenos Aires, 1996, pág. 488).

Por mi parte considero que los distintos "potreros" o fracciones de campo de una explotación agropecuaria no tienen la significación económica del "terreno" donde se construirá un edificio con destino industrial, comercial u otro productivo, incluso locativo o habitacional.

El plazo fijado para el inicio de las obras (D.R. art. 96, tercer párrafo) tiene como claro objeto dejar al margen del sistema a las inversiones especulativas. En este sentido aclaro que no se trata en la especie de un terreno sino de varias fracciones de campo denominado "La Estrella", que a tenor de la escritura que

luce a fs. 113/118 de los a.a. fueron permutadas entre la apelante y Escarpatri SA. Todos los lotes son de fracciones que integraban ese campo denominado "La Estrella" y que fueron intercambiados entre las sociedades que concluyen la permuta; asimismo señalo que según el informe final de inspección se expresa que la fiscalización pudo corroborar que el bien reemplazado es un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, que los inmuebles tienen una antigüedad superior a los dos años en el momento de la enajenación y que el importe obtenido se reinvierte totalmente en el bien de reemplazo.

En prioridad de verdad como hubo permuta los valores de los bienes se compensaron en su totalidad no abonando los permutantes monto alguno por diferencia de valores sobre los inmuebles permutados (a.a. Cpo I fs. 67 y 117 de los a.a.). Por otra parte el Fisco en casos recientemente traídos a conocimiento de este juzgador objetó sólo formalmente el reemplazo de fracciones agropecuarias, en decisión que fue revocada por esta sala in re "Contraviento S.A.", fallo del 21 de junio del 2006 (Expte. 22.593-I). Pero la limitación reglamentaria en que se apoya el preopinante (D.R., art. 96, segundo párrafo), no refleja, a mi modo de ver, ni el espíritu ni la letra de la ley por referirse a terrenos y no a las fracciones de campo, las que en la economía del texto legal están comprendidas por el instituto. Por eso voto en el sentido de **revocar la resolución traída en recurso** imponiendo las costas en el orden causado por las particularidades del caso y la complejidad de las cuestiones en debate.

El doctor Porta dijo:

Que comparte la relación de los hechos y lo resuelto sobre la nulidad por el Vocal preopinante.

Que en cuanto al fondo **arriba a una solución diferente habida cuenta que de la lectura del art. 67 de la ley del Impuesto a las Ganancias puede verse que en lo único que se ha relacionado el segundo párrafo relativo a reemplazo de inmuebles, con el párrafo primero sobre bienes muebles, es en cuanto a la "opción", lo que no implica que se haya atado su suerte en lo relativo a amortización** de que se trata en éste último párrafo. Por otra parte no se observa que el art. 96 del reglamento afecte lo dispuesto en la norma legal.

Que por ello voto en el sentido de **revocar el acto apelado**, con las costas por su orden.

Que, en virtud de la votación que antecede, **por mayoría, se resuelve: Revocar el acto apelado**. Costas por su orden. — Agustín Torres. — Juan P. Castro. — Carlos A. Porta".

LA FALTA DE PRESENTACION DEL FORMULARIO F.235 EN UNA VENTA Y REEMPLAZO NO INVALIDA LA APLICACION DEL REFERIDO INSTITUTO Y POR ENDE DEL BENEFICIO IMPOSITIVO

GENA S.A. AGRICOLA GANADERA T.F.N. SALA "B" DEL 28.03.2006

PERFECTO LOPEZ Y CIA S.A. T.F.N. SALA "B" DEL 04.05.2006

En ambos casos, la AFIP impugna la aplicación de la venta y reemplazo por falta de presentación del formulario F.235.

En la actualizad por aplicación de la R.G. 2.140, la opción se realiza a través de la página web de la AFIP.

SE DEBE TENER PRESENTE QUE LA R.G. 2.140, ESTABLECE QUE:

*“**Art. 1** - Los contribuyentes que ejerzan la opción de reemplazo de bienes, establecida por el artículo 67 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, deberán comunicarla a este Organismo, ingresando con clave fiscal al servicio "Transferencia de Inmuebles" disponible en el sitio "Web" institucional (<http://www.afip.gov.ar>), conforme a lo dispuesto por la resolución general 1345, sus modificatorias y complementaria.*

Como constancia de la transacción realizada el sistema emitirá un acuse de recibo”.

CERTIFICADO DE NO RETENCION

*“**Art. 2** - Una vez efectuada la comunicación, el solicitante obtendrá en el servicio señalado en el artículo anterior, un "**certificado de no retención**", cuyo modelo se consigna en el Anexo de la presente, que tendrá para cada caso, el destino que se indica:*

a) De tratarse de transferencia de inmuebles: deberá ser exhibido al escribano interviniente en la operación de venta, conforme lo prevé el [artículo 24, inciso b\), de la resolución general 2139](#).

El escribano actuante, ante la falta de presentación del citado certificado, practicará la retención del gravamen, sin considerar suma alguna en concepto de opción.

b) De tratarse de bienes muebles: deberá ser conservado en archivo a disposición de este Organismo juntamente con la documentación respaldatoria respectiva”.

OBLIGACION DE INFORMAR A LA AFIP LA COMPRA O EL INICIO DE LA CONSTRUCCION Y SU FINALIZACION

*“**Art. 3** - Los responsables señalados en el artículo 1 deberán, asimismo, informar sobre el cumplimiento que oportunamente den a la obligación de adquirir o, en su caso, iniciar la construcción del o de los bienes de reemplazo, mediante comunicación a esta Administración Federal a través del procedimiento dispuesto en el citado artículo, dentro de los plazos que otorgan los artículos 67 de la ley del gravamen y 96 de su decreto reglamentario.*

Cuando el bien de reemplazo fuera un inmueble a construir, corresponderá que los responsables comuniquen de la forma indicada y dentro del plazo de

CUATRO (4) años que establece el artículo 96 de la citada reglamentación, los datos relativos a la finalización de la construcción”.

“**Art. 4** - Cuando los bienes de reemplazo se hubieran adquirido o, en su caso, se hubiera iniciado la construcción con anterioridad a la venta de los bienes reemplazados, también podrá ejercerse la opción siempre que entre ambas operaciones no hubiera transcurrido un plazo superior a UN (1) año.

En tal supuesto la comunicación deberá efectuarse -mediante el procedimiento señalado en el art. 1- al vencimiento establecido para la presentación de la declaración jurada anual, correspondiente al ejercicio en que tenga lugar la adquisición de los bienes de reemplazo”.

GENA SA AGRICOLA GANADERA TFN SALA B DEL 28.03.2006

“En Buenos Aires, a los 28 días del mes de marzo de 2006 se reúnen los miembros titulares de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Carlos A. Porta (vocal de la 5ª Nominación), Juan Pedro Castro (vocal de la 6ª Nominación) y Agustín Torres (vocal de la 4ª Nominación), a fin de resolver en la causa 22.667-I caratulada: “Gena SA Agrícola Ganadera s/apelación-ganancias”, y

El Dr. Porta dijo:

A fs. 74/110 la actora interpone recurso de apelación contra una resolución de la División Revisión y Recursos, Regional Palermo, DGI por la que se procediera a determinar su obligación tributaria, con más intereses, en el impuesto a las ganancias, período 1998.

El acto recurrido encuentra fundamento en que la actora dedujo de su balance fiscal del ejercicio 1998, la utilidad por la venta de un inmueble, **sin haber efectuado la opción de reemplazo** que prevé el artículo 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. 1997.

(..)

EN LA ESCRITURA SE DEJO CONSTANCIA DE LA OPCION DE VENTA Y REEMPLAZO

I. Que la actora manifiesta que con fecha 18 de diciembre de 1997 enajenó por escritura N° 384 un inmueble de su pertenencia, donde **el escribano actuante dejara constancia de la opción prevista en el artículo 67 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, por lo que no efectúa retención** alguna por tal concepto, y que se presentará el formulario 381 de Bienes Registrales ante la Dirección General Impositiva por superar la valuación fiscal la base imponible.

(..)

SENTENCIA DEL TFN

Que en uso de dichas facultades la Dirección General Impositiva dictó la resolución general 2278 en la que establece una serie de requisitos relativos al supuesto contemplado en la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Que de una lectura de dicha norma puede observarse que el objeto de la misma, complementando su análoga 2777, fue reglar la actuación, a ese respecto, de los "agentes de retención, percepción y/o información intervinientes en enajenaciones de inmuebles cuyos titulares opten por ejercer la referida opción", conforme al consid. 2 que precede a la mentada resolución.

Que a tal efecto, y en consonancia con ello, **se establece la necesidad de presentar determinado formulario ante el escribano** interviniente, de forma tal que ante su ausencia "practicará la liquidación del gravamen en su carácter de agente de retención y/o percepción, sin considerar suma alguna en concepto de opción" (artículo 1, inciso a), párrafo 2).

Que a su vez el artículo 10 de la resolución general 2278 contempló las consecuencias del incumplimiento de plazos y requisitos "inherentes" a la opción de reemplazo con remisión a las normas reglamentarias del gravamen.

Que como puede observarse **no surge de la normativa invocada por el Fisco Nacional la decadencia de los beneficios de la opción como se pretende en la especie.**

Que lo que sí se puede apreciar, **en todo caso es un incumplimiento de sus deberes por parte del agente de retención o quizás una infracción a deberes formales**, cuyas consecuencias no se traducen sino en las sanciones pertinentes que en la especie no se han aplicado.

Que en cuanto al incumplimiento del artículo 10 está referido a lo que es "inherente" a la opción lo que, por razones obvias debe tratarse de elementos que hacen a la esencia del mecanismo de la franquicia y contemplados en la misma ley como es fundamentalmente el plazo para la adquisición o construcción de un nuevo bien, materia que no ha sido discutida por la demandada.

Que puede observarse que todas las consecuencias que prevé la norma reglamentaria a la que se remite la resolución citada se encuentran ligadas a aquel incumplimiento, ya sea por no respetar el reemplazo o por hacerlo en proporciones diferentes a las que correspondería, con las únicas consecuencias de la actualización de los montos que se reintegran al balance impositivo.

Que así ello **es improcedente la decadencia del beneficio determinada por el ente recaudador, por lo que procede revocar el acto apelado**, con costas. Así lo voto.

El Dr. Castro dijo:

I. Que comparte el relato de los hechos y antecedentes de la causa que efectúa el vocal preopinante y los fundamentos expuestos en el consid. III de su voto, por los que se rechaza la nulidad invocada por la actora.

II. Que, con relación al fondo del asunto, el tema en discusión se centra en el presunto incumplimiento del apelante en relación con la falta de presentación del formulario 235 normado por la resolución general 2278 y sus implicancias en

relación con la operatoria examinada en su proyección sobre la liquidación del impuesto del período fiscal en crisis.

Que, se coincide en la solución propuesta en el voto que antecede, sin perjuicio de lo cual corresponde en estas condiciones reseñar las normas de aplicación a la especie y efectuar algunas consideraciones al respecto.

(..)

Que, en estas condiciones debe establecerse, con carácter primario, la operatividad y vigencia de la resolución general 2278 que creaba el aludido F. 235.

(..)

Que, en conclusión, puede señalarse que la resolución general 2278, en lo que toca al formulario 235, se encontraba vigente al momento de concretarse la operación materia de controversia.

(..)

Que, esta inteligencia se refuerza con la lectura de los considerandos de la propia resolución general 2278, de donde surge claro que lo que se busca con el F. 235 es, precisamente, agilizar los mecanismos de información de este tipo de operaciones, para proceder a su posterior verificación, cosa que aquí, de todos modos ha acontecido.

Que, asimismo, no puede pasar desapercibido que es el propio artículo 96 del decreto reglamentario establece el procedimiento a seguir en los casos de incumplimiento de las condiciones establecidas cuando:

- a) No se adquiere el bien de reemplazo dentro del año;*
- b) No se inician las obras dentro del año de haberse enajenado el inmueble;*
- c) No se concluyeron las obras dentro de los cuatro años de iniciadas.*

Si se dan estas situaciones, deberá reintegrarse al balance impositivo del año en que se vencieron los plazos mencionados, la utilidad afectada oportunamente, actualizada desde el mes de cierre o desde el mes de diciembre del año de la opción al respectivo mes del año de la devolución.

d) Si la utilidad de la venta excede el costo del nuevo bien, se debe afectar hasta la concurrencia del valor de adquisición y la diferencia se computará como ganancia en el año en que venza el plazo. De esta forma, el costo amortizable es cero, no contando con deducción en concepto de amortización para los años futuros de vida útil del bien;

e) Cuando el importe obtenido en la enajenación de un inmueble no fuera reinvertido totalmente en el costo del bien de reemplazo.

En este caso, la opción se considera ejercida respecto del importe del costo y la proporción de utilidad que no se afecte, actualizada, está sujeta al pago del impuesto en el período en que se produzca el vencimiento de los plazos.

LA PRESENTACION DEL F. 235 NO TIENE ALCANCES CONSTITUTIVOS DEL DERECHO

Que, de esta forma puede percibirse como el propio ordenamiento jurídico, a través del decreto reglamentario, establece las consecuencias jurídicas de los incumplimientos de los requisitos sustanciales en la operatoria de venta y reemplazo, **sin que aparezcan enumeradas las consecuencias jurídicas de la falta de manifestación de la opción** que el propio artículo del decreto menciona, reglamentado en sus formas por la resolución general 2278 y plasmado en el F. 235, lo que conduce a considerar que **resulta improbable que dicho formulario haya sido creado con alcances constitutivos del derecho al tratamiento fiscal** previsto en el artículo 67 de la ley.

Que, esta reflexión se refuerza aún más si se aprecia que, en rigor de verdad, el F. 235 sólo es intervenido por el organismo fiscal, puesto que en realidad el mismo va dirigido a ser exhibido al escribano actuante, quien es quien tiene sobre sus espaldas la obligación de retener el gravamen ante su ausencia sin que pueda afirmarse de la norma la derivación de otra consecuencia distinta.

Que, no es menor tener en cuenta que **el organismo fiscal tiene sentado para sí en inveterados y pacíficos antecedentes administrativos que la falta del F. 235 importaba un incumplimiento formal sancionable en los términos del artículo 39 de la ley procedimental**. En efecto, en el **dictamen 49/1984** se había señalado que "Cuando al autorizar un poder especial irrevocable, con mandato para otorgar una escritura de venta de un inmueble, se dejara relacionado que se había percibido la totalidad del importe pactado y que el mismo se invertirá en la adquisición de una nueva vivienda de reemplazo, y el escribano actuante no exija la exhibición del F. 235 debidamente diligenciado, se estará frente a una infracción formal susceptible de ser sancionada de acuerdo con lo establecido en el artículo 43 de la ley 11683, t.o. en 1978 y sus modif., tal como lo determina la instrucción (DATyJ) 393".

Que, contundamente concluye que "Como consta allí también, el vendedor ejercitó la opción a la que lo facultaba el artículo 14 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Eventuales, t.o. 1977 y sus modif., por lo que la falta de presentación del F. 235 habría constituido solamente una infracción de carácter formal de conformidad a la interpretación que diera lugar al dictado de la instrucción (DATyJ) 393/1984".

Que, asimismo, una reseña correcta de los requisitos sustanciales de procedencia de la excepción tributaria de venta y reemplazo también puede encontrarse en el **dictamen (FEEGA) 65/2000 del 11/12/2000**, donde se concluyó que "la opción prevista en el aludido artículo 67 resultará procedente al caso planteado, en tanto el bien inmueble reemplazado esté afectado como bien de uso y su titular se encuentre comprendido entre los sujetos enumerados en el artículo 69 de la Ley a las Ganancias".

Que, por último, tampoco se esboza en el caso que la falta del F. 235 "... podría o pudo, ciertamente, desvirtuar la finalidad del sistema de reemplazo o significar

algún provecho tributario indebido para el responsable" (cfr. criterio sostenido en el dictamen 18/1985 del propio Fisco para un caso análogo).

Que, ello así, no debe perderse de vista que tratándose de disposiciones impositivas, no deben por fuerza entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable hermenéutica (Fallos: 268:58), lo que vale tanto como admitir que las excepciones tributarias pueden resultar y -así lo ha dicho la Corte- de la indudable intención del legislador y de la necesaria implicancia de la norma (Fallos: 258:76; 262:62; 264:144, entre otros).

Que, como corolario, no es ocioso recordar que tiene dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación que "la interpretación de las leyes impositivas debe atenerse al fin de las mismas y a su significación económica, a la verdadera naturaleza del hecho imponible y a la situación real de base, con prescindencia de las formas y estructuras elegidas por el contribuyente, a fin de lograr la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva" (cfr. CSJN - "Parfums Francaise SRL" - 16/6/1992).

*Que, por todo lo expuesto en este extenso análisis **corresponde revocar la determinación apelada** en todas sus partes.*

(..)

El Dr. Torres dijo:

*Que **compartiendo el voto del vocal preopinante y las reflexiones del Dr. Castro, voto en el mismo sentido.** Las costas en el orden causado atento la complejidad de la cuestión debatida.*

En virtud de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

Revocar el acto apelado, con costas por su orden.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.

Juan P. Castro - Carlos A. Porta - Agustín Torres".

PERFECTO LOPEZ Y CIA S.A. T.F.N. SALA "B" DEL 04.05.2006

"I - Que, a fojas 44/63 se presenta el apoderado del contribuyente a efectos de interponer recurso de apelación contra el acto de fecha 20 de marzo de 2003 emitido por Román Carlos Muller en su carácter de Jefe Int. de la División Revisión y Recursos II de la Regional Centro, mediante el cual se determina la obligación del responsable frente al impuesto a las ganancias del período fiscal 1999, se liquidan intereses resarcitorios y se impone sanción de multa en los términos del artículo 45 de la ley 11683.

Que, el acto apelado se origina en la **falta de presentación por parte del apelante del formulario 235** previsto por la resolución general 2278, en relación con una operación de venta y reemplazo de un bien inmueble.

(..)

SENTENCIA DEL TFN

IV - Que, en primer lugar, se juzga necesario realizar un prolijo resumen de los hechos de la causa de modo de acotar la materia controvertida y el "thema decidendum". En ese sentido, **no existe controversia en cuanto a que el contribuyente realizó una operatoria de venta y reemplazo de bienes inmuebles, satisfaciendo acabadamente todos los requisitos que a su respecto vienen dados por la ley del gravamen y su decreto reglamentario para otorgar dicho tratamiento. Asimismo, tampoco existe controversia respecto de que el apelante hizo constar expresamente esa intención y modalidad operativa en el cuerpo de la escritura de venta, donde el escribano actuante no procedió a retener suma alguna en concepto del impuesto a las ganancias.**

Que, ello así, **el tema en discusión se centra en el presunto incumplimiento del apelante en relación con la falta de presentación del formulario 235** normado por la resolución general 2278 y sus implicancias en relación con la operatoria examinada en su proyección sobre la liquidación del impuesto del período fiscal en crisis.

(..)

Que, definido el contexto normativo, corresponde destacar que por principio el Organismo Recaudador se encuentra facultado por el decreto reglamentario de la ley del impuesto para diseñar las formalidades de comunicación de este tipo de operatorias que por su tratamiento tributario de excepción, requieren de una más inmediata y concreta tarea de seguimiento y fiscalización. Es decir que, más allá de "meras formalidades" como podrían ser consideradas en otras ramas del derecho, son importantes herramientas diseñadas por la administración tributaria de las que se vale para facilitar dicha actividad recaudatoria con la que se forma el erario público para satisfacer la necesidad de la comunidad y que, por principio, no pueden ser sustituidas por otras ni en tiempo ni en forma, por cuanto pretender la utilización de mecanismos excepcionales en el tratamiento fiscal exige del contribuyente un mayor esfuerzo en la satisfacción de todos aquellos requisitos que vienen impuestos por los distintos órdenes normativos.

VI - Que, con lo dicho hasta aquí, tampoco puede perderse de vista que estas actuaciones, ante la divergente opinión de distintas dependencias fiscales, merecieron la intervención de la Dirección de Asesoría Técnica, por medio del **dictamen 12/2002 (28/2/2002)**, donde se señaló que "como consecuencia de un procedimiento de fiscalización, se practica un ajuste a la firma 'Z.Z. López y Cía. SA', en virtud de la impugnación de la utilización del beneficio previsto por el mentado artículo de la ley del tributo y el artículo 96 de su decreto reglamentario, atento el incumplimiento por parte de la responsable del procedimiento de información requerido por la resolución general (DGI) 2278 y sus modificaciones".

(..)

VII - Que, como puede apreciarse en este último dictamen, la Dirección General Impositiva consideró que la falta de comunicación del ejercicio de la opción implica la pérdida de dicho derecho, por no cumplirse con las formalidades que al respecto tiene establecida la AFIP (basadas en el art. 96 del DR de la ley), ello al margen de que la obligación de reinversión se cumpla, tal como está acreditado en este supuesto.

Que, las reflexiones del organismo asesor del propio ente recaudador (además, erróneamente enfocadas desde la óptica subjetiva del escribano, es decir, sin comprender debidamente los antecedentes fácticos de la consulta) llevan a considerar que la pretendida o supuesta "falta de oportunidad para verificar si lo plasmado en la escritura se condice con la realidad" que justificaría actuar "con todo el rigorismo", no se dan en este supuesto, donde, precisamente, la controversia se suscita por un procedimiento de fiscalización dispuesto por el Organismo al contribuyente, y no al escribano, fallido agente de retención.

Que, esta inteligencia se refuerza de la lectura de los considerandos de la propia resolución general 2278, de donde surge claro que lo que se busca con el formulario 235 es, precisamente, agilizar los mecanismos de información de este tipo de operaciones, para proceder a su posterior verificación.

(..)

LA PRESENTACION DEL F. 235 NO TIENE ALCANCES CONSTITUTIVOS DEL DERECHO

Que, de esta forma, puede percibirse cómo el propio ordenamiento jurídico, a través del decreto reglamentario, establece las consecuencias jurídicas de los incumplimientos de los requisitos sustanciales en la operatoria de venta y reemplazo, sin que aparezcan enumeradas las consecuencias jurídicas de la falta de manifestación de la opción que el propio artículo del decreto menciona, reglamentado en sus formas por la resolución general 2278 y plasmado en el formulario 235, lo que conduce a considerar que **resulta improbable que dicho formulario haya sido creado con alcances constitutivos del derecho al tratamiento fiscal previsto en el artículo 67 de la ley.**

Que, esta reflexión se refuerza aún más si se aprecia que, en rigor de verdad, el formulario 235 sólo es intervenido por el organismo fiscal, puesto que, en realidad, el mismo va dirigido a ser exhibido al escribano actuante, que es quien tiene sobre sus espaldas la obligación de retener el gravamen ante su ausencia, sin que pueda afirmarse de la norma la derivación de otra consecuencia distinta. Éste, además, es el enfoque y la conclusión a la que han llegado los funcionarios fiscales en la hipótesis del **dictamen 12/2002** efectuado en el marco de esta causa. Vale aclarar, entonces, que si se lee con detenimiento, el mencionado acto de asesoramiento jamás ha legitimado un direccionamiento determinativo contra el contribuyente, sino que ha focalizado las consecuencias del incumplimiento en cabeza del escribano.

VIII - Que, por último, no es menor tener en cuenta que al momento de celebrarse la operación cuestionada el organismo fiscal tenía sentado para sí en inveterados y pacíficos antecedentes administrativos que la falta de formulario 235 importaba un incumplimiento formal sancionable en los términos del artículo 39 de la ley

11683 (art. 43 del texto vigente a la sazón), teniendo su escala punitiva como herramienta para graduar la pena en función de la gravedad que se le asigne a dicho incumplimiento, por lo que un viraje de criterio de esta entidad sólo puede tener cabida para las operaciones posteriores.

Que, en efecto, en el **dictamen 49/1984** (opinión vigente al efectuarse la operación) se había señalado que "Cuando al autorizar un poder especial irrevocable, con mandato para otorgar una escritura de venta de un inmueble, se dejará relacionado que se había percibido la totalidad del importe pactado y que el mismo se invertirá en la adquisición de una nueva vivienda de reemplazo, y el escribano actuante no exija la exhibición del formulario 235 debidamente diligenciado, se estará frente a una infracción formal susceptible de ser sancionada de acuerdo con lo establecido en el artículo 43 de la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.), tal como lo determina la instrucción 393 de la Dirección Asuntos Técnicos y Jurídicos."

Que, contundentemente concluye que "Como consta allí también, el vendedor ejerció la opción a la que lo facultaba el artículo 14 de la ley de impuesto sobre los beneficios eventuales (t.o. 1977 y modif.), por lo que la falta de presentación del formulario 235 habría constituido solamente una infracción de carácter formal de conformidad a la interpretación que diera lugar al dictado de la instrucción (DATyJ) 393/1984."

Que, asimismo, una reseña correcta de los requisitos sustanciales de procedencia de la excepción tributaria de venta y reemplazo también puede encontrarse en el **dictamen 65/2000 de fecha 11/12/2000**, donde se concluyó que "la opción prevista en el aludido artículo 67 resultará procedente al caso planteado, en tanto el bien inmueble reemplazado esté afectado como bien de uso y su titular se encuentre comprendido entre los sujetos enumerados en el artículo 69 de la ley del impuesto a las ganancias". Vale reiterar que no existe divergencia en el caso, respecto de que los requisitos legales fueron satisfactoriamente cumplidos por el responsable.

Que, por último, tampoco se esboza en el caso que la falta del formulario 235 ... podría o pudo, ciertamente, desvirtuar la finalidad del sistema de reemplazo o significar algún provecho tributario indebido para el responsable" (conf. criterio sostenido en el Dict. 18/1985 del propio Fisco para un caso análogo).

Que, ello así, no debe perderse de vista que tratándose de disposiciones impositivas, no deben por fuerza entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable hermenéutica (Fallo CSJN 268 - pág. 58), lo que vale tanto como admitir que las excepciones tributarias pueden resultar -y así lo ha dicho la Corte- de la indudable intención del legislador y de la necesaria implicancia de la norma (Fallos: T. 258 - pág. 76; T. 262 - pág. 62; T. 264 - pág. 144, entre otros).

Que, a efectos de dotar al caso de una solución que concilie esta doctrina jurisprudencias del Alto Tribunal y sin desatender el norte jurisdiccional que conlleva al valor justicia, preciso es reconocer también que **la falta de**

comunicación por la vía del formulario 235 resulta, en este particular caso y a la postre, intrascendente para el Fisco nacional, siguiendo las propias reflexiones del dictamen 12/2002 que se dictó en el caso y que se glosara supra. Para ello, es preciso memorar que señaló que "La situación planteada requiere de un rigorismo formal tal que, de no cumplimentarse, el contribuyente o responsable no podrá hacer uso del mismo, en razón de que de no ajustarse a las condiciones establecidas, este Organismo Fiscal no tendrá oportunidad de verificar si la exteriorización de voluntad plasmada en la escritura pública se condice con la realidad de los hechos, ello, en la medida de que no se evidencie a través de un procedimiento de fiscalización", circunstancia esta última que ha acontecido en el caso en examen.

Que, como corolario, no es ocioso recordar que tiene dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación que "la interpretación de las leyes impositivas debe atenerse al fin de las mismas y a su significación económica, a la verdadera naturaleza del hecho imponible y a la situación real de base, con prescindencia de las formas y estructuras elegidas por el contribuyente, a fin de lograr la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva" (conf. Parfums Francaise SRL - CSJN - 16/6/1992).

Que, por todo lo expuesto en este extenso análisis, **corresponde revocar la determinación apelada en todas sus partes**. Las costas habrán de imponerse por su orden, atendiendo a las particularidades del caso, donde el incumplimiento del contribuyente pudo generar en el Fisco una razonable convicción de actuar conforme a derecho.

Que, por todo lo expuesto, SE RESUELVE:

Revocar el acto en todas sus partes, con costas por su orden.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Agustín Torres (vocal) - Juan P. Castro (vocal) - Carlos A. Porta (vocal)".

=====

TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

Art. 72 de la LIG

Para contabilizar las operaciones en moneda extranjera deberá seguirse un sistema uniforme y los tipos de cambio a emplear serán los que fije la reglamentación para cada clase de operaciones.

Las diferencias de cambio se determinarán por **revaluación anual de los saldos impagos** y por las que se produzcan entre la última valuación y el importe del pago total o parcial de los saldos, y se imputarán al balance impositivo anual.

OPERACIONES EN MONEDA EXTRANJERA

Art. 160 del D.R. de la LIG.

CONVERSION A MONEDA NACIONAL. TIPO DE CAMBIO

Las operaciones en moneda extranjera se convertirán al **tipo de cambio comprador o vendedor**, según corresponda, conforme la cotización del **Banco de la Nación Argentina** al **cierre del día en que se concrete la operación** y de acuerdo con las normas y disposiciones que, en materia de cambios, rijan en esa oportunidad.

La AFIP podrá autorizar tipos de cambio promedio periódicos para las remesas efectuadas o recibidas por el contribuyente, siempre que esta fuese la forma habitual de asentar las operaciones.

Art. 161 del D.R. de la LIG.

CONTABILIZACION DE LAS OPERACIONES EN MONEDA EXTRANJERA

Toda operación pagadera en moneda extranjera (por comisiones, por compraventa de mercaderías o de otros bienes que sean objeto de comercio) se asentará en la contabilidad:

- a) al cambio efectivamente pagado, si se trata de operaciones al contado;
- b) Al tipo de cambio del día de entrada, en el caso de compra;

Al tipo de cambio del día de salida, en el caso de venta;

De las mercaderías o de los bienes, si se trata de operaciones a crédito.

Art. 162 del D.R. de la LIG.

COMPUTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

En el balance impositivo anual se computarán las diferencias de cambio que **provengan de operaciones gravadas por el impuesto a las ganancias** y las que se produzcan por la cancelación de los créditos que se hubieren originado para financiarlas.

DIFERENCIAS DE CAMBIO DE FUENTE ARGENTINA

Las diferencias de cambio que se produzcan por el ingreso de divisas al país o por la disposición de estas en cualquier forma, provenientes de las operaciones y cancelaciones a que se refiere el párrafo anterior, serán consideradas en todos los casos de fuente argentina.

Art. 163 del D.R. de la LIG.

DIFERENCIAS DE CAMBIO EXENTAS

Las disposiciones del artículo 72 de la LIG no obstan para la aplicación de las contenidas en el **inciso t) del artículo 26 de la LIG**.

El art. 26 inciso t) de la LIG, establece que están exentas:

Los montos provenientes de actualizaciones de créditos de cualquier origen o naturaleza.

En el caso de actualizaciones correspondientes a créditos configurados por ganancias que deban ser imputadas por el sistema de lo percibido, solo procederá la exención por las actualizaciones posteriores a la fecha en que corresponda su imputación.

A los fines precedentes, **las diferencias de cambio se considerarán incluidas en este inciso**.

Las actualizaciones a que se refiere este inciso **con exclusión de las diferencias de cambio** y las actualizaciones fijadas por ley o judicialmente deberán provenir de un acuerdo expreso entre las partes.

Las disposiciones de este inciso **no serán de aplicación** por los pagos que se efectúen en el supuesto previsto en el quinto párrafo del artículo 16, ni alcanzarán a las actualizaciones cuya exención de este impuesto se hubiera dispuesto por leyes especiales o que constituyen **ganancias de fuente extranjera**

Art. 134 inciso c) de la LIG.

DIFERENCIAS DE CAMBIO DE FUENTE EXTRANJERA

Las exenciones otorgadas por el artículo 26 que, de acuerdo con el alcance dispuesto en cada caso puedan resultar aplicables a las **ganancias de fuente extranjera**, regirán respecto de las mismas con las siguientes exclusiones y adecuaciones:

c) La exclusión dispuesta en el último párrafo del inciso t) del art. 26 de la LIG, respecto de las actualizaciones (DIFERENCIAS DE CAMBIO) que constituyen ganancias de fuente extranjera, no comprende a las diferencias de cambio a las que este Título atribuye la misma fuente.

Art. 300 del D.R. de la LIG

La exención prevista en el **inciso c) del artículo 134 de la LIG**, resulta de **aplicación únicamente a las ganancias de fuente extranjera originadas en diferencias de cambio obtenidas por personas humanas y sucesiones indivisas**.

Art. 20 del decreto 895/2016

La exención prevista en el art. 73 de la ley 27.260, **aplica únicamente a las ganancias de fuente extranjera originadas en diferencias de cambio obtenidas por personas humanas** y sucesiones indivisas.

El art. 73 de la ley 27.260, establece que:

Se sustituye el inciso c) del art. 137 de la LIG (HOY ART. 134 LIG)

“c) La exclusión dispuesta en el último párrafo in fine del inciso v) respecto de las actualizaciones que constituyen ganancias de fuente extranjera, no comprende a las diferencias de cambio a las que este Título atribuye la misma fuente”. (HOY INCISO T)

Observaciones:

En definitiva por el juego armónico de las normas expuestas, en el caso de personas humanas las diferencias de cambio de fuente argentina y las diferencias de cambio de fuente extranjera ESTAN EXENTAS de impuesto a las ganancias. Lo expuesto no resulta de aplicación para los sujetos empresa.

Para los sujetos empresa las diferencias de cambio de fuente argentina y las diferencias de cambio de fuente extranjera ESTAN GRAVADAS. Por aplicación de las normas del ajuste por inflación impositivo (ART. 108 INCISO A) LIG) (ART. 108 INCISO C) LIG).

El art. 108 inciso a) de la LIG, establece que:

Los responsables que, conforme lo previsto en el presente Título (SUJETOS EMPRESA), deban practicar el ajuste por inflación impositivo quedarán, asimismo, sujetos a las siguientes disposiciones:

a) **No les serán de aplicación las exenciones establecidas** en el inciso h) y en el inciso t) del artículo 26 de la LIG.

El art. 108 inciso c) de la LIG, establece que:

c) **Deberán imputar como ganancia o, en su caso, pérdida**, la diferencia de valor que resulte de comparar la cotización de la moneda extranjera al cierre del ejercicio con la correspondiente al cierre del ejercicio anterior o a la fecha de adquisición, si fuera posterior, relativas a los depósitos, existencias, créditos y deudas en moneda extranjera.

Art. 164 del D.R. de la LIG.

OPERACIONES EN MONEDA EXTRANJERA QUE SE CONVIERTAN A OTRO TIPO DE MONEDA EXTRANJERA

En ningún caso se admitirá en el balance impositivo, la incidencia de diferencias de cambio que se produzcan como consecuencia de la transformación de la

deuda a otra moneda que la originariamente estipulada, salvo que se produzca al efectuarse el pago o novación.

Art. 212 del D.R. de la LIG.

COMPRA DE BIENES DE USO QUE SE DEBEN PAGAR EN MONEDA EXTRANJERA

En los casos de adquisición de bienes de uso pagaderos en moneda extranjera, las diferencias de cambio que se determinen por la revaluación anual de los saldos impagos y las que se produzcan entre la última valuación y el importe del pago parcial o total de los saldos, incidirán en los ejercicios impositivos en que tales hechos tengan lugar.

DICTAMEN (DAT) 40/2005 DEL 04.07.2005

En el dictamen se analiza el tratamiento de las diferencias de cambio generadas por un préstamo que una persona humana residente del país le realiza a una sociedad radicada en las Islas Vírgenes Británicas.

El dictamen concluye que:

“Las diferencias de cambio provenientes de la conversión a moneda nacional de los reintegros de capital vinculados a un préstamo efectuado por una persona física residente en el país a una empresa extranjera domiciliada en un paraíso fiscal, constituyen incrementos patrimoniales no alcanzadas por el tributo, atento a no encuadrar en la definición de ganancia prevista en el apartado 1 del artículo 2° de la ley del tributo”.

Análisis que realiza el dictamen:

RELATO DE LOS HECHOS

*“I. Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección General del epígrafe, provenientes del Departamento Técnico [...], a los efectos de que este servicio asesor dilucide el tratamiento impositivo que cabe dispensar a las **diferencias de cambio positivas, originadas por los reintegros de capital de un préstamo efectuado por una persona física residente en el país a una sociedad del exterior ubicada en una jurisdicción de baja o nula imposición.***

(..)

*Con relación a ello, la fiscalización interviniente señala que el **19/12/2001 el contribuyente concedió un préstamo de U\$ S 6.000.000 a una empresa domiciliada en las Islas Vírgenes [...], previéndose que el mismo vencería el 31/12/2002 -prorrogado luego al 30/4/2003- y que devengaría un interés equivalente a la tasa LIBOR más un plus.***

*Seguidamente, informa que **en el período verificado -2002- percibió en concepto de reintegro de capital U\$S [...] y en concepto de intereses U\$S [...], los que fueron acreditados en la cuenta que el contribuyente poseía en***

un Banco extranjero, desde la cual, también pudo apreciarse, se había efectuado en su momento la salida de fondos para constituir el préstamo.

*Agrega que si bien resulta poco menos que imposible (dada la fungibilidad del dinero) determinar el destino exacto de dichos fondos, es de destacar, que **el mismo se habría afectado en su mayor parte a la compra de dos inmuebles en el país y, en menor medida, a consumo personal, donaciones a fundaciones y a familiares y otras operaciones.***

(..)

CONTROVERSIA RESPECTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

No obstante, subrayan que persiste una controversia en torno al tratamiento que cabe dispensar a las diferencias de cambio positivas provenientes de los reintegros parciales de capital, que fueron consideradas exentas por el responsable y que en opinión de la fiscalización resultan alcanzadas por el gravamen.

(..)

II. En primer término, es dable señalar que la controversia planteada gira en torno a dilucidar el tratamiento que cabe acordar en el impuesto a las ganancias a las diferencias de cambio obtenidas por una persona física residente en el país, provenientes de la conversión a moneda argentina de los reintegros del capital prestado a una empresa extranjera domiciliada en un paraíso fiscal.

(..)

CONCLUSION DEL DICTAMEN

Llegado a este punto, resta discernir si las diferencias de cambio obtenidas por una persona física residente, derivadas de la conversión a moneda del país de las sumas que restituyen el capital de un préstamo efectuado en moneda extranjera a una sociedad del exterior, resultan alcanzadas por el gravamen.

Con relación a ello, y volviendo a la definición del concepto de renta, cabe traer a colación lo señalado por Reig: "Impuesto a las ganancias" - 10ª ed. - pág. 62, citando a Pisman señala que no puede haber renta "... cuando no ha habido un acto destinado a producirla... por lo tanto, para que una ganancia o enriquecimiento tenga el carácter de renta, es indispensable que sea la consecuencia normal y lógica de un acto que tenga por fin obtenerla; los beneficios pues, que tengan carácter extraordinario o fortuito, no son rentas, como no lo son una donación, un premio de lotería, la ganancia de una apuesta, el producto de un tesoro, etcétera".

*Así pues, **si bien la operación de préstamo efectuada se asimila a una inversión realizada con el afán de generar ganancias, en este caso de fuente extranjera, no puede considerarse que existe un afán de generar diferencias de cambio ni que éstas puedan calificarse de habituales o potencialmente habituales,** máxime cuando éstas son producto de la modificación del tipo de cambio luego de derogarse el régimen de convertibilidad del peso con respecto al dólar estadounidense mediante la ley 25561.*

*En razón de ello, corresponde ratificar el criterio técnico oportunamente vertido por este servicio asesor mediante acts. [...] en cuanto a que **los valores que***

constituyen la simple reexpresión monetaria de bienes o derechos poseídos en el extranjero por una persona de existencia visible -que no revista el carácter de empresa unipersonal- se encuentran al margen del ámbito del tributo, conclusión que no varía por el ulterior destino de los fondos como parece pretenderlo el área consultante.

Asimismo, y con relación a los reparos formulados por el área de origen en cuanto expresa que la ley no otorga un trato equivalente a las ganancias correspondientes a ambos tipos de fuente -argentina y extranjera-, **puede observarse que en uno y otro caso el mayor valor que experimenta el capital generador de renta constituye un resultado por tenencia que se encuentra fuera del elemento material del hecho imponible.**

En lo que respecta al razonamiento de que las personas físicas gozarían de un tratamiento distinto al dispensado a rentas similares obtenidas por sujetos empresa, cabe destacar que **tal distinción de trato surge en forma manifiesta de la propia definición de renta efectuada por el dispositivo legal arriba referido.**
(..)."

=====

ALICUOTAS DEL IMPUESTO EN LAS RENTAS DE TERCERA CATEGORIA

Art. 73 de la LIG

SOCIEDADES DE CAPITAL

Art. 73 inciso a) de la LIG

ESCALA PROGRESIVA

Las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles (S/LEY 27.630 B.O.16.06.2021) CON VIGENCIA PARA EJERCICIOS INICIADOS 01.01.2021

a) Abonarán el gravamen según la escala que se detalla a continuación:

Ganancia neta imponible de acumulada	Pagarán	Mas el %	Sobre el excedente
Más de \$ A \$			
-0- 5.000.000	-0-	25%	-0-
5.000.000 50.000.000	1.250.000	30%	5.000.000
50.000.000 En adelante	14.750.000	35%	50.000.000

S/LEY 27.430 Y 27.541 PARA EJERCICIOS INICIADOS A PARTIR DEL 01.01.2018 LA ALICUOTA ERA DEL 30% (CON ANTERIORIDAD LA ALICUOTA ERA DEL 35%)

ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

Art. 73 inciso b) de la LIG

Las derivadas de establecimientos permanentes (SITUADOS EN EL PAIS PERTENECIENTES A SUJETOS DEL EXTERIOR) definidos en el artículo 22 de la LIG:

b) Abonarán el gravamen según la escala que se detalla a continuación:

Ganancia neta imponible de acumulada	Pagarán	Mas el %	Sobre el excedente
Más de \$ A \$			
-0- 5.000.000	-0-	25%	-0-
5.000.000 50.000.000	1.250.000	30%	5.000.000
50.000.000 En adelante	14.750.000	35%	50.000.000

S/LEY 27.430 Y 27.541 PARA EJERCICIOS INICIADOS A PARTIR DEL 01.01.2018 LA ALICUOTA ERA DEL 30% (CON ANTERIORIDAD LA ALICUOTA ERA DEL 35%)

Los establecimientos permanentes deberán ingresar la tasa adicional del siete por ciento (7%) al momento de remesar las utilidades a su casa matriz.

VIGENCIA

Art. 11 de la ley 27.630

Para los ejercicios fiscales o años fiscales iniciados a partir del 01.01.2021, inclusive.

Art. 86 inciso d) de la ley 27.430

Para los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018 y hasta el 31 de diciembre de 2019, inclusive, la alícuota será del treinta por ciento (30%) y en el caso de remesas a la casa matriz por parte de establecimientos permanentes la alícuota será del siete por ciento (7%).

Art. 48 de la ley 27.541

Se suspende hasta los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2021 inclusive, lo dispuesto en el artículo 86 incisos d) de la ley 27.430 y se establece para el período de la suspensión, que la alícuota prevista en los incisos a) y b) del artículo 73 de la LIG, será del treinta por ciento (30%) y que la prevista en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 73 de la LIG, será del siete por ciento (7%).

RENTAS DERIVADAS DE LA EXPLOTACION DE JUEGOS DE AZAR. ALICUOTA DEL 41,50%

Art. 73 segundo párrafo de la LIG

Las rentas derivadas de la explotación de juegos de azar en casinos (ruleta, punto y banca, blackjack, póker y/o cualquier otro juego autorizado) y de la realización de apuestas a través de máquinas electrónicas de juegos de azar y/o de apuestas automatizadas (de resolución inmediata o no) y/o a través de plataformas digitales tributarán al cuarenta y uno coma cincuenta por ciento (41,50%).

La alícuota mencionada será aplicable tanto para las personas humanas como para las jurídicas.

Art. 73 tercer párrafo de la LIG

La AFIP establecerá las condiciones operativas para la aplicación de esta alícuota y para la apropiación de gastos efectuados con el objeto de obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas a que hace mención el párrafo anterior, en concordancia con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 83 de la LIG.

Art. 73 último cuarto de la LIG

ACTUALIZACION DE LOS MONTOS DE LA ESCALA DEL IMPUESTO (IPC)

Los montos previstos en la escala establecida en el primer párrafo de este artículo **se ajustarán anualmente, a partir del 1° de enero de 2022**, considerando la variación anual del **Índice de Precios al Consumidor (IPC)** que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC), correspondiente al mes de octubre del año anterior al del ajuste, respecto del mismo mes del año anterior. Los montos determinados por aplicación del mecanismo descripto resultarán de aplicación para los ejercicios fiscales que se inicien con posterioridad a cada actualización.

=====

IMPUESTO DE IGUALACIÓN

Art. 74 de la LIG (DEROGADO PARA EJERCICIOS INICIADOS A PARTIR DEL 01.01.2018).

Cuando los sujetos comprendidos en los apartados 1,2,3,6 y 7 del inciso a) del artículo 73 de la LIG (SOCIEDADES DE CAPITAL), y los sujetos comprendidos en el inciso b) del artículo 73 de la LIG (ESTABLECIMIENTOS ESTABLES), efectúen pagos de dividendos o, en su caso, distribuyan utilidades, en dinero o en especie, **que superen las ganancias determinadas en base a la aplicación de las normas generales de esta ley, acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior** a la fecha de dicho pago o distribución, **deberán retener con carácter de pago único y definitivo, el treinta y cinco por ciento (35%) sobre el referido excedente.**

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, la ganancia a considerar en cada ejercicio será la que resulte de detracer a la ganancia determinada en base a la aplicación de las normas generales de la LIG, el impuesto pagado por el o los períodos fiscales de origen de la ganancia que se distribuye o la parte proporcional correspondiente y sumarle los dividendos o utilidades provenientes de otras sociedades de capital no computados en la determinación de dicha ganancia en el o los mismos períodos fiscales.

Si se tratara de dividendos o utilidades en especie, el ingreso de la retención indicada será efectuado por el sujeto que realiza la distribución o el agente pagador, sin perjuicio de su derecho a exigir el reintegro por parte de los beneficiarios y de diferir la entrega de los bienes hasta que se haga efectivo el régimen.

Las disposiciones de este artículo no serán de aplicación a los fideicomisos financieros cuyos certificados de participación sean colocados por oferta pública, en los casos y condiciones que al respecto establezca la reglamentación.

DEROGACION DEL ART. 74 DE LA LIG.

Art. 83 de la ley 27.430

Las disposiciones previstas en el artículo 74 de la LIG, **no resultarán de aplicación para los dividendos o utilidades atribuibles a ganancias devengadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018.**

Art. 166 del D.R. de la LIG.

Lo previsto en el primer párrafo del artículo 74 de la ley, será de aplicación a los dividendos, en su caso **ajustados por inflación**, que se paguen en dinero o en especie -excepto en acciones liberadas-, cualesquiera sean los fondos empresarios con que se efectúe su pago, como ser: reservas anteriores cualquiera sea la fecha de su constitución -excepto aquella proporción por la cual se demuestre que se ha pagado el impuesto-, ganancias exentas del impuesto, provenientes de primas de emisión, u otras.

Las disposiciones establecidas en el párrafo anterior también serán de aplicación, en lo pertinente, cuando se distribuyan utilidades, en dinero o en especie.

Asimismo, resultará aplicable la norma mencionada en los dos primeros párrafos de este artículo para aquellos supuestos en los que se produzca la liquidación social o, en su caso, el rescate de las acciones o cuotas de participación, respecto del excedente de utilidades contables acumuladas sobre las impositivas.

DISTRIBUCION DE DIVIDENDOS O UTILIDADES CORRESPONDIENTES A EJERCICIOS INICIADOS CON ANTERIORIDAD AL 01.01.2018

A efectos de lo dispuesto en el artículo 74 de la ley, cuando se distribuyan dividendos o utilidades, acumulados, **atribuibles a ejercicios fiscales iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2018, las ganancias a considerar incluirán a la de los ejercicios iniciados con posterioridad a esa fecha.** La comparación se efectuará con las ganancias contables determinadas al cierre de los ejercicios iniciados con anterioridad a esa fecha, sin contemplar el eventual ajuste contable por inflación.

Art. 167 del D.R. de la LIG.

PUESTA A DISPOSICION

A efectos de lo previsto en el artículo 74 de la ley, deberá entenderse como momento del pago de los dividendos o distribución de utilidades, a aquel en que dichos conceptos sean pagados, puestos a disposición o cuando estando disponibles, se han acreditado en la cuenta del titular, o con la autorización o conformidad expresa o tácita de este, 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.

Art. 168 del D.R. de la LIG.

PRORRATEO ENTRE LOS BENEFICIARIOS DE LOS DIVIDENDOS O UTILIDADES

Cuando se efectúen pagos de dividendos o, en su caso, distribuyan utilidades, en dinero o en especie, acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de dicho pago o distribución, que excedan a las determinadas de acuerdo con las disposiciones de la ley, los excedentes se prorratearán entre los beneficiarios, debiendo practicarse la retención prevista en el artículo 74 de la ley, en función de la proporción que, del total de utilidades contables cuya distribución se haya aprobado, represente el aludido excedente.

=====

TRATAMIENTO DE LOS DIVIDENDOS O UTILIDADES EN ESPECIE

Art. 75 de la LIG

DIVIDENDOS O UTILIDADES EN ESPECIE. LA DIFERENCIA ENTRE EL VALOR DE PLAZA Y EL COSTO IMPOSITIVO ES UN RESULTADO GRAVADO POR EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Cuando la puesta a **disposición de dividendos o la distribución de utilidades, en especie**, origine una **diferencia entre el valor corriente en plaza a esa fecha y su costo impositivo**, relativo a todos los bienes distribuidos en esas condiciones, **esa diferencia se considera resultado alcanzado por el impuesto a las ganancias** y deberá incluirse en el balance impositivo de la entidad correspondiente al ejercicio en que la puesta a disposición o distribución tenga lugar.

=====

DISPOSICION DE FONDOS O BIENES A FAVOR DE TERCEROS

Art. 76 de la LIG

Toda **disposición de fondos o bienes** efectuada a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 53 (SOCIEDADES DE CAPITAL), que **no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa, hará presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada** que será determinada conforme los siguientes parámetros:

Como se puede ver el artículo 76 de la LIG determina que para que resulte de aplicación la presunción, la disposición de los fondos o de los bienes, no debe responder a operaciones realizadas en interés de la empresa.

SUJETOS ALCANZADOS POR EL INSTITUTO DE DISPOSICION DE FONDOS O BIENES A FAVOR DE TERCEROS

En el caso de disposición de fondos o de bienes a favor de terceros, que no sea en interés de la empresa, nos encontramos con una presunción de renta de tercera categoría que en principio no admite prueba en contrario.

El artículo 76 de la LIG, expresamente menciona a los sujetos comprendidos en el artículo 53 inciso a) de la LIG, es decir a todas las sociedades de capital tipificadas en el artículo 73 de la LIG.

Se debe tener presente que a partir de la reforma de la ley 27.430 (B.O.29/12/2017), el artículo 76 de la LIG, resulta de aplicación tanto para una SA como para una SRL.

DISPOSICION DE FONDOS

Art. 76 inciso a) de la LIG

a) En el caso de disposición de fondos, **se presumirá un interés anual** equivalente al que establezca la reglamentación, de acuerdo a cada tipo de moneda.

DISPOSICION DE BIENES

Art. 76 inciso b) de la LIG

b) Respecto de las disposiciones de bienes, **se presumirá una ganancia** equivalente:

Al ocho por ciento **(8%) anual del valor corriente en plaza de los bienes inmuebles**

Al veinte por ciento **(20%) anual del valor corriente en plaza respecto del resto de los bienes.**

PAGOS POR EL USO DE LOS BIENES DISPUESTOS

Art. 76 segundo párrafo de la LIG

Si se realizaran pagos durante el mismo período fiscal por el uso o goce de dichos bienes, **los importes pagados podrán ser descontados a los efectos de la presunción.**

A MODO DE RESUMEN

El artículo 76 de la LIG, establece que la disposición puede ser tanto de fondos como de bienes. Si bien la renta presunta de tercera categoría se calcula de manera distinta según la disposición sea de fondos o de bienes.

En el caso de disposición de fondos el interés presunto es un interés anual equivalente al que establezca la reglamentación, de acuerdo a cada tipo de moneda. (EL INTERES PRESUNTO SE ENCUENTRA TIPIFICADO EN EL ARTICULO 169 DEL DECRETO REGLAMENTARIO)

En el caso de disposición de bienes la ganancia presunta es:

-En el caso de inmuebles el ocho por ciento (8%) anual del valor corriente en plaza.

-En el caso del resto de los bienes el veinte por ciento (20%) anual del valor corriente en plaza.

Cuando se trate de disposición de bienes, respecto de los cuales se hubiese pactado el pago de un precio por el uso o goce de esos bienes, el importe pagado se restará de la renta presunta.

OPERACIONES EN CONDICIONES DE MERCADO

Art. 76 tercer párrafo de la LIG

Las disposiciones precedentes no se aplicarán en los casos en donde tales sujetos efectúen disposiciones de bienes a terceros en condiciones de mercado, conforme lo disponga la reglamentación.

Motivo por el cual las presunciones no se aplican cuando las disposiciones de bienes se realizan en condiciones de mercado, de acuerdo a lo que determine la reglamentación.

DIVIDENDOS O UTILIDADES PRESUNTOS

Art. 76 último párrafo de la LIG

Tampoco serán de aplicación cuando proceda el tratamiento previsto en los párrafos tercero y cuarto del artículo 16 o en el artículo 50.

Por lo tanto tampoco se aplican las presunciones en el caso de dividendos o utilidades presuntos tipificados en el artículo 50 de la LIG.

Art. 169 del D.R. de la LIG.

A efectos de la aplicación del artículo 76 de la LIG, se entenderá que se configura la disposición de fondos o bienes que dicha norma contempla, **cuando aquellos sean entregados en calidad de préstamo, cualquiera sea la naturaleza y la residencia del prestatario y cualquiera sea la relación que pudiera tener con la empresa que gire los fondos**, y sin que ello constituya una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa o deban considerarse generadoras de ganancias gravadas.

Teniendo en cuenta que la ley poco dice respecto de que debe entenderse por disposiciones que no sean en interés de la empresa, el decreto reglamentario nos aclara que se configura la disposición de fondos o de bienes a favor de terceros tipificada en el artículo 76 de la LIG, cuando los **fondos o los bienes sean entregados en calidad de préstamo**. Sin importar la naturaleza y la residencia del prestatario. Y sin importar tampoco la relación que pudiera tener con la empresa que gire los fondos.

Con la reforma que introduce el Decreto 1.170/2018 en el art. 169 del decreto reglamentario de la LIG, queda claro que el instituto resulta de aplicación en el caso de sujetos vinculados. Así lo había determinado la CSJN **Fiat Concord SA** del 06.03.2012.

DEFINICION DE OPERACIONES REALIZADAS EN INTERES DE LA EMPRESA (MARGINADAS DE LA PRESUNCION)

Art. 169 segundo párrafo del D.R. de la LIG.

Se considerará que constituyen una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa, **las sumas anticipadas a directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia, así como a los socios administradores, en concepto de honorarios, en la medida que no excedan los importes fijados por la asamblea** correspondiente al ejercicio por el cual se adelantaron y siempre que tales adelantos se encuentren individualizados y registrados contablemente.

Como se puede ver el decreto reglamentario de la LIG (Art. 169) establece que constituyen una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa, no alcanzadas por la presunción:

Los anticipos a directores, a síndicos, a miembros de consejos de vigilancia, a socios administradores, en concepto de honorarios, siempre que las sumas anticipadas no excedan los honorarios aprobados por la asamblea, exigiendo el

decreto reglamentario que los anticipos se encuentren individualizados y registrados contablemente.

RENTA PRESUNTA PARA LA SOCIEDAD VS. DIVIDENDOS O UTILIDADES PRESUNTOS

Art. 169 segundo párrafo del D.R. de la LIG.

De excederse tales importes y tratándose de directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia que **no sean los sujetos comprendidos en el inciso f) del primer párrafo del artículo 50 de la ley**, será de aplicación lo dispuesto en este artículo.

El decreto reglamentario de la LIG aclara qué si los anticipos exceden los honorarios aprobados a directores, a síndicos y a miembros de consejos de vigilancia que no sean accionistas o socios (sujetos del artículo 50 inciso f) de la LIG), serán tratados como disposición de fondos a favor de terceros.

El art. 50 inciso f) de la LIG, se refiere a:

Los titulares, propietarios, socios, accionistas, cuotapartistas, fiduciarios o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el artículo 73 perciban sueldos, honorarios u otras remuneraciones, en tanto no pueda probarse la efectiva prestación del servicio o que la retribución pactada resulte adecuada a la naturaleza de los servicios prestados o no superior a la que se pagaría a terceros por servicios similares.

DISPOSICION DE FONDOS. TASA DE INTERES

Art. 169 tercer párrafo del D.R. de la LIG.

En el caso de disposición de fondos, la presunción del inciso a) del primer párrafo del artículo 76 de la ley se determinará con base en el "*costo financiero total o tasa de interés compensatorio efectiva anual*", calculada conforme las disposiciones del Banco Central de la República Argentina, que publique el Banco de la Nación Argentina "*para operaciones de préstamo en moneda nacional y extranjera, aplicable de acuerdo con las características de la operación y del sujeto receptor de los fondos*".

DISPOSICION DE BIENES. PAGO POR EL USO DE LOS BIENES

Art. 169 cuarto párrafo del D.R. de la LIG.

En el caso de disposiciones de bienes, al importe total de ganancia presunta determinado con base en los porcentajes expresados en el inciso b) del primer párrafo del artículo 76 de la ley, se le restarán los importes que el tercero haya pagado en el mismo período fiscal con motivo del uso o goce de los bienes dispuestos.

Es decir, qué en el caso de disposiciones de bienes, al importe total de la ganancia presunta (8% anual del valor corriente en plaza en el caso de inmuebles o 20% en el caso de otros bienes), se le restará el importe que el tercero haya pagado (en el mismo período fiscal) por el uso o goce de los bienes.

BASE IMPONIBLE PARA LA APLICACIÓN DE LA PRESUNCION DEL 8% O DEL 20%

Art. 169 quinto párrafo del D.R. de la LIG.

Los porcentajes (DEL 8% Y DEL 20%) a que se refiere dicho inciso b) se calcularán sobre el **valor de plaza del bien** respectivo **determinado, por primera vez, a la fecha de la respectiva disposición y, posteriormente, al inicio de cada ejercicio fiscal** durante el transcurso de la disposición.

Por lo tanto, el porcentaje del 8% o del 20% se calcula sobre el valor de plaza del bien determinado, por primera vez, a la fecha de la disposición y, posteriormente, al inicio de cada ejercicio fiscal durante el transcurso de la disposición.

VALOR DE PLAZA DE LOS INMUEBLES

Art. 169 quinto párrafo del D.R. de la LIG.

El valor de plaza del bien deberá surgir, en el caso de inmuebles, de una constancia emitida y suscripta por un corredor público inmobiliario matriculado ante el organismo que tenga a su cargo el otorgamiento y control de las matrículas en cada ámbito geográfico del país, pudiendo suplirse por la emitida por una entidad bancaria perteneciente al Estado Nacional o Provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

VALOR DE PLAZA DE LOS BIENES MUEBLES

Art. 169 sexto párrafo del D.R. de la LIG.

Tratándose de bienes muebles el valor deberá surgir de un **informe de valuador independiente**, en los términos del art. 284 de la ley 27.430. Las entidades u organismos que otorgan y ejercen el control de la matrícula de profesionales habilitados para realizar valuaciones de bienes deberán proporcionar a la AFIP el listado de los referidos profesionales en los términos que la AFIP determine.

Art. 284 de la ley 27.430

El valuador independiente debe ser un profesional con título habilitante en la incumbencia que corresponda según los bienes de que se trate.

No podrá ser valuador quien:

a) Estuviera en relación de dependencia del contribuyente o de entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel.

b) Fuera cónyuge, conviviente o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, del contribuyente persona humana o sucesión indivisa, o de alguno de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores de los sujetos comprendidos en el art. 53 de la LIG, o empresas vinculadas económicamente a estas.

c) Fuera dueño, titular, socio, asociado, director o administrador de los sujetos comprendidos en el art. 53 de la LIG, o tuviera intereses significativos en el ente o en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel.

d) Reciba una remuneración contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de su tarea de valuación.

DEVOLUCION DE LOS FONDOS O DE LOS BIENES

Art. 169 séptimo párrafo del D.R. de la LIG.

La imputación de intereses presuntos (en el caso de disposición de fondos) y **la imputación de ganancias presuntas** (en el caso de disposición de bienes), **cesará en el momento en que se produzca la devolución de los fondos o de los bienes**, ya que la devolución implica, según el decreto reglamentario *“la cancelación del préstamo respectivo con más los intereses y ganancias, devengados, capitalizados o no, generados por la disposición de fondos o bienes respectiva”*.

OPERACIONES REALIZADAS EN CONDICIONES DE MERCADO. INFORME DE CONTADOR PUBLICO

Art. 169 octavo párrafo del D.R. de la LIG.

La imputación de intereses presuntos (en el caso de disposición de fondos) y **la imputación de ganancias presuntas** (en el caso de disposición de bienes) **no procede** cuando la disposición de fondos o bienes se hubiera efectuado aplicando tasas de interés inferiores a las establecidas por el BCRA y por el BNA o ganancias presuntas inferiores al 8% o al 20% del valor de plaza de los bienes, y **podiera demostrarse que las operaciones de disposición de fondos o de bienes fueron realizadas en condiciones de mercado como entre partes independientes**.

En tales casos, la empresa deberá presentar, un **informe suscripto por contador público** independiente **en el que se detallen**, dependiendo de la operación de que se trate, **las razones que fundamenten el cumplimiento de tales condiciones**, en los términos y con los requisitos que disponga la AFIP.

INTERVENCION DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Art. 169 noveno párrafo del D.R. de la LIG.

Tampoco procederá la imputación a que se refiere el párrafo anterior en los casos de las transacciones contempladas en el tercer párrafo del artículo 16 de la ley, así como en las actividades en que intervenga un establecimiento permanente conforme lo previsto en su cuarto párrafo.

RENTA PRESUNTA PARA LA SOCIEDAD VS. DIVIDENDOS O UTILIDADES PRESUNTOS

Art. 169 décimo párrafo del D.R. de la LIG.

En los casos de presunción de puesta a disposición de dividendos y utilidades a que se refiere el artículo 50 de la ley, serán aplicables las disposiciones de su artículo 76, sobre los importes de fondos o valores de plaza de bienes dispuestos, en la medida que estos superen el monto de las utilidades acumuladas que menciona el segundo párrafo de aquel artículo. (TENIENDO EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 120 DEL D.R. DE LA LIG).

Como se puede ver el penúltimo (decimo) párrafo del art. 169 del decreto reglamentario de la LIG, en los casos dividendos y utilidades presuntos en los términos del artículo 50 de la LIG, establece que serán aplicables las disposiciones de su artículo 76, exclusivamente sobre los importes que superen el monto de las utilidades acumuladas del ejercicio anterior. Ello teniendo en cuenta en nuestra opinión lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 120 del decreto reglamentario de la LIG (Las utilidades acumuladas del ejercicio en el cual se producen los retiros o disposiciones).

No obstante lo expuesto el artículo 169 del decreto reglamentario literalmente dice: *“En los casos de presunción de puesta a disposición de dividendos y utilidades a que se refiere el artículo 50 de la ley, serán aplicables las disposiciones de su artículo 76, sobre los importes de fondos o valores de plaza de bienes dispuestos, **en la medida que estos superen el monto de las utilidades acumuladas que menciona el segundo párrafo de aquel artículo**”*. (EL ARTICULO 50 SEGUNDO PARRAFO DE LA LIG SE REFIERE A LAS UTILIDADES ACUMULADAS DEL EJERCICIO ANTERIOR).

LIBERALIDADES. GASTO NO DEDUCIBLE

Art. 169 último párrafo del D.R. de la LIG.

Cuando la disposición de fondos o de bienes suponga una **liberalidad de las contempladas en inciso i) del artículo 92 de la LIG** (DONACIONES NO DEDUCIBLES, PRESTACIONES DE ALIMENTOS, ETC.), el importe de los fondos o el valor impositivo de los bienes dispuestos, **no serán deducibles** a efectos de la liquidación del impuesto a las ganancias, por parte de la empresa que efectuó la disposición, **no dando lugar al cómputo de intereses presuntos y ganancias presuntas**.

El **artículo. 92 inciso i) de la LIG** determina que no resultan deducibles:
“No serán deducibles, sin distinción de categorías:

(..)

i) Las donaciones no comprendidas en el artículo 85, inciso c), las prestaciones de alimentos, ni cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie”.

Téngase presente que las donaciones comprendidas en el artículo 85 inciso c) de la LIG, son las deducibles, con el tope del 5% de la ganancia neta.

JURISPRUDENCIA SOBRE DISPOSICION DE FONDOS O BIENES A FAVOR DE TERCEROS

MACRO FUNDAMENTALS SA TFN SALA B DEL 19.02.2020

EXXONMOBIL BUSINESS SUPPORT CENTER ARGENTINA SRL TFN SALA B DEL 07.11.2019

COMPAÑÍA DE TRANSPORTE DE ENERGIA ELECTRICA DE ALTA TENSION TRANSENER SA CSJN DEL 10.05.2016

COLIMA SA TFN SALA C DEL 26.11.2004

SERVANDO PEDRIDO SAIC CNACAF SALA III DEL 11.10.2005

SERVANDO PEDRIDO SAIC TFN SALA D DEL 20.12.2000

AKAPOL SA CSJN DEL 03.05.2012

FIAT CONCORD SA CSJN DEL 06.03.2012

BJ SERVICE SRL CSJN DEL 06.03.2012

PETROQUIMICA RIO TERCERO SA CSJN DEL 14.07.2015

DRAGADOS Y OBRAS PORTUARIAS SA CSJN DEL 24.04.2012

MACRO FUNDAMENTALS SA TFN SALA B DEL 19.02.2020

Contrato de comodato gratuito entre una sociedad y su accionista mayoritario y presidente. El accionista mayoritario y presidente de la S.A. utilizaba el inmueble de la sociedad como casa habitación.

El TFN confirma la determinación de oficio, corresponde la aplicación del art. 76 de la LIG. Se trata de disposición de bienes a favor de terceros que no es interés de la empresa.

Se trataba de préstamos a favor de los empleados de la empresa.

Para el TFN si bien se trata de disposición de fondos a favor de terceros (los empleados), esas disposiciones de fondos son en interés de la empresa.

*“VII. - Que tal como se mencionó, y conforme surge de los antecedentes administrativos de la causa, **se trata de cuatro tipos diversos de préstamos, dentro de ciertos programas de beneficios que la recurrente otorga a sus dependientes, a saber hipotecario, automotor, asistencia financiera a empleados y adelantos financieros para impatriados.** Resulta conveniente repasar brevemente cada uno de ellos.*

PRESTAMOS HIPOTECARIOS

*Respecto de los **préstamos hipotecarios**, los mismos se otorgaban siempre en moneda local para la compra de propiedades inmuebles dentro de la República Argentina a razón del 85% (ochenta y cinco por ciento) del valor de la propiedad según tasación más gastos, con un tope de hasta 25 (veinticinco) sueldos, amortizable en 15 (quince) años por medio de 180 (ciento ochenta) cuotas mensuales, iguales y consecutivas o la cantidad de cuotas posibles hasta los 66 años de edad, **con una tasa de interés sobre la base del sistema francés del 2% (dos por ciento) anual.***

La empresa resguardaba su inversión mediante cinco mecanismos legales; la constitución del derecho real de hipoteca a su favor al momento de la escritura traslativa de dominio (costos de constitución y liberación a cargo del empleado), la constitución de un seguro de vida sobre saldo de préstamo (costos a cargo del empleado), la constitución de un seguro sobre incendio a favor de la empresa (costos a cargo del empleado), la extensión de uno o más títulos de créditos (pagarés) como garantía colateral en caso de incumplimiento y firmada dicha garantía no solamente por el empleado sino también por su cónyuge y, finalmente, en caso de extinción del vínculo laboral por cualquier razón cesaba el plan de cuotas y se tornaba obligatoria la devolución íntegra del saldo restante al momento del distracto (fs. 377/377 vta., AA, Cuerpo Ganancias II).

PRESTAMOS PARA COMPRA DE AUTOS

*Respecto de los **préstamos para adquisición de automotores**, los mismos se otorgaban conforme el valor del automóvil a adquirir más gastos, renovable previa cancelación del préstamo anterior de igual tipo (o mediante reconversión de plan y adición del saldo deudor anterior), amortizable en 5 (cinco) años a razón de 60 (sesenta) cuotas mensuales, iguales y consecutivas o la cantidad de cuotas posibles hasta los 66 años de edad, **sin tasa de interés.***

En este supuesto, dados los menores valores involucrados, los resguardos de la empresa se observan acordes al tipo de préstamo: seguro de vida sobre saldo, la extensión de un pagaré como garantía colateral en caso de incumplimiento,

firmado por el empleado y su cónyuge y, finalmente, en caso de extinción del vínculo laboral por cualquier razón cesaba el plan de cuotas y se tornaba obligatoria la devolución íntegra del saldo restante al momento del distracto (fs. 378/378 vta., AA, Cuerpo Ganancias II).

PRESTAMOS PARA ASISTENCIA FINANCIERA

*Luego, en el caso de los **préstamos por asistencia financiera**, se trataba de adelantos dinerarios en casos excepcionales ante el acaecimiento de situaciones económicas impredecibles relativas a causas justificadas, tales como enfermedades serias del empleado o de algún miembro de su grupo familiar (esposa/o, hijos, parientes directos o políticos a cargo del empleado). Presentaban como importe máximo dos veces el salario mensual del empleado en cuestión, amortizable en hasta 24 (veinticuatro) cuotas mensuales desde el mismo momento de su otorgamiento y **sin devengamiento de intereses** (fs. 379, AA, Cuerpo Ganancias II).*

PRESTAMOS PARA IMPATRIADOS

*Por último, en el caso de los **préstamos en tanto adelantos financieros a impatriados** (empleados provenientes de empresas afiliadas del exterior con destinación temporal a la República Argentina), consistente en el adelanto en efectivo del gasto a incurrir en concepto de depósito y primer mes de alquiler para la vivienda a habitar en el país, debiendo ser el mismo devuelto de forma íntegra una vez finalizada su asignación en el país (fs. 379 vta., AA, Cuerpo Ganancias II).*

(..)

REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DEL ART. 76 DE LA LIG

*Ahora bien, más allá de lo expuesto tal como ha señalado la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para que el art. 73 de la ley del gravamen resulte de aplicación a un caso concreto **resulta necesario verificar la concurrencia de tres requisitos**: a) la disposición de fondos a favor de un tercero, b) que dicha disposición sea efectuada por un sujeto comprendido en el inciso “a” del art. 49 de la ley de impuesto a las ganancias y, c) **que esas operaciones no sean realizadas en interés de la empresa** (cfr. “Antolín Fernández S.A. c/ DGI”, CNACAF, Sala V, 30/12/2010; “Akapol”, CNACAF, Sala V, 09/03/2005; “Merlino Automotores S.A.”, CNACAF, Sala I, 12/03/2009; “Servando Pedrido S.A.I.C.yF.”, CNACAF, Sala III, 11/10/2005; “Lemiro Pablo Pietroboni S.A.”, CNACAF, Sala IV, 05/07/2007).*

En el particular, no se encuentra en discusión el requisito contemplado en el punto b) precedentemente mencionado. Por el contrario, sí se discuten en autos los dos requisitos restantes; vale decir, el carácter de terceros o no que pueden revestir respecto de la empresa, su propio personal en relación de dependencia y, si en definitiva, los préstamos efectuados fueron o no realizados en interés de la empresa otorgante.

(..)

LOS PRESTAMOS A LOS EMPLEADOS SON EN INTERES DE LA EMPRESA

Vale decir, aun cuando los empleados en relación de dependencia sean, en principio, terceros respecto de la empresa, en un sentido estrictamente jurídico-formal de la acepción, **mal puede considerarse que la realización de préstamos como los que aquí cuestiona el Fisco Nacional no hayan sido realizados en el interés de la empresa** otorgante ni que no constituyan una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa. Ello así, pues **el fortalecimiento del vínculo laboral habido, entre ambas partes de un contrato de trabajo, con estas prestaciones a favor del personal, redundan en un claro beneficio para la concreción de las operaciones propias del giro de la empresa.**

(..)

En esa tónica, cabe destacar que dadas las particularidades de **los préstamos realizados por la empresa recurrente a sus empleados en relación de dependencia resultan erogaciones que, en principio, redundan en un beneficio para la propia empresa y que, en definitiva, son consecuencia de operaciones propias de ese mismo giro empresarial.**

NO SE TRATA DE UNA LIBERALIDAD A FAVOR DE LOS EMPLEADOS

En efecto, puede observarse que los préstamos bajo análisis no redundan en una liberalidad a favor de los empleados que los reciben sino que en estos se establecen consecuencias claras ante el incumplimiento de las condiciones pautadas -vide fs. 208 A.A. cláusula préstamo hipotecario “en oportunidad de la extinción del vínculo laboral con la Compañía, por cualquier razón o circunstancia que fuere, el empleado deberá cancelar el saldo del préstamo adeudado” idéntica cláusula se establece en los préstamos de automotor (vide fs. 214).

Cabe destacar que si bien los préstamos mencionados precedentemente se pueden observar, en principio, más favorables que aquellos existentes en plaza para la misma época, tiene que ver con el especial vínculo (empleador-empleado) en el que se desenvuelven, sin dejar de establecerse en los mismos los resguardos correspondientes para el caso de incumplimiento -vide por ejemplo en el caso del mutuo hipotecario, contempla garantías y avales similares a los exigidos por otros operadores del sistema financiero local-.

LOS PRESTAMOS LE GENERAN VALOR AGREGADO A LA EMPRESA

Por otra parte, **no puede negarse que la concesión de este tipo de préstamos presenta un innegable valor agregado para la empresa** aquí recurrente, no sólo a nivel de mantenimiento y conservación del personal, sino en lo que se refiere a la mayor competitividad a los efectos de su incorporación. En esa sintonía, basta observar en la Memoria que acompaña a los estados contables cerrados para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2012, en la que se informa a los accionistas que en aras de la mejora de esa competitividad ya mencionada, **se generó un aumento en la nómina de empleados del ocho por ciento (8%) con respecto al año 2011, alcanzando así un total de mil cuatrocientos cincuenta y cuatro (1454) empleados** (fs. 123, AA, Cuerpo Ganancias I).

A mayor abundamiento, y teniendo a la vista los estados contables de la recurrente anteriormente mencionados, los cuales fueran aportados durante la instancia administrativa previa y no han sido cuestionados por el Fisco Nacional, debe ponerse de resalto que **el saldo de los préstamos otorgados a sus empleados por parte de la recurrente, no resulta relevante en comparación con el costo de prestación de servicios** incurrido por la recurrente, en lo que a sueldos y contribuciones se refiere (cfr. fs. 110, 112 y 152, AA, Cuerpo Ganancias I).

En resumidas cuentas, en virtud de lo expuesto **corresponde revocar la resolución apelada** en todas sus partes, con costas”.

**COMPAÑÍA DE TRANSPORTE DE ENERGIA ELECTRICA DE ALTA TENSION
TRANSENER SA CSJN DEL 10.05.2016**

Se trata de préstamos en dólares a una sociedad vinculada, con intereses.

El TFN revoca la determinación de oficio.

La CNACAF confirma la sentencia del TFN.

La CSJN confirma la sentencia de la CNACAF.

La CSJN reitera haciendo referencia al fallo Fiat Concord SA la procedencia del instituto en el caso de empresas vinculadas.

La tasa de interés por los préstamos en moneda extranjera eran acordes a las tasas de mercado para ese tipo de operaciones. Las operaciones en dólares no deben convertirse a pesos y luego aplicar la tasa de interés del BNA para descuentos comerciales, como pretendía la AFIP.

SENTENCIA DEL TFN

“2º) Que el mencionado tribunal hizo lugar a tal recurso y, en consecuencia, revocó el acto administrativo (fs. 178/181). Para decidir en el sentido indicado, consideró que no podía sostenerse válidamente que la actora hubiera realizado operaciones ajenas al interés empresario que justifiquen la aplicación de la presunción establecida en el art. 73 (HOY ART. 76 DE LA LIG) de la ley del impuesto a las ganancias. Al respecto tuvo en cuenta que **del peritaje contable producido en autos surgía que los préstamos otorgados por Trasener S.A. a Transba S.A. habían sido realizados en dólares y que los intereses pactados correspondían a dicha moneda**. Asimismo, señaló -con base en el informe producido por el Banco Central a fs. 121/135- que **las tasas de interés promedio que se aplicaban por préstamos a empresas de primera línea en dólares y por depósitos a plazo fijo durante los períodos 1998, 1999 y 2000 no diferían sustancialmente de las que fueron utilizadas por la recurrente en esos mismos períodos; y agregó que en muchos casos los intereses utilizados por la actora -resultantes de aplicar el promedio de la tasa activa y pasiva**

cobrada por las entidades financieras a empresas de importancia para tales operaciones en dólares- **resultaban mayores que los intereses pagados por depósitos a plazo fijo en esa moneda**, por lo cual entendió que resultaba más beneficioso al interés de la actora realizar los préstamos a su empresa vinculada que depositar el dinero en un plazo fijo en dólares. Sin perjuicio de ello señaló que los mutuos habían sido registrados y facturados en pesos y que las transacciones respectivas habían sido efectuadas por medio de cuentas bancarias en pesos, pero que de las registraciones contables surgía que la operatoria respondía a sumas pactadas en dólares. En tales condiciones, **concluyó que no resultaba aplicable la presunción establecida en el art. 73 de la ley del tributo porque la actora pactó con Transba el pago de intereses de acuerdo con las tasas vigentes en el mercado para operaciones en dólares** y a la fecha de la operatoria examinada se encontraba vigente la ley de convertibilidad. Para ello sostuvo que "...la cotización de la convertibilidad, de 1 a 1 entre el dólar estadounidense y el peso nacional, no implica la sustitución forzosa entre dichas monedas, si ambas partes contratantes no lo pactan voluntariamente o es el resultado de una decisión judicial..." (fs. 180 vta.).

SENTENCIA DE LA CAMARA

3º) Que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal **confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal** (conf. fs. 236/241). Para decidir del modo indicado sostuvo, en síntesis, que **el organismo recaudador no había logrado desvirtuar la consideración de que los mutuos se habían realizado en interés de la empresa actora por cuanto no existía divergencia entre las tasas de interés efectivamente pactadas y las corrientes en el mercado para este tipo de operaciones**. En tales condiciones concluyó que el negocio descripto había implicado un beneficio para la sociedad que efectuaba esas operaciones y la necesidad de realizar tales préstamos para su giro normal. Por último, señaló que si bien la presunción establecida en el art. 73 de la ley del impuesto es absoluta ella puede ser anulada mediante la acreditación de la inexistencia del hecho que se presume consistente en que los préstamos habían sido realizados en interés de la empresa.

SENTENCIA DE LA CSJN

(..)

10) Que por aplicación de tales pautas cabe concluir que el criterio seguido por la cámara, en cuanto juzgó que **los mutuos fueron realizados en interés de la empresa porque no existe divergencia entre las tasas de interés efectivamente pactadas y las corrientes en el mercado para este tipo de operaciones**, y que ello impide la aplicación de la presunción establecida en el art. 73 de la ley del tributo, se ajusta a los fines tenidos en cuenta al instituirse la aludida reforma mediante la ley 24.073. En efecto, al margen de que la referencia al "interés de la empresa" procura preservar la intangibilidad de la base imponible del gravamen, el sentido dado por el a quo a aquella norma es concorde con la necesidad de que el tributo tenga como sustento una manifestación de riqueza o de capacidad contributiva del sujeto obligado (arg. doctrina de Fallos: 312:2467 y 333:2065), evitando la aplicación de presunciones legales en ausencia de los recaudos imprescindibles que lo justifiquen.

Desde esta perspectiva, no se advierte que pueda sostenerse válidamente que no han sido realizadas en interés de la empresa -como resulta necesario para la aplicación de la presunción del art. 73 según surge claramente del texto de la misma norma- **operaciones de mutuo por las que aquella obtuvo una tasa de interés igual o superior a la que hubiera obtenido en una entidad bancaria** (confr., en similar sentido, causa "Akapol S.A.", Fallos: 335:519).

11) Que, por otra parte, los argumentos del organismo recaudador resultan claramente insuficientes para controvertir las conclusiones del Tribunal Fiscal, confirmadas por la cámara, respecto de la **concordancia entre las tasas de interés pactadas por la empresa actora y las corrientes en el mercado** (confr. sentencia del Tribunal Fiscal de fs. 178/181, cons. V -fs. 180- y considerando VI -fs. 180 vta.- sentencia de cámara de fs. 236/241, considerando XV -fs. 240 y 240 vta.-; memorial de fs. 254/266, en especial fs. 264).
(..)".

COLIMA SA TFN SALA C DEL 26.11.2004

INMUEBLES ENTREGADOS EN COMODATO POR PARTE DE UNA SA SOBRE LOS CUALES EL COMODATARIO REALIZA MEJORAS

Se trata de inmuebles que la SA entregó en comodato en forma gratuita sin contraprestación alguna, sobre los cuales el comodatario realizó mejoras

En un caso el fisco grava la mejora como renta en cabeza de la SA.

En el otro caso el fisco aplica el art. 76 de la LIG (DISPOSICIÓN DE BIENES A FAVOR DE TERCEROS)

El TFN confirma la determinación de oficio.

"El doctor Urresti dijo:

*I. Que a fs. 31/39 vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos Región N° 3- de la AFIP - DGI, mediante la cual se determina de oficio la materia imponible en el **impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 1992, 1993 y 1994**, en todos los casos con sus intereses resarcitorios y una multa equivalente al 70% del impuesto que se entiende omitido.*

(..)

*Sobre la determinación de la renta imponible señala que la misma es incorrecta. Asevera que **ante dos situaciones jurídicas y económicas idénticas se aplicaron dos criterios distintos** sin fundamentos valederos.*

*Afirma que mientras **por el inmueble de la localidad de Morón se siguieron las pautas del art. 73 (HOY ART. 76 DE LA LIG) de la ley del impuesto a las ganancias, por el de la calle Directorio se apropió el monto total de las mejoras realizadas.***

Cuestiona el argumento del Fisco que señala que el contrato suscripto sobre el inmueble sito en Morón no prevé ningún tipo de contraprestación, atento que de la simple lectura de ambos contratos surge que no se prevé ninguna prestación en ambos porque son comodatos, o sea son gratuitos.

Agrega que el art. 41, inc. g) de la ley del Impuesto a las Ganancias dispone que en los inmuebles cedidos gratuitamente se considerará ganancia gravada el valor locativo presunto. No obstante la prueba ofrecida para la determinación de dicho valor, el mismo está previsto en la cláusula sexta del contrato de comodato en donde se establece una suma mensual como pena en caso de no restituirse el inmueble al vencimiento, siendo de conocimiento que los importes que se fijan como indemnización son el doble del valor locativo.

Señala que si la intención del Fisco es desconocer el contrato de comodato y considerarlo como una locación, debería seguirse el tratamiento que da el citado art. 41 en su inc. c) al valor de las mejoras.

Cita doctrina que sostiene que las mejoras en inmuebles se devengan al entrar el propietario en posesión y uso de ellas. Esto es que mientras las posea y use el inquilino no hay beneficios para el dueño.

Al respecto puntualiza que en la tercera cláusula del contrato el comodatario se obliga a devolver el inmueble en el mismo estado que lo recibió, y que en caso de mejoras -las que no son obligatorias de realizar- quedarán, al concluir el contrato, en beneficio de la propiedad.

Explica que el contrato antes señalado finalizaba el 28/02/93 y que sin solución de continuidad, el 01/03/03 se suscribió un contrato de uso con contraprestación de mejoras, esta vez sí de carácter oneroso por ser obligatorio realizar las mejoras descriptas en la cláusula tercera.

Resume que en la cesión gratuita debe computarse el valor locativo presunto, y en el caso que se desconociera el comodato no ha existido tradición ni posesión de las mejoras por parte del propietario del inmueble y por lo tanto no se han devengado como ganancias gravadas.

Posteriormente realiza un análisis sobre la determinación del Fisco calificándola de despropósito económico, atento a que realizar una mejora de \$ 118.411,07 sobre un inmueble valuado en \$ 26.100 -valuación fiscal 11.444,85-, por el simple uso es un imposible comercial.

Afirma no contar con los fondos para afrontar el impuesto requerido, resultando confiscatorio por no guardar relación con la capacidad contributiva, ya que las mejoras en cuestión no le producen renta, ni tiene su disponibilidad en los próximos diez años.

Solicita para el caso que se confirme la pretensión fiscal, basándose en lo que dispone el último párrafo del art. 81 de la ley 11.683 (t. o. en 1998), y dado que las mejoras realizadas fueron imputadas en los períodos fiscales 1995 y

siguientes, que se rectifiquen los mismos determinando los créditos a favor del contribuyente y se compensen con la nueva determinación que se efectúe.

(..)

II. A fs. 49/54 vta. **la representación fiscal contesta el recurso.** Manifiesta que las cuestiones del presente se limitan a la legitimidad de la inspección realizada, procedencia del desbloqueo fiscal, y correspondencia del ajuste practicado.

Sobre la primera de las cuestiones señala que el origen de la inspección cuestionada, es una verificación realizada al **Sr. Travaglio quien suscribió dos contratos de comodato con la apelante**, y que en las presentaciones de sus declaraciones juradas en el impuesto a las ganancias de los períodos 1992, 1993, 1994 y 1995 dedujo las inversiones realizadas en dicho inmueble.

(..)

Se aboca a contestar el agravio correspondiente a si procede el ajuste practicado.

Sobre el inmueble sito en la calle Directorio describe que **en un primer momento se pactó la concesión de uso sin contraprestación alguna -del 01/03/1992 al 28/02/1993-** a pesar de que se previó que en el caso en que el comodatario realizara reformas, mejoras, etc. las mismas correrían por su cuenta, quedando en beneficio de la propiedad al culminar el contrato. Posteriormente se suscribió uno similar pero con contraprestación de mejoras, donde se obliga a una serie de obras en concepto de mejoras (cláusula tercera).

Sostiene que desde el punto de vista tributario **ha quedado acreditado que sobre este inmueble se realizaron mejoras tanto en el año 1992, como por el período del segundo contrato**, correspondiendo la aplicación del art. 49 de la ley del impuesto a las ganancias. En cuanto a la forma de establecer el monto señala que se ha actuado según lo establecido en el art. 83 de la ley del gravamen y el 152 de su decreto reglamentario.

En relación al inmueble sito en la localidad de Morón, afirma que se ha convenido un contrato de 10 años de duración -desde el 5/02/1992- en el cual se convino que las reformas, modificaciones, mejoras y nuevas construcciones estarían a cargo del comodatario y quedarían en beneficio de la propiedad a la expiración del contrato.

Manifiesta que **sobre esta propiedad, en la cual no se han constatado la realización de mejoras la situación descripta como consecuencia del comodato efectuado, debe encuadrarse como "disposición de un bien a favor de tercero"**, a la cual le es aplicable el art. 73 de la ley en cuestión.

(..)

SENTENCIA DEL TFN

(..)

V. Que la cuestión de fondo de la determinación apelada tiene como basamento **tres contratos firmados entre la recurrente y el Sr. Travaglio.**

SE ENTREGA DOS INMUEBLES EN COMODATO

Que dos de ellos -ambos de fecha 05/02/1992- son contratos por los cuales se dan en comodato, uno el inmueble sito en la localidad de Morón y el otro por la propiedad de la calle Directorio de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ambos propiedad de la recurrente.

EL COMODATARIO ESTA AUTORIZADO A REALIZAR MEJORAS

Que en estos acuerdos **si bien no hay obligación por parte del comodatario de contraprestación alguna, el mismo está autorizado a realizar reformas, mejoras, modificaciones y construcciones por su cuenta exclusiva, y las mismas quedarán en beneficio de la propiedad.** (fs. 17/19 vta.).

CONCESIÓN DE USO CON CONTRAPRESTACION DE MEJORAS

Que el restante es una **concesión de uso con contraprestaciones de mejoras por el término de diez años**, que se suscribió por el inmueble de la calle Directorio y como continuidad del anteriormente mencionado, detallándose las contraprestaciones que el concesionario debe realizar en los primeros cinco años del acuerdo. (fs. 21/22 vta.).

Que **el Fisco procedió a imputar las mejoras realizadas sobre los inmuebles en cada uno de los períodos** aquí debatidos.

Que estas mejoras si bien están reconocida en los estados contables de la recurrente (fs. 115/120 de los a.a. - Cuerpo I Impuesto a las Ganancias) nunca fueron declaradas en el impuesto a las ganancias, es más, la apelante según ella misma manifiesta, en el recurso, recién se inscribió en el impuesto a las ganancias en el año 1995.

EN EL CASO DEL INMUEBLE DE LA CALLE DIRECTORIO EL FISCO TOMO LAS MEJORAS COMO GANANCIAS

EN EL CASO DEL INMUEBLE DE LA CALLE MORON EL FISCO APLICO EL ART. 76 DE LA LIG (DISPOSICION DE BIENES A FAVOR DE TERCEROS)

Que el recurrente cuestiona el criterio utilizado por el Fisco a fin de determinar la ganancia del ejercicio 1992, desde el momento en que **el método usado para la propiedad de la calle Directorio (tomar como ganancia del ejercicio las mejoras realizadas) es contradictorio con el utilizado para el inmueble de la localidad de Morón al que se le aplicó las pautas del art. 73 del impuesto a las ganancias** -disposición de bienes a favor de terceros- estando frente a dos situaciones jurídicas y económicas idénticas.

LOS EFECTOS ECONOMICOS DE LOS DOS CONTRATOS SON DISTINTOS

Que **ambos contratos jurídicamente son similares pero no así en el efecto económico que han tenido para la actora.** Si bien en ambos casos no se prevé la obligación de efectuar contraprestaciones, **en el inmueble de la calle Directorio el comodatario, en uso de los derechos que le brindaba el**

contrato firmado, llevó a cabo mejoras que repercutieron en el valor del inmueble del cual la recurrente es la propietaria, viéndose por ello beneficiada, hechos que no ocurrieron en la restante propiedad. Es por ello que la circunstancia que el Fisco tratara de manera diferenciada cada uno de los casos está plenamente justificada.

Que posteriormente la apelante se agravia de que no se le ha aplicado el art. 41, inc. g) de la ley de ganancias, el cual dispone que se considerará ganancia gravada para los inmuebles cedidos gratuitamente el valor locativo presunto; y que el inc. c) del artículo mencionado es el que fija el tratamiento del valor de las mejoras.

Que basándose en doctrina que sostiene que las mejoras en inmuebles se devengan al entrar el propietario en posesión y uso de ellas, esto es que mientras la posea y use el inquilino no hay beneficio para el dueño, sostiene que en ningún momento ha existido posesión de su parte de las mejoras.

Que no obstante que las normas señaladas se refieren a las rentas de la primera categoría y que en su carácter de sociedad anónima al contribuyente le corresponde tributar todas sus rentas obtenidas de acuerdo a la tercera, en el acto apelado se le determina su obligación fiscal en función del mayor valor que se produjo en el inmueble por las mejoras realizadas y no por el valor locativo presunto.

Que asimismo el art. 41, inc c) dispone que constituyen ganancias las mejoras introducidas que constituyan un beneficio para el propietario y en la parte que éste no esté obligado a indemnizar.

Que este ha sido el procedimiento que el Fisco llevó a cabo para determinarle las ganancias de cada uno de los períodos.

Que nada dice la ley del impuesto en cuanto a la posibilidad de que las ganancias obtenidas por las mejoras introducidas a las propiedades puedan o deban devengarse una vez que el propietario se haga de la posesión del inmueble.

Que además como toda renta de tercera categoría la misma debe imputarse por el sistema de lo percibido -igual criterio se aplica a la primera-, por lo que en el caso la apelante debía reconocer el valor de la mejora en el momento que ésta se había efectuado.

Que en cuanto a que si se imputa el monto total de las mejoras como renta de un solo ejercicio, se estaría frente a un despropósito económico y un imposible comercial por el elevado rendimiento que tendría la propiedad, cabe decir que, en el caso aquí debatido, estos análisis quedan en un segundo plano en desmedro de la plena corroboración que ha sido efectuada de los hechos que determinan la cuantía de la obligación fiscal, pues la imputación de la mejora debe realizarse completamente en el ejercicio en que la misma se incorporó al inmueble. (conf. art. 19, inc a) de la ley del impuesto a las ganancias).

*Que aun en el caso que se analizara la viabilidad económica y comercial de la operación, la aseveración por parte de la apelante de que la rentabilidad obtenida se debe sólo por el uso del inmueble por un año, no es real; ya que de un análisis conjunto de los tres contratos y de la declaración testimonial del Sr. Traviglio se desprende que el acuerdo entre las partes era la de introducir ciertas mejoras en contrapartida del uso de dos inmuebles, por un lapso de diez años cada uno.
(..)*

La doctora Sirito dijo:

Que adhiere a las conclusiones del voto precedente.

*En virtud de la votación que antecede, se resuelve: 1º) Rechazar las nulidades opuestas por la recurrente, con costas. 2º) **Confirmar la resolución apelada a fs. 31/39 vta., con costas**".*

LOS ANTICIPOS DE HONORARIOS A DIRECTORES EN LAS SOCIEDADES DE FAMILIA GENERAN INTERESES PRESUNTOS

SERVANDO PEDRIDO SAIC CNACAF SALA III DEL 11.10.2005

SERVANDO PEDRIDO SAIC TFN SALA D DEL 20.12.2000

Tanto el TFN como la CNACAF confirman la determinación de oficio.

Se trata de una sociedad de familia donde los directores son accionistas y parientes entre si.

Se tomaron préstamos bancarios, no se distribuyeron dividendos y se adelantaron fondos a los directores.

Téngase presente que en la época de los fallos los dividendos para los accionistas personas humanas eran no computables como rentas de 2º categoría por aplicación del art. 46 de la LIG vigente en aquel momento. Situación modificada por la ley 27.430 (integración de la renta de los accionistas y socios con las de la sociedad).

Sociedad tributa al 35%. Dividendos y utilidades NO COMPUTABLES.

Sociedad tributa al 30%. Dividendos y utilidades tributan al 7%.

Sociedad tributa al 25%. Dividendos y utilidades tributan al 13%.

Por otra parte, con la ley 27.430, se incorporan en la ley de impuesto a las ganancias, los dividendos y utilidades presuntos, mediante lo legislado en el art. 50 de la LIG, y en el art. 120 del D.R. de la LIG.

*"I. A fs. 261/268 el **Tribunal Fiscal confirmó la resolución de la AFIP** en cuanto determinó de oficio la obligación del actor frente al impuesto a las ganancias por el período 1995, con intereses resarcitorios y por mayoría, la multa impuesta en los términos del artículo 46 de la ley 11683, graduada en dos tantos del impuesto omitido; e impuso las costas a la actora.*

SENTENCIA DEL TFN

*Para así resolver desestimó en primer término la nulidad del acto determinativo, al considerarlo debidamente fundado. Transcribe luego el precedente de ese Tribunal - "**Muscariello Hnos. SA**" - 22/2/2000, en el que se sostuvo que el artículo 73 de la ley 23260 (HOY ART. 76 DE LA LIG), establece un régimen presuntivo para las sociedades anónimas y en comandita por acciones (artículo 49, inciso a) (HOY ART. 53 INCISICO A) DE LA LIG), según el cual toda disposición de fondos en favor de terceros que no respondan a operaciones realizadas en interés de la sociedad, hace presumir sin admitir prueba en contrario, que genera una utilidad gravada, asimilable a un interés presunto. Conforme al artículo 100 del decreto reglamentario (HOY ART. 169 DEL D.R. DE LA LIG), **las sumas utilizadas en concepto de honorarios a directores que no exceden los montos establecidos por la Asamblea para ese ejercicio y se encuentren registrados contablemente, se consideran efectuados en interés de la empresa. El hecho de que los directores sean únicos accionistas de la sociedad no caracteriza a esas sumas anticipadas como dividendos**, ya que las normas legales y reglamentarias no prevén excepción basada en esa calidad. En el presente caso la inspección calculó intereses sobre el monto de la cuenta de directores, detrayendo la distribución de honorarios dispuesta por la Asamblea que aprobó el ejercicio cerrado el 30/6/1994.*

La Dra. Sirito agregó que al cierre del ejercicio 1995, la recurrente tenía un saldo acumulado en la cuenta de directores de \$ 964.677,03, a los que no hizo devengar intereses, en tanto que debió pagarlos por los préstamos solicitados al Banco de Boston y al Banco Roberts; por lo que la sociedad sufrió un perjuicio. Para confirmar la multa consideró que la determinación es sobre base cierta, en la que se aplicó la presunción legal del artículo 73 de la Ley de Impuesto a las Ganancias. En relación a la tasa de interés señaló que no se calculan sobre sumas actualizadas, no siendo aplicables los precedentes citados, y la Corte Suprema no se expidió sobre la inconstitucionalidad de las resoluciones que los fijan por lo que ese Tribunal no puede expedirse (conf. artículo 173, ley 11683).

(..)

TRES REQUISITOS PARA LA PROCEDENCIA DEL ART. 76 DE LA LIG (INTERESES PRESUNTOS DE TERCERA CATEGORIA EN CABEZA DE LA SOCIEDAD). ART. 163 DEL D.R. DE LA LIG

III. La presunción que establece el artículo 73 de la ley 23260 requiere para que resulte aplicable que: a) el sujeto pasivo de la obligación frente al impuesto a las

ganancias sea una sociedad anónima; b) **la disposición de fondos sea a favor de terceros** y c) que **la operación no redunde en interés de la empresa**. Agregando el artículo 100 del decreto reglamentario, que tal disposición de fondos debe efectuarse en calidad de préstamo.

RESULTA IRRELEVANTE QUE LOS DIRECTORES Y ACCIONISTAS SEAN PARIENTES ENTRE SI

IV. En el caso, el tipo societario surge del acta de la Asamblea General Ordinaria agregada a fs. 46/47 de las actuaciones administrativas; sin que la circunstancia de tratarse de pocos **accionistas parientes entre sí**, impida la aplicación de la norma cuestionada, pues tal como lo puntualizó el Tribunal Fiscal, la norma no establece diferencia alguna.

De la pericia agregada a fs. 203/204, surge que la disposición de fondos, fue efectuada a favor de los directores de la empresa, por un monto igual al de los honorarios ya distribuidos por acta de Directorio 379 y registrados contablemente como anticipos asignados, habiendo devuelto las sumas asignadas por la Asamblea como honorarios a distribuir. Lo que lleva a descartar que se trate de distribución de dividendos.

El recurrente no controvierte el argumento relativo al perjuicio a la empresa que produjo la disposición de fondos sin pagar intereses a la empresa, mientras que tuvo que pagarlos a los Bancos por los préstamos otorgados (conf. consid. II del voto de la Dra. Sirito).

V. **Lo dicho lleva a confirmar la determinación de impuesto e intereses**, al no haber planteado agravios sobre los accesorios.

VI. En cambio, corresponde modificar la multa impuesta.

Ello así, pues la composición de la sociedad, y que los directores fueran los únicos accionistas, entiendo por tal que no se trata de los terceros a que alude el artículo 73, permite encuadrar la conducta del contribuyente como error excusable; debiendo reencuadrarse la sanción en los términos del artículo 45 de la ley 11683, fijándola en el mínimo que esa norma establece.

Por lo expuesto

SE RESUELVE:

Confirmar en lo principal el fallo apelado, salvo la multa que se reduce al mínimo legal que fija el artículo 45 de la ley 11683. Costas de ambas instancias por su orden en atención al resultado alcanzado”.

SERVANDO PEDRIDO SAIC TFN SALA D DEL 20.12.2000

“En la Ciudad de Buenos Aires, a los 28 días del mes de diciembre de 2000, se reúnen los miembros de la Sala D, Dres. Ethel Eleonora Gramajo (vocal titular de la 10a Nominación), María Isabel Sirito (vocal titular de la 11a Nominación) y Sergio Pedro Brodsky (vocal titular de la 12a Nominación), para resolver en la causa caratulada: "Servando Pedrido SAIC s/recurso de apelación -impuesto a las ganancias-", expediente 16100-I, si se ajusta o no a derecho la resolución apelada.

La Dra. Gramajo dijo:

I - a fojas 9/26 se interpone recurso de apelación contra la resolución de la AFIP-DGI de fecha 30 de abril de 1998 que determina de oficio la obligación impositiva de la recurrente frente al impuesto a las ganancias por el período fiscal 1995 con más intereses resarcitorios y aplica una multa equivalente a dos tantos del impuesto determinado con sustento en el artículo 46 de la ley 11683.

SE TRATA DE UNA SOCIEDAD DE FAMILIA
SE TOMARON CREDITOS EXTERNOS
NO SE DISTRIBUYERON DIVIDENDOS
SE ADELANTO DINERO A LOS DIRECTORES

*Manifiesta la recurrente que es una **sociedad de las denominadas "cerradas" donde el número de accionistas es pequeño y son familiares entre sí**, que en el ejercicio finalizado el 30 de junio de 1995 presentó situaciones de iliquidez, dificultades en los cobros y contracción en las ventas, señalando que las ventas experimentaron una baja del 9,61% con relación al ejercicio anterior. En razón de ello, a efectos de seguir trabajando y evitar el cierre de sus instalaciones, **tomó la decisión de recurrir a fuentes crediticias externas para cuya obtención restringió la distribución de utilidades, adelantando dinero a los directores a cuenta de futuras asignaciones de honorarios**, acumulándose las utilidades no distribuidas en la cuenta "resultados no asignados", la cual en el ejercicio 1995 tuvo un abultado saldo y por su parte, los adelantos a los accionistas se reflejaban en la cuenta "anticipos a directores" perteneciente al rubro "otros créditos", tratando de esa forma de reflejar la realidad de la empresa en el balance.*

AJUSTE DE LA AFIP.
INTERESES PRESUNTOS.
SE TRATA DE DISPOSICIONES DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS QUE NO SON EN INTERES DE LA EMPRESA

*Señala que años más tarde como consecuencia de un acto fiscalizador realizado a la empresa, **la inspección observó la existencia de los "anticipos a directores" y, ante la falta de interés convencionalmente fijado, se consideró a los mismos como disposiciones de fondos a favor de terceros que no responde a operaciones realizadas en interés de la empresa** (cfr. artículo 73 de la ley de impuesto a las ganancias, t.o. por decreto 649/1997), presumiendo así la existencia de una ganancia gravada en cabeza de la sociedad equivalente a la tasa de interés con capitalización anual que imputa el banco nación para descuentos comerciales, aplicada sobre los retiros mensuales*

que cada uno de los directores efectuó durante los períodos julio de 1994 a junio de 1995.

(..)

SENTENCIA DEL TFN

IV - Que corresponde decidir en esta instancia si se ajusta o no a derecho la resolución apelada.

*Que se trata en el caso del tratamiento fiscal dispensado por la repartición fiscal en el acto apelado -en el impuesto a las ganancias, período fiscal 1995-, a los montos que arrojaba **la cuenta anticipos a directores -rubro otros créditos, retiros éstos que fueron realizados por los directores- accionistas por montos superiores a los que en concepto de honorarios y dividendos fueran aprobados por asamblea**, lo que unido a la circunstancia de no haberse comprobado la devolución de las citadas sumas a la sociedad antes de la fecha de vencimiento de la declaración jurada correspondiente a aquel período fiscal, lleva a la repartición recaudadora a encuadrar la situación descripta en la disposición de fondos prevista en el artículo 73 de la ley de la materia y el artículo 100 de su decreto reglamentario.*

(..)

VI - Que entrando al fondo de la cuestión debatida en autos corresponde resolver si procede revocar la resolución venida en recurso en función de los agravios expresados por la recurrente, que sostiene que, por tratarse en el caso de una sociedad anónima cerrada, conformada familiarmente, no corresponde la aplicación de la presunción "juris et de jure" contenida en el artículo 73 de la ley de impuesto a las ganancias, respecto de los retiros efectuados por los directores-accionistas de la empresa, en cuanto dispone que éstos devengan intereses presuntos, que no han sido computados por la sociedad para calcular el tributo correspondiente al ejercicio fiscal 1995.

*Que la cuestión sometida a decisión ya ha sido objeto de pronunciamiento por esta Sala al sentenciar, con fecha **22/2/2000**, la causa "**Muscariello hnos. SA s/recurso de apelación-impuesto a las ganancias**", en la que la suscripta **adhirió al voto del Dr. Brodsky**, en el que se sostuvo:*

TRANSCRIPCION LITERAL DEL FALLO MUSCARIELLO HNOS SA.

"V - Que para resolver el caso corresponde tener presente que el artículo 73 de la ley establece un régimen presuntivo para la disposición de fondos o de bienes efectuada en beneficio de terceros, que sólo alcanza a las sociedades de capital a que se refiere el artículo 49, inciso a) de la misma; vale decir que la presunción se aplica únicamente a las sociedades anónimas y a las en comandita por acciones (en la parte comanditaria), quedando fuera del ámbito de su vigencia las demás sociedades y empresas. La razón de esta preferencia reside en que tales actos se consideran como realizados entre partes jurídicamente independientes.

"Cabe destacar que la señalada es una entre las varias presunciones que aparecen en la ley de impuesto a las ganancias (vgr. artículo 37, 46, 48, 57, etc.) para dar solución a situaciones susceptibles de generar modalidades elusivas

ante el silencio normativo en ciertos casos, como la disposición de fondos en los entes sociales, dando lugar a la regulación que introdujo la ley 23260.

"Conforme con lo que dispone el citado artículo 73, toda disposición de fondos o bienes en favor de terceros que no responda a operaciones realizadas en interés de la sociedad, hace presumir sin admitirse prueba en contrario, que ella genera una utilidad gravada por el tributo asimilable a un interés presunto. El alcance de lo que debe entenderse 'en interés de la sociedad' ha sido fijado en el artículo 100 del reglamento de la ley, en el que se dispone que se consideran efectuadas 'en interés de la sociedad' aquellas operaciones que se relacionan con el giro comercial de la misma o que reparten algún beneficio gravado para la sociedad, aclarando que son una consecuencia de las operaciones propias del giro de las empresas las sumas anticipadas a directores, síndicos y miembros de los consejos de vigilancia en concepto de honorarios, en la medida que no excedan los montos dispuestos por la asamblea correspondiente al ejercicio por el cual se adelantan y siempre que tales anticipos se encuentren individualizados y registrados contablemente.

"De acuerdo con la norma referenciada, los anticipos de honorarios cuyo importe no supere el acordado para todo el ejercicio por la asamblea general respectiva, se los tendrá por efectuados 'en interés de la sociedad' y por lo tanto no alcanzados por la presunción, la que en consecuencia, será aplicable solamente en la hipótesis de existir excedentes que superen los valores acordados y únicamente, con relación a estos últimos. Atento que la ley no contiene precisiones al respecto, no debe confundirse este límite con el tope establecido en el inciso i) de su artículo 87 para la deducción de honorarios, toda vez que ambas situaciones no guardan ninguna correlación entre sí.

"En cuanto al momento a partir del cual corresponde aplicar la presunción, ante la ausencia de normas concretas, resulta razonable fijarlo desde el momento en que los importes superan el monto fijado por la asamblea, dado que es recién entonces cuando se produce la no utilización de los fondos o bienes 'en interés de la sociedad' y por todo el tiempo que ella se mantenga. Existiendo devoluciones, las mismas deberán computarse neteando los saldos.

"Las consideraciones vertidas por la recurrente en cuanto a la conformación familiar de Muscariello Hnos. SA. y al hecho que los directores perceptores de los anticipos, son al mismo tiempo los únicos accionistas de la sociedad, lo que caracterizaría como dividendo a las sumas anticipadas, ceden ante la contundencia de las disposiciones legales y reglamentarias, que no prevén ninguna excepción basada en esa calidad. En el caso de autos, la determinante de la situación fiscal no es otra que el tipo societario elegido y todas las consideraciones sobre equidad, capacidad contributiva y falta de adecuación temporal entre la ley y su reglamentación no tienen cabida.... " (ACA TERMINA LA TRANSCRIPCIÓN DEL FALLO MUSCARIELLO HNOS SA).

CALCULO DE LOS INTERESES PRESUNTOS POR PARTE DE LA AFIP

VII - Que en el presente caso, según surge de las planillas de liquidación corrientes a fojas 42/3 de las actuaciones administrativas que corren por cuerda,

la inspección hizo aplicación de la normativa precedentemente reseñada, y procedió a efectuar el cálculo de intereses sobre el monto que arrojaba la cuenta de directores, comenzando por el acumulado correspondiente al mes de julio de 1994, del que procedió a detraer la distribución de honorarios dispuesta por la asamblea que aprobó el ejercicio cerrado el 30/1994 que alcanzó la suma de \$ 159.375,90 (ver cuadro de fs. 43 a.a.), procedimiento que resulta beneficioso para la recurrente, puesto que la citada asamblea debió celebrarse dentro de los cuatro meses de cerrado el ejercicio (artículo 234, ley de sociedades), de tal manera que la detracción de aquellos honorarios distribuidos bien pudo hacerla el Fisco Nacional en la fecha en que se haya celebrado la susodicha asamblea, de la que no existe copia en los antecedentes administrativos agregados, pero que presumiblemente haya tenido lugar, como máximo, en el mes de octubre de 1994 atento lo que establece al respecto la normativa comercial.

Por lo precedentemente expuesto, **corresponde confirmar la resolución venida en recurso en lo referido al cálculo de los intereses presuntos del artículo 73 de la ley de impuesto a las ganancias.**

(..)

Que en función de lo hasta aquí expuesto **SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

La Dra. Sirito dijo:

I - **Adhiero al voto precedente** salvo en cuanto no propicia la imposición de costas en lo que se refiere a la defensa de nulidad articulada por la recurrente.

(..)

II - En cuanto a la cuestión de fondo, a los fundamentos expresados en el voto - a los que adhiero- cabe agregar que al cierre del ejercicio 1995, concluido el 30/6/1995, la recurrente tenía un crédito acumulado en las cuentas de directores de \$ 964.677,03 (fs. 43 de los antecedentes administrativos) a los que no hizo devengar intereses, en tanto que debió pagarlos por los préstamos solicitados en el ejercicio al Banco de Boston, 31/12/1994 por \$ 293.766,00 y al Banco Roberts, 20/12/1994 por \$ 105.000,00 (ver punto e] a fs. 203 de la pericia contable agregada a fs. 203/4 vta.).

LOS ANTICIPOS DE LOS FONDOS NO SOLAMENTE NO SON EN INTERES DE LA EMPRESA SINO QUE POR EL CONTRARIO LA EMPRESA HA SUFRIDO UN PERJUICIO.

Por lo tanto, **es correcta la atribución de intereses efectuada por el Fisco a los retiros superiores a las sumas asignadas en concepto de honorarios que luego fueron aprobados por la asamblea societaria, puesto que no sólo no hay prueba de algún motivo valedero para considerar que el suministro de esos fondos ha sido realizado en interés de la empresa sino que por el contrario, ésta ha sufrido un perjuicio evidente desprendiéndose de liquidez con mucho exceso respecto de su obligación presumible y sin retribución, para luego obtener la que necesitaba y le faltaba, pagando por ello.**

El Dr. Brodsky dijo:

Que comparte el relato y lo expuesto en los considerandos IV a VII y IX del voto de la Dra. Gramajo, en tanto su opinión con respecto a lo decidido en el considerando VIII es diferente.

Ello así por cuanto la conducta de la recurrente en el caso bajo análisis, encuadra en la figura del error excusable a que se refiere el artículo 45 de la ley de procedimiento, toda vez que la vinculación de los accionistas directores con la sociedad que integran -que no ha sido objetada por la representación fiscal- bien pudo hacerlos incurrir en la equivocación de no considerarse "terceros" con relación a la misma.

(..)

Que en virtud de la votación que antecede; **por mayoría SE RESUELVE: Confirmar la resolución apelada** en todas sus partes. Con costas.

(..)

Ethel E. Gramajo - María I. Siritto - Sergio P. Brodsky”.

CORRESPONDE LA APLICACIÓN DE LOS INTERESES PRESUNTOS TIPIFICADOS EN EL ART. 76 DE LA LIG (EX ART. 73) EN EL CASO DE EMPRESAS DE UN MISMO GRUPO ECONOMICO

AKAPOL SA CSJN DEL 03.05.2012

FIAT CONCORD SA CSJN DEL 06.03.2012

Téngase que presente que en la actualidad el decreto reglamentario establece que:

“cualquiera sea la naturaleza y la residencia del prestatario y la relación que pudiera tener con la empresa que gire los fondos”

Situación que no estaba prevista en el decreto reglamentario en el momento de los hechos y del dictado de los fallos.

El art. 100 del D.R. de la LIG (VIGENTE EN EL MOMENTO DEL DICTADO DE LOS DOS FALLOS DE LA CSJN), establecía que:

“Art. 100 - A efectos de la aplicación del artículo 73 de la ley, se entenderá que se configura la disposición de fondos o bienes que dicha norma contempla, cuando aquéllos sean entregados en calidad de préstamo, sin que ello constituya una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa o deban considerarse generadoras de beneficios gravados”.

El actual art. 169 del D.R. de la LIG, establece que:

“Art. 169 - A efectos de la aplicación del artículo 76 de la ley, se entenderá que se configura la disposición de fondos o bienes que dicha norma contempla, cuando aquellos sean entregados en calidad de préstamo, **cualquiera sea la**

naturaleza y la residencia del prestatario y la relación que pudiera tener con la empresa que gire los fondos, y sin que ello constituya una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa o deban considerarse generadoras de ganancias gravadas.
(..)”

AKAPOL SA CSJN DEL 03.05.2012

El TFN confirmó la determinación de oficio.

La CNACAF revocó la sentencia del TFN

La CSJN confirma la sentencia de la CNACAF

Préstamos otorgados a dos empresas vinculadas. CON INTERESES. A tasas superiores a las de mercado.

La CSJN no se detiene en el análisis de la cuestión referida al tratamiento de las empresas vinculadas con el instituto del actual art. 76 de la LIG. (ya lo había hecho en Fiat Concord SA)

“1º) Que la cuestión federal planteada por el recurrente -la inteligencia del art. 73 de la Ley del Impuesto a las Ganancias- (HOY ART. 76 DE LA LEIG) no guarda relación directa e inmediata con la materia en litigio -como es exigible para la procedencia de la apelación prevista en el art. 14 de la ley 48- toda vez que las conclusiones de la sentencia apelada sobre los extremos fácticos de la causa son suficientes para excluir la aplicación de la referida norma.

PRESTAMOS CON INTERESES (SUPERIORES A LOS QUE SE HUBIERA OBTENIDO EN UNA ENTIDAD BANCARIA)

2º) Que, en efecto, el a quo tuvo por probado que los préstamos otorgados por la actora estaban relacionados con el giro comercial de esa empresa y que le reportaron un beneficio, ya que obtuvo una tasa de interés -9,5 %- igual o superior a la que hubiera obtenido en una entidad bancaria, de manera que fueron realizados en el interés de la sociedad, en los términos contemplados por el art. 103 del decreto reglamentario de la ley del tributo (HOY ART. 169 DEL D.R. DE LA LIG).

3º) Que al no resultar revisables tales conclusiones en la instancia del recurso extraordinario -en tanto la valoración de las cuestiones de hecho y prueba es, en principio, privativa de los jueces de la causa máxime cuando, como en el sub examine, no se presenta un supuesto de arbitrariedad- sería inoficioso detenerse a considerar los agravios relativos a la interpretación asignada por el a quo al art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias, en el caso de operaciones realizadas entre sociedades vinculadas que conforman un mismo grupo económico, pues aunque se admitieran tales agravios -confr. la sentencia dictada el 6 de marzo de 2012 en los autos F.260.XLIII "Fiat Concord S.A. (TF 16.778-I) c/ DGI"- no se

alteraría el resultado de este pleito en razón de los motivos precedentemente reseñados.

Por ello, **habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se desestima el recurso extraordinario** planteado, con costas, así como la queja que corre agregada por cuerda. Declárase perdido el depósito de fs. 127 de la presentación directa y, oportunamente, procédase a su archivo. Notifíquese y devuélvase el expediente principal al tribunal de origen.

Ricardo Luis Lorenzetti
Enrique S. Petracchi
Juan Carlos Maqueda
E. Raúl Zaffaroni
Carmen M. Argibay”.

DICTAMEN DE LA PROCURACION GENERAL DE LA NACION (Laura Monti)
de fecha 02.02.2009

EL TFN CONFIRMA LA DETERMINACION DE OFICIO

“- | -

A fs. 186/88, la Sala A del **Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución 72/02 de la Jefa (interina) de la División Determinaciones de Oficio** de la Subdirección General de Operaciones Impositivas III de la AFIP, en cuanto, tras impugnar las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de Akapol S.A. por los períodos fiscales 1997 a 2000 -ambos incluidos-, había determinado de oficio la diferencia de impuesto resultante de aplicar el art. 73 de la ley del gravamen sobre una serie de **préstamos otorgados por la actora a dos empresas vinculadas** con ella, Ardal S.A. y Tridal S.A.

Para así decidir, estimó que no cabe desconocer la personalidad jurídica diferenciada de las deudoras, aunque la participación de la actora en ellas sea del 75% y del 95% respectivamente.

Agregó que **los préstamos realizados no pueden considerarse operaciones realizadas en interés de la sociedad, puesto que no corresponden a su giro comercial**. Señaló que, por el contrario, las razones por ella alegadas llevan al convencimiento de que respondieron exclusivamente al interés propio de las receptoras de fondos.

Por último, **el hecho de que las transacciones tuvieran pactado un interés superior al de plaza no modifica la conclusión** a la que arribó, puesto que el art. 73 de la ley del tributo contiene una presunción sobre la existencia de una ganancia gravada equivalente a la aplicación de un interés legalmente determinado sobre la suma del préstamo, figura legal que no admite prueba en contrario.

LA CNACAF REVOCA LA SENTENCIA DEL TFN Y POR LO TANTO DEJA SIN EFECTO LA DETERMINACION DE OFICIO

- II -

La Sala V de **la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal** revocó la **sentencia** anterior, a fs. 228/229 vta.

PARA LA CAMARA DENTRO DE UN MISMO GRUPO ECONOMICO NO HAY DISPOSICION DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS

Sostuvo que **la presunción** contenida en el art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias **requiere que se trate de disposición de fondos a terceros, circunstancia que -a su criterio- no se configura en autos, toda vez que las operaciones se han realizado entre empresas muy fuertemente vinculadas, que conforman un mismo grupo económico** en el que Akapol S.A. detenta la mayoría accionaria en ambas participadas y controla completamente la toma de decisiones en ellas.

PARA LA CAMARA SE TRATA DE OPERACIONES EN INTERES DE LA EMPRESA

Añadió que *tampoco se reúne la segunda exigencia, consistente en que se trate de operaciones que no sean realizadas en interés de quien las practica, puesto que toda operación que se relacione con el giro comercial de la firma o que implique un beneficio gravado para ella, debe ser considerada como realizada en su provecho. En lo que hace al sub lite, contrariamente a lo sostenido por el tribunal administrativo, estimó que el objeto comercial de Akapol S.A. también comprende las operaciones de carácter financiero como las que originaron la impugnación fiscal.*

(..)

- III -

A fs. 235/251 luce el recurso extraordinario interpuesto por la AFIP contra la sentencia del a quo.

(..)

OPINION DE LAURA MONTI

- V -

El primer párrafo del art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. por decreto 649/97) (HOY ART. 76 DE LA LIG) establece que toda disposición de fondos o bienes efectuados a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en su art. 49, inciso a) (HOY ART. 53 INCISO A) DE LA LIG), y que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa, hará presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada en cabeza del prestatario equivalente a un interés que allí se fija.

Por su parte, el art. 103 del decreto reglamentario (HOY ART. 169 DEL D.R. DE LA LIG) de la ley manda, en su primer párrafo, que a los efectos de la aplicación del art. 73 de la ley se entenderá que se configura la disposición de fondos o bienes cuando éstos sean entregados en calidad de préstamo, sin que ello constituya una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa o deban considerarse generadoras de beneficios gravados.

SE DEBE ANALIZAR EL ORIGEN DE LA NORMA

785

Considero que resulta imprescindible atender al origen de esta norma, toda vez que, como lo ha dicho el Tribunal en pacífica jurisprudencia, la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 302:973) y la primera fuente para determinar tal voluntad es la letra de la ley (Fallos: 299:167), cuyas palabras deben ser comprendidas en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 306:796), sin que quepa a los jueces sustituir al legislador, sino aplicar la norma tal como éste la concibió (Fallos: 300:700; 321:1614; 324:415, entre otros).

SE RECURRE AL MENSAJE DE ELEVACION DEL PROYECTO DE LEY

Así, por una parte, surge del mensaje de elevación del proyecto de ley n° 662, del 12 de abril de 1985, enviado por el Poder Ejecutivo Nacional al Congreso, que se tuvo en cuenta la situación en que se hallaban las personas físicas accionistas de sociedades anónimas -en especial las cerradas- ante la distribución de beneficios, y la neutralidad fiscal para la decisión de distribuirlos o no. En particular, **la presunción de que se trata consistió en extender el tratamiento previsto para el reparto de utilidades a las sumas facilitadas por tales entes a sus accionistas, en calidad de préstamo, en los casos en que no se estipulasen intereses o que éstos resultasen inferiores a los legalmente contemplados. Se buscó, de esta manera, evitar que esas sociedades retuvieran utilidades, sin distribuirlas, para canalizarlas luego hacia los accionistas** (en particular si éstos tenían altos niveles de ingresos) **por vías que no supusieran para ellos una imposición adicional** (Ver Diario de Sesiones de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, 4 de septiembre de 1985, p- 4.177, en el debate de la ley 23.260).

Esa intención, asimismo, surge del informe presentado por el senador Trilla en las sesiones del 24 y 25 de septiembre de 1985, en el cual expuso, respecto de la norma en cuestión, que **tiene por finalidad "impedir que las sociedades cerradas puedan facilitar sumas a sus accionistas en calidad de préstamos cuando en realidad se trataría de utilidades gravadas en cabeza de las mismas"** (ver Diario de Sesiones del Senado de la Nación, 1985, p. 2.498).

Con la ayuda de las pautas hermenéuticas indicadas, creo que es innegable que la voluntad del legislador estuvo dirigida a crear una presunción para ser aplicada únicamente sobre un tipo específico de préstamos: aquellos entregados por las sociedades a sus accionistas, con tasas de interés inferiores a las legales, y con la finalidad espuria de canalizar fondos de la primera hacia los segundos sin recurrir a la distribución de utilidades.

- VI -

En lo que respecta al sub lite, estimo que resulta útil poner de relieve algunos extremos fácticos que resultan insoslayables a los efectos de apreciar si la presunción del art. 73 de la ley del impuesto es apta o no para regular la especie.

LOS PRESTAMOS A SUS CONTROLADAS FUERON CON INTERESES A TASAS SUPERIORES A LAS DE MERCADO

*De un lado, que el Fisco no ha controvertido que **los créditos otorgados por la actora a sus controladas lo fueron con una tasa de interés que giró en torno al 9,5% anual**, que era capitalizable mensualmente. Por otro, tampoco controvierte que **dicha tasa resultaba superior a la que podía conseguirse en el mercado**.*

POR LO TANTO SE REALIZARON EN INTERES DE LA EMPRESA

Así las cosas, no parece admisible entender que los créditos de que se trata no fueran realizados en "interés de la empresa", tal como lo sostiene la demandada, cuando afirma de manera dogmática que el movimiento de fondos no fue realizado en beneficio de la actora ni con motivo de su giro comercial (ver fs. 200).

Tengo para mí que las operaciones en estudio constituyeron sucesivos mutuos que, como contratos bilaterales que son, han de considerarse en principio -salvo prueba o demostración en contrario, que aquí no hallo- realizado en interés de ambas partes negociantes.

POR TRATARSE DE EMPRESAS CONTROLADAS EL PAGO ESTABA ASEGURADO

*Además, como surge de la causa, y para mí cobra especial relieve, Akapol S.A. **colocó sus excedentes financieros en un negocio que le resultaba doblemente conveniente, puesto que no sólo le era más beneficiosa la tasa de interés que pagaban sus controladas con relación al mercado, sino que también tenía asegurado su pago y la devolución del principal, por razones elementales derivadas del control societario que ejercía.***

Vistas las cosas desde otro ángulo, estimo que la tesitura que esgrime el Fisco en torno al art. 73 de la ley del gravamen conduce inexorablemente a un resultado inadmisibles, consistente en que toda operación financiera realizada por un sujeto pasivo del art. 49, inc. a), de la ley del gravamen con cualquiera otra persona con una tasa de interés menor que la que surge de la norma legal resultará no sólo observable, sino que automáticamente quedará abarcada por la presunción -transformada así en ficción legal-, divorciándose completamente del objetivo tenido en miras por el legislador al crearla.

Lo cual, según lo veo, es irrazonable pues equivale a sostener que quien no pacte un interés superior al que resulte del normativamente previsto deberá tributar por la diferencia, más allá de toda consideración tanto de las condiciones del mercado como de la particular situación de los contratantes.

Debe tenerse presente que es criterio interpretativo inveterado de V.E. que "no debe prescindirse de las consecuencias que se derivan de la adopción de cada uno, pues ellas constituyen uno de los índices más seguros para verificar su razonabilidad y su coherencia con el sistema en que está engarzada la norma" (Fallos: 234:482; 302:1284; 311:1952; 319:2594, entre otros).

- VII -

*Es mi parecer que lo hasta aquí señalado basta para sellar la suerte adversa de la recurrente y torna insustancial tratar el resto de sus agravios pues no variará el resultado al que se arriba. Por ello, opino que corresponde declarar formalmente admisible el recurso extraordinario de fs. 235/251, y **confirmar la sentencia recurrida** por los argumentos aquí expresados.*

Buenos Aires, 2 de febrero de 2009.

Laura M. Monti”.

FIAT CONCORD SA CSJN DEL 06.03.2012

El TFN revocó la determinación de oficio.

La CNACAF revocó la sentencia del TFN.

La CSJN confirma la sentencia de la CNACAF.

Se trataba de préstamos otorgados a empresas vinculadas SIN INTERESES.

Fiat Concord SA y Fiat Argentina SA efectuaron disposiciones de fondos a favor de empresas del mismo grupo económico SIN INTERESES.

La CSJN luego de repasar el Diario de Sesiones de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación al sancionarse primero la Ley 23.260 -abril de 1985- (los dividendos estaban gravados) y luego la Ley 24.073 -marzo de 1992- (los dividendos se desgravaron), concluye que la intención del instituto de disposición de fondos o bienes fue evitar la distribución encubierta de dividendos.

La CSJN entiende en primer lugar que las disposiciones (de fondos o bienes) entre empresas del mismo grupo económico constituyen disposiciones a favor de terceros (Considerando 8º), y en segundo lugar que el interés al que se refiere el legislador no es el interés del grupo económico, sino que el interés de la empresa que dispone de los fondos o bienes (Considerando 9º).

La Procuradora diferencia entre las sumas dispuestas para hacer frente a gastos operativos y gastos por cuenta y orden, considerando que en tal caso no corresponde la presunción. Y si procede la presunción por aquellos montos que superan los gastos operativos. (lo cual no es receptado por la CSJN).

*“1º) Que contra la sentencia de la Sala IV de **la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que, al revocar la dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación, confirmó el ajuste practicado por el organismo recaudador a Fiat Concord S.A y a Fiat Argentina S.A en el impuesto a las ganancias —por disposición de fondos a favor de terceros, con sustento en el art. 73 de la ley del gravamen (HOY ART. 76 DE LA LIG), y 100 de su decreto reglamentario (HOY ART. 169 DEL D.R. DE LA LIG)— las mencionadas empresas interpusieron recurso extraordinario por hallarse en tela***

de juicio la interpretación de normas de naturaleza federal, que fue concedido por el a quo en ese aspecto (fs. 632).

2°) Que para decidir en el sentido indicado, la cámara afirmó que tanto Fiat Concord S.A como Fiat Argentina S.A **dispusieron de fondos a favor de otras sociedades** las que, como tales, tienen personalidad, patrimonio e intereses propios. Puntualizó que **no surge de las constancias de autos que la realización de tales operaciones haya implicado un beneficio para quien efectuó los préstamos**. Agregó que las sociedades no demostraron la alegada necesidad de tales préstamos para su giro normal. En tal sentido, señaló que las actoras se limitaron a describir su estructura organizativa sin aportar prueba alguna sobre el provecho que derivaría para ellas de operar en esa forma. En particular, y **teniendo en cuenta la calidad de financiera de Fiat Argentina, descartó que la realización de esas operaciones —sin la percepción de un interés equivalente al de mercado— hubiera podido redundar en un beneficio patrimonial**. Del mismo modo, concluyó en que **tampoco podía considerarse a los préstamos gratuitos una consecuencia del propio giro de la empresa, máxime en atención a su propio objeto social y a los quebrantos millonarios que sufría al momento de prestar el dinero**.

Asimismo, **rechazó los argumentos de las actoras relativos a que el interés de ellas era equiparable al del grupo económico que integraban**. Puso de relieve que **frente al impuesto a las ganancias, las empresas vinculadas deben comportarse, en principio, como partes independientes; de manera que la vinculación societaria no acredita, por esa sola circunstancia, que los préstamos de dinero hayan sido efectuados en beneficio de quien los realizó**. Al respecto, con cita del precedente de Fallos: 286:97, señaló que la relación orgánica de subordinación societaria no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente ni tampoco anula su capacidad tributaria.

(..)

SENTENCIA DE LA CSJN

(..)

4°) Que, por el contrario, el remedio federal es inadmisibile en cuanto en éste se pretende cuestionar lo decidido por el a quo respecto de que no se aportó prueba alguna en el caso que demostrara el beneficio que tendría para las empresas actoras la operatoria a la que se hizo referencia en la sentencia, ni la necesidad de acudir a aquélla de acuerdo al giro normal de sus actividades, pues tales aspectos remiten al examen de cuestiones fácticas, por principio, ajenas al remedio extraordinario. Máxime, si se tiene en cuenta que en dicho recurso no se desarrolla ninguna argumentación acerca de una incorrecta valoración del material probatorio reunido en la causa, ni aquél ha sido fundado en la doctrina de la arbitrariedad de sentencias.

(..)

INTENCION DE LA PRESUNCION

6°) Que la presunción referida precedentemente fue introducida en el régimen que regula el impuesto a las ganancias por la ley 23.260, ordenamiento que — entre las posibles alternativas de integración del impuesto societario y el

personal— optó por establecer que la sociedad revestía la calidad de sujeto pasivo del gravamen por las utilidades obtenidas y, al propio tiempo, que los accionistas tendrían la misma calidad respecto de los dividendos que aquélla les distribuyera. En el contexto de dicha modalidad de imposición, **el sentido de la presunción fue limitar la práctica habitual de ciertas sociedades “cerradas”, cuyos accionistas tenían altos niveles de ingreso, consistente en retener sus utilidades con el objeto de canalizar luego los fondos de la sociedad por vías que no supongan para aquéllos una imposición adicional.**

Ello fue expresado por el Poder Ejecutivo Nacional en el mensaje de elevación del proyecto de ley —número 662— en los siguientes términos: “A efectos de restringir dicha posibilidad se extiende el tratamiento previsto para la distribución de utilidades a las sumas facilitadas por sociedades a sus accionistas en calidad de préstamo, en los casos en que no se estipule el pago de intereses o éstos resulten inferiores a los contemplados en el texto legal...” (ver, Diario de Sesiones de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, abril 25/26 de 1985, páginas 8250 y 8251).

Tal propósito quedó plasmado en el texto de la ley al establecer que, sin perjuicio de la presunción de ganancia gravada que para la sociedad tendría toda disposición de fondos o bienes a favor de terceros —primer párrafo del art. 73—, esas sumas tendrían para el accionista el mismo tratamiento que los dividendos —segundo párrafo del art. 73, en su texto originario.

No puede soslayarse, sin embargo, el hecho de que a partir de la reforma que introdujo la ley 24.073, el legislador se inclinó por gravar solamente las ganancias en cabeza de las sociedades a una tasa única del 30% y desgravar los dividendos como ganancia personal de los accionistas (ver, Diario de Sesiones de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación, marzo 18 y 19 de 1992, pág. 6007), esquema en el que se desvanecería el propósito originario de la presunción de evitar que pueda eludirse el pago del tributo mediante un espurio envío de fondos de la sociedad a los accionistas, sin acudir a la distribución de dividendos. Pese a ello, dicha reforma legislativa se limitó a suprimir el segundo párrafo del art. 73, y mantuvo en los mismos términos, la presunción que resulta de su párrafo primero, para toda disposición de fondos o bienes efectuada en favor de terceros por los sujetos comprendidos en el art. 49, inciso a), de la ley del gravamen.

ANALISIS DE LA CUESTION RELATIVA AL GRUPO ECONOMICO. SE ESTUDIA SI EL INTERES DEL GRUPO ECONOMICO ES EL MISMO INTERES QUE EL DE LA EMPRESA

7º) Que, como ha quedado delimitada la jurisdicción del Tribunal, éste debe ceñirse a decidir: a) **si puede considerarse que ha mediado una disposición de fondos o bienes efectuada en favor de un “tercero”, en los términos de la norma que se examina, cuando aquélla se realiza entre sociedades vinculadas que integran un mismo conjunto económico;** b) si —como lo sostiene la apelante— **el “interés de la empresa” al que alude la ley, debe ser**

entendido como el interés de dicho conjunto, y no, el del sujeto que efectúa la disposición de fondos o bienes.

LA DISPOSICION DE FONDOS EN UN MISMO GRUPO ECONOMICO ES UNA DISPOSICION DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS

8º) Que, contrariamente a lo sostenido por el apelante, **el hecho de que la disposición de fondos se efectúe** — como ha ocurrido en el caso— **entre sociedades vinculadas económicamente** entre sí, o en relación de sujeción económica por revestir una de ellas una condición dominante respecto de otra dependiente, **no impide considerar que dicha disposición se haya efectuado a favor de terceros**, en los términos del art. 73 que se examina, puesto que **se trata de distintos sujetos de derecho que son considerados individualmente como sujetos pasivos de la obligación tributaria.**

En rigor de verdad, **el ordenamiento argentino no regula los conjuntos económicos como estatutos autónomos.** No lo hace la ley tributaria ni la legislación comercial, puesto que, el principio general, es considerar a las sociedades integrantes de aquéllos como partes independientes en tanto se ajusten a las prácticas normales del mercado, sujetándolas al deber de llevar sus registraciones contables en forma separada (ver art. 5º, ley 11.683; art. 1º de la ley del impuesto a las ganancias y su art. 14, en la redacción dada a partir del dictado de la ley 21.481 —B.O. 5/1/77— y en las sucesivas reformas, al primitivo texto de la ley 20.628 —B.O.31/12/73—; arts. 33, 63 y 64 de la ley de sociedades comerciales), reservándose para casos de excepción la posibilidad de prescindir de la individualidad jurídica de cada sujeto, y de considerar, a los fines fiscales, a todos ellos como una unidad.

En efecto, como lo precisó este Tribunal, la “...relación de subordinación no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente [respecto de la sociedad dominante] ni anula su capacidad jurídica tributaria” (Fallos: 286:97). En el mismo sentido afirmó que ciertas circunstancias particulares “...autorizan el tratamiento excepcional que esta Corte ha dispensado a otros conjuntos económicos, según las argumentaciones expuestas en los ya citados precedentes de Fallos: 286:97 y 287:79, sin que ello importe reconocer a aquella vinculación el estatuto autónomo de un sujeto pasivo de la obligación tributaria para los gravámenes controvertidos en esta causa...”, pues “...para la solución del sub lite no se ha desconocido la existencia de dos sociedades de capital perfectamente delimitadas conforme al orden jurídico privado, ni tampoco la personería jurídica de la sociedad local” (Fallos: 307:118).

SE DESTACA QUE EXISTIAN OTROS PRESTAMOS CON INTERESES A EMPRESAS DEL MISMO GRUPO ECONOMICO

Resulta contundente en este sentido, señalar que la propia apelante ha mencionado en defensa de su postura, que en la contabilidad de Fiat Argentina S.A. **existirían otras cuentas** —distintas a las examinadas por el organismo fiscal— **en las que se asentaban los “préstamos inter empresarios” por los que sí se cobraban intereses a las empresas del llamado grupo Fiat** (fs. 617 vta./618), lo que descarta nítidamente la alegada imposibilidad de que las

sociedades actoras hayan asumido comportamientos propios de los terceros independientes, y que, por ende, no puedan ser alcanzadas por las previsiones del art. 73 de la ley.

SE CONCLUYE QUE EL INTERES DE LA EMPRESA NO ESTA RELACIONADO CON EL INTERES DEL GRUPO ECONOMICO

9º) Que, **establecida la individualidad jurídica de cada sujeto, cabe concluir que cuando el art. 73 de la ley alude a las operaciones realizadas en “interés de la empresa”** —recaudo estrechamente ligado al establecido en la reglamentación acerca de que la presunción operará si los fondos entregados en calidad de préstamo no responden a operaciones propias del “giro de la empresa”—, **no se refiere al interés del conjunto económico sino al del sujeto al que se encuentra dirigida la norma, esto es, la sociedad de capital que efectúa la disposición de fondos o bienes.** Sin perjuicio de ello, es pertinente señalar que en el supuesto de las sociedades que integran un conjunto económico, podrían existir modalidades comerciales peculiares, que deberán ser contempladas, en cada caso, mediante una exhaustiva ponderación de la causa que originó la entrega de los fondos o bienes, y de la correlativa contraprestación por parte de quien los receiptó, examen que —por las razones señaladas en el considerando 4º de la presente— no corresponde al Tribunal realizar en esta instancia excepcional.

Por ello, y habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario con los alcances señalados en la presente, y **se confirma la sentencia apelada.** Las costas se imponen por su orden, atento a lo novedoso de la cuestión planteada y a las dificultades que presenta (art. 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Ricardo Luis Lorenzetti
Carlos S. Fayt
Enrique Santiago Petracchi
Juan Carlos Maqueda
E. Raúl Zaffaroni
Carmen M. Argibay”.

DICTAMEN DE LA PROCURACION GENERAL DE LA NACION (Laura Monti)
de fecha 02.02.2009

“- | -

A fs. 596/598, la Sala IV de la **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó el ajuste practicado por el Fisco Nacional a Fiat Concord S.A. y a Fiat Argentina S.A. en el impuesto a las ganancias, por la existencia de disposiciones de fondos a favor de terceros sin mediar interés en esas empresas, con sustento en el art. 73 de la ley del gravamen y 100 de su decreto reglamentario.**

(..)

OPINION DE LAURA MONTI
(..)

LOS FONDOS FUERON DESTINADOS AL PAGO DE GASTOS OPERATIVOS

*El organismo recaudador reconoce que una **parte de las sumas remitidas por Fiat Concord S.A. a Fiat Argentina S.A. ha sido para hacer frente, por anticipado en algunos casos, a los gastos operativos** de la primera (cfr. antecedentes administrativos; informe de fs. 273 del cuerpo IVA; informe de fs. 386 y resolución determinativa de oficio obrante a fs. 581 del cuerpo ganancias).*

TAMBIEN HABIA GASTOS REALIZADOS POR CUENTA Y ORDEN DE EMPRESAS DEL GRUPO ECONOMICO

***Idéntica situación se verifica respecto de los gastos realizados por Fiat Argentina S.A., por cuenta y orden de las compañías pertenecientes al “Grupo Fiat”** (resolución determinativa de oficio obrante a fs. 302/310 de autos, en especial fs. 302 y 304).*

PARA LAURA MONTI ESAS DISPOSICIONES DE FONDOS ENTONCES NO FUERON EN CALIDAD DE PRESTAMO

*Despejado este aspecto de la controversia, **es claro para mí que las disposiciones de fondos de los dos párrafos anteriores no lo han sido en calidad de préstamo**, como lo exige el art. 100 del decreto 2353/86, sino en virtud de una modalidad jurídica diversa, más cercana al mandato y a la gestión oficiosa, pero definitivamente alejada del mutuo.*

Estimo que la diferencia cobra especial importancia a la luz de la inveterada doctrina de V.E. que indica que “es propio de la tarea judicial indagar sobre el espíritu de la leyes más que guiarse por el rigor de las palabras en que ellas están concebidas” (Fallos: 308:1664). Además, sostuvo que debe averiguarse el verdadero sentido y alcance de la ley “mediante un examen atento y profundo de sus términos que consulte la realidad del precepto y la voluntad del legislador, pues sea cual fuere la naturaleza de la norma, no hay método de interpretación mejor que el que tiene primordialmente en cuenta la finalidad de aquélla” (Fallos: 308:1861).

(..)

*Sobre la base de esta afirmaciones, **es innegable, a mi modo de ver, que la voluntad del legislador estuvo dirigida a insertar una presunción encaminada únicamente a un tipo específico de préstamos**: aquellos entregados por las sociedades a sus accionistas, con tasas de interés inferiores a las legales, cuya finalidad espuria era canalizar fondos de la primera hacía los segundos sin recurrir a la distribución de utilidades.*

Es evidente, por las circunstancias reseñadas, que en la especie no se verifica el sustrato fáctico que torna aplicable la figura legal. Por ello, de convalidarse la postura de la demandada, se impondría a la actora una presunción de ganancia gravada sin que, strictu sensu, el art. 73 de la ley del tributo ni su reglamentación así lo dispongan (arg. Fallos: 312:912, cons. 9º).

Por lo expuesto, considero que **corresponde revocar la sentencia apelada** en cuanto convalida la imposición del art. 73 de la ley del gravamen a las **sumas entregadas por Fiat Concord S.A. a Fiat Argentina S.A. para hacer frente a los gastos operativos de la primera, así como también los gastos realizados por Fiat Argentina S.A., por cuenta y orden de las compañías pertenecientes al “Grupo Fiat”**.

POR LAS SUMAS QUE SUPERAN LOS GASTOS OPERATIVOS SI SE TRATA DE DISPOSICIONES DE FONDOS A FAVOR DE TERCEROS

- V -

Bajo este prisma, **distinta consideración merecen las sumas que, en exceso a sus gastos operativos**, Fiat Concord S.A. transfirió a Fiat Argentina S.A. (cfr. antecedentes administrativos, resolución determinativa de oficio obrante a fs. 579/585 del cuerpo ganancias, en especial fs. 582).

En mi parecer, estos montos encuadran sin esfuerzo en los términos del citado art. 73, sin que las defensas opuestas por el contribuyente logren desvirtuar esta conclusión.

En especial, la recurrente no ofreció prueba alguna para acreditar que esas transferencias obedezcan a una causa jurídica diferente de un préstamo ni rebatió la postura fiscal que destaca la carencia de argumentos válidos para explicar el interés de Fiat Concord S.A. en la permanencia de esos saldos en exceso en el patrimonio de su controlante sin requerir su devolución durante los cuatro años bajo inspección (cfr. antecedentes administrativos; informe de fs. 387 y resolución determinativa de oficio obrante a fs. 579/585 del cuerpo ganancias).

Asimismo, el esfuerzo puesto en demostrar que Fiat Argentina S.A. no es un “tercero” en los términos del art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias, pues controla a Fiat Concord S.A., no es para mí suficiente a la luz de la doctrina de Fallos: 286:97, recordada por el a quo, donde se estableció que la relación orgánica de subordinación no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente ni tampoco anula su capacidad tributaria.

- VI -

En virtud de lo dicho, considero que corresponde admitir formalmente el recurso extraordinario, **revocar parcialmente la sentencia apelada** con el alcance señalado en el punto IV y confirmarla en lo restante.

Buenos Aires, 2 de febrero de 2009

Laura M. Monti”

BJ SERVICE SRL CSJN DEL 06.03.2012

LAS UTILIDADES DE LA SOCIEDAD LOCAL ERAN UTILIZADAS POR OTRAS EMPRESAS DEL GRUPO

LAS OPERACIONES NO SON EN INTERES DE LA EMPRESA (SE REMITE A FIAT CONCORD SA)

El TFN confirmó la determinación de oficio.

La CNACAF confirmó la sentencia del TFN.

La CSJN confirma la sentencia de la CNACAF. (La CSJN remite de Fiat Concord SA).

La política de la empresa consistía en que las utilidades obtenidas por la empresa local puedan ser utilizadas por otras sociedades del grupo económico.

La CSJN entiende que ello no redundaría en interés de la empresa local, sosteniendo que:

*“10) Que, en efecto, la doctrina establecida en el caso antes citado - considerandos 8° y 9° de la sentencia del Tribunal- conduce a desestimar los agravios de la apelante relativos a que la **disposición de fondos o bienes entre sociedades que integran un mismo conjunto económico** no puede ser considerada como efectuada a favor de "terceros" en los términos del art. 73 de la ley del gravamen, y a que **el "interés de la empresa" -al que alude dicho artículo- sea el del conjunto** y no el del sujeto al que se encuentra dirigida la norma, esto es, la sociedad de capital que efectúa la disposición de fondos o bienes. Sin perjuicio de que -como fue señalado en aquel fallo con respecto a este último punto- deba ser ponderado, en cada caso, la existencia de modalidades comerciales peculiares que podrían derivarse de esa vinculación económica, mediante un exhaustivo examen de la causa que originó la entrega de los fondos o bienes, y de la correlativa contraprestación por parte de quien los recibió.*

*En el caso, puesto que como lo expone la recurrente, **las remesas de fondos obedecerían a una práctica establecida para todas las empresas del grupo** en el "Manual de Políticas/Procedimientos de Contabilidad Internacionales", **con la finalidad última de que las utilidades obtenidas por la sociedad local puedan ser utilizadas por otras sociedades integrantes del mismo conjunto económico**, según el criterio de asignación de aquéllas que decida la casa matriz (ver en el Cuerpo Determinación de Oficio N° 2, fs. 306 del Informe Final de Inspección, y fs. 308/308 vta.; 364 vta., y 371 vta. de los autos principales), **no puede entenderse que esa operación haya sido realizada en interés de la empresa actora**”.*

PETROQUIMICA RIO TERCERO SA CSJN DEL 14.07.2015

En el mismo sentido que en Fiat Concord SA, se expidió la CSJN en **Petroquímica Rio Tercero SA** del 14.07.2015.

DRAGADOS Y OBRAS PORTUARIAS SA CSJN DEL 24.04.2012

SE TRATA DE FONDOS ENTREGADO A LA FIRMA SUPERCEMENTO SA (MISMOS ACCIONISTAS)

AMBAS EMPRESAS REALIZABAN NEGOCIOS EN FORMA CONJUNTA (SE HABIAN TOMADO PRESTAMOS EN FORMA CONJUNTA)

LA AFIP NO LOGRO DEMOSTRAR QUE LAS OPERACIONES NO SEAN EN INTERES DE LA EMPRESA

El TFN revocó la determinación de oficio.

La CNACAF confirmó la sentencia del TFN.

La CSJN declara desierto el recurso (Art. 280 CPCCN).

Se trataba de fondos entregados por Dragados y Obras Portuarias SA a la empresa Supercemento S.A. (sociedad integrada por los mismos accionistas).

Destacó la CNACAF que, tal como lo afirmó el TFN, el peritaje contable da cuenta de la existencia de numerosos negocios emprendidos en forma conjunta y mancomunada por Dragados y Obras Portuarias S.A. y su accionista Supercemento S.A., con actividades empresariales distintas y complementarias entre sí; de distintos préstamos bancarios tomados en forma conjunta por ambas, como asimismo que la disposición de fondos responde en su casi totalidad a emprendimientos conjuntos.

La CSJN destaca que la AFIP no ha demostrado que las operaciones no redunden en interés de la empresa:

"8°) Que, sin embargo, la representación fiscal omitió hacerse cargo debidamente -es decir, mediante una crítica concreta y razonada- del restante argumento tenido en cuenta por el a quo: que la entrega de los fondos había sido realizada en interés de la empresa actora pues se relacionaba con su giro comercial.

En efecto, sobre este punto -como fue reseñado en el considerando 3°- la cámara ratificó lo aseverado por el Tribunal Fiscal "en el sentido que la pericial contable (fs. 286/293) da cuenta de la existencia de numerosos negocios emprendidos en forma conjunta y mancomunada por Dragados y su accionista Supercemento, con actividades empresariales distintas y complementarias entre sí, tomando distintos préstamos bancarios en forma conjunta, como asimismo de que la disposición de fondos responde en su casi totalidad a emprendimientos conjuntos" (fs. 407). Y a continuación señaló al respecto "que si bien el Fisco se

agravia de la valoración efectuada por el tribunal a quo, no especifica cuáles son los supuestos errores en que éste incurrió al analizar dicho informe pericial".

En su memorial ante esta Corte, la representación de la AFIP persiste en la misma deficiencia puntualizada por la cámara, ya que si bien se agravia de la conclusión a la que llegaron sobre ese extremo los tribunales de las anteriores instancias, no refuta las concretas circunstancias que -sobre la base del peritaje contable- fueron tenidas en cuenta en los respectivos pronunciamientos para entender que no podía considerarse que la disposición de fondos no fue realizada en interés de la empresa actora, ni explica en qué habrían consistido los errores atribuidos al examen del peritaje contable realizado por el Tribunal Fiscal, ni de qué modo tales supuestos errores habrían sido puntualizados por su parte en la expresión de agravios ante la alzada".

=====

TRATAMIENTO DE LAS EMPRESAS DE CONSTRUCCION

Art. 77 de la LIG

En el caso de construcciones, reconstrucciones y reparaciones de cualquier naturaleza **para terceros**, en que **las operaciones generadoras del beneficio afecten a más de un período fiscal**, el resultado bruto de las mismas deberá ser declarado de acuerdo con alguno de los siguientes métodos, a opción del contribuyente:

PORCENTAJE DE GANANCIA SOBRE EL IMPORTE COBRADO

Art. 77 inciso a) de la LIG

a) Asignando a cada período fiscal el beneficio bruto que resulte de aplicar, sobre los importes cobrados, el porcentaje de ganancia bruta previsto por el contribuyente para toda la obra.

Dicho coeficiente podrá ser modificado -para la parte correspondiente a ejercicios aún no declarados- en caso de evidente alteración de lo previsto al contratar.

Los porcentajes a que se ha hecho referencia precedentemente se hallan sujetos a la aprobación de la AFIP.

DEDUCIENDO DEL IMPORTE A COBRAR LOS GASTOS Y COSTOS DE LOS TRABAJOS

Art. 77 inciso b) de la LIG

b) Asignando a cada período fiscal el beneficio bruto que resulte de deducir del importe a cobrar por todos los trabajos realizados en el mismo, los gastos y demás elementos determinantes del costo de tales trabajos.

Cuando la determinación del beneficio en la forma indicada no fuera posible o resultare dificultosa, podrá calcularse la utilidad bruta contenida en lo construido siguiendo un procedimiento análogo al indicado en el inciso a).

OBRAS QUE AFECTEN 2 PERIODOS FISCALES PERO QUE NO SUPEREN UN AÑO DE DURACION

Art. 77 segundo párrafo de la LIG

En el caso de obras que afecten a dos (2) períodos fiscales, pero su duración total no exceda de un (1) año, **el resultado podrá declararse en el ejercicio en que se termine la obra.**

Art. 77 tercer párrafo de la LIG

La AFIP, si lo considera justificado, podrá autorizar igual tratamiento para aquellas obras que demoren más de un (1) año, cuando tal demora sea motivada por circunstancias especiales (huelga, falta de material, etcétera).

IMPUTACION DE LA DIFERENCIA AL FINALIZAR LA OBRA

Art. 77 cuarto párrafo de la LIG

En los casos de los incisos a) y b), la diferencia en más o en menos que se obtenga en definitiva, resultante de **comparar la utilidad bruta final de toda la obra con la establecida mediante alguno de los procedimientos indicados en dichos incisos, deberá incidir en el año en que la obra se concluya.**

EL METODO ELEGIDO DEBE APLICARSE A TODAS LAS OBRAS

Art. 77 último párrafo de la LIG

Elegido un método, **el mismo deberá ser aplicado a todas las obras**, trabajos, etcétera, que efectúe el contribuyente y **no podrá ser cambiado sin previa autorización expresa de la AFIP**, la que determinará a partir de qué período fiscal podrá cambiarse el método.

=====

TRATAMIENTO DE LAS MINAS CANTERAS Y BOSQUES

Art. 78 de la LIG

DETERMINACION DEL COSTO IMPOSITIVO

Art. 78 primer párrafo de la LIG

El valor impositivo de las minas, canteras, bosques y bienes análogos estará dado por la parte del costo atribuible a los mismos, más, en su caso, los gastos incurridos para obtener la concesión.

DEDUCCION DE LA AMORTIZACION

Art. 78 segundo párrafo de la LIG

Cuando se proceda a la explotación de tales bienes en forma que implique un consumo de la sustancia productora de la renta, se admitirá la deducción proporcionalmente al agotamiento de dicha sustancia, calculada en función de las unidades extraídas. La reglamentación podrá disponer, tomando en consideración las características y naturaleza de las actividades a que se refiere el presente artículo, índices de actualización aplicables a dicha deducción.

CONCEPTOS QUE SE INCLUYEN EN EL COSTO IMPOSITIVO

Art. 78 tercer párrafo de la LIG

Forman parte del valor impositivo de las minas, canteras, bosques y bienes análogos a que se refiere el primer párrafo de este artículo, los costos tendientes a satisfacer los requerimientos técnicos y ambientales a cargo del concesionario y/o permisionario, exigidos por la normativa aplicable dictada por la Autoridad de Aplicación competente. Dichos costos deberán ser incluidos desde el momento en que se originen las referidas obligaciones técnicas y ambientales conforme a la normativa vigente, con independencia del período en que se efectúen las erogaciones.

Art. 78 último párrafo de la LIG

La AFIP podrá autorizar otros sistemas destinados a considerar dicho agotamiento siempre que sean técnicamente justificados.

Art. 148 del D.R. de la LIG.

CALCULO DE LA AMORTIZACION IMPOSITIVA

A los fines establecidos por el artículo 78 de la ley, la amortización impositiva anual para compensar el agotamiento de la sustancia productora de la renta se obtendrá de la siguiente forma:

DETERMINACION DEL VALOR UNITARIO DE AGOTAMIENTO

Art. 148 inciso a) del D.R. de la LIG.

a) **se dividirá** el **costo** atribuible a las minas, canteras, bosques y otros bienes análogos **más**, en su caso, **los gastos incurridos para obtener la concesión, por el número de unidades que se calcule extraer** de tales bienes. **El importe obtenido constituirá el valor unitario de agotamiento;**

CALCULO DE LA AMORTIZACION

Art. 148 inciso b) del D.R. de la LIG.

b) el valor unitario de agotamiento se multiplicará por el número de unidades extraídas en cada ejercicio fiscal;

ACTUALIZACION

Art. 148 inciso c) del D.R. de la LIG.

c) al valor calculado de acuerdo con lo establecido en el inciso anterior se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 93 de la LIG, referido a la fecha de inicio de la extracción, que indique la tabla elaborada por la AFIP, para el mes al que corresponda la fecha de cierre del período fiscal que se liquida. El importe así obtenido será la amortización anual deducible. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

CONTENIDO PROBABLE DEL BIEN

Art. 148 segundo párrafo del D.R. de la LIG.

A los efectos precedentes, el contribuyente deberá calcular previamente el contenido probable del bien, el que estará sujeto a la aprobación de la AFIF. Cuando posteriormente se compruebe que la estimación es evidentemente errónea, se admitirá el reajuste del valor unitario de agotamiento, el que regirá para lo sucesivo.

EL TOPE SERA EL COSTO REAL

Art. 148 tercer párrafo del D.R. de la LIG.

En ningún caso el total de deducciones, sin actualizar, que prevé este artículo, podrá superar el costo real del bien.

Art. 148 cuarto párrafo del D.R. de la LIG.

Cuando la naturaleza de la explotación lo aconseje, la AFIP podrá autorizar otros sistemas de amortización que sean técnicamente justificados y estén referidos al costo del bien agotable.

NORMAS TECNICAS Y AMBIENTALES

Art. 149 del D.R. de la LIG.

A los efectos del cómputo de los costos originados en el cumplimiento de normas técnicas y ambientales, los concesionarios y/o permisionarios comprendidos en el artículo 78 de la ley, deberán contar con un informe anual en el que conste desde cuándo resultan responsables de la observancia de las obligaciones contempladas en tales disposiciones.

Los valores computables serán los que cubran los costos a que se refiere el párrafo anterior, que surjan, por todo concepto, de los estados contables confeccionados de acuerdo con las normas contables profesionales vigentes, debidamente certificados por contador público independiente con firma autenticada y con los demás requisitos que disponga la AFIP que, asimismo, establecerá las condiciones y detalle que deberá satisfacer la información que emane de la autoridad de aplicación de conformidad con lo previsto en ese párrafo

BOSQUES NATURALES

Art. 79 de la LIG

Cuando con los elementos del contribuyente no fuera factible determinar la ganancia bruta en la explotación de bosques naturales, la AFIP fijará los coeficientes de ganancia bruta aplicables.

=====

DEDUCCIONES DE TERCERA CATEGORIA

Art. 91 de la LIG

De las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley también se podrá deducir:

GASTOS INHERENTES AL GIRO DEL NEGOCIO

Art. 91 inciso a) de la LIG

a) Los gastos y demás erogaciones inherentes al giro del negocio.

Deducción de diferencias de cambio producto de una deuda con los accionistas por el pago de dividendos

Resolución (SDG TLI) 53.2021 del 21.07.2021

DEUDA OROGINAL POR DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS EN LOS AÑOS 2016 Y 2017

NUEVO ACUERDO PRIVADO CON EL CAMBIO DE DENOMINACION DE PESOS A DOLARES

LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO SON UN CARGO FINANCIERO RELACIONADO CON LA NUEVA OBLIGACION

POR LO TANTO LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO RESULTAN DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS (ART. 23, ART. 83, ART. 91 INCISO A) DE LA LIG)

“I. Se consulta el tratamiento fiscal en el Impuesto a las Ganancias aplicable a las diferencias de cambio generadas por el acuerdo privado por el cual se pretende novar la deuda mantenida con sus anteriores accionistas la que pasará a quedar denominada en dólares estadounidenses.

II. **Se concluyó que:**

a) Las **diferencias de cambio originadas por la deuda por dividendos distribuidos en los años 2016 y 2017** cuya novación se produce mediante un **acuerdo privado con el cambio de denominación de pesos argentinos a dólares** estadounidenses, **importan un cargo financiero que no se vincula con la fuente de la obligación anterior -distribución de dividendos en pesos- sino que resulta una consecuencia propia de la nueva obligación acordada**, la cual tiene por objeto, en principio, impedir que el socio ejerza la acción de cobro a la cual tiene derecho luego de aprobada la distribución de las utilidades.

b) **Dichas diferencias de cambio formarían parte de los desembolsos que la firma necesitaría realizar para financiar su actividad y por lo tanto conformarían un gasto necesario susceptible de deducción para la determinación de la base imponible del Impuesto a las Ganancias de acuerdo a los Artículos 23 y 83, e inciso a) del Artículo 91 de la Ley de Impuesto a las Ganancias** (t.o. en 2019 y sus modificaciones) -anteriores Artículos 17 y 80, e inciso a) del Artículo 87 del texto ordenado en 1997 y sus modificaciones-, ello así, sin perjuicio de las limitaciones a la deducción que podrían resultar aplicables de verificarse los supuestos contemplados en el inciso a) del Artículo 85 de la citada Ley -texto ordenado vigente- y demás normas concordantes.

c) **Para que resulte viable la deducción de estas diferencias de cambio negativas de la base imponible del Impuesto a las Ganancias, las mismas deberán adecuarse a la finalidad invocada por esa firma al instrumentar el acuerdo privado de que da cuenta su presentación y de ahí que necesariamente deberá constatar que tal acuerdo derive de una auténtica necesidad de financiamiento que haya llevado a la firma a cambiar financiación propia por ajena -dada por sus propios socios en carácter de terceros- en beneficio de la sociedad’.**

Art. 14 inciso b) de la ley 26.940

GASTOS NO DEDUCIBLES. EMPLEADORES INCLUIDOS EN EL REPSAL

En los casos previstos en el artículo anterior (EMPLEADORES INCORPORADOS EN EL REPSAL), si el infractor reincidiera en la misma infracción que produjera su inclusión en el Registro creado por la presente ley, en un lapso de tres (3) años contados desde la primera resolución sancionatoria firme, se procederá a:

b) **Impedir** que aquellos responsables inscriptos en los impuestos comprendidos en el Régimen General, mientras estén incorporados en el Registro Público de

Empleadores con Sanciones Laborales (REPSAL) por haber incurrido en reincidencia, **deduzcan en el impuesto a las ganancias los gastos inherentes al personal -empleados, dependientes u obreros-**, de acuerdo con lo previsto por el artículo 87, incisos a) y g) de la ley del referido tributo (HOY ART. 91 INCISO A) E INCIOSO G) DE LA LIG).

Circular 5/2014 (B.O.19.11.2014)

Pérdidas extraordinarias por diferencias de cambio negativas derivadas de operaciones de “dólar bolsa” o “dólar MEP”, con títulos públicos.

NO SON DEDUCIBLES LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO NEGATIVAS POR OPERACIONES DE “DÓLAR BOLSA” O “DÓLAR MEP” CON TITULOS PUBLICOS

“Que en virtud de las acciones operativas de control y de cruces sistémicos efectuados por esta Administración Federal, se ha detectado que determinados contribuyentes implementan planificaciones fiscales nocivas tendientes a evadir el pago del impuesto a las ganancias.

Que una de estas planificaciones tiene como objetivo generar pérdidas extraordinarias por diferencias de cambio negativas derivadas de operaciones de “dólar bolsa” o “dólar MEP”, con títulos públicos.

Que la maniobra detectada por este Organismo consiste en la compra en pesos de títulos públicos y la posterior conversión de los mismos a moneda extranjera o “dólar billete”, con el único propósito de generar una pérdida contable y fiscal para evadir el pago del impuesto a las ganancias.

Que conforme el artículo 80 de la ley del impuesto a las ganancias, son deducibles los gastos efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas.

Que de acuerdo con el inciso c) del artículo 82, las únicas pérdidas extraordinarias deducibles del impuesto a las ganancias son las sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias, como incendios, tempestades u otros accidentes o siniestros, en cuanto no fuesen cubiertas por seguros o indemnizaciones.

Que el concepto restrictivo para la deducción de pérdidas extraordinarias tiene sustento en distintos pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (vgr. “Astra CAPSA c/DGI”, del 2 de marzo de 2011).

Que las pérdidas extraordinarias por diferencias de cambio negativas derivadas de operaciones de “dólar bolsa” o “dólar MEP” con títulos públicos constituyen pérdidas generadas con el único propósito de evitar el pago del impuesto a las ganancias y que no cumplen con los requisitos necesarios para resultar deducibles del impuesto, ya que no obedecen a situaciones de fuerza mayor o caso fortuito.

Que esta Administración Federal ha decidido accionar a los fines de desarticular un “producto para evadir el impuesto a las ganancias”, ofrecido por agentes del mercado financiero a los contribuyentes.

Que tal decisión se enmarca dentro de las acciones que las Administraciones Tributarias nucleadas en el Comité de Asuntos Fiscales de la “OCDE” (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) incluyeron en el “BEPS” (Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios). En particular en el grupo de trabajo 11 “Planificación Fiscal Agresiva” que se encuentra abocado al desarrollo de las acciones destinadas a limitar la erosión de la base imponible del impuesto a las ganancias por medio de deducciones de otros pagos financieros.

Que con ese objetivo cabe precisar la correcta aplicación de la normativa vigente, correspondiendo, en consecuencia, el dictado de la presente.

Por ello:

*En ejercicio de las facultades conferidas a esta Administración Federal por el decreto 618 del 10 de julio de 1997, sus modificatorios y sus complementarios, se aclara que **no resultan deducibles en el impuesto a las ganancias las pérdidas por diferencias de cambio negativas derivadas de operaciones de “dólar bolsa” o “dólar MEP”, con títulos públicos**, en razón de que las mismas no se encuentran vinculadas con la obtención, mantenimiento ni conservación de ganancias gravadas por dicho impuesto, ni cumplen con los requisitos legales para ser consideradas pérdidas extraordinarias en tanto no obedecen a situaciones de fuerza mayor o caso fortuito.*

Dichas pérdidas surgen de las diferencias negativas resultantes de comparar el valor de adquisición de títulos públicos en pesos con el valor de liquidación en moneda extranjera por la venta de dichos títulos convertidos en pesos a la fecha de esta última.

JURISPRUDENCIA SOBRE GASTOS INHERENTES AL GIRO DEL NEGOCIO

COLEGIO VICTORIA SA TFN SALA B DEL 15.4.2004

PIHUE SA CNACAF SALA DEL 28.11.2019

MOLINOS RIO DE LA PLATA SA TFN SALA B DEL 13.06.2002

MOLINOS RIO DE LA PLATA SA TFN SALA D DEL 20.11.2003

COLEGIO VICTORIA SA TFN SALA B DEL 15.4.2004

TRATAMIENTO DE LAS MEJORAS REALIZADAS EN UN INMUEBLE POR EL INQUILINO

Se trata de un instituto dedicado a la enseñanza privada sin subsidio estatal.

La actividad se desarrolla en un inmueble alquilado.

El Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires le exige la realización de ciertas obras en el edificio del colegio. (Obra contra incendio, previa demolición de un baño).

El contribuyente imputa a gastos el valor de las obras realizadas.

El fisco realiza la determinación de oficio.

El TFN entiende que se trata de mejoras y por lo tanto confirma la determinación de oficio.

“El Dr. Agustín Torres dijo:

*I. Que a fs. 19/31 la actora interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 12/09/2001 dictada por la jefa (interina) de la División Revisión y Recursos de la Región Palermo de la AFIP-DGI, por la cual se resuelve determinar de oficio la obligación de la contribuyente frente al **impuesto a las ganancias por el Período 1995** intimándole el ingreso de las sumas de \$ 45.000, \$ 76.635 y \$ 31.500 en concepto de impuesto, accesorios y multa respectivamente. Relata que **es un instituto dedicado a la enseñanza privada sin subsidio estatal, que se encuentra sometida al poder de policía que ejerce el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires quien fiscaliza las condiciones edilicias que deben reunir los establecimientos educativos y que el mismo, en ejercicio de ese poder, realizó una serie de estudios con relación al edificio del colegio que culminaron en la necesidad de realizar obras y refacciones que debían llevarse a cabo, atento la eventualidad de la aplicación de sanciones, incluido el cierre del establecimiento. Para la realización de las obras se contrató a la arquitecta Haydée Colombo** quien diseñó los planos respectivos y cotizó la citada obra en \$ 150.000 iniciándose las gestiones administrativas el 22/07/1994. Manifiesta que **siguiendo los principios de contabilidad generalmente aceptados, específicamente el de prudencia según el cual, las pérdidas se deben contabilizar cuando se conocen y las ganancias cuando se realizan, se castigó el cuadro de resultados. Así, se provisionó el gasto para la realización de la obra y se lo dedujo durante el Ejercicio 1995 por considerar que se trataba de un gasto necesario para mantener y conservar la ganancia gravada. Se agravia de la resolución apelada, en cuanto ésta, impugnó la deducción del gasto al negar la existencia de una deuda cierta, definitiva, líquida y exigible en el mencionado año y al invocar que la deducción de una provisión para obra contra incendio, con cargo a una cuenta de resultado negativo, no encuadra dentro de las prescripciones de los artículos 81, 82 y 97 de la LG. Sostiene que la provisión discutida es una cuenta de pasivo, una deuda, por lo que no puede incidir en el gravamen de marras porque éste sólo grava los resultados. Cita jurisprudencia en apoyo de su tesis. Afirma que los requisitos genéricos establecidos en la ley para acceder al cómputo de las erogaciones como gasto surgen de los artículos 80 y 17 y en consecuencia expresa que los gastos para ser deducibles deben ser necesarios; estar destinados a obtener, mantener o conservar la fuente***

productora y estar documentados. Analiza cada uno de estos requisitos y expresa que en el caso esos requisitos se han cumplido acabadamente ya que los gastos se encuentran debidamente documentados y contabilizados en los balances, se vinculan a ganancias gravadas y su deducción impositiva es permitida por la ley. Con relación a la sanción aplicada equivalente al 70% del impuesto omitido e impuesta con fundamento en el artículo 45 de la ley de rito, con cita en doctrina y jurisprudencia que considera aplicable, sostiene que en autos no se verifican los supuestos que autorizan la aplicación de la sanción establecida en el citado artículo 45. Por último ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque el acto administrativo apelado en todas sus partes, con expresa imposición de costas al Fisco Nacional.

II. Que a fs. 37/50 el Fisco contesta el traslado del recurso de apelación interpuesto, solicitando se dicte sentencia confirmando la resolución apelada en todas sus partes con costas a la actora. A fs. 59 se abre la causa a prueba, produciéndose la misma a fs. 60/110. A fs. 111 se clausura el período probatorio. A fs. 124 se elevan los autos a la Sala B y se ponen a disposición de las partes para que éstas produzcan sus respectivos alegatos, haciendo uso de tal derecho, la actora a fs. 129/133 y el Fisco Nacional a fs. 135/139. A fs. 140 se ponen los autos a sentencia.

SENTENCIA DEL TFN

LA ACTIVIDAD SE DESARROLLA EN UN INMUEBLE ALQUILADO

PROVISION PARA OBRA CONTRA INCENDIO (CON IMPUTACION A RESULTADOS CONTABLE E IMPOSITIVO)

III. Que del Cpo. 1 de antecedentes administrativos se desprende que: la contribuyente Colegio Victoria SA **tiene como actividad principal la explotación de establecimientos de enseñanza que desarrolla en un inmueble alquilado a su controlante Orlebo SA** (v. fs. 2 y 8); que la fiscalización observó que, en los estados contables de la contribuyente correspondientes al Ejercicio Comercial cerrado el 31/12/1995, **se expone en el rubro Cuentas por Pagar una Provisión para Obra contra Incendio por \$ 150.000**; que la misma fue constituida con fecha 31/12/1995 mediante asiento en el Libro Diario 833 con cargo a la cuenta Conservaciones y Reparaciones y que fue deducida en el Ejercicio Fiscal 1995 (v. fs. 50/51). A criterio de la inspección actuante la provisión no resultaba un cargo deducible en el ejercicio de su constitución sino que debían deducirse los cargos relacionados con la construcción a medida que se hicieran efectivos por no tratarse la citada provisión de una de las reservas expresamente admitidas por la ley.

IV. Que llegada la causa a instancia de este Tribunal corresponde que el mismo se pronuncie acerca del tratamiento fiscal a otorgar a una **provisión para obra contra incendio** en el impuesto a las ganancias de un sujeto que obtiene rentas de tercera categoría.

Que en autos **la provisión para obra contra incendio se constituye con cargo a una cuenta de resultado negativo -Conservaciones y Reparaciones-**

incidiendo en el resultado contable y a la postre impositivo del Ejercicio 1995.

Que la Ley de Impuesto a las Ganancias permite descontar los gastos necesarios para obtener la ganancia o, en su caso, para mantener y conservar la fuente que la produce (artículo 17 (HOY ART. 23 DE LA LIG) de la ley 20628), asumiendo en la tercera categoría el carácter teleológico que se desprende de la inherencia de los gastos con relación al objeto de la actividad empresarial, en el caso, educacional (artículo 87, inciso a) (HOY ART. 91 DE LA LIG) del mismo cuerpo legal).

SE TRATA DE UNA MEJORA

Que ello así, la necesidad de **la construcción de la obra contra incendio exigida por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires** en función de su poder de policía **-un tanque de hormigón de 5.000 litros con sus bombas, elementos eléctricos, instalaciones y refuerzo de la estructura edilicia que debía construirse en el espacio físico ocupado por un baño previamente demolido- constituye en realidad una mejora** cuyo tratamiento impositivo no resulta compatible, en modo alguno, con el que ha dispensado la actora a la obra prevista que es deducida con anterioridad a su realización al constituir la provisión.

Que el Fisco Nacional estima erróneamente que los gastos presupuestados por los profesionales en la materia debieron cargarse en el resultado del año 1995, sólo en la proporción en que se habrían devengado "toda vez que no existía deuda cierta, definitiva, líquida y exigible en el mencionado año o con vencimiento en el siguiente por dicho concepto" (v. fs. 9 de la resolución apelada). Contrariamente a lo sostenido por el Fisco el suscripto entiende que la obra nueva que debía realizar el Colegio Victoria constituye una mejora en sus instalaciones en orden al proyecto educacional que es objeto de su actividad y, consecuentemente, debe tener el tratamiento fiscal que corresponde a las mejoras (artículos 82, inciso f), 83\84 de la ley 20628 y normas correspondientes del decreto reglamentario) que, sin duda alguna, no es el de la provisión constituida ni el de su deducción en el ejercicio del compromiso de la obra sino en el de su activación y amortización.

DEFINICION DE MEJORAS. ART. 230 DEL D.R. DE LA LIG

Que el artículo 147 del decreto reglamentario 1344/1998 establece: "Se reputan mejoras, no resultando en consecuencia deducibles como gasto, aquellas erogaciones que no constituyan reparaciones ordinarias que hagan al mero mantenimiento del bien. ... Las mejoras, cuando corresponda, se amortizarán en el lapso de vida útil que reste al bien respectivo a partir del ejercicio de habilitación de las mismas, inclusive". En consonancia con lo prescripto, **Reig afirma**, al distinguir las mejoras de las reparaciones ordinarias, que las primeras "modifican las características originales del bien, prolongan su vida útil o cambian su productividad, como consecuencia de alteraciones en la contextura o modificación de partes o aditamento de otras más modernas. En ese caso el bien ha sufrido una transformación que lo lleva más allá de sus condiciones originarias

de prestación de servicios. Por lo tanto, esa inversión es un nuevo valor que deberá amortizarse en función del período de vida útil que reste" ("Impuesto a las Ganancias" - Ed. Macchi - Buenos Aires - 1996 - pág. 471).

ANALISIS DE LA PRUEBA

Que de la prueba rendida en autos, especialmente de la prueba informativa cuya producción obra agregada a fs. 63/74 de autos, **surge inequívocamente el carácter de mejora que reviste la obra contra incendio** registrada, circunstancia que se ve convalidada por los dichos del presidente de Colegio Victoria SA, Sr. Carlos Alberto Boido, cuando expresa a fs. 22/27 del Cpo. I de los antecedentes administrativos que **la obra contra incendio consistía en "construir un tanque cisterna en la planta baja del edificio sito en Seguí 3947, lo que implicaba demoler el baño de niñas existente, excavar para construir un tanque de hormigón armado de aproximadamente 5.000 litros, provisión de una bomba y elementos eléctricos que auto dispensara la bomba conectados a sensores de temperatura colocados en lugares estratégicos del colegio, reconstrucción de lo demolido y acceso al tanque, instalación de cañería para bombear el agua a un tanque ubicado en el cuarto piso (de aproximadamente 8.000 litros y 16 toneladas de peso). Esto último implicaba el refuerzo de las estructuras de los cuatro pisos"**. Así resulta también de la informativa que luce a fs. 36/70 concerniente a los planos presentados para la autorización de obra nueva, esto es mejora, y de la peritación técnica de fs. 101/2, en especial cuando los expertos informan las características de la obra y aclaran que tales modificaciones eran inevitables pues su incumplimiento implicaría la clausura del edificio con remisión a obra y plano con permiso tramitado por expte. 54.218/94 del 18/08/1994.

EL TRATARSE DE UNA MEJORA RESULTA IMPROCEDENTE EL CARGO A RESULTADO

Que, en consecuencia, **resultando improcedente la deducción efectuada por la recurrente de una provisión por obra contra incendio, voto por confirmar la resolución apelada** en cuanto determina impuesto y accesorios.

TRATAMIENTO DE LAS MEJORAS REALIZADAS EN UN INMUEBLE ALQUILADO (ART. 44 INCISO C) DE LA LIG)

Que a mayor abundamiento, cabe tener presente que cuando, como en el caso bajo examen, se trata de inmuebles en alquiler, la ley establece que las mejoras que no esté obligado a indemnizar el propietario constituyen un aumento del valor locativo (artículo 41, inciso c], ley del gravamen). Consecuentemente, **si el propietario está obligado a indemnizar, es decir, toma a su cargo las mejoras, el Colegio Victoria verá su gasto reembolsado por lo que no habrá gasto deducible. Y, en sentido contrario, si el propietario no está obligado a indemnizar, el colegio tendrá a su cargo un pago complementario en especie de su locación, es decir, un mayor gasto, que sólo podrá imputarse al período fiscal de devengamiento por lo que, aun en esta hipótesis y habida cuenta del ejercicio fiscal rectificado, corresponde confirmar el criterio fiscal.**

(..)

Que por todo lo expuesto, **voto por confirmar en todas sus partes la resolución apelada**, con costas.

Los Dres. Porta y Castro dijeron:

Que adhieren al voto del vocal preopinante.

A mérito de las votaciones que anteceden, por unanimidad,

RESUELVE:

Confirmar en todas sus partes la resolución apelada, con costas”.

PIHUE SA CNACAF SALA DEL 28.11.2019

Se trata de un servicio de Hospital de día que se realiza un inmueble alquilado.

Tratamiento de los gastos por reparaciones.

El contribuyente los imputa como gastos, mientras que el fisco entiende que se trata de mejoras.

El TFN revocó la determinación de oficio.

La Cámara confirma la sentencia del TFN, y por lo tanto también revoca la determinación de oficio.

*“I. Que con fecha 19/8/05 el Jefe (int) de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Palermo de la AFIP-DGI dictó la Resolución N° 123/05 –DV RR1P– (fs. 19/24), a través de la cual determinó de oficio la materia imponible en el **impuesto a las ganancias – IG–, período fiscal 2000**, con más los intereses resarcitorios, sin aplicar ninguna sanción en razón de lo normado en el artículo 20 de la ley 24.769.*

*Apelada la misma por Pihue SA –en adelante Pihue–, **el Tribunal Fiscal de la Nación –TFN–, Sala A resolvió** confirmar la resolución apelada respecto del ajuste sustentado en el cálculo de los intereses presuntos (ley 20.628, t.v., art. 73), y **revocarla en lo relativo al “restante ajuste”** (sic). Las costas las impuso en relación a los respectivos vencimientos (resolutivo 1º, fs. 323/326).*

(..)

*En lo que concierne a la cuestión de fondo, precisó que la firma actora **tiene por actividad principal la prestación de Servicio de Hospital de día**, cerrando sus ejercicios comerciales el 31 de diciembre de cada año, y que el organismo detectó las siguientes irregularidades en la DDJJ-IG-2000: a) improcedente deducción en concepto de honorarios de directores (ley 20.628, art. 87, inc. j); b) detección de diferencia en la cuenta sueldos, al comparar lo asignado en las DDJJ del sistema único de la seguridad social –SUSS– con lo registrado en el*

*Libro Sueldos y Jornales, con lo declarado en el cuadro de gastos; c) no declaración de los intereses presuntos por el excedente en los saldos de las cuentas particulares de los directores de la sociedad –cuenta “Otros Créditos”–, al resultar disposiciones de fondos en favor de terceros que no respondieron a operaciones realizadas en interés de la empresa, y d) **impugnación de gastos contabilizados en la cuenta reparaciones, por considerarse a los mismos como mejoras en los inmuebles, correspondiendo su activación.***

(..)

DESCRIPCION DE LAS OBRAS REALIZADAS

*Allí se expuso que **los trabajos tuvieron lugar en las clínicas ubicadas en las calles Rivadavia 4240 y Pueyrredón 583, piso 4º de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, coincidentes con trabajos de pintura, electricidad, telefonía, alfombras, aires acondicionados, cañerías de agua en baños, cocinas y desagües, y reparación de cielo rasos.***

PARA EL FISCO SE TRATA DE MEJORAS

Destacó que el fisco nacional consideró que se trataba de mejoras, en atención a la envergadura de los trabajos realizados y los valores económicos invertidos.

TRATAMIENTO DE LAS MEJORAS PARA EL PROPIETARIO

Indicó que para que la mejora constituya un ingreso del propietario se deben cumplir dos condiciones: que por su monto constituya un aumento significativo en el valor del inmueble, y que el propietario no tenga obligación de indemnizar.

PARA EL PROPIETARIO LA MEJORA ES UNA GANANCIA

PARA EL INQUILINO LA MEJORA ES UN AUMENTO DEL ALQUILER

EN PROPORCION A LOS AÑOS QUE LE RESTAN AL CONTRATO DE ALQUILER

*Aseveró que cuando las mejoras están a cargo del inquilino, es decir que el propietario no debe indemnizarlas, deben declararse como ganancia en el período de tiempo que le resta al contrato en el momento que se habiliten, y deben amortizarse en el resto de la vida útil del bien. De su lado –continuó–, **para el inquilino es un aumento del valor locativo, un pago en especie, que se debe distribuir proporcionalmente de acuerdo con los años que resten para la expiración del contrato.***

Sostuvo que la cuestión estribaba en saber si las obras revestían el carácter de mejoras, o de gastos deducibles correspondientes a reparaciones de mantenimiento de los inmuebles alquilados.

PARA EL TFN SE TRATA DE GASTOS Y NO DE MEJORAS

En base al contrato de locación obrante en las actuaciones administrativas – en adelante “a.a.”–, particularmente su cláusula sexta, concluyó que las reparaciones en cuestión no constituían mejoras, pues los trabajos debieron efectuarse para cubrir las necesidades propias de la actividad

desarrollada por Pihue –servicio de hospital de día–, resultando ser gastos necesarios para conferir a los inmuebles características funcionales para el desarrollo de sus actividades.

Por estas razones, **revocó el ajuste** en tratamiento.

(..)

SENTENCIA DE LA CAMARA

SE DEBE DEFINIR SI SE TRATA DE GASTOS (POSTURA DEL CONTRIBUYENTE) O DE MEJORAS (POSTURA DEL FISCO)

VIII. Que en lo que concierne a la cuestión de fondo, la misma, **tal como lo señaló el a quo, consiste en reconocer si los gastos en los que incurrió Pihue respondieron a trabajos de mantenimiento y/o reparaciones sobre inmuebles –postura sostenida por aquella–, o bien a mejoras realizadas en los mismos, que consiste en la tesis de la administración tributaria.**

Ello así por cuanto, **los primeros resultan deducibles** de la ganancia bruta obtenida por la empresa, **mientras que los segundos no** (conf. ley 20.628, arts. 17, 41, 80 y 88 inciso f., y decreto 1344/98, art. 147).

IX. Que de la compulsión de las actuaciones administrativas que se tienen a la vista se extrae que **la actora es una sociedad comercial que tiene por actividad principal la “Prestación de servicios de hospital de día”** (a.a., Cpo Ganancias 2, fs. 372); que en virtud de sendos contratos de locación concertados en el año 2000 **arrendó dos inmuebles para el ejercicio de su actividad** (igual a.a., fs. 231/241), y que **en el curso de ese mismo año contrató a la firma Tedim SA para que realizara las obras en cuestión sobre aquellos** (a.a., fs. 336/345).

(..)

X. Que, según fuera señalado, el agravio del fisco nacional apunta contra el sustento en que se apoyó el voto de la mayoría del TFN, consistente en las cláusulas de los contratos de locación, como asimismo en las apreciaciones personales de los vocales, con total abstracción de las pruebas reunidas y la realidad de los hechos.

Al respecto, si bien es acertado que en el Considerando III de dicho voto se hizo mérito a las cláusulas de los contratos de locación para concluir que los trabajos no constituyeron mejoras, no menos cierto es que, del cotejo del resto de los elementos disponibles en la causa, no se arriba a un resultado diferente. Veamos.

Del presupuesto expedido por la empresa constructora Tedim SA se extrae que las obras consistieron en “trabajos de pintura, instalación eléctrica, conexión de teléfonos, alfombrado e instalación de aire acondicionado... Reparación y cambio de cañerías de agua en baños, cocina y desagües... Reparación integral de cielorrasos” (a.a., Cpo Ganancias 2, fs. 336/345).

Frente a tal orden de cosas, no reviste suficiencia la argumentación sostenida por la administración tributaria, en cuanto a que, debido a la envergadura de los

trabajos realizados, correspondería considerar a los mismos como mejoras en los inmuebles (conf. Resolución N° 123/05 –DV RR1P–, fs. 21).

Además, en el dictamen pericial contable se da cuenta de que la relación contractual se extendió por 59 meses, de modo que el gasto incurrido en el ejercicio 2000 es el primero que aparece desde el inicio de aquella, precisando que el gasto mensual incurrido por los 56 meses que llevaba de vigencia la misma representaba \$ 3.701,83 por mes, cifra por demás razonable, atendiendo al destino dado al edificio (vide dictamen de fs. 109/112, punto de pericia f).

Por otro lado, se detiene la demandada en el quantum de las obras, efectuando comparaciones con el patrimonio neto de la empresa, la facturación y los egresos en concepto de alquileres y expensas del período fiscal, concluyendo que la imputación de las inversiones a gastos operativos habría tenido por objeto ahuecar la base imponible del impuesto.

Ello se vincula con lo sostenido en la Resolución N° 123/05 (DV RR1P), en cuanto a que a causa de los montos invertidos correspondería considerar a los trabajos como mejoras sobre el inmueble (fs. 21). Normativamente el razonamiento se sustenta en el artículo 147 del decreto 1344/98, que dice: “Se reputan mejoras, no resultando en consecuencia deducibles como gasto, aquellas erogaciones que no constituyan reparaciones ordinarias que hagan al mero mantenimiento del bien. En general se presumirá que revisten el carácter de mejoras cuando su importe, en el ejercicio de la habilitación, supere el veinte por ciento (20%) del valor residual del bien, ajustado de acuerdo con las disposiciones de los artículos 58 ó 59 de la ley, según corresponda...”.

Interpretando esta presunción relativa, calificada doctrina de nuestro medio ha ilustrado que se trata de un límite que “... no impide juzgar si se trata de una verdadera reparación o si, en cambio, se está frente a mejoras capitalizables, atendiendo al verdadero carácter de la erogación. Así, aunque el importe fuera del 40 o 50% del valor actual, si por la índole de la inversión no está frente a mejoras o ampliaciones que prolonguen la vida del bien o le agreguen condiciones útiles... corresponderá deducir la totalidad de la partida en el ejercicio fiscal y no afectará ello el valor amortizable del bien” (Reig, Enrique J., “Impuesto a las Ganancias”, 10ª edición, Ed. Macchi, Bs. As. 2001, pág. 487/8).

En suma, a tenor de todo lo expuesto en el presente considerando, **estos juzgadores tienen para sí que los argumentos blandidos por el organismo recaudador no logran conmovir la sentencia apelada**, traduciéndose lo allí resuelto en una razonada derivación del derecho vigente, merecedor de confirmación en esta instancia.

En virtud de todo lo expuesto, **SE RESUELVE:**

Desestimar el recurso de apelación interpuesto por la demandada y, en consecuencia, **confirmar la sentencia apelada**, con costas (conf. CPCCN, art. 68 primer párrafo)”.

INDEMNIZACION POR CLIENTELA

El inciso f) del art. 87 de la LIG (DEROGADO POR LA LEY 25.063 B.O.31.12.1998), establecía que resultaban deducibles en 3º categoría:

“f) En concepto de **reserva para indemnización por despido**, rubro antigüedad, se admitirá, a opción del contribuyente, la aplicación de cualquiera de los sistemas que se mencionan en los dos puntos siguientes. Al fondo así formado se imputarán las indemnizaciones que efectivamente se paguen en los casos de despidos, rubro antigüedad:

1. El importe resultante de aplicar sobre las remuneraciones abonadas durante el ejercicio al profesional en actividad al cierre del mismo, el porcentaje que representan en los 3 (tres) últimos ejercicios las indemnizaciones reales por el rubro antigüedad pagadas sobre las remuneraciones totales abonadas.

2. Un porcentaje a fijar por el Poder Ejecutivo -no superior a 2% (dos por ciento)-, a aplicar sobre las retribuciones totales abonadas durante el ejercicio al personal en actividad al cierre del mismo”.

Para la sala B del TFN la indemnización por clientela resulta deducible por aplicación del art. 91 inciso a) de la LIG, se trata de gastos inherentes al giro del negocio. Se deduce por el principio del devengado. No se puede asimilar a la indemnización por despido. (art. 14 ley 14.546).

“A fs. 63/77 la actora interpone recurso de apelación contra la resolución N° 156/200 de fecha 15/12/00, de la Jefa (Int.) de la División Determinaciones de Oficio de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, mediante la cual se procede a reducir el quebranto declarado, por los **períodos 1993/1994 en el Impuesto a las Ganancias**.

(..)

A fs. 84/88 **contesta el recurso el Fisco Nacional** solicitando el rechazo de la acción con expresa imposición de costas.

A fs. 90 **se elevan los autos a Sala donde también pasan a sentencia**.

PREVISION INDEMNIZACION POR CLIENTELA

l. Que como consecuencia de la inspección se detectó, a través de las registraciones contables exhibidas, que en los ejercicios 1993/1994 **la empresa imputó contablemente cargos a los resultados de esos períodos en concepto de previsión indemnización por clientela**.

VIAJANTES DE COMERCIO. INDEMNIZACION POR DESPIDO VS INDEMNIZACION POR CLIENTELA
PARA EL FISCO LA INDEMNIZACION POR CLIENTELA NO ES DEDUCIBLE

*Que en materia de indemnización laboral, a los viajantes de comercio les corresponde la indemnización por despido y la indemnización por clientela, considerando el Fisco que la nombrada en segundo término, es independiente de la que corresponde por despido, y que por ello no resulta posible formalizar la reserva contemplada en el **inc. f) del art. 87** (HOY DEROGADO POR LEY 25.063) de la ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. 1986 y sus modificatorias), para esta indemnización.*

PARA EL CONTRIBUYENTE LA INDEMNIZACION POR CLIENTELA ES COMPLEMENTARIA DE LA INDEMNIZACION POR DESPIDO Y POR LO TANTO RESULTA DEDUCIBLE

Que, por su parte, la actora considera la indemnización por clientela como un adicional de la indemnización por antigüedad, cuya provisión admite la ley del gravamen. Encuentra fundamento para esto en el hecho de que el cálculo para determinar la indemnización en análisis deriva inexorablemente de la indemnización por despido (equivale al 25 % de ella).

ART. 91 INCISO A). GASTOS INHERENTES AL GIRO DEL NEGOCIO

II. Que la actora también se agravia respecto de la tesis sustentada por el Fisco cuando éste expresa que la indemnización por clientela podría incluirse en el inc. a) del art. 87 de la ley del gravamen, que implica la deducción de los gastos inherentes al giro del negocio "cuando los mismos sean efectivamente realizados", ya que a su criterio es un gasto que va devengándose todos los años a favor del beneficiario, y por ello lo deduce por el sistema de lo devengado.

El art. 87, inc. a) (HOR ART. 91 DE LA LIG) establece: "De las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley también se podrá deducir: a) los gastos y demás erogaciones inherentes al giro del negocio".

ANALISIS DEL ART. 91 INCISO A) DE LA LIG Y DEL ART. 87 INCISO F) HOY DEROGADO POR LEY 25.063.

*III. Que **si bien es cierto, que no se pueden deducir utilidades del ejercicio destinadas a reservas cuya deducción no se admite expresamente en la ley**, y por ello no cabría incluir a la indemnización por clientela en el **art. 87, inc. f)** (HOY DEROGADO POR LEY 25.063) que se refiere a la reserva indemnización por despido, rubro antigüedad, sí lo es, que el citado rubro es un gasto inherente al giro del negocio, y por lo tanto, deducible en virtud de lo establecido en el art. 87, inc. a).*

*Resulta aquí aplicable la doctrina establecida por este Tribunal en la causa **"FÁBRICA ARGENTINA DE ALPARGATAS S.A.I.C. s/ recurso de apelación en el impuesto a los réditos" del 11 de abril de 1966**. Ella establece que en el sistema de la ley 11682, de impuesto a los réditos, luego ley 20628, de impuesto a las ganancias, no tiene carácter de reserva la indemnización por clientela que establece a favor de los viajantes el **art. 14 de la ley 14546**. **Se trata de un gasto que originará un desembolso monetario futuro, pero no cubre riesgo alguno o pérdidas eventuales, sino que representa una erogación cierta y***

perfectamente determinable en su monto, que va devengándose todos los años a favor del beneficiario una vez transcurrido el primer año de vigencia del contrato de trabajo. Es una deuda de la empresa que se pagará necesariamente, ya que el vínculo laboral se extinguirá en algún momento, sea por renuncia, por despido, por jubilación o por cualquier otra causa. Su deducción procede por el sistema de lo devengado, prescindiendo de la fecha de su incidencia financiera o de la época en que tiene lugar la variación de caja a raíz del correspondiente desembolso monetario. Se va devengando por todo el tiempo en que la empresa obtiene el servicio del viajante, a pesar de venir aplazada la fecha de pago.

EL TFN CONCLUYE QUE LA INDEMNIZACION POR CLIENTELA ES DEDUCIBLE POR APLICACIÓN DEL ART. 91 INCISO A) -GASTOS INHERENTES AL GIRO DEL NEGOCIO-

IV. Que ello así, la indemnización por clientela es deducible en el balance fiscal de ganancias por configurar un gasto efectuado para obtenerlas o una erogación inherente al giro del negocio (art. 86 y 87, inc. a) t. o. 1986 y sus modif.).

Por ello,

SE RESUELVE:

Revocar el acto apelado en todas sus partes con costas".

MOLINOS RIO DE LA PLATA SA TFN SALA D DEL 20.11.2003

Para la sala D del TFN (EN VOTO DIVIDIDO) la indemnización por clientela resulta NO deducible (por el criterio de lo devengado) por aplicación del art. 91 inciso a) de la LIG, se trata de gastos inherentes al giro del negocio.

Para Sirito y para Gramajo la indemnización por clientela no es deducible hasta el momento en que se produce la ruptura de la relación laboral.

Para Brodsky la indemnización por clientela es deducible por el criterio de lo devengado.

Los 3 vocales coinciden que la indemnización por clientela resulta deducible en los términos del art. 91 inciso a) de la LIG, no corresponde la aplicación del hoy derogado inciso f) del ex art. 87 de la LIG.

Pero difieren en el momento del computo de la deducción, para Sirito y Gramajo la deducción resulta procedente recién en el momento de la ruptura de la relación laboral, mientras que para Brodsky resulta deducible en función del devengamiento

“La Dra. Sirito dijo:

I. Que a fs. 70/73 vta. se interpone recurso de apelación contra una resolución de fecha 29 de setiembre de 1998, suscripta por el jefe de División Determinaciones de Oficio de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP-DGI, mediante la cual se impugna la declaración jurada del impuesto a las ganancias de Molinos Río de la Plata SA correspondiente al **Período Fiscal cerrado el 30 de junio de 1992** y se determina de oficio el resultado neto impositivo (quebranto) en ese tributo, por el mismo período, en la suma de \$ 26.662.753,82.

La recurrente aclara que en las presentes actuaciones **no existe impuesto en defecto objeto de determinación, sino la reducción del quebranto declarado**, producto de la disparidad de criterio interpretativo existente entre las partes en cuanto a la **deducibilidad o no de la previsión para indemnización por clientela en caso de despido**.

Pone de relieve que conforme surge de la copia de la declaración jurada presentada por el Período Fiscal 1992, determinó un quebranto acumulado de \$ 26.706.306 (pesos veintiséis millones setecientos seis mil trescientos seis), mientras que la Dirección General Impositiva determinó el quebranto -deducida la previsión para indemnización por clientela- en \$ 26.662.753,82 (pesos veintiséis millones seiscientos sesenta y dos mil setecientos cincuenta y tres con 82/100), por lo que el quebranto objeto de impugnación asciende a \$ 43.552,18 (pesos cuarenta y tres mil quinientos cincuenta y dos con 18/100).

DISCREPANCIA DE CRITERIOR ENTRE LA APLICACIÓN DEL ART. 87 INCISO A) (HOY ART. 91 INCISO A) DE LA LIG Y EL ART. 87 INCISO F) DE LA LIG (HOY DEROGADO POR LEY 25.063)

Señala que el principal fundamento legal de la resolución que apela proviene de considerar que la indemnización por clientela tiene autonomía en relación a la indemnización por despido y por tanto -a criterio del organismo fiscal- no puede darse el mismo tratamiento a ambas, por lo que no resulta viable formalizar la reserva o previsión contemplada en el artículo 87, inciso f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.) para la indemnización por clientela.

Hace notar que el fundamento expresado en la resolución que impugna, en relación a la indemnización por clientela, concluye en que no cabe efectuar la reserva o previsión establecida en el **artículo 87, inciso f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias** por cuanto procede darle el tratamiento de gasto inherente al giro del negocio, correspondiendo su inclusión en el **artículo 87, inciso a) de la ley del gravamen**, efectuando por lo tanto su deducción cuando el mismo sea efectivamente realizado.

INDEMNIZACION POR CLIENTELA VS INDEMNIZACION POR ANTIGUEDAD

Alega que si bien la indemnización por clientela es percibida por el viajante cualquiera sea la causa de disolución del contrato laboral, su relación con la "antigüedad" es indudable en cuanto no sólo es ésta la que da derecho al empleado a su percepción (requiere como mínimo de un año de antigüedad) sino

que, además, su cálculo deriva inexorablemente del aludido rubro (equivale al 25% de lo que le corresponda en caso de despido intempestivo e injustificado) y, por consiguiente, su deducción es justificada en cuanto constituye -desde el punto de vista de la realidad económica- un "adicional" de la indemnización por antigüedad, cuya previsión admite expresamente la ley del gravamen.

Por lo expuesto, afirma que la resolución recurrida crea un criterio interpretativo "ad hoc" que se pretende aplicar al caso en cuestión, dado que la doctrina y jurisprudencia existentes son totalmente contestes con la posición sustentada por la sociedad recurrente.

(..)

SENTENCIA DEL TFN

III. Que corresponde entonces establecer si la resolución apelada en autos se ajusta a derecho.

EL FISCO IMPUGNA LA PREVISION PARA LA INDEMNIZACION POR CLIENTELA

Que la determinación tributaria contenida en el acto cuya copia obra agregada a fs. 64/69 tiene su origen en la **impugnación por parte del organismo fiscal de la deducción de la previsión para la indemnización por clientela**, a la que el ente recaudador consideró no deducible por entender que no cabe efectuar la reserva o previsión establecida en el **artículo 87, inciso f)** (HOY DEROGADO POR LEY 25.063) de la ley del gravamen, por lo que le atribuye el tratamiento de gasto inherente al giro del negocio que la incluiría en su momento en el **artículo 87, inciso a)** (HOY ART. 91 INCISO A) DE LA LIG) de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1986 y sus modif.), en consecuencia corrige el resultado impositivo declarado por la empresa recurrente por el Ejercicio Fiscal cerrado el 30/6/1992, reduciéndose el quebranto computado en su declaración jurada, que ascendía a \$ 26.706.306 al importe de \$ 26.662.753,82, o sea, se redujo el quebranto en \$ 43.552,18.

OPINION DEL CONTRIBUYENTE

Que la apelante sostiene que la indemnización por clientela a que se refiere el artículo 14 de la ley 14546 representa un gasto deducible en el balance fiscal de ganancias y que **puede provisionarse**.

OPINION DEL FISCO

Que, por su parte, **el Fisco Nacional no admite que la indemnización por clientela pueda provisionarse porque la considera como gasto vinculado a la operatoria de acuerdo con lo previsto por el citado artículo 87, inciso a) de la ley del gravamen, difiriendo su deducción al momento de producirse el hecho generador de la variación patrimonial, o sea, la efectiva disolución del vínculo laboral.**

Que, en otras palabras, **considera procedente la deducción pero sólo al momento de producirse el hecho generador de la variación patrimonial, que**

sería al cese de la relación laboral pues a su criterio no se trata de un derecho latente devengado con independencia del período en que se produce la salida de fondos pertinentes.

ANALISIS DEL TFN

IV. Que a los fines del impuesto, las ganancias son aquellas que el legislador considera como tales, las que pueden diferir de las ganancias contables y aun de las ganancias en sentido económico en tanto al hacerlo no se incurra en una lesión de la propiedad que esté viciada de inconstitucionalidad.

*Que al admitir deducciones especiales de la tercera categoría el artículo 87 de la ley citada (t.o. en 1986 y modif.) sólo habla de reserva para indemnización por despido, Rubro Antigüedad, y eso tiene un sentido propio y específico en términos del régimen jurídico vigente, de modo que **no puede extenderse a otros conceptos distintos** y aunque no sería irrazonable que la ley contemplara la deducción de la indemnización por clientela de los viajantes, no lo hizo a pesar de haberse podido.*

PARA EL TFN LA INDEMNIZACION POR CLIENTELA Y LA INDEMNIZACION POR ANTIGÜEDAD SON CONCEPTOS DISTINTOS

V. Que la denominación y la forma de calcular la indemnización por clientela tomando como base para determinarla la indemnización por antigüedad, no puede confundirla ni identificarla con esta última sino al contrario, pues hace inequívoco que se trata de conceptos distintos.

(..)

CONCLUSION DEL TFN

VII. Que, por otra parte, la Ley de Impuesto a las Ganancias vigente en el período en cuestión (t.o. en 1986 - BO - 1/9/1986) es posterior a la ley 14546 (BO - 27/10/1958) y también a la ley 20744 (BO - 27/9/1974), de modo que al establecer la deducción como se hace no hubo error ni desconocimiento.

Que, en consecuencia, la previsión para hacer frente a la indemnización por clientela cuyo monto está indeterminado configura una reserva cuya deducibilidad la ley del gravamen no contempla hasta tanto no se produzca la disolución del vínculo laboral y, por lo tanto, no puede ser aceptada.

Que de acuerdo con lo expuesto, el ajuste practicado por el organismo recaudador resulta procedente, por lo que voto por confirmar la resolución apelada en autos.

(..)

El Dr. Brodsky dijo: (VOTO EN DISIDENCIA)

*I. Que comparto el relato expuesto en el voto que antecede, así como con lo que en el mismo se expresa en su considerando IV, pero **discrepo con la solución a la que finalmente se arriba**, por las razones que paso a exponer.*

II. La indemnización por clientela es un atributo remunerativo concedido a los viajantes de comercio por el **artículo 14 de la ley 14546 (conocida como Estatuto del Viajante de Comercio)**, cuya percepción por parte de los beneficiarios se encuentra condicionada al cese de su actividad con el principal y el derecho al cobro no depende de la causal que interrumpa la relación laboral, sino simplemente, del hecho que ésta se produzca.

EL FISCO ADMITE LA DEDUCCION PERO RECIEN AL FINALIZAR LA RELACION LABORAL Y NO EN FUNCION DE SU DEVENGAMIENTO

*Este aspecto no es el que se discute en estos autos, porque **el Fisco Nacional admite que el gasto que deben soportar las empresas en ocasión de hacerse efectivo el pago de la indemnización por clientela, constituye un gasto inherente al giro del negocio y como tal deducible**, en virtud de lo dispuesto en el artículo 87, inciso a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1986 y modif.). Lo que el Fisco no admite es que las sumas que correspondan pagar se vayan devengando en forma de reserva, conforme con el tiempo que transcurre a partir de cumplido el primer año de prestación del servicio, en adelante y hasta el fin de la relación laboral.*

NO SE PUEDE ASIMILAR LA INDEMNIZACION POR CLIENTELA A LA INDEMNIZACION POR DESPIDO

*He manifestado al inicio que comparto lo dicho en el considerando IV del voto antecedente, porque **es erróneo pretender que la indemnización por clientela pueda ser asimilada a la de despido en función de la antigüedad**, prevista en el artículo 87, inciso f) de la ley 20628 (t.o. 1986). Efectivamente, la del Rubro Antigüedad cubre un riesgo eventual condicionado a que se verifique el despido y no resulta obligatorio su pago si el cese de la relación no es causada por despido y para la ley tributaria es una "previsión".*

III. En efecto, no obstante que la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1986 y modif.) en su artículo 87, inciso f), prevé la deducción: "En concepto de 'reserva' para indemnización por despido, Rubro Antigüedad, se admitirá, a opción del contribuyente, la aplicación de cualquiera de los sistemas que se mencionan en los dos puntos siguientes. Al fondo así formado se imputarán las indemnizaciones que efectivamente se paguen en los casos de despidos, Rubro Antigüedad...", asignándole el tratamiento de "reserva", lo cierto es que desde el punto de vista contable, se trata de una "previsión", es decir, de aquellas partidas que "se constituyen para hacer frente a contingencias que si bien tienen cierto grado de incertidumbre, es razonablemente probable que se verifiquen respecto de la empresa y la probabilidad de que ello tenga lugar es de algún modo cuantificable. La imprecisión del cargo está vinculada tanto a su magnitud como a la existencia del riesgo de incurrir en el gasto. Por tales motivos, técnicamente no deben tomarse de las utilidades en ocasión de su distribución, sino que su constitución debe efectuarse con afectación a los resultados del ejercicio. De tal modo, se diferencian de los compromisos que constituyen un pasivo de la empresa" (Reig, Enrique J.: "Impuesto a las Ganancias" - Ed. Macchi - Bs. As. - 1996 - Pág. 553).

Por ello, no tiene semejanza con la de clientela. Tratándose de la indemnización por clientela, se adeudará por el solo hecho de existir la relación laboral y desde el mismo momento que no hay ninguna incertidumbre sobre su cuantía ni sobre su fatalidad, toda vez que lo único impreciso es la oportunidad en que deberá pagarse, no puede tenérsela como contingente ni clasificarla como "previsión", ya que se trata de uno de los compromisos que constituyen un pasivo de la empresa. Es esa también la razón por la que su deducción es procedente; se trata de un gasto más de la actividad a que se refiere el artículo 87, inciso a) y no el inciso f), como señalé antes.

IV. La jurisprudencia de este Tribunal es pacífica y ha reconocido -siguiendo pronunciamientos de la Alzada- que "La indemnización por clientela que establece a favor de los viajantes el artículo 14 de la ley 14456, configura una obligación de plazo suspensivo incierto, porque su exigibilidad viene fijada por la ley con relación a un hecho futuro que ocurrirá necesariamente. Su pago viene diferido a la fecha en que tal hecho ocurra, pero la indemnización se gana con el transcurso del tiempo, por lo que en virtud del principio de lo devengado, representa un gasto efectuado para obtener el rédito a medida que la empresa utiliza los servicios del viajante, cuya deducción no puede negarse" (cfr. Fallo: 1978 - "Fábrica Argentina de Alpargatas SAIC" - 11/4/1966; causa 19294 - "Molinos Río de la Plata SA" - 13/6/2002).

Por los fundamentos que anteceden y teniendo en cuenta que la indemnización bajo análisis es una de las erogaciones especiales de la tercera categoría, la que por ley está obligada a imputar sus operaciones por el método de lo devengado (artículo 18), no cabe sino concluir que el criterio aplicado en el caso de autos por el Fisco Nacional, no se ajusta a derecho y por lo tanto corresponde que sea revocado, con costas.

La Dra. Gramajo dijo:

Que adhiere a las conclusiones del voto de la Dra. Sirito.

Atento al resultado de la votación que antecede, por mayoría,

SE RESUELVE:

1. Confirmar la resolución apelada".

=====

MALOS CREDITOS

Art. 91 inciso b) de la LIG

b) Los castigos y previsiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo. La AFIP podrá establecer normas respecto de la forma de efectuar esos castigos.

DEFINICION DE MALOS CREDITOS (CREDITOS DUDOSOS Y CREDITOS INCOBRABLES)

Art. 214 del D.R. de la LIG.

A los fines dispuestos en el inciso b) del artículo 91 de la ley, es procedente la deducción por castigos sobre **créditos dudosos e incobrables** que tengan su **origen en operaciones comerciales**, pudiendo el contribuyente optar entre su afectación a la cuenta de ganancias y pérdidas o a un fondo de previsión constituido para hacer frente a contingencias de esta naturaleza.

Una vez que el contribuyente hubiese optado por el sistema de previsión, su variación solo será posible previa autorización de la AFIP.

INDICES DE INCOBRABILIDAD. CREDITOS DE ESCASA SIGNIFICACION. CREDITOS CON GARANTIA

Art. 217 del D.R. de la LIG.

INDICES DE INCOBRABILIDAD

Cualquiera sea el método que se adopte para el castigo de los malos créditos, las deducciones de esta naturaleza deberán justificarse y corresponder al ejercicio en que se produzcan, pudiendo deducirse los quebrantos por incobrabilidades **cuando se verifique alguno de los siguientes índices de incobrabilidad:**

- a) Verificación del crédito en el concurso preventivo.
- b) Declaración de la quiebra del deudor.
- c) Desaparición fehaciente del deudor.
- d) Iniciación de acciones judiciales tendientes al cobro.
- e) Paralización manifiesta de las operaciones del deudor.
- f) Prescripción.

CREDITOS DE ESCASA SIGNIFICACION

Art. 217 segundo párrafo del D.R. de la LIG.

En los casos en que, por la **escasa significación de los saldos a cobrar**, no resulte económicamente conveniente realizar gestiones judiciales de cobranza, y en tanto no califiquen en alguno de los restantes índices arriba mencionados, igualmente los malos créditos se computarán **siempre que se cumplan concurrentemente los siguientes requisitos:**

I. El monto de cada crédito no deberá superar el importe que fije la AFIP teniendo en cuenta la actividad involucrada.

Desde el 13.12.2018 \$ 45.000 p/R.G. 4.358 (B.O.12.12.2018)

Desde el 9.3.2010 hasta el 12.12.2018 \$ 10.000 p/R.G. 2.791 (B.O.8.3.2010)

Desde el 26.4.2004 hasta el 8.3.2010 \$ 5.000 p/R.G. 1.693 (B.O.23.6.2004)

Desde el 6.3.2003 hasta el 26.3.2004 \$ 1.500 p/R.G. 1.457 (B.O.7.3.2003)

II. El crédito en cuestión deberá tener una morosidad mayor a ciento ochenta (180) días de producido su vencimiento. En los casos en que no se haya fijado el período de vencimiento o este no surja de manera expresa de la documentación respaldatoria, se considerará que se trata de operaciones al contado.

III. Debe haberse notificado fehacientemente al deudor sobre su condición de moroso y reclamado el pago del crédito vencido.

IV. Deben haberse cortado los servicios o dejado de operar con el deudor moroso, entendiéndose que en el caso de la prestación del servicio de agua potable y cloacas, la condición referida al corte de los servicios igualmente se cumple cuando por aplicación de las normas a que deben ajustarse los prestadores, estén obligados a proveer al deudor moroso una prestación mínima.

CREDITOS CON GARANTIA

Art. 217 último párrafo del D.R. de la LIG.

En el caso de **créditos que cuenten con garantías**, estos serán deducibles en la parte atribuible al monto garantizado **solo si a su respecto se hubiese iniciado el correspondiente juicio de ejecución.**

CALCULO DE LA PREVISION POR MALOS CREDITOS

Art. 215 del D.R. de la LIG.

Se considerarán previsiones normales las que se constituyan sobre la base del porcentaje promedio de quebrantos producidos en los tres (3) últimos ejercicios -incluido el de la constitución del fondo-, con relación al saldo de créditos existentes al inicio de cada uno de los ejercicios mencionados.

Los contribuyentes deberán imputar los malos créditos del ejercicio a esta previsión, sin perjuicio de su derecho de cargar los resultados del ejercicio con los quebrantos no cubiertos con la previsión realizada.

Si la previsión arroja un excedente sobre los quebrantos del ejercicio, el saldo no utilizado deberá incluirse entre los beneficios impositivos.

CREDITOS QUE SE IMPUTARON A RESULTADOS COMO MALOS CREDITOS Y POSTERIORMENTE QUE SE COBREN

Igual inclusión deberá hacerse con relación a las sumas recuperadas sobre créditos ya castigados.

Liquidada la previsión normal del ejercicio en la forma indicada, se admitirá como deducción en el balance anual la previsión correspondiente al nuevo ejercicio.

Cuando por cualquier razón no exista un período anterior a tres (3) años, la previsión podrá constituirse considerando un período menor.

IMPLEMENTACION DE LA PREVISION POR MALOS CREDITOS

Art. 216 del D.R. de la LIG.

La previsión para malos créditos podrá implantarse, previa comunicación a la AFIP, mediante la aplicación del porcentaje a que se refiere el artículo anterior sobre el saldo de créditos al final del ejercicio.

El importe correspondiente no se afectará al balance impositivo del ejercicio de implantación, pero será deducible, en el supuesto de desistirse del sistema, en el año en que ello ocurra.

INFORMACION A LA AFIP

Art. 218 del D.R. de la LIG.

Los contribuyentes deberán informar a la AFIP, en el tiempo y forma en que la AFIP disponga, el método utilizado para el castigo de los créditos que resulten dudosos o incobrables y el coeficiente aplicado cuando se trate de provisiones.

JURISPRUDENCIA Y DICTAMENES SOBRE MALOS CREDITOS

DEFINICION DE MALOS CREDITOS

SULLAIR ARGENTINA S.A. C.S.J.N. DEL 21.02.2013

MULTICANAL S.A. C.S.J.N. DEL 18.12.2012

TELEFONICA DE ARGENTINA S.A. C.S.J.N. DEL 14.02.2012

BANCO FRANCES S.A. C.S.J.N. DEL 09.11.2010

AGUAS ARGENTINAS S.A. C.S.J.N. DEL 11.10.2016

El art. 91 inciso b) de la ley de impuesto a las ganancias, en el caso de las rentas de tercera categoría, permite la deducción de los “malos créditos”. Sin definir la ley que se entiende por malos créditos.

El art. 214 del decreto reglamentario define a los “malos créditos” como “créditos dudosos” y como “créditos incobrables”. Sin definir el decreto reglamentario que debe entenderse por créditos dudosos.

Los créditos incobrables se encuentran taxativamente definidos en el art. 217 del decreto reglamentario.

La CSJN se ocupa de definir el concepto de “créditos dudosos”, diferenciándolos claramente de los créditos incobrables, destacando que un crédito será dudoso antes de haberse convertido en incobrable.

Para la CSJN, *“los “créditos dudosos” toman esa denominación porque la frustración de la expectativa de cobro no deriva de aquellos hechos que la hacen manifiesta sino del vencimiento de la obligación impaga que origina **una presunción de insolvencia confirmable por vías alternativas** tales como las reseñadas en el segundo considerando de esta sentencia”*, es decir en función de los usos y costumbres de la actividad en cuestión.

Por lo tanto, los créditos impagos a su vencimiento (CREDITOS DUDOSOS) gozan de una presunción de insolvencia, que debe confirmarse a través de los usos y costumbres de la actividad.

Las acciones de cobro que deben realizarse, para poder imputarse como MALOS CREDITOS son las razonablemente establecidas en función de los usos y costumbres del ramo. Las liberalidades no resultan deducibles.

SULLAIR ARGENTINA S.A. C.S.J.N. DEL 21.02.2013

Para la AFIP no se cumplían las condiciones requeridas por el entonces art. 87 inciso b) de la LIG (HOY ART. 91 INCISO B) DE LA LIG), como tampoco los requisitos establecidos en el entonces art. 136 del decreto reglamentario (HOY ART. 217 DEL D.R. DE LA LIG), porque no se habían agotados todos los medios necesarios para hacer efectivo esos créditos, en especial el reclamo en sede judicial.

Multicanal no se había presentado a verificar los créditos en el concurso, ni en la quiebra.

Multicanal había realizado gestiones extrajudiciales de cobro, tales como el envío de cartas documento, o notas por parte de sus abogados o telegramas, bajo apercibimiento de iniciar acciones judiciales.

La Sala “C” del TFN confirmó la determinación de oficio.

La Sala "V" de la CNACAF revocó parcialmente la sentencia del TFN. Confirmando la determinación de oficio, pero redujo la multa al mínimo legal.

La CSJN revoca la sentencia de la Cámara y por lo tanto deja sin efecto la determinación de oficio.

La CSJN hace referencia al fallo "BANCO FRANCES" y al fallo "TELEFONICA".

DICTAMEN DE LA PROCURADORA (LAURA M. MONTI) 04.07.2012

*"la **deducción por malos créditos** está supeditada a que ellos tengan origen en operaciones comerciales propias del giro del contribuyente, a que se verifique alguno de los parámetros de incobrabilidad indicados en la legislación, y a que esa incobrabilidad se corresponda con el ejercicio en que ella se produzca.*

Con respecto a los clientes **Francisco González Coca y Cofarquil S.A.**, cuyas respectivas deudas ascendían a \$7035,71 y \$2907,50, indicó que el texto del art. 136 del reglamento, vigente durante el periodo 1998 -antes de la modificación introducida por el decreto 2442/02- sólo exigía la cesación de pagos, real o aparente, para la deducción en trato, **mas no la verificación del crédito en el concurso**. Ello es así, puesto que tal situación de suspensión de pagos es meramente un índice de la incobrabilidad de las deudas.

Añadió que en autos está acreditado que **Cofarquil S.A.** se había presentado en concurso preventivo el 9/4/98 ante el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial N° 3, y que su quiebra fue declarada el 27/6/2000, y también que **González Coca** se concursó preventivamente durante 1998, ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial n° 3 de Neuquén, homologándose el acuerdo preventivo el 21/9/99.

En tales circunstancias aun cuando no se haya comprobado que la actora hubiera solicitado la verificación de sus créditos en dichos expedientes, la circunstancia de incobrabilidad establecida en la ley del gravamen estaba demostrada, por lo que correspondía considerar incobrables ambas deudas y por consiguiente, revocar la sentencia del Tribunal Fiscal en este aspecto.

En cuanto a la situación relativa a los clientes **Mariano Bordakievich, Daniel Britos, Rubén Maldonado y Frigosur S.A.** (cuyas deudas, respectivamente, eran de \$126.000, \$21.409,48, \$31.364,26 y \$9014,16) mantuvo lo resuelto en la instancia anterior, al sostener que **sólo se habla acreditado que se hablan realizado ciertas gestiones extrajudiciales de cobro, tales como el envío de cartas documento o telegramas, lo cual resultaba insuficiente; como indicio de incobrabilidad.**

Indicó que las resoluciones generales (AFIP) 1457/03 y 1693/04 establecieron pautas con relación a la "antieconomicidad" para la persecución judicial del cobro de deudas, cifrándola en \$1500 y \$5000 respectivamente, dando así un parámetro cierto sobre la conveniencia de instar el pago por dicha vía. Por ende, en autos, **era necesario proporcionar elementos de juicio fehacientes para**

demostrar que, a pesar de sus elevados montos, no resultaba conveniente agotar las vías legales tendientes a recuperar la deuda, circunstancia que obstaba a la consideración como "malos créditos" en los términos del art. 87, inc. b), de la ley del impuesto".

"El art. 87 de la ley 20.628 (HOY ART. 91 DE LA LIG), establece que de las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones legalmente fijadas también se podrán deducir "b) Los castigos y previsiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo". También delegó en la Dirección General Impositiva la facultad de establecer normas relativas a la manera de efectuar tales castigos, competencia que, como advirtió V.E. en la causa de Fallos: 333:2065, consid. 8°, fue ejercida por el Poder Ejecutivo con el dictado del decreto 2354/66 (y sus modificaciones), en los arts. 133 a 135,

Con respecto al concepto en sí, el art. 136 del citado decreto (texto anterior al introducido por el decreto 2442/02) (HOY ART. 217 DEL D.R. DE LA LIG) expresaba que "Cualquiera sea el método que se adopte para el castigo de malos créditos, las deducciones de esta naturaleza deberán justificarse y corresponder al ejercicio en que se produzcan, siendo Índices de ello; la cesación de pagos, real o aparente, la homologación del acuerdo de la junta de acreedores, la declaración de quiebra la desaparición del deudor, la prescripción, la iniciación del cobro compulsivo, la paralización de las operaciones y otros Índices de incobrabilidad".

DIFERENCIA ENTRE "CREDITOS DUDOSOS" Y ENTRE "CREDITOS INCOBRABLES" (CSJN "BANCO FRANCES SA")
LOS CREDITOS DUDOSOS GOZAN DE UNA PRESUNCION DE INSOLVENCIA QUE DEBE SER CONFIRMADA A TRAVES DE LOS USOS Y COSTUMBRES DEL RAMO

El Tribunal fue claro y contundente cuando expresó la diferencia de matiz existente entre "malos créditos" y "créditos incobrables", comprendidos éstos en aquéllos. En efecto, en el cons. 13 del precedente de Fallos; 333:2065 (BANCO FRANCES SA del 9.11.2020), indicó que el primero "alude tanto a los 'créditos dudosos' como a los incobrables' cfr. arg. art. 139 del decreto reglamentario (actual art. 133)" (HOY ART. 214 DEL D.R. DE LA LIG), y especificó que "los 'créditos dudosos' tornan esa denominación porque la frustración de la expectativa de cobro no deriva de aquellos hechos que la hacen manifiesta sino del vencimiento de la obligación impaga que origina una presunción de insolvencia confirmable por vías alternativas (...)"

Estimo que ese razonamiento es correcto y que resulta plenamente aplicable a la especie con relación a los créditos en disputa, toda vez que se halla fuera de debate tanto que se verificó el incumplimiento de las obligaciones de que se trata a sus respectivos vencimientos -acaecidos todos durante el año 1993-, así como el empleo por parte del contribuyente de ciertas vías para procurar su cobro.

REALIZACION DE GESTIONES EXTRA JUDICIALES PARA LOGRAR EL COBRO

*En efecto, respecto de ese último extremo, **no fue puesto en discusión que Sullair Argentina S.A. intentó primeramente el recupero de manos de esos clientes de la maquinaria alquilada, como así también que realiza diversas gestiones comerciales para el cobro, que envió cartas documento o bien notas por parte de sus abogados bajo apercibimiento del inicio de acciones judiciales, come asimismo el rechazo de ciertos valores presentados al cobro** (ver fs. 32/67, y prueba pericial contable de fs. 213/216 vta.*

*Todos estos hechos son demostrativos de que, al no ser debidamente satisfechos a su vencimiento, **Sullair Argentina S.A. realizó diversas gestiones para salvaguardar el cobro de sus créditos.***

LA AFIP NO DEMOSTRO QUE LAS GESTIONES REALIZADAS POR LA EMPRESA SEAN AJENAS A LOS USOS Y COSTUMBRES DEL RAMO

Pese a ello, y en lo que estimo que reviste capital importancia para la solución de este entuerto, advierto que la AFIP no controvertió, como hubiera sido menester, que tales procedimientos comerciales empleados por la actora no se ajustasen a "los usos y costumbres del ramo", tal como se exige en los términos del art. 87 inc. b), de la ley del tributo para justificar la deducción. Por el contrario, se limitó a concentrar sus embates en argüir, exclusivamente y sin que una norma válida que respalde su posición, que la contribuyente debió agotar todos medios que la ley le acuerda para preservar sus créditos (ver resolución 86/04, fs. 12) y en que, al no haber accedido ella a todas las instancias que le permitieran recuperarlos (ver fs. 13), su deducción no podía considerarse procedente.

DIFERIR EL COMPUTO DE LA DEDUCCION GENERA UNA CARGA FINANCIERA SIN CAUSA

En tal sentido, basta destacar -en coincidencia con lo expresado por V.E. en Fallos: 333:2065, en conceptos reiterados en la causa T.10, L.XLVI, "Telefónica de Argentina SA (TF 22,093-1) c. DGI", del 14 de febrero de este año- que el criterio fiscal de diferir la deducción hasta el momento en que se agoten los medios- que la ley le acuerda al acreedor para recuperar sus acreencias importaría asignarle a los créditos dudosos un tratamiento incompatible con su naturaleza, lo que "colocarla al contribuyente en la situación de soportar una carga financiera sin causa al ingresar un impuesto sobre el monto de una pérdida insusceptible de deducción" (ver cons. 13, último párrafo, del precedente citado en primer término)

EL IMPUESTO DEBE RESPETAR EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

*Ello es así, puesto que, como también lo puso de relieve V.E. en el tantas veces citado precedente de Fallos 333:2065, **el propósito de la ley, al remitir a los usos y costumbres del ramo para deducir los castigos y previsiones contra***

los malos créditos, ha sido el de emplear los mismos criterios objetivos y específicos de la actividad, conforme a los cuales se considera un crédito como dudoso o incobrable y se imputa una pérdida tras haber sido registrado aquél originalmente como un activo, para que el monto imponible calculado resulte un adecuado reflejo de la manifestación de riqueza o capacidad contributiva en que debe sustentarse todo gravamen (arg, doctrina de Fallos: 207:270; 312:2467; 332:936 y 333:993, entre otros).

Finalmente, y a mayor abundamiento, puesto que si un "mal crédito", oportunamente deducido como tal, no se configurase definitivamente como "incobrable" por conseguirse su tardía satisfacción, deberá ser revertido en el balance fiscal del contribuyente, y oblado el gravamen correspondiente a la renta obtenida en el ejercicio en que el cobro se verifique (arg. arts. 1º, 2º -inciso 2-, 18 y cc., de la ley del impuesto a las ganancias, y art. 134, tercer párrafo in fine, del decreto reglamentario, en cuanto regula el tratamiento a dispensar a "las sumas recuperadas sobre créditos ya castigados").

Ello deja al descubierto que la postura del Fisco, de tolerar la deducción únicamente frente a su definitiva incobrabilidad, priva de todo sentido a estas disposiciones, ya que no cabría pensar que pueda existir recupero alguno de un crédito letalmente castigado.

Así las cosas, cabe recordar una vez más la inveterada doctrina del Tribunal que sostiene que las normas han de ser interpretadas considerando armónicamente la totalidad del ordenamiento jurídico y los principios y garantías de raigambre constitucional, para obtener un resultado adecuado, pues la admisión de soluciones es notoriamente disvaliosas no resulta compatible con el fin común tanto de la tarea legislativa como de la judicial (Fallos: 255:360; 258:75; 281:146, entre muchos otros). Ello así porque no debe prescindirse de las consecuencias que naturalmente derivan de un fallo toda vez que constituye uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la interpretación y su congruencia con el sistema en que está engarzada la norma (Fallos: 234:432; 302:1234).

Por lo expuesto, opino que cabe hacer declarar formalmente admisible el recurso extraordinario y revocar la sentencia apelada.

SENTENCIA DE LA CORTE

“Que las cuestiones planteadas han sido correctamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que cabe remitir en razón de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora procuradora Fiscal, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada en cuanto fue materia de recurso. Con costas. Notifíquese y devuélvase. — Ricardo Luis Lorenzetti. — Carlos S. Fayt. — Juan Carlos Maqueda. — Elena I. Highton de Nolasco. — Enrique S. Petracchi. — Carmen M. Argibay”.

MULTICANAL S.A. C.S.J.N. DEL 18.12.2012

Para la AFIP no se cumplían las condiciones requeridas por el entonces art. 87 inciso b) de la LIG (HOY ART. 91 INCISO B) DE LA LIG), porque no se habían iniciado las acciones judiciales.

Multicanal en primer lugar enviaba una carta denominada “Regularización de deuda”, manifestando la existencia de la deuda y solicitando su cancelación “a la brevedad”.

Si al mes siguiente del envío de esa primera carta se mantiene la condición de mora del abonado, Multicanal S.A. le envía una segunda carta denominada “Intimación de pago” en la que, aparte de reiterarle la existencia de la deuda, le informa la suspensión del servicio de televisión por cable “y el apercibimiento de iniciar acciones judiciales tendientes al cobro de lo adeudado”.

Si con posterioridad a ello no se recibe una “respuesta favorable del abonado”, Multicanal S.A. emite la correspondiente orden de desconexión” y “una nota de crédito para dar de baja el crédito por incobrable”.

El TFN revocó la determinación de oficio.

La Sala “IV” de la CNACAF confirmó la sentencia del TFN. Revocando la determinación de oficio.

La CSJN confirma la sentencia de la Cámara y por lo tanto deja sin efecto la determinación de oficio.

La CSJN hace referencia al fallo “BANCO FRANCES”.

“la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación, revocó íntegramente la resolución de la Administración Federal de Ingresos Públicos por la que se determinó de oficio la obligación tributaria de la actora frente al impuesto a los servicios de radiodifusión correspondiente a los períodos fiscales diciembre de 1997 a diciembre de 1998, inclusive, se liquidaron intereses resarcitorios, y se aplicó una multa equivalente al 70% del importe del gravamen presuntamente omitido (art. 45 de la ley 11.683, t.o. en 1998 y modificaciones) (fs. 298/303).

las cuestiones planteadas en los presentes autos resultan sustancialmente análogas a las consideradas y resueltas por el Tribunal en la causa M.528.XLVI “Multicanal SA (TF 26.460-I) c. DGI”, sentencia del 31 de julio de 2012, a cuyos fundamentos corresponde remitirse, en lo pertinente, por razones de brevedad.

*En efecto, del informe pericial glosado a fs. 125/131 vta. surge que Multicanal siguió, en los años 1998 y 1999, un **procedimiento para suspender y dar de baja como incobrables a los abonados que hubiesen incurrido en mora en la cancelación de sus facturas.***

Las características de ese método surgen del examen de un muestreo de 215 casos donde se verifica la uniformidad de las prácticas llevadas a cabo por la empresa, que **consisten, en primer lugar, en el envío de una carta denominada “Regularización de deuda”, a través de la cual se manifiesta la existencia de la deuda y se solicita su cancelación al cliente “a la brevedad”. En caso de que al mes siguiente al envío de esa primera carta se mantuviera la condición de mora del abonado, Multicanal S.A. le envía una segunda carta denominada “Intimación de pago” en la que, aparte de reiterarle la existencia de la deuda, le informa la suspensión del servicio de televisión por cable “y el apercibimiento de iniciar acciones judiciales tendiente[s] al cobro de lo adeudado”. Si con posterioridad a ello no se recibe una “respuesta favorable del abonado, Multicanal S.A. emite la correspondiente orden de desconexión” y “una nota de crédito para dar de baja el crédito por incobrable” (fs. 129/129 vta.).**

se encuentra acreditado en autos que el reseñado procedimiento responde a los usos y costumbres de la actividad que desarrolla la actora, y a los que alude la ley del tributo (confr. arg. sentencia del Tribunal Fiscal, en especial cons. VII, —6° párrafo—, fs. 171 vta., compartido por la cámara —confr. cons. XIII, 1° párrafo, fs. 302—) resulta inatendible el planteo que el organismo recaudador realiza ante esta instancia dirigido a desconocer la demostración de ese extremo (conf. fs. 330 vta. y 330 bis), máxime cuando éste fue expresamente reconocido por la apelante en oportunidad de alegar sobre el mérito de la prueba producida —al señalar que “en momento alguno fueron temas controvertidos la forma en que lleva la actora su contabilidad ni cuál es la mecánica por ella adoptada para considerar como incobrables a sus deudores” (confr. alegato de fs. 173/175, especialmente fs. 174 vta., pto. III, ‘c’)— y al expresar agravios ante la cámara —donde argumentó que el Tribunal Fiscal había hecho “valer en autos los ‘usos y costumbres’ de la actividad desarrollada por la recurrente...por sobre las claras previsiones contenidas en las leyes y reglamentaciones aplicables” (confr. escrito de expresión de agravios, en especial fs. 190).

en tales condiciones, **carece de sustento la posición de la Administración Federal de Ingresos Públicos al supeditar la configuración y deducción de los “malos créditos” al ineludible inicio de la acción judicial de cobro, cuando el contribuyente invocó haber ajustado su conducta a los usos y costumbres del ramo —a los que remite la ley— y, pretendió invalidar su aptitud probatoria sin siquiera haber controvertido su existencia o haber demostrado que la actora no había cumplido con los pasos allí previstos.**

en tal comprensión, resulta igualmente inatendible el planteo del Fisco Nacional que cuestiona la suficiencia del referido procedimiento sobre la base de señalar que “la actora...luego de realizar gestiones...procedió a la emisión de notas de créditos liberando así a los deudores de su deuda, circunstancia incompatible con la deducción por incobrabilidad” por cuanto “no se trata de un ‘mal crédito’ ni de un ‘crédito dudoso’ sino que se trata de una condonación de deuda efectuada por Multicanal S.A. a favor de sus clientes y en tanto condonación, en modo alguno puede aceptarse su deducción” (fs. 330 bis, 3° y 4° párrafos).

*En efecto, tal como ha sido sostenido por esta Corte en la causa “**Banco Francés S.A. (TF 18.280-I) c. DGI**” (Fallos: 333:2065), la expresión “**malos créditos**” en el art. 87 de la ley del tributo, “**alude tanto a los ‘créditos dudosos’ como a ‘los incobrables’** —cfr. arg. art. 139 del decreto reglamentario— **mientras que el art. 142 del citado reglamento enumera ‘indicios de incobrabilidad’ aplicables solo a estos últimos por remitir a supuestos de hecho que confieren semiplena certeza acerca de la insolvencia del deudor y la imposibilidad de cumplimiento de sus obligaciones, incluso con antelación al término del plazo estipulado**”; en tanto que “**los créditos dudosos toman esa denominación porque la frustración de la expectativa de cobro no deriva de aquellos hechos que la hacen manifiesta sino del vencimiento de la obligación impaga que origina una presunción de insolvencia confirmable por vías alternativas**” (cons. 13, párrafo segundo, del citado precedente); y que en el concreto caso de autos se encuentran contempladas en el procedimiento reseñado en el considerando 3° de esta sentencia, y cuya aplicación al caso el organismo recaudador pretende desconocer sin desarrollar razones válidas para ello.*

*Por ello, **se confirma La sentencia apelada**. Con costas. Notifíquese y devuélvase. — Ricardo Luis Lorenzetti. — Elena I. Highton de Nolasco. — Enrique S. Petracchi. — Juan Carlos Maqueda. — Carmen M. Argibay”.*

TELEFONICA DE ARGENTINA S.A. C.S.J.N. DEL 14.02.2012

Para la AFIP no se cumplían las condiciones requeridas por el entonces art. 87 inciso b) de la LIG (HOY ART. 91 INCISO B) DE LA LIG), porque no se habían iniciado las acciones judiciales.

Teléfonica en primer lugar realizaba reclamos telefónicos. Y procedía a la suspensión del servicio (llamadas salientes), pudiendo el cliente recibir llamadas y comunicarse con servicios de urgencia.

En segundo lugar enviaba cartas documento. Y luego se daba de baja el servicio.

El TFN confirmó la determinación de oficio.

La Sala “V” de la CNACAF confirmó la sentencia del TFN. Confirmando la determinación de oficio.

La CSJN revoca la sentencia de la Cámara y por lo tanto deja sin efecto la determinación de oficio.

La CSJN hace referencia al fallo “BANCO FRANCES”.

“la AFIP-DGI, mediante resolución de fecha 21 de agosto de 2003, determinó de oficio la obligación tributaria de la actora frente al impuesto a las ganancias por el período fiscal 1998, con los intereses resarcitorios correspondientes, y aplicó una multa equivalente al 70% del importe del gravamen presuntamente omitido

(art. 45 de la ley 11.683, t.o. en 1998 y modificaciones) (confr. fs. 8/22). Para ello, el Fisco Nacional impugnó la declaración jurada del contribuyente en cuanto practicó deducciones por "malos créditos", por considerar que su incobrabilidad no se hallaba debidamente acreditada pues —en su concepto— **no correspondía tomar como pauta a tal fin el mecanismo autorizado por el Reglamento General de Clientes del Servicio Básico Telefónico a los efectos de cortar el servicio de los clientes morosos e incobrables, consistente en una secuencia de llamadas telefónicas y el envío de cartas documento, sino que resultaba necesaria la demostración por parte del contribuyente de que a la fecha de cierre del ejercicio había iniciado las acciones judiciales tendientes a lograr el cobro de los créditos que superasen la suma de \$ 3.000. En cambio, admitió la deducibilidad de los inferiores a esa suma en razón de su insignificancia económica.**

EL T.F.N. CONFIRMO EL AJUSTE DEL FISCO

el Tribunal Fiscal confirmó la determinación del impuesto, excepto en lo relativo a los créditos contra clientes que no pudieron ser notificados por haber abandonado el domicilio declarado. Para pronunciarse en favor del criterio sostenido por el organismo recaudador, señaló que si bien el contribuyente es una empresa prestadora de un servicio público cuyo reglamento de servicio instrumenta un proceso de gestión de mora que expresa objetivamente los usos y costumbres del ramo —a los que alude el art. 87, inc. b, de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1998)—, a su juicio, **las gestiones de cobro por vía telefónica y los reclamos postales resultaban insuficientes para validar las deducciones pretendidas por tratarse de deudas superiores a \$ 3.000** (fs. 490 vta. —2º párrafo—, fs. 491 —8º y 9º párrafos—, fs. 491 vta.). Fundó la aplicación de ese tope en la nota 995/01 (DV JUGR) de la AFIP, y señaló que la fijación de un importe, por debajo del cual no se exigía el inicio de acciones judiciales, sentaba un criterio de aplicación para el desarrollo de la actividad fiscalizadora (fs. 491 vta., 6º párrafo).

Por otra parte, revocó la multa impuesta en los términos del art. 45 de la ley 11.683, al tener por acreditada la existencia de un error excusable.

LA CAMARA TAMBIEN CONFIRMO EL AJUSTE DEL FISCO

la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, rechazó los recursos de apelación y revisión limitada deducidos por las partes y, en consecuencia, confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación (fs. 634/638 vta.).

Para así decidir, destacó que no se hallaba en tela de juicio si la empresa prestadora del servicio había observado o no el procedimiento previsto en los artículos 11 y 12 del Reglamento General de Clientes del Servicio Básico Telefónico aprobado por la resolución 25.837/96 de la Secretaría de Comunicaciones —consistente en dos comunicaciones por "telegestión", la intimación por medio fehaciente y la posterior baja del servicio— sino si el cumplimiento de tales requisitos constituía un indicio suficiente para calificar a

los créditos como "malos" o "incobrables" y deducirlos para determinar la renta sujeta a impuesto (fs. 637 vta.).

De tal modo recordó que al resolver una causa de características análogas a la presente había considerado que las gestiones judiciales o extrajudiciales debidamente documentadas, llevadas a cabo por una empresa prestataria del servicio público de distribución domiciliaria de gas por redes, tendientes a efectivizar un crédito en los términos del pertinente reglamento administrativo de prestación del servicio, podían constituir causal suficiente para justificar la deducción de los malos créditos, aunque también debía ser razonablemente apreciado el índice relativo al escaso monto de aquéllos, fundado en el carácter antieconómico de su cobro judicial, para lo cual debían tomarse en cuenta los topes de \$ 1.500 y \$ 5.000 que a tal efecto había fijado la Administración Federal de Ingresos Públicos en las resoluciones generales 1457/03 y 1693/04 (fs. 637 vta./638 —IV considerando—).

Tras ello precisó que la estimación de la eventual relación negativa entre el costo y el beneficio de iniciar acciones judiciales para el cobro de los créditos se hallaba a cargo de Telefónica de Argentina S.A. y que los informes de los peritos técnico y contable agregados en autos no acreditaban el carácter antieconómico de las gestiones de cobro respecto de los créditos superiores a \$ 3.000 a fin de justificar su deducción, y que en conjunto sumaban un total de \$ 10.209.145,39 (fs. 638)".

SENTENCIA DE LA CORTE

"asiste razón a la recurrente en cuanto señala en su memorial de agravios que "ni la ley [del impuesto a las ganancias] ni [su] reglamento exigían que Telefónica, además de acreditar el cumplimiento de 'los usos y costumbres del ramo' (art. 87 inc. b) (en el caso de esta parte el reglamento General de Clientes), tuviese que demostrar que inició el cobro compulsivo de dichos créditos o haber acreditado la 'antieconomicidad' de haber iniciado dicho cobro compulsivo" (fs. 704, 2º párrafo).

en efecto, el art. 87 de esa ley (t.o. en 1986 según decreto 450/1986 —idem texto ordenado en 1997—) prescribe que "de las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley también se podrá[n] deducir ... b) [l]os castigos y previsiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo", delegando en la Dirección General Impositiva la facultad de "establecer normas respecto de la forma de efectuar esos castigos".

Por su parte, el decreto reglamentario previo la procedencia de "la deducción por castigos sobre créditos dudosos e incobrables que tengan su origen en operaciones comerciales, pudiendo el contribuyente optar entre su afectación a la cuenta de ganancias y pérdidas o a un fondo de previsión constituido para hacer frente a contingencias de esta naturaleza" (art. 139 del decreto 2353/1986 —art. 133 en el texto ordenado en 1998—), especificando que tales deducciones "deberán justificarse y corresponder al ejercicio en que se produzcan, siendo índices de ello: la cesación de pagos, real o aparente, la homologación del

acuerdo de la junta de acreedores, la declaración de quiebra, la desaparición del deudor, la prescripción, la iniciación del cobro compulsivo, la paralización de las operaciones y otros índices de incobrabilidad" (art. 136).

el Reglamento General de Clientes del Servicio Básico Telefónico aprobado por la resolución 25.837/96 de la Secretaría de Comunicaciones —aplicable al caso— **regula el procedimiento a seguir en aquellos casos en que se justifique la suspensión y baja del servicio de los clientes que incurran en mora en la cancelación de sus facturas.** Al respecto, su art. 11 establece que "en los casos en que las facturas y recargos que pudieran corresponder no fueren abonadas dentro de los TREINTA (30) días corridos posteriores a su vencimiento, los prestadores podrán proceder a la suspensión del servicio previa telegestión, al menos en DOS (2) oportunidades, con el cliente a efectos de informarle tal situación" aclarando que la citada suspensión se refiere "únicamente a las 'llamadas salientes', debiendo permitirse al cliente recibir llamadas y/o comunicarse con los servicios de urgencia que no generan tasación". A continuación el art. 12 dispone que una vez "suspendido el servicio, y no habiendo sido cancelado el importe total adeudado, los prestadores comunicarán por medio fehaciente al cliente que, una vez transcurridos sesenta días corridos posteriores a la fecha de vencimiento, procederán a dar[lo] de baja en forma definitiva" previa notificación a efectuarse con al menos cinco días hábiles de anticipación a la fecha prevista para ello (confr. fs. 379).

no se encuentra controvertido en autos que los usos y costumbres —a los que alude la ley del tributo— han tenido una específica recepción objetiva en el ámbito de la actividad que desarrolla la empresa actora con el dictado del reglamento administrativo precedentemente reseñado en sus disposiciones pertinentes (confr. arg. sentencia del Tribunal Fiscal, en especial fs. 490 vta. — 2° párrafo—, implícitamente compartido por la cámara a fs. 634/638 vta.; confr. asimismo, las manifestaciones que realiza el organismo recaudador en la resolución determinativa de oficio —en especial fs. 14 in fine y fs. 15, 1° párrafo—, en el escrito de contestación del recurso de apelación —en particular, fs. 65 vta. in fine y fs. 66— y en el escrito de contestación del memorial de agravios presentado ante esta Corte, en especial fs. 716 —4° párrafo— y fs. 718 vta. — 2° párrafo).

en tales condiciones, **carece de sustento el criterio de la Administración Federal de Ingresos Públicos en cuanto, para determinar el tributo, supeditó la configuración y deducción de los "malos créditos" —en el caso superiores a \$ 3.000— al ineludible inicio de la acción judicial de cobro** cuando el contribuyente invocó haber ajustado su conducta a los usos y costumbres del ramo —a los que remite la ley— y el organismo recaudador invalidó dicho argumento sin siquiera haber controvertido la existencia de aquéllos o demostrado que la recurrente no había cumplido con los pasos allí previstos.

por otra parte, resulta inatendible la posición del Fisco Nacional en cuanto cuestiona la suficiencia del Reglamento General de Clientes del Servicio Básico Telefónico, sobre la base de considerar que el procedimiento allí fijado si bien "establece las condiciones que deben cumplir las empresas prestadoras del

servicio para poder proceder a la suspensión o baja de la prestación ... sólo da prueba de 'morosidad' del deudor en el cumplimiento de su obligación, pero de ninguna manera se puede pretender probar la imposibilidad del cobro de la deuda" (fs. 719 in fine). En efecto, **tal como ha sido sostenido por esta Corte en la causa "Banco Francés S.A. (TF 18.280-I) c/ DGI", (Fallos: 333:2065)** "la expresión 'malos créditos' que trae el art. 87 de la ley del tributo, alude tanto a los 'créditos dudosos' como a 'los incobrables' —cfr. arg. art. 139 del decreto reglamentario— mientras que el art. 142 del citado reglamento enumera 'indicios de incobrabilidad' aplicables sólo a estos últimos por remitir a supuestos de hecho que confieren semiplena certeza acerca de la insolvencia del deudor y la imposibilidad de cumplimiento de sus obligaciones, incluso con antelación al término del plazo estipulado", en tanto que "los 'créditos dudosos' toman esa denominación porque la frustración de la expectativa de cobro no deriva de aquellos hechos que la hacen manifiesta sino del vencimiento de la obligación impaga que origina una presunción de insolvencia confirmable por vías alternativas" (**considerando 13**), y que en el concreto caso de autos se encuentran contempladas en el reglamento que regula la prestación del servicio público de telefonía cuya aplicación al caso el organismo recaudador pretende desconocer.

en virtud de la solución a la que se llega y los fundamentos expuestos en los considerandos que anteceden, resulta inoficioso el tratamiento del agravio vinculado con el índice de incobrabilidad basado en la escasa significancia económica de los créditos.

Por ello,

se revoca la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios, con costas de todas las instancias a la vencida (arts. 68 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.

Ricardo Luis Lorenzetti, Elena I. Highton de Nolasco, Enrique Santiago Petracchi,
Juan Carlos Maqueda, Carmen M. Argibay".

BANCO FRANCÉS S.A. C.S.J.N. DEL 09.11.2010

Para la AFIP no se cumplían las condiciones requeridas por el entonces art. 87 inciso b) de la LIG (HOY ART. 91 INCISO B) DE LA LIG), porque no se habían iniciado las acciones judiciales.

Banco Francés enviaba intimaciones documentadas bajo apercibimiento de inicio de acciones judiciales y del cierre de la cuenta bancaria.

Tenía en cuenta los informes de los abogados encargados de la gestión de cobro extra judicial.

Tenía en cuenta los informes producidos por la Organización Veraz SA.

Tuvo en cuenta las pautas de incobrabilidad elaboradas por el BCRA.

Se enviaron intimaciones de pago y/o cartas documento.

El TFN confirmó parcialmente la determinación de oficio.

La Sala "V" de la CNACAF confirmó parcialmente la sentencia del TFN. Confirmando parcialmente la determinación de oficio.

La CSJN revoca la sentencia de la Cámara y por lo tanto deja sin efecto la determinación de oficio.

"1) Que la AFIP-DGI mediante resolución de fecha 13 de diciembre de 1999 determinó de oficio la obligación tributaria de la actora frente al impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 1993, con más los intereses resarcitorios correspondientes y una multa equivalente al 70% del importe del gravamen presuntamente omitido con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones - fs. 12/24).

2) Que el Fisco Nacional impugnó la declaración jurada del contribuyente en cuanto practicó deducciones por 'malos créditos' por considerar que su incobrabilidad no se hallaba debidamente acreditada de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias vigentes.

CREDITOS SIN GARANTIA

*Respecto de los créditos otorgados sin garantías adujo que no podían tomarse como pautas de incobrabilidad las 'acciones de práctica' de la entidad - consistentes en: a) **intimaciones documentadas de pago con apercibimiento de inicio de acciones judiciales y cierre de cuentas bancarias**, b) **informes producidos por los abogados de la entidad encargados de la respectiva gestión de cobro extrajudicial** y c) **informes producidos por la Organización Veraz S.A.-** y que sólo podía considerarse como prueba fehaciente de tal extremo la fecha de inicio de la demanda de cobro judicial dentro del período fiscal en cuestión. En tal sentido interpretó que la normativa aplicable sólo permite "la deducción...una vez agotados los medios legales pertinentes para hacer efectivo el ingreso", de lo contrario, se caería "en una suerte de arbitrariedad en manos de los contribuyentes, a la que puedan recurrir ante el menor signo de riesgo empresario en este sentido, como a un medio idóneo para reducir de esta manera sus obligaciones impositivas, o para transferir a ejercicios futuros por vía del recupero de esos mismos créditos ya computados negativamente en períodos anteriores" (fs. 19/20).*

CREDITOS CON GARANTIA

En cuanto a los créditos respaldados con garantías rechazó su deducción como incobrables en la medida que éstas no resulten ejecutadas, y en su caso, se determine y demuestre que no cubren el monto del crédito respectivo.

3) Que la actora, tras apelar la resolución determinativa de oficio ante el Tribunal Fiscal de la Nación, incluyó parte del impuesto determinado en el régimen de regularización establecido por el decreto 93/2000, desistiendo a su turno de la acción y del derecho en relación al monto regularizado [\\$ 1.230.963], prosiguiendo la causa por el saldo del impuesto determinado [\\$ 1.612.190,91], intereses y multa correspondientes (cfr. fs. 2082 vta.).

EL TFN CONFIRMO PARCIALMENTE DEL DETERMINACION DE OFICIO

4) Que en lo relativo al monto por el que continuó la controversia, el Tribunal Fiscal **confirmó parcialmente la determinación de oficio** señalando que **los informes de letrados y los emanados de centrales de información -tales como la Organización Veraz S.A.- no tienen cabida en los índices de incobrabilidad** contemplados en la norma reglamentaria, ni demuestran la realización de gestiones judiciales o extrajudiciales de cobro. **También descartó la aplicación de las pautas de incobrabilidad elaboradas por el Banco Central de la República Argentina** -invocadas por la actora como sustento del criterio seguido para efectuar las deducciones- por considerar que tales pautas se determinan sobre la base de estimaciones de carácter general para un conjunto de entidades financieras (tales como clasificaciones de deudores y provisiones mínimas por riesgo de incobrabilidad) que impiden aceptar su aplicación indiscriminada sin contemplar cada caso individual. Por último, desestimó la presunción de insolvencia de los deudores como indicio para determinar la deducción del crédito a falta de una demostración concreta de su incobrabilidad.

Por el contrario, **revocó la resolución del organismo recaudador, admitiendo en consecuencia la deducción de los créditos que la actora intimó de pago a los deudores** -bajo la modalidad ut supra reseñada- como la de aquellos respecto de los cuales acreditó haber iniciado acciones judiciales de cobro en el curso del período fiscal 1993. Con relación a éstos últimos, el tribunal administrativo restringió el reconocimiento como incobrables a los casos en que los juzgados contestaron los informes y consignaron los montos involucrados, admitiendo su deducción con el alcance en que tales importes resultaron coincidentes o inferiores a los denunciados en autos por la actora, o por la medida de éstos últimos cuando los informes arrojaron un monto superior.

(..)

LA CNACAF CONFIRMO PARCIALMENTE LA SENTENCIA DEL TFN

5) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al resolver los recursos de apelación y revisión limitada deducidos por la actora y por la demandada, **confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, excepto en lo relativo al reconocimiento de la deducción de los créditos intimados de pago mediante el envío de cartas documento**, aspecto por el que la revocó.

En cuanto a la omisión de ese tribunal de pronunciarse respecto de los créditos garantizados con prenda o hipoteca la alzada convalidó el ajuste fiscal que

desestimó su deducción por no haberse ejecutado las respectivas garantías (fs. 1900/1912).

(..)

SENTENCIA DE LA CSJN

8) Que el art. 87 de esa ley (t.o. en 1986 según decreto 450/1986 -ídem texto ordenado en 1997-) (HOY ART. 91 DE LA LIG) prescribe que "de las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley también se podrá[n] deducir... b) [l]os castigos y previsiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo", delegando en la Dirección General Impositiva la facultad de "establecer normas respecto de la forma de efectuar esos castigos".

Por su parte, el decreto reglamentario previó la procedencia de "la deducción por castigos sobre créditos dudosos e incobrables que tengan su origen en operaciones comerciales, pudiendo el contribuyente optar entre su afectación a la cuenta de ganancias y pérdidas o a un fondo de previsión constituido para hacer frente a contingencias de esta naturaleza" (art. 139 del decreto 2353/1986 -art. 133 en el texto ordenado en 1998-) (HOY ART. 214 DEL D.R. DE LA LIG), especificando que tales deducciones "deberán justificarse y corresponder al ejercicio en que se produzcan, siendo índices de ello: la cesación de pagos, real o aparente, la homologación del acuerdo de la junta de acreedores, la declaración de quiebra, la desaparición del deudor, la prescripción, la iniciación del cobro compulsivo, la paralización de las operaciones y otros índices de incobrabilidad" (art. 142).

ALCANCES DEL ART. 91 INCISO B) DE LIG

9) Que ello expuesto, corresponde establecer los alcances del art. 87 de la ley del gravamen en función de los objetivos perseguidos al instituirse la deducción, pues de conformidad con reiterada doctrina de esta Corte, las normas impositivas deben entenderse en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 270:110; 279:226; 280:18, 172 y 307; 281:350; 296:253; 303:453).

USOS Y COSTUMBRES DEL RAMO. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

10) Que por aplicación de la citada pauta interpretativa cabe razonablemente inferir que el propósito del legislador, al remitir a los usos y costumbres del ramo para deducir los castigos y previsiones contra los 'malos créditos' ha sido el de emplear los mismos criterios objetivos y específicos de la actividad, conforme a los cuales se entiende un crédito como 'dudoso' o 'incobrable' e imputa como pérdida tras haber sido registrado originalmente como activo, para que el monto imponible calculado resulte un adecuado reflejo de la manifestación de riqueza o capacidad contributiva en que debe sustentarse todo gravamen (arg. doctrina de Fallos: 312:2467).

Tal es el espíritu que emana de la exposición que acompañó al proyecto de decreto dictado el 19 de enero de 1932 -por el que se aprobó el régimen del

impuesto de emergencia sobre los réditos, ratificado luego con modificaciones por la ley 11.586, disponiendo el art. 12 que para determinar el beneficio neto imponible correspondiente a la tercera categoría de réditos provenientes del comercio y la industria "se podrá deducir de las entradas brutas:...c) [l]os castigos o amortizaciones efectuados en forma usual en los malos créditos y los bienes del negocio"- en cuya oportunidad se dejó expresamente establecido que en la redacción general de aquella norma se había contemplado "un procedimiento análogo al que se acostumbra en el comercio para determinar las ganancias líquidas de una explotación".

Con posterioridad el texto pasó a la ley 11.682 de impuesto a los réditos bajo el art. 20 que estableció que "... de la renta bruta anual se deducirán...c) [l]os castigos y provisiones asentados en cantidad justificable contra los malos créditos...", para finalmente adoptar una redacción igual a la vigente (a excepción de la inserción de la coma -, - luego de 'justificables') bajo el art. 71 del decreto-ley 14.338 del 20 de mayo de 1946, ratificado por ley 12.922, al señalar que "[d]el rédito de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley podrán deducirse:...b) [l]os castigos y provisiones contra los malos créditos en cantidades justificables, de acuerdo con los usos y costumbres del ramo".

APLICACIÓN DE LAS NORMAS DICTADAS POR EL BANCO CENTRAL EN MATERIA CONTABLE

11) Que, así las cosas, no puede pasarse por alto que en las normas dictadas por el Banco Central de la República Argentina, a las que las entidades financieras deben ajustar su contabilidad, confeccionar y presentar balances, cuentas de ganancias y pérdidas, demás documentación referente a su estado económico financiero y otras informaciones requeridas por aquél en su condición de autoridad de aplicación de la ley de entidades financieras (ley 21.526, arts. 4º y 36) y de ente de supervisión de la actividad financiera y cambiaria (ley 24.144, art. 43), también se hace referencia a las prácticas usuales que en la actividad bancaria se observan a fin de justificar la calificación de deudores y las provisiones por incobrabilidad de préstamos.

12) Que, en efecto, a la fecha de cierre del balance contable de la entidad bancaria (30 de junio de 1993 -fs. 12-), se encontraban vigentes las 'Normas Contables para las Entidades Financieras' aprobadas por la circular CONAU 1 (comunicación BCRA 'A' 7 del 20/01/81) con las modificaciones introducidas al 'Plan y Manual de Cuentas' por la circular CONAU 1-127 (comunicación BCRA 'A' 2070 del 5/03/93) y las instrucciones para la integración del cuadro 'Estado de Situaciones de Deudores' contenidas en la circular CONAU 1-17 (comunicación BCRA 'A' 103 del 03/03/82).

En función de las normas citadas las entidades financieras debían consignar en el capítulo 'resultados', rubro 'cargo por incobrabilidad', "las pérdidas netas originadas en la imposibilidad real o potencial de recuperar créditos provenientes de la intermediación habitual entre la oferta y la demanda de recursos financieros" imputándose al efecto "los cargos por constitución de las provisiones para cubrir riesgos de incobrabilidad y los castigos directos de créditos no provisionados o provisionados insuficientemente" (circular CONAU 1, cód.

530.000), especificando que para estimar el riesgo de incobrabilidad de sus clientes podían "atenerse a los criterios que juzgasen razonables" y que -sin perjuicio de las pautas mínimas dispuestas al efecto- " a los fines de la constitución adicional o más acelerada de provisiones, se ponderará razonablemente en qué medida las distintas circunstancias que han llevado a calificar [a los deudores] en las categorías 'en gestión judicial' y 'con riesgo de insolvencia' influyen sobre la cobrabilidad de los préstamos" ponderación que debía tener "en cuenta todos los elementos de juicio que resulten ilustrativos a tal objeto, por ejemplo informes de auditores y letrados, vicios de forma en la documentación que pudieran enervar los derechos de crédito de la entidad, etc." (circular citada con las modificaciones introducidas por la CONAU 1 - 127, cód. 131.901 -pto. k-, ídem cód. 132.301, 135.901, 136.301, 141.301 -pto. j-, ídem cód. 142.301, 145.301 y 146.301).

De su lado, merece destacarse que de la clasificación de deudores por niveles según el grado de cumplimiento efectivo o potencial de sus compromisos - 1) en situación normal, 2) con arreglos, 3) con atrasos, 4) con riesgo de insolvencia, 5) en gestión judicial, y 6) en quiebra o liquidación-, el nivel 4 -deudores con riesgo de insolvencia- agrupaba los clientes cuya situación económica-financiera, o bien hechos ajenos a ella, pero vinculados con la evolución actual o futura de sus negocios, permitieran anticipar objetivamente que tendrían dificultades para hacer frente a las obligaciones que emergen de su operatoria con la respectiva entidad, debiendo ponderarse "todos los factores que hagan presumir la existencia de dicho riesgo" entre los que se enuncian, a modo de ejemplo, las "acciones judiciales o extrajudiciales iniciadas por terceros ajenos a la entidad contra dichos clientes, demandando el pago de obligaciones" y las " gestiones extrajudiciales iniciadas por la entidad para el cobro de sus acreencias" (circular CONAU 1-17).

NO ES NECESARIO EL INICIO DE LAS ACCIONES JUDICIALES

13) Que en tales condiciones, **carece de sustento el criterio de la Administración Federal de Ingresos Públicos** en cuanto en la determinación de oficio supeditó la configuración y deducción de los 'malos créditos', originados en operaciones sin garantías, al **ineludible inicio de la acción judicial de cobro**, cuando **el contribuyente invocó haber ajustado su conducta a los usos y costumbres del ramo** -a los que remite la ley- y el organismo recaudador invalidó su aptitud probatoria sin siquiera haber controvertido su existencia dentro del ramo financiero.

LOS "CREDITOS DUDOSOS" (CREDITOS IMPAGOS A SU VENCIMIENTO) GOZAN DE UNA PRESUNCION DE INSOLVENCIA QUE DEBE SER CONFIRMADA EN FUNCION DE LOS USOS Y COSTUMBRES DEL RAMO

Lo apuntado adquiere especial relevancia por cuanto **la expresión 'malos créditos'** que trae el art. 87 de la ley del tributo, **alude tanto a los 'créditos dudosos' como a 'los incobrables'** -cfr. arg. art. 139 del decreto reglamentario- mientras que el art. 142 del citado reglamento enumera 'indicios de incobrabilidad' aplicables sólo a éstos últimos por remitir a supuestos de hecho que confieren semiplena certeza acerca de la insolvencia del deudor y la

imposibilidad de cumplimiento de sus obligaciones, incluso con antelación al término del plazo estipulado. En efecto, **los 'créditos dudosos' toman esa denominación porque la frustración de la expectativa de cobro no deriva de aquellos hechos que la hacen manifiesta sino del vencimiento de la obligación impaga que origina una presunción de insolvencia confirmable por vías alternativas tales como las reseñadas en el segundo considerando de esta sentencia.**

EL DIFERIMIENTO DE LA DEDUCCION GENERA UNA CARGA FINANCIERA SIN CAUSA

A ello cabe agregar que el criterio fiscal de diferir la deducción hasta el momento de inicio del cobro compulsivo importaría asignarles a los 'créditos dudosos' un tratamiento incompatible con su naturaleza que **colocaría al contribuyente en la situación de soportar una carga financiera sin causa** al ingresar un impuesto sobre el monto de una pérdida insusceptible de deducción.

RESULTAN DE APLICACION LAS PAUTAS DEL BCRA EN MATERIA DE CLASIFICACION DE DEUDORES. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

14) Que resulta igualmente desacertada la desestimación de las pautas elaboradas por el Banco Central de la República Argentina en materia de clasificación de deudores y de provisiones por riesgo de incobrabilidad, toda vez que atendiendo al espíritu que informa el art. 87 de la ley de impuesto a las ganancias, ellas contribuyen a reflejar la naturaleza peculiar de la actividad bancaria que la diferencia de otras de esencia comercial y se caracteriza especialmente por la necesidad de ajustarse a las disposiciones y al control de aquél (doctrina de Fallos: 275:265, considerando 10), en la medida que su observancia no sólo asegura el mantenimiento de un adecuado grado de solvencia y liquidez de los intermediarios financieros (doctrina de Fallos: 310:203; 319:2658), sino que además permite, como en el caso, **traducir razonablemente su capacidad contributiva.**

15) Que, por último, en relación a los créditos respaldados con garantías reales, resulta inadmisibles el criterio del Fisco Nacional que postula que el inicio de cobro compulsivo no puede considerarse índice de incobrabilidad hasta tanto ellas sean ejecutadas y se determine y demuestre que no cubren el monto del crédito (fs. 20), por cuanto tal como lo sostuvo el Tribunal en la causa "DGI (en autos BBVA TF-19.323-I)" (Fallos: 331:2649), a cuyas demás consideraciones y fundamentos corresponde remitirse brevitatis causae, el citado art. 142 del decreto reglamentario al fijar "la iniciación del cobro compulsivo" como índice de incobrabilidad no efectúa distinciones entre créditos que cuenten con garantía real o que carezcan de ella.

Por ello, en virtud de los fundamentos expuestos en la presente, **se revoca la sentencia apelada** en cuanto fue materia de agravios, con costas de todas las instancias a la vencida (arts. 68 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase".

AGUAS ARGENTINAS S.A. C.S.J.N. DEL 11.10.2016

“Que las cuestiones planteadas han sido correctamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que cabe remitir en razón de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y, se revoca parcialmente la sentencia en los términos indicados en el referido dictamen”.

AGUAS ARGENTINAS S.A. P.G.N. DEL 19.05.2016

“A fs. 242/245, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal rechazó la apelación de la actora contra la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación obrante a fs. 148/158 vta., manteniéndola en su integridad.

En lo que interesa en esta instancia, dicho tribunal administrativo había confirmado parcialmente la resolución 91/05 (DV DOGR) de la AFIP - mediante la cual se había determinado de oficio las obligaciones correspondientes al impuesto a las ganancias de Aguas Argentinas S.A. de los ejercicios fiscales 1999, 2000 Y 2001-, convalidándola en lo relativo a la improcedencia de las deducciones por malos créditos de los siguientes conceptos: a) los correspondientes a usuarios cuya deuda se hallaba en gestión extrajudicial de cobro encargada a ciertos estudios jurídicos; y b) los de usuarios a quienes no se les había interrumpido el servicio por resultar conceptualmente insusceptibles de corte (escuelas, hospitales, o edificios con conexión común a la red) .

Indicó el a quo que el criterio de deducción de créditos incobrables basado en los usos y costumbres que rigen la actividad encuentra sustento en el texto del arto 87, inc. b), de la ley de gravamen, como así también en la expresión "otros índices" que establecía el decreto reglamentario en su redacción vigente durante los ejercicios en cuestión. Además, dijo que la expresión "malos créditos" comprende tanto a los incobrables como a los dudosos.

Con relación a los créditos por los cuales se iniciaron gestiones extrajudiciales de cobro, señaló que las pruebas aportadas consistieron en listas de usuarios asignados a estudios jurídicos para perseguir su satisfacción, pero que ellas eran insuficientes como elemento probatorio ya que carecían del respaldo que acreditase que tales tareas se hubieran llevado a cabo y de cuál había sido su resultado. Del mismo modo, indicó que si bien la actora había aportado prueba en subsidio, en su momento consintió la oposición formulada por la contraria y admitió que la causa tramitase como de puro derecho.

A similar conclusión arribó acerca de los **usuarios respecto de los cuales no se pudo hacer efectivo el corte del servicio**, puesto que no se había arrojado prueba alguna sobre el incumplimiento del pago del servicio por parte de ellos.

Y, finalmente, en lo tocante al agravio referido a que la liquidación aprobada por el Tribunal Fiscal a fs. 203/203 vta. no había excluido a aquellos deudores por montos inferiores a \$500 y con mora mayor a tres años incorporados dentro de los rubros del ajuste que a la postre resultaron confirmados, destacó que no correspondía hacer lugar a lo solicitado por la actora, dado que la sentencia no efectuó una distinción en tal sentido, ni ella formuló dicha discriminación en su oportunidad.

- II -

A fs. 250/260 luce el recurso extraordinario interpuesto por Aguas Argentinas S.A.

Expuso que se halla en juego la interpretación de normas de carácter federal, tales como el art. 87, inc. b.), de la ley 20.628 y sus modificaciones, y arts. 136 y cc. de su decreto reglamentario.

En primer lugar, se agravio con relación a la imposibilidad de deducir aquellos créditos de dudosa percepción que fueron derivados a ciertos estudios jurídicos para que iniciaran la gestión extrajudicial de cobro, como así también los de los usuarios a los cuales el servicio no les podía ser cortado debido a exigencias impuestas por el Estado como entidad concedente.

Además, tachó la sentencia de arbitraria, puesto que al estar fuera de discusión la posibilidad de deducir las deudas de escasa significación económica -en particular las de clientes con mora mayor a tres años y con deuda menor a \$500-, mantuvo la liquidación realizada por la AFIP y aprobada por el Tribunal Fiscal en la que algunos de los clientes en gestión extrajudicial de cobro también pueden ser englobados en la categoría de "créditos de escasa significación económica"

Por último, se agravio en cuanto a la forma en que fueron impuestas las costas.

Dado que el a quo concedió la apelación extraordinaria sólo en lo tocante a la interpretación de normas federales, la actora presentó el recurso de hecho del expediente CAF 4446/2014/2/RH1, que corre agregado por cuerda, y que por razones de economía procesal será tratado en el presente dictamen.

- III -

Con relación a los agravios vinculados con las **deudas en gestión extrajudicial de cobro** como así también a las relativas a **usuarios insusceptibles de corte del servicio**, considero que el recurso extraordinario deducido es formalmente procedente, pues se ha cuestionado la inteligencia otorgada por el superior tribunal de la causa a normas federales -art. 87, inc. b), de la ley del impuesto a las ganancias, y arts. 136 y cc. de su decreto reglamentario- y la decisión ha sido contraria al derecho que el recurrente fundó en ellas (art. 14, inc. 3°, ley 48) .

Sobre el fondo del tema, **estimo que la situación aquí planteada luce análoga a la estudiada y resuelta por V.E. en la causa A.1034, L.XLVII, "Agua Argentinas S.A. (TF 22.765-I) c/ DGI", sentenciada el 6/3/2014, a la que corresponde atender.**

En efecto, en dicho precedente **la Corte afirmó que la cámara -al igual que antes el Tribunal Fiscal-** habían considerado "que resultaba insuficiente la prueba reunida en autos para justificar la deducción de los extrajudicial de cobro (.. .) toda vez que logrado refutar la afirmación relativa a créditos en estado la apelante no ha que las listas de usuarios asignados a estudios jurídicos - obrantes en las actuaciones administrativas- no se encuentran respaldadas por otras pruebas que acrediten que aludidas gestiones de cobro ni se hayan llevado a cabo las el resultado obtenido en consecuencia (...)". A lo cual, a todo evento, agregó que tampoco cabía atender a la queja de la parte con relación al rechazo de las medidas probatorias ofrecidas pero desechadas por el Tribunal Fiscal en su oportunidad y al declarar la causa como de puro derecho, "toda vez que no se ha rebatido ante esta instancia el argumento expuesto en la sentencia apelada, que desestimó idéntico planteo sobre la base de señalar que la mencionada alegación resultaba contradictoria con la conducta de la actora, en cuanto había consentido la oposición del Fisco Nacional a esa prueba y a la pericial contable (.. .)".

A mi modo de ver, **idéntica suerte ha de correr el agravio referido a las deudas de los usuarios a los cuales "no se les había interrumpido el servicio de aguas por resultar conceptualmente insusceptibles de corte, ya que ratio decidendi de la orfandad probatoria señalada en el párrafo anterior la abarca indefectiblemente, sellando así su suerte adversa.**

- IV -

Acerca del agravio de la actora tendiente a atacar por arbitraria la resolución de la cámara en cuanto confirmó la liquidación aprobada a fs. 203/203 vta., adelanto que, bajo mi punto de vista, le asiste razón a la apelante cuando dice que ese punto de la decisión en crisis resulta cuestionable desde el prisma que brinda la doctrina de V. E. en torno a la arbitrariedad de las sentencias, que tiende a resguardar que las decisiones judiciales sean fundadas y constituyan una derivación razonada del derecho vigente con aplicación a las circunstancias comprobadas de la causa (Fallos: 319:103, 1728 y 2959; 320:2326; 323:212; entre muchos otros).

Debo poner de relieve que, al contestar el traslado de la reliquidación del Fisco Nacional (practicado a fs. 178/183), la empresa advirtió que algunos de los deudores en gestión extrajudicial -aspecto del ajuste confirmado por las instancias de grado- lo eran por una deuda menor de \$500 y por una antigüedad superior a los tres años -criterio del ajuste revocado por el Tribunal Fiscal y consentido por la AFIP- (ver presentación de fs. 189/190). En tal sentido, acompañó un detalle de las deudas en tal situación -en soporte magnético- y formuló una propuesta de liquidación en tal sentido.

Por toda respuesta, el ente recaudador se limitó a señalar que el soporte magnético referido no resultaba idóneo, y que su reliquidación se ajustaba

estrictamente a los términos de la sentencia de fs. 148/158. Y el Tribunal Fiscal, por su parte, insistió dogmáticamente en que su sentencia era clara, y que la reliquidación del Fisco Nacional incluía únicamente los conceptos confirmados.

Cabe recordar que, al haber desistido el Fisco Nacional de su apelación contra la sentencia del Tribunal Fiscal (ver fs. 175), quedó firme el derecho de la actora a deducir como "malos créditos" aquellas deudas de escasa significación económica que, en el caso, involucraban montos inferiores a \$500 y con una mora superior a los tres años, con independencia de que cada uno de ellos estuviese originariamente incluido bajo el rubro de "escasa significación económica" o bien "derivado a gestión extrajudicial".

En tales condiciones, y contrariamente a lo que era menester, ni el Fisco ni las etapas de grado atendieron a la necesidad de dar acabado cumplimiento a la decisión, y considerar en su conjunto a todos los créditos de escasa significación económica, aun cuando algunos de ellos pudieran haber sido encasillados bajo el rubro de deudas en gestión extrajudicial o, al menos, dar razones válidas para no atender a la aportación realizada por la actora en tal sentido.

Por ende, con relación a este aspecto, considero como lo adelanté- que la sentencia recurrida no satisface sino en forma aparente la necesidad de ser derivación del derecho vigente con adecuada referencia a los hechos de la causa, por lo que corresponde atender los agravios del apelante en cuanto a la arbitrariedad que se le imputa (arg. Fallos: 318:1151).

- V -

Por último, en cuanto a los agravios vinculados' a la imposición de las costas del juicio, entiendo que, por tratarse del análisis de cuestiones de hecho, prueba y derecho procesal, materia que, como regla, es ajena al recurso extraordinario, no corresponde su admisión por esta vía excepcional, máxime cuando los argumentos de la demandada sólo exhiben una mera discrepancia de criterios con los fundamentos dados por los jueces de la causa y el fallo atacado, más allá de su acierto o error, se sustenta en argumentos suficientes que excluyen cualquier planteo de arbitrariedad (dictamen de este Ministerio Público in re "García, Ernesto e/Servicio Nacional de Sanidad Animal", al cual V.E. remite en razón de brevedad, Fallos: 327:3503 y su cita).

- VI -

*Por lo expuesto, opino que **corresponde confirmar la sentencia apelada**, con la salvedad de lo indicado en el punto IV del presente dictamen, aspecto en el cual debe ser revocada y ordenarse que, por quien corresponda se dicte una nueva que atienda al criterio aquí propuesto.*

Buenos Aires, de mayo de 2016.
ES COPIA LAURA M. MONTI'

A MODO DE RESUMEN

En resumidas cuentas, teniendo en cuenta lo resuelto por la Corte en “Banco Francés”, “Telefónica”, “Multicanal” y “Sullair”, un crédito vencido, se podrá catalogar como dudoso, y por lo tanto imputarse a resultados, cuando se haya generado una presunción de insolvencia, y esa presunción de insolvencia haya sido debidamente acreditada en función de los usos y costumbres del ramo, debiendo demostrar el responsable cuales son las gestiones que ha realizado – las necesarias y habituales para ese tipo de actividad-, para lograr el cobro del crédito.

En función de lo resuelto fundamentalmente por la Corte en “Banco Francés” y en “Telefónica”, se puede inferir con meridiana claridad, que los usos y costumbres que permiten acreditar debidamente que un crédito es dudoso (por ahora el crédito es dudoso todavía no es incobrable), son entre otros:

a) En el caso de Entidades Financieras las **pautas en materia de clasificación de deudores elaboradas por el Banco Central de la Republica Argentina** (“Banco Francés S.A.”, C.S. 09.11.2010);

b) En el caso de Empresas de Servicios Públicos las **condiciones para proceder a la suspensión o baja de la prestación, establecidas en el Reglamento General de Clientes del Servicio** en cuestión (“Telefónica de Argentina S.A., C.S., 14.02.2012);

c) En el caso de Aseguradoras de Riesgo del Trabajo los requisitos establecidos en la **ley 24.557 y en el decreto reglamentario 334/96 en todo lo relativo a la extinción del contrato de afiliación por falta de pago** (Asociart S.A. A.R.T., C.N.A.C.A.F. sala III, 22.09.2010);.

d) En el caso de Compañías de Seguros las normas dictadas por Superintendencia de Seguros de la Nación;

e) En el caso de la Televisión por Cable el procedimiento establecido para dar de baja a un abonado que ha caído en mora (Multicanal S.A. C.S. 18.12.2012 y Multicanal S.A., C.S., 31.07.2012);

f) En el caso de la Medicina Prepaga la realización de las gestiones habituales compulsivas sobre los deudores morosos, ello acompañado de la cancelación del servicio (Medicus S.A. Asistencia Médica y Científica, T.F.N. sala A, 09.09.2010);

y g) En el caso de Empresas Comerciales, que desarrollen actividades no reguladas -sin dejar de reconocer que este es el caso más complejo de todos-, se deberá acreditar que se realizaron gestiones compulsivas tendientes al cobro del crédito (Sullair Argentina S.A. C.S., 21.02.2013), tales como:

- El envío de telegramas, cartas documentos o cartas con aviso de retorno; intimidando el pago, bajo apercibimiento del inicio de acciones judiciales; no es suficiente una carta simple, un llamado telefónico o un mail;

- Informes de abogados, que acrediten los procedimientos realizados, todos ellos bajo apercibimiento del inicio de las acciones judiciales;
- La comunicación a la Organización Veraz S.A., o a las agencias de informes comerciales, o a centrales de información similares, de la condición de moroso del deudor;
- La publicación o registración del deudor en boletines o listados de morosos.
- Haber dejado de operar a crédito con el deudor moroso;

MEDIACION PREJUDICIAL OBLIGATORIA

RESOLUCION (SDG TLI) 58/2019 DE FECHA 07.11.2019.

DEDUCCION DE MALOS CREDITOS. INICIO DE LA MEDIACION PREJUDICIAL OBLIGATORIA

“*SINTESIS PARA SU PUBLICACION*”

*I. Se consulta acerca de la procedencia de la **deducción, en el Impuesto a las Ganancias, de los malos créditos al momento del inicio de la mediación prejudicial obligatoria** prevista en la normativa procesal aplicable según la jurisdicción en la que se tramite el reclamo.*

II. Se concluyó que:

*a. **El comienzo de la mediación prejudicial obligatoria no habilita la deducción por malos créditos** prevista en el Artículo 87 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), ello por cuanto **no se encuentra comprendida entre los índices enumerados en el Artículo 136 del Decreto Reglamentario** que deben verificarse a los fines de habilitar su deducción.*

*b. **El inicio de la mediación prejudicial no resultaría por sí solo suficiente a los fines de acreditar que el contribuyente actuó conforme a los usos y costumbres de una determinada actividad**, ello así en virtud de que se trata de una instancia obligatoria que deberá llevarse a cabo en todo tipo de controversia”.*

MALOS CREDITOS MOMENTO DE IMPUTACION

ATHUEL ELECTRONICA SA TFN SALA A DEL 3.10.2010

Las gestiones de los abogados tendientes al cobro los créditos fueron realizadas luego del cierre del ejercicio, por lo tanto la deducción resulta procedente, pero en el ejercicio siguiente. Se debe aplicar la teoría de las correcciones simétricas.

*"I.- Que a fs. 29/43, 195/212 y 437/448 se interponen recursos de apelación contra las resoluciones de fecha 07/12/1999, 07/12/1999 y 13/11/2002, respectivamente, dictadas por la AFIP-DGI, en virtud de la cual se determinó de oficio la obligación tributaria de la actora frente al impuesto al valor agregado por los períodos 05/93, 02/94, 05/95 a 08/95, 09 a 12/96, 02/97, y 04/97 a 06/97, frente al **impuesto a las ganancias** por los períodos 1993 a 1997, y frente al impuesto a las ganancias por los años 1998 y 1999. Ello con más intereses resarcitorios y la aplicación de multa.*

(..)

*En lo relativo a la **impugnación de la deducción por deudores incobrables**, expresa que resulta infundado el cargo formulado por el ente recaudador, mediante el cual sostiene que el contribuyente "no ha realizado todas las acciones posibles para acceder a la cobranza del crédito". Entiende que de las constancias surgidas por intervención de abogados para tratar de gestionar el cobro de dichos créditos, situación contemplada por los actuantes por parte de la Dirección, denota la existencia de esfuerzos realizados por el contribuyente para perseguir el cobro de sus acreencias y que en modo alguno puede calificarse que las mismas no han sido las posibles.*

(..)

II.- Que a fs. 105/117, 274/298 y 456/467 contesta los traslados la representación fiscal, quien en virtud de las razones de hecho y derecho que expone, solicita se confirmen las resoluciones apeladas, con costas. Por último, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 472 se abre la causa a prueba. A fs. 629 se clausura el período probatorio. A fs. 632 se ponen los autos para alegar; obrando a fs. 640/643 y fs. 644/657 los alegatos producidos por la representante fiscal y por la actora, respectivamente. A fs. 663 se ponen los autos a sentencia.

SENTENCIA DEL TFN

(..)

*Por otra parte, el ente fiscal procedió a efectuar **ajustes en el impuesto a las ganancias** como consecuencia de que el contribuyente no computó como ganancia gravada los intereses correspondientes a las disposiciones de fondos por los préstamos realizados a otras sociedades, ello conforme las previsiones del art. 73 de la ley del tributo y art. 100 de su D.R. Asimismo **se impugna la deducción por deudores incobrables en el ejercicio 1996 por no haberse producido al cierre del ejercicio las acciones pertinentes** por parte de la responsable para cobrar los mismos.*

(..)

*XIII. Que en lo que atañe a la **impugnación de la deducción en concepto de deudores incobrables** en el ejercicio fiscal 1996, cabe observar que el **organismo fiscal interpreta que la contribuyente no ha justificado debidamente su incobrabilidad, toda vez que no se han producido al cierre de ejercicio las acciones pertinentes para proceder a su cobro.***

Por su parte la actora, alude a la **intervención de abogados** para tratar de gestionar el cobro de dichos créditos, situación que -según dice- denota la existencia de esfuerzos para perseguir el cobro de las acreencias. Asimismo, hacer notar que **con posterioridad al cierre de ejercicio, se iniciaron acciones ante la justicia** persiguiendo el cobro compulsivo.

XIV.- Que en ese contexto, corresponde analizar los diversos agravios expuestos por la recurrente, debiéndose para ello, describir la normativa aplicable.

ART. 91 INCISO B) DE LA LIG

El art. 87, inc. b) (HOY ART. 91 INCISO B) DE LA LIG) de la ley de impuesto a las ganancias dispone que de las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de dicha ley, se podrán deducir los castigos y previsiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo. Se agrega que la Dirección General Impositiva podrá establecer normas respecto de la forma de efectuar estos castigos.

ART. 214 Y 217 DEL D.R. DE LA LIG

Por su parte el art. 139 (texto según Decreto 2353/86 y mod., hoy art. 133) del Decreto reglamentario, disponía que era procedente la deducción por castigos sobre créditos dudosos e incobrables que tuvieran su origen en operaciones comerciales, pudiendo el contribuyente optar entre su afectación a la cuenta de ganancias y pérdidas o a un fondo de previsión constituido para hacer frente a contingencias de esta naturaleza. A su vez, el art. 142 (HOY ART. 217 DEL D.R. DE LA LIG) (texto vigente a la sazón) del citado reglamento establecía que cualquiera sea el método que se adoptara para el castigo de los malos créditos, las deducciones de esta naturaleza debían justificarse y corresponder al ejercicio en que se produzcan, siendo Índices de ello: la cesación de pagos, real o aparente; la homologación del acuerdo de la junta de acreedores, la declaración de quiebra, la desaparición del deudor, la prescripción, la iniciación del cobro compulsivo, la paralización de operaciones y otros índices de incobrabilidad.

REQUISITOS PARA ACREDITAR LA INCOBRABILIDAD

Sobre el particular, **esta Sala se ha expedido en diversas oportunidades sobre los requisitos para la deducción de los deudores incobrables** (vide "Banco Francés del Río de la Plata S.A.", 1/10/01; "Makro S.R.L.", 11/12/02, entre otros). Dichos **requisitos** son los siguientes:

a.- Que los créditos tengan origen en operaciones comerciales propias del giro del contribuyente.

b.- Que se verifique alguno de los parámetros de incobrabilidad en la normativa pretranscripta, adviniéndose que la descripción obrante en el art. 142 del decreto reglamentario (texto vigente a la sazón) no es taxativa, sino meramente enunciativa.

c.- Que esté justificada la incobrabilidad.

d.- Que la referida incobrabilidad corresponda al ejercicio en que se produzca la misma.

XV.- Que de lo expuesto se advierte que los precitados parámetros deben permitir, razonable y prudentemente, tener por configurada la incobrabilidad, **siendo un elemento decisivo la evaluación del comportamiento concreto del titular del crédito**, en orden a merituar la relevancia de los actos debidamente acreditados desarrollados con relación al mismo, como indicadores fehacientes de la imposibilidad de cobro alegada.

En orden a lo manifestado, corresponde a este Tribunal expedirse acerca de la procedencia del ajuste practicado por el ente recaudador, siendo en este contexto aplicable la regla "onus probandi incumbit ei qui dicit", cabe señalar que la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos, pues como lo establece el art. 377 del C.P.C.C.N., cada parte deberá probar el presupuesto de hecho de las normas que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción.

En consecuencia, corresponde que la actora, en ejercicio de su derecho de defensa, acredite la verdad de sus dichos, esto es, demuestre que las operaciones impugnadas por el organismo fiscal responden a la real existencia de los deudores incobrables.

PRUEBA PERICIAL CONTABLE

LAS GESTIONES DE LOS ABOGADOS SE REALIZARON LUEGO DEL CIERRE DEL EJERCICIO

XVI.- Que conforme se desprende de la pericial rendida en autos, surge que **los gastos que realizaron los abogados para la tramitación del cobro de los malos créditos, fueron efectuados -en su totalidad- con posterioridad al cierre de ejercicio** (vide punto 6 de la pericia -fs. 557). Es decir, de acuerdo a la información brindada por los expertos, la invocada incobrabilidad no aparece suficientemente justificada en el ejercicio en el cual la contribuyente efectúa la mencionada deducción.

Siendo ello así, el criterio impulsado por la recurrente no puede prosperar.

APLICACIÓN DE LA TEORIA DE LAS CORRECCIONES SIMÉTRICAS

No obstante lo expuesto, cabe añadir que **de acuerdo a lo que surge de la pericial, los extremos de incobrabilidad requeridos se encuentran presentes en el ejercicio siguiente**, motivo por el cual correspondería admitir su deducción para dicho período. Como consecuencia de ello, **procede disponer la aplicación de la teoría de las correcciones simétricas** (art. 81 de la ley 11683) y efectuar las compensaciones resultantes, para lo cual resulta menester remitir -oportunamente- las actuaciones al Fisco Nacional para que proceda efectuar la respectiva liquidación.

(..)

Por ello,

SE RESUELVE:

(..)

2. Confirmar las resoluciones apeladas de conformidad con lo expuesto en los Considerandos III a XII y XVII a XVIII. Con costas.

3. Confirmar parcialmente la resolución apelada de acuerdo a lo consignado en los Considerandos XIII a XVI. Costas en relación a los respectivos vencimientos.

(..)

5. Ordenar al Fisco Nacional para que en el término de treinta (30) días practique una nueva liquidación con arreglo a lo resuelto en el Considerando XVI".

OPERACIONES COMERCIALES

DICTAMEN (DAT) 17/1995 DEL 21.02.1995

Crédito por el Alquiler de títulos públicos (BONEX) por parte de una sociedad anónima. Deducción de malos créditos. Se trata de operaciones propias de su giro comercial en la medida que esas operaciones estén admitidas por el objeto social de la sociedad.

“SUMARIO

1. Resulta procedente que la sociedad del rubro practique la deducción prevista por el inc. b) del artículo 87 (HOY ART. 91 INCISO B) DE LA LIG) de la ley del impuesto a las ganancias, del **crédito relacionado con el alquiler de Bonex, en la medida que dicha operatoria esté admitida por su objeto social**, y se verifiquen los demás requisitos impuestos a tal fin por la norma legal y su decreto reglamentario.

(..).

TEXTO

I. Viene la presente actuación a efectos que esta Asesoría emita opinión acerca del tratamiento otorgado por la firma del asunto a los malos créditos ocurridos durante los ejercicios 1989 y 1990, en oportunidad de confeccionar sus declaraciones juradas del impuesto a las ganancias.

Los temas que originan el conflicto se refieren a **créditos incobrables que en un caso se originan en operaciones no habituales** y en otro si bien corresponden al giro comercial de la empresa, para resolver su imputación a pérdida del ejercicio, se aplicaron índices no incluídos expresamente entre los previstos en el artículo 142 (HOY ART. 217 DEL D.R. DE LA LIG) del Decreto Reglamentario de la ley del impuesto que se trata.

Sobre el particular ya se ha expedido la Dirección de..., cuyo informe corre a fojas 146 a 153, expresando con relación al primer punto que " ... corresponde

el rechazo de la deducción, habida cuenta que no se cumple con una de las condiciones generales que debe mediar a los fines de considerar deducible el crédito, esto es, **que tenga su origen en una operación comercial.**"

En apoyo de este criterio, la dependencia aludida hace mención a lo dispuesto por el artículo 139 (HOY ART. 214 DEL D.R. DE LA LIG) del decreto reglamentario de la ley del impuesto, así como también al fallo recaído en la causa "F.E. c. Impuesto a los Réditos", de la Cámara Federal de Rosario de fecha 27/3/47 y a lo opinado al respecto por la doctrina, la que se ha manifestado en forma coincidente.

(..)

ANALISIS DEL DICTAMEN

II. Descripta la situación, se comparten, en general, las conclusiones a que arribara la Dirección de ... referidas a la aplicación de índices no previstos expresamente por la norma reglamentaria. No obstante, este servicio asesor definir su propia posición respecto, a la primera de las cuestiones planteadas.

LOS CREDITOS DEBEN TENER SU ORIGEN EN UNA OPERACIÓN COMERCIAL. OPINIONES ENCONTRADAS DENTRO DEL ORGANISMO FISCAL

OPINION A FAVOR DE LA DEDUCCION

En tal sentido, cabe destacar que el texto del quinto párrafo del acápite VI del informe de la citada Dirección, en cuanto a la improcedencia de la deducción por incobrabilidad "... toda vez que los créditos no pertenecen a la tercera categoría, por no resultar de la actividad habitual de la contribuyente." no se estima adecuado en el caso que nos ocupa, pues dada la naturaleza jurídica de la responsable todos los resultados que la misma obtiene, conforme lo dispuesto por el inciso a), del artículo 49 de la ley del tributo, quedan comprendidos en esa clasificación de rentas.

El citado artículo 139 del decreto reglamentario de la ley del tributo establece, en relación a la deducción para las rentas de tercera categoría admitida por el artículo 87, inc. b) de dicho cuerpo legal, que "...es procedente la deducción por castigos sobre **créditos** dudosos e incobrables que **tengan su origen en operaciones comerciales...**"

En primer lugar, en relación a esa calidad de comercial necesaria para viabilizar el cargo a resultados en cuestión, resulta oportuno recordar que **el artículo 8, inciso 6°, del Código de Comercio declara que son actos de comercio en general "...las sociedades anónimas, sea cual fuere su objeto".**

Por ello, **cabe entender que todos los actos realizados por ese tipo de sociedades, en cuanto estén admitidos por su objeto social, merecen la calidad de comercial y por lo tanto los créditos generados en el ejercicio de su actividad deben considerarse "...originados en operaciones comerciales..."**

OPINION EN CONTRA DE LA DEDUCCION

En segundo lugar, cabe referirse a las manifestaciones vertidas respecto a este aspecto de la consulta por el Departamento ... -informe cuya parte pertinente en fotocopia obra a fs. ...-.

*Allí se expresa que: **"..las pérdidas originadas por malos créditos generados por préstamos otorgados por empresas que no hacen habitualidad en este tipo de operaciones, no serían deducibles por no proceder de operaciones comerciales"** y agrega que "La inversión en préstamos que se realiza en forma aislada, no daría lugar a la deducción por incobrabilidad resultante", citando como fundamento de su postura el Dictamen N° 193/55.*

En dicho pronunciamiento, cuyas conclusiones constan en el Boletín de esta Dirección General N° 26, p g. 128, se dijo que: "Tratándose de réditos de 2a. categoría, el capital productor de los mismos, est constituido, o mejor dicho, configura una inversión y, por tanto, su posterior pérdida es quebranto de carácter capital, lo cual autoriza cabalmente a no admitir su deducibilidad,...", destacando finalmente que "Los quebrantos por incobrables sufridos por personas que se dedican en forma habitual a conceder préstamos, esto es, que son contribuyentes de 3a. categoría, son deducibles de acuerdo a las prescripciones del art. 68 inc. b) de la ley 11.682 y de los artículos 128 a 132 de la reglamentación".

OPINION DEL DICTAMEN RESPECTO DE LAS POSTURAS ENCONTRADAS

***Estas conclusiones, al entender de esta asesoría, no resultan aplicables específicamente al caso que nos ocupa pues no pueden configurarse respecto a la contribuyente del rubro rentas de segunda categoría ya que conforme las disposiciones del artículo 49, inciso a), (HOY ART, 53 INCISO A) DE LA LIG) de la ley del impuesto a las ganancias son rentas de tercera categoría las obtenidas por los responsables del artículo 69 (HOY ART. 73 DE LA LIG), encontrándose incluidas en su inciso a) las sociedades anónimas.** Además resulta fundamental para esta apreciación destacar las previsiones contenidas en el apartado 2., del artículo 2° de la ley del tributo en el sentido de definir que son ganancias los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones de periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación, obtenidos por los ya citados sujetos comprendidos en el artículo 69.*

CASO PARTICULAR DEL ALQUILER DE TITULOS PUBLICOS (BONEX) POR PARTE DE UNA SOCIEDAD ANONIMA

Es decir que en este caso en que el crédito de la sociedad anónima se origina en alquiler de Bonex, no cabe efectuar ninguna reflexión respecto a la categoría de renta ni a la habitualidad o continuidad con que ese tipo de operaciones son desarrolladas por la rubrada, ya que debido a su naturaleza jurídica los rendimientos que la misma genere indiscutiblemente quedan comprendidas en la tercera categoría.

En tercer lugar y como bien expresa Enrique Reig en su obra "Impuesto a las Ganancias", 8va. edición, p g. 518 y s.s., "Para que el crédito sea deducible cuando asume el carácter de incobrable, es preciso que con anterioridad haya integrado los beneficios imponibles el concepto que dio lugar a su nacimiento o haya estado originado en operaciones propias del giro del contribuyente. Así lo requiere el art. 139, al señalar la condición de que el origen del crédito responda a operaciones comerciales. Si el crédito tuvo como origen operaciones ajenas a la actividad productora de la renta, por ejemplo: préstamos familiares, venta de bienes que no generan renta alcanzada por el impuesto sino ganancia eventual, créditos correspondientes a operaciones exentas o de fuente extranjera, etc., la deducibilidad por incobrabilidad no es procedente. La falta de acreditación suficiente de que los créditos considerados incobrables tuvieran relación con el negocio de la empresa hizo que la jurisprudencia se manifestara en contra de su deducibilidad."

LAS RENTAS POR EL ALQUILER DE "BONEX" ESTAN GRAVADAS PARA LA SA Y SE IMPUTAN POR LO DEVENGADO

*Así, teniendo en cuenta que **los rendimientos originados por el alquiler de Bonex generan para la rubrada**, de acuerdo a todo lo expuesto anteriormente, **materia gravada, en la medida que tales utilidades hubieran sido declaradas impositivamente, proceder el castigo por incobrabilidad del crédito con ellas relacionadas.***

En caso contrario, podría aducirse por vía de un razonamiento inverso, que si ese crédito no merece el tratamiento de incobrabilidad previsto por la ley de la materia y su decreto reglamentario, por los motivos invocados por las dependencias preopinantes, las rentas vinculadas a ese crédito no son materia sujeta al ámbito del tributo.

En tal sentido se expidió el T.F.N. en fallo A-412 del 8-8-69 en la causa Kinor S.A. en el cual se trataba la deducción que nos ocupa, en operaciones de préstamo. Allí el alto tribunal sostuvo que "...cuando se trata de actos lucrativos de disposición de la cosa mueble fungible en que el dinero consiste, la ley de réditos no limita su campo de aplicación a la ganancia obtenida o a la pérdida sufrida en aquellos negocios de financiación directa que cumplen las empresas típicamente bancarias. Basta, por el contrario, que se haga profesión habitual o comercio de la disposición de bienes, pues si así no se lo entendiera, todas las operaciones monetarias que devenguen interés que sean el producto de la colocación del propio capital, no caerían bajo el impuesto a pesar de lo que sobre el particular dispone de modo expreso el inc. a) del artículo 43 de la ley 11.682, ...".

COCLUSION DEL DICTAMEN

*En consecuencia, conforme todo lo expresado **se concluye que resulta procedente que la sociedad del rubro practique la deducción prevista por el inc. b) del artículo 87 (HOY ART. 91 INCISO B) DE LA LIG) de la ley del impuesto a las ganancias, del crédito relacionado con el alquiler de Bonex, en la medida que dicha operatoria esté admitida por su objeto social,** y se*

verifiquen los demás requisitos impuestos a tal fin por la norma legal y su decreto reglamentario.
(..)”.

CALCULO DE LA PREVISION POR MALOS CREDITOS

DICTAMEN (DAT) 29/1996 DEL 3.5.1996

Procedimiento para el calculo de la prevision por malos créditos. Aunque que se debe tener en cuenta la información de los 3 últimos ejercicios. Se debe tomar montos históricos sin actualizar.

“SUMARIO

*I. Se requiere opinión acerca del procedimiento que corresponde aplicar para la **determinación de la previsión para créditos dudosos e incobrables**, según los artículos 87 inciso b) (HOY ART. 91 INCISO B) DE LA LIG) de la ley del impuesto y 140 (HOY ART. 215 DEL D.R. DE LA LIG) de su decreto reglamentario.*

II. Los créditos al inicio deberán valuarse históricamente. A fin de obtener el porcentaje promedio a que se refiere el artículo 140 del decreto reglamentario deberá determinarse el índice de incobrabilidad de cada uno de los ejercicios previstos en este dispositivo para luego proceder a promediarlos -sumarlos y dividirlos por tres-.

La modificación en el mecanismo de cálculo de la previsión no constituye un hecho que quede comprendido en el supuesto previsto por el artículo 139 del decreto reglamentario del tributo para que resulte necesaria la autorización previa de esta Dirección General.

TEXTO

I. Las presentes actuaciones vienen del Departamento de ... a fin de que esta área asesora manifieste su opinión acerca del procedimiento que corresponde aplicar para la determinación de la previsión para créditos dudosos e incobrables, en virtud de lo dispuesto por los artículos 87 inciso b), de la ley de impuesto a las ganancias y 140 de su decreto reglamentario.

*De acuerdo con lo expresado en nota de División Fiscalización ... la firma del epígrafe interpuso un recurso de repetición, observándose en las declaraciones juradas rectificativas del impuesto a las ganancias, presentadas por la rubrada en razón de dicho recurso, que la misma **cambió el procedimiento utilizado para el cálculo de la previsión impositiva por incobrabilidad, realizándolo con valores históricos, mientras que en las declaraciones juradas originales lo había realizado con valores actualizados.***

Según se informa, la firma del asunto manifiesta que **utilizó primeramente valores actualizados para proceder al cálculo de la previsión**, debido a que de utilizar valores históricos el coeficiente a aplicar sobre los créditos de uno de los ejercicios fiscales para la determinación de la referida previsión, era superior a uno, en virtud de que la suma de los incobrables impositivos de los tres últimos períodos era mayor que la suma de los créditos al inicio de los mismos. La aceptación, por parte de la firma, de una objeción formulada por División ... respecto de los índices de incobrabilidad que la misma tomara, llevó a la responsable a calcular los coeficientes de las provisiones para malos créditos tomando los respectivos importes a valores históricos y a presentar las nombradas declaraciones juradas rectificativas, manifestando que el fundamento técnico legal para ello surge de lo normado por los artículos 87 inciso b), de la ley del gravamen y 140 de su decreto reglamentario.

División Fiscalización ... opina que el método establecido el por citado artículo 140 tiene "...la evidente intención de evitar las bruscas fluctuaciones que podrían originarse en la determinación de las Provisiones de los distintos períodos, máxime en épocas de elevada inflación, uniformando los factores intervinientes a efectos de promediar sus resultados". Por lo tanto, **estima esa División que si bien no surge de las normas legales y reglamentarias, el criterio seguido por la mayor parte de los contribuyente que optan por el sistema de deducción a través de provisiones, es el de actualizar los importes que se emplean en la determinación del coeficiente aplicable, lo que "... sienta un precedente de "usos y costumbres" ante la ausencia de normas aclaratorias".**

Por otra parte, División Fiscalización ... considera que **"... aún en el supuesto de aceptarse que dichos importes puedan tomarse sin actualizar, no corresponde variar el sistema aplicado con anterioridad, sin autorización expresa de esta Dirección, por las implicancias que este cambio pudiera tener en la determinación y pago del impuesto, ..."**.

ANALISIS DEL DICTAMEN

ART. 91 INCISO B) DE LA LIG

II. El artículo 87 de la ley de impuesto a las ganancias establece en su inciso b) que se podrán deducir de las rentas de la tercera categoría "Los castigos y provisiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo. La Dirección podrá establecer normas respecto de la forma de efectuar esos castigos".

ART. 215 DEL D.R. DE LA LIG

Por su parte, el artículo 140 del decreto reglamentario de la ley del tributo dispone que "Se considerarán provisiones normales las que se constituyan sobre la base del porcentaje promedio de quebrantos producidos en los 3 (tres) últimos ejercicio -incluido el de la constitución del fondo-, con relación al saldo de créditos existentes al inicio de cada uno de los ejercicios mencionados".

EL DECRETO REGLAMENTARIO NO CONTEMPLA LA ACTUALIZACION

*Por ello, **no previendo la norma una mecánica de actualización** como la utilizada por la empresa para determinar la previsión, se analizar el método que en nuestra opinión resulta procedente seguir a fin del respectivo cálculo, considerando para ello las normas generales del tributo.*

En tal sentido, debe tenerse en cuenta en primer lugar que la norma reglamentaria dispone un mecanismo consistente en determinar un "porcentaje promedio". Las cantidades a promediar son las resultantes de relacionar los quebrantos de los tres últimos ejercicios con el saldo de créditos existentes al inicio de cada uno ellos.

MECANISMO PARA AL CALCULO DE LA PREVISION

Por lo tanto, a nuestro juicio previo a efectuar la división por la cual se determina el promedio, deben hallarse cada una de las cantidades sometidas a esta operación matemática, las cuales como se indicara anteriormente devienen de la relación del quebranto por incobrabilidad del ejercicio con el saldo de crédito al inicio de ese mismo ejercicio.

Obtenida dicha relación para cada uno de los "... tres (3) últimos ejercicios..." establecidos por la norma, proceder entonces efectuar el promedio, sumando sus respectivos cocientes y luego al resultado obtenido dividirlo por tres.

Es decir que, en primer lugar debe determinarse el coeficiente de incobrabilidad de cada uno de los períodos mencionados por el dispositivo reglamentario y posteriormente promediarlos. El resultado que arroje este cálculo será, en consecuencia, el "porcentaje promedio" a ser utilizado para determinar el monto de la previsión impositiva por créditos incobrables.

Obsérvese, a fin de desvirtuar la falta de homogeneidad a que se refiere la empresa del rubro, que se están promediando -sumando y dividiendo- coeficientes; por lo tanto la operación, desde su óptica matemática, es totalmente aceptable.

SE DEBE TOMAR CIFRAS HISTORICAS

*Ahora bien, atento a que, como se dijera, las normas a que se ha hecho referencia no establecen una modalidad específica de valoración de los conceptos que componen el cálculo de la previsión que nos ocupa, **no caben dudas que deben aplicarse al respecto las disposiciones generales del tributo** y en consecuencia, **los créditos -tanto las existencias como los incobrables-, deberán medirse a valores históricos, a fin de determinar el coeficiente de incobrabilidad de cada uno de los ejercicios base, tal como se indicara anteriormente.***

Cabe señalar que si se adoptara un criterio de cálculo distinto no sólo podría desvirtuarse el concepto de "porcentaje promedio", sino que además se produciría otros inconvenientes a resolver, consistente en establecer hasta qué

fecha debe efectuarse la actualización, situaciones éstas que en definitiva implicarían replantear el mecanismo de determinación de la previsión.

Además cabe destacar, en cuanto a lo que habría manifestado la contribuyente en el sentido de que, de no efectuar actualizaciones la relación podría ser superior a 1, que habiendo solicitado aclaraciones al personal fiscalizador que tiene a su cargo el expediente, se nos informó que ello obedecería a que se incluyó en el cálculo un crédito incobrable originado en ejercicios anteriores sin que correlativamente conste dentro de la existencia al inicio. Por lo tanto, de confirmarse ese extremo, la situación aludida resulta ajena a la consideración del procedimiento de cálculo que se efectúa.

AUTORIZACION PREVIA DEL FISCO PARA EL CAMBIO DE METODO

Por último, cabe referirse a lo expresado por División Fiscalización ... en relación a que "...no corresponde variar el sistema aplicado con anterioridad, sin autorización previa de esta Dirección...".

El artículo 139 (HOY ART. 214 DEL D.R. DE LA LIG) del decreto reglamentario de la ley del tributo dispone: "A los fines dispuestos por el artículo 87, inciso b) de la ley, es procedente la deducción de castigos sobre créditos dudosos e incobrables que tengan su origen en operaciones comerciales, pudiendo el contribuyente optar por su afectación a la cuenta de ganancias y pérdidas o a un fondo de previsión constituido para hacer frente a contingencias de esta naturaleza. Una vez que el contribuyente hubiese optado por el sistema de previsión, su variación sólo ser posible previa autorización de la Dirección".

La mencionada división señala a fs. 1 que "...se observa que la contribuyente cambia de procedimiento utilizando para el cálculo y determinación de las Previsiones Impositivas por Incobrabilidad, en las declaraciones juradas rectificativas de los períodos 1990, 1991, 1992 y 1993, realizándolos a valores históricos, mientras que en la declaraciones juradas originales de dichos períodos lo realizó a valores actualizados".

La autorización previa a que se refiere la norma reglamentaria antes transcripta es necesaria para el caso en que el contribuyente, habiendo optado por la constitución de la previsión, decidiera posteriormente imputar la incobrabilidad mediante la afectación a la cuenta de ganancias y pérdidas. Por ello, **en este caso, en que, según lo indicado, no se trata de un cambio de método sino que la variación obedece a una modificación en el procedimiento de cálculo seguido para establecer la aludida previsión, se estima que ese hecho no tiene la entidad necesaria para que merezca ser encuadrado dentro del supuesto contemplado por la norma reglamentaria.**

DIRECCION DE ASESORIA TECNICA

Asunto: Z.Z. S.A. Solicitud de devolución saldos impuestos a las ganancias. Se comparte el informe elaborado por el Departamento de Asesoría Técnica Tributaria, que hace suyo esa Dirección, excepto en lo relativo al cálculo del "porcentaje promedio" para el posterior cálculo de la previsión. A criterio de esa

Subdirección General, deben promediarse directamente la suma de los quebrantos de los tres últimos créditos, con la suma de los créditos existentes al inicio de cada uno de ellos, este es, sin determinar, como se señala a fs. 7, "...un coeficiente de incobrabilidad de cada uno de los períodos mencionados...", puesto que de esta manera se estaría obtenido un promedio de porcentaje, y no un porcentaje promedio.

Asimismo, la dependencia consultante deberá tener presente, frente al cambio de base de cálculo (saldos deudores históricos en lugar de ajustados), que si bien ello arroja una mayor previsión en cada año, a su vez tiene incidencia en la eventual devolución del saldo no utilizados al año siguiente (cfr. arg. 3er. párrafo art. 140 del reglamento de la ley de ganancias y concordantes)".

SE REALIZA UN PRESTAMO A UN TERCERO, MEDIANTE UN CONTRATO DE MUTUO, EN CASO DE QUE LUEGO ESE CREDITO SE TRANSFORME EN UN CREDITO INCOBRABLE, NO SE PUEDE DEDUCIR EL MISMO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

BIOIMPLANT SA TFN SALA B DEL 16.11.2006

BIOIMPLANT SA CNPE SALA "A" DEL 30.05.2006

BIOIMPLANT SA JNPT N° 2 DEL 13.02.2006 (Causa 2055/2004)

BIOIMPLANT SA TFN SALA B DEL 16.11.2006

Se trata un préstamo que la firma Bioimplant SA le realiza a la firma Decorviel SA mediante contrato de mutuo.

Para el TFN al no estar contemplado en el objeto social y no estar relacionado con la actividad comercial, el crédito no resulta deducible.

La CNPE sin analizar la procedencia o no del hecho imponible, entiende que no ha habido dolo (ardid o engaño alguno). Por lo tanto revoca el procesamiento.

El JNPT N° 2 procesa a los directores de la SA como coautores y al contador como partícipe primario.

*"A fs. 39/45 la actora interpone recurso de apelación contra una resolución de fecha 15/10/2004 de la División Revisión y Recursos 1 de la Dirección Regional Microcentro de la Dirección General Impositiva, por lo que se impone la obligación de ingresar la suma de PESOS CIENTO TRECE MIL SETECIENTOS CINCUENTA (\$113.750,00). en concepto de impuesto a las Ganancias, ejercicio fiscal 1999 y de ingresar en concepto de intereses resarcitorios PESOS DOSCIENTOS TRES MIL OCHOCIENTOS VEINTIUNO CON CINCO CENTAVOS (\$203.821,05).-
(..)*

CONTRATO DE MUTUO ENTRE BIOIMPLANT SA Y LA FIRMA DECORVIEL SA

*I.- Que la actora acreditó ante la inspección, **contrato de mutuo celebrado entre la empresa Bioimplant S.A. y Decorviel S.A. y la quiebra de Decorviel S.A.-***

Que con respecto a la deducibilidad de los malos créditos, la actora toma como fundamento que, como regla general, la ley de Impuesto a las Ganancias admite la deducción de todos aquellos gastos necesarios para obtener, mantener y conservar las fuentes productoras de crédito. Que dicho tema está previsto en el art. 87 de la ley del tributo. Que el art. 87 inc. b) (HOY ART. 91 INCISO B) DE LA LEY) de la misma ley permite deducir los castigos y previsiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo a los usos y costumbres del ramo. Que asimismo el art. 133 (HOY ART. 214 DEL D.R. DE LA LIG) del decreto reglamentario de la ley del gravamen dispone la procedencia de la deducción por castigos sobre créditos dudosos e incobrables que tengan su origen en operaciones comerciales. Que el art. 136 (HOY ART. 217 DEL D.R. DE LA LIG) del mismo decreto reglamentario establece cuales son los índices de incobrabilidad necesarios para la viabilidad de la deducción.

Que en efecto el mencionado artículo estipula que cualquiera que sea el método que se adopte para el castigo de malos créditos, las deducciones de esta naturaleza deberán justificarse y corresponder al ejercicio en que se produzcan.

Que de lo expuesto se observa que, en sentido opuesto, la ley habilita la deducción de aquellos créditos originados en operaciones como es el supuesto de autos.

Que la ley exige para que prospere la deducción del crédito, la iniciación del cobro compulsivo, ya que el solo hecho de tener que acudir a ellas es considerado suficiente para la imputación a pérdidas del deudor.-

*Que la actora afirma, que Bioimplant S.A., justificó el carácter de incobrable del crédito y agotó los medios legales necesarios para su recupero desde el momento que **se presentó a verificar su crédito en el concurso de la empresa deudora.***

(..)

ARGUMENTOS DEL FISCO. NO SE TRATA DE UN CREDITO COMERCIAL NI ESTA RELACIONADO CON EL OBJETO SOCIAL

*Que como primera medida la demandada hace referencia a la argumentación esgrimida por el juez administrativo, que da las razones del ajuste con un doble fundamento: a) respecto del crédito proveniente de préstamos otorgados a la firma "Decorviel S.A."; se constata que la operación **no se relaciona con la actividad comercial** desempeñada por la verificada; b) **el mutuo invocado no obedece a las actividades que la verificada tiene incluidas en su objeto social**, como tampoco está revestida del carácter de habitualidad que demanda la normativa específica.*

NO DE DECLARO GANANCIA ALGUNA PREVIA A LA DEDUCCION POR INCOBRABILIDAD

*Que desde otra óptica, el acto en recurso ha analizado la procedencia de la deducción acorde a lo establecido en el artículo 133 del Decreto Reglamentario en función de su origen, **concluyendo que lo referidos prestamos no integraron los beneficios imponibles en tanto que la apelante no asentó el resultado positivo de la operación realizada con Decorviel S.A., ergo, no se corresponde con una operación comercial cuya incobrabilidad pueda ser deducida del balance impositivo.***

(..)

SENTENCIA DEL TFN

III.- Que en cuanto al fondo de la cuestión, es necesario confrontar a grandes rasgos las distintas posiciones, por un lado la de la actora que haciendo una interpretación amplia del artículo 133 del Decreto Reglamentario, ve habilitada la deducción de los créditos originados en operaciones comerciales y por otro lado la que muestra la Administración que ve en los contratos de mutuo una actividad ajena a la actividad productora de la renta de Bioimplant S.A., que no era actividad en el objeto de la sociedad y que no se detectó otra relación entre las dos empresas que estos contratos de mutuo.

EL MUTUO NO ESTA RELACIONADO CON LAS OPERACIONES COMERCIALES DE LA EMPRESA

*Que como claramente resulta en autos, se ve que **no hay conexión entre las distintas empresas, salvo estos contratos de mutuo** y que sus objetos sociales son marcadamente diferentes.*

EL TFN RESUELVE CITANDO EL LIBRO DE REIG

*Que con respecto a "operaciones comerciales" que menciona el artículo 133, cabe hacer referencia a lo expuesto por el Dr. **Enrique Jorge Reig** en su libro "Impuesto a las Ganancias" 7º edición agosto de 1979, página 436, origen de operaciones comerciales: **"Para que el crédito sea deducible cuando asume el carácter de incobrable, es preciso que con anterioridad haya integrado los beneficios imponibles** el concepto que dio lugar a su nacimiento o haya estado originado en operaciones propias del giro del contribuyente. Así lo requiere el art. 129 al señalar la **condición de que el origen del crédito responda a operaciones comerciales**. Si el crédito tuvo como origen operaciones ajenas a la actividad productora de la renta por ejemplo, préstamos familiares, ventas de bienes que no generan renta alcanzada por el impuesto sino ganancia eventual, créditos correspondientes a operaciones exentas o de fuente extranjera, etc., **la deducibilidad por malos créditos no se permite**". Frente a ello, son inocuas las testimoniales aportadas a autos.*

*Que **no habiendo otra observación que realizar corresponde confirmar la resolución apelada**, que impone a Bioimplant S.A., la obligación de ingresar la suma de \$113.750,00 (pesos ciento trece mil setecientos cincuenta) en concepto*

de impuesto a las Ganancias ejercicio fiscal 1999 e ingresar en contenido de intereses resarcitorios la suma de \$203.821,05 (pesos doscientos tres mil ochocientos veintiuno con cinco centavos).

Por ello

SE RESUELVE:

1) *Confirmar el acto apelado, con costas, por su orden.-*

BIOIMPLANT SA CNPE SALA "A" DEL 30.05.2006

La CNPE sin analizar la procedencia o no del hecho imponible, entiende que no ha habido dolo (ardid o engaño alguno). Por lo tanto revoca el procesamiento.

"La apelación del abogado defensor de Jorge Martillana y Javier Bajos contra la resolución que ordena el procesamiento de sus asistidos.

(..)

Que no está en discusión la manera en que ocurrieron los hechos sino el derecho que podía asistir a la contribuyente cuyos negocios gestionaban los imputados, para calcular las ganancias sujetas a tributación disminuyéndolas en el valor de inversiones supuestamente irrecuperables. La misma denuncia de la autoridad de recaudación da cuenta de la presentación inmediata de la documentación requerida con la cual se determinó la obligación tributaria.

Que, tal como se ha señalado en anteriores precedentes de este Tribunal, la circunstancia de que el contribuyente no goce de una determinada prerrogativa invocada en su declaración al Fisco, no es óbice para que el organismo de recaudación haga valer su derecho a ese respecto y, por ende, no puede entenderse que fuera engañosa la declaración en la que quedó exteriorizada la deducción de tal manera que el Fisco pudo determinar sin inconvenientes el monto de su acreencia (conf. reg. 156/04 de Sala A "Escobar, Antonio María").

Que, en esas condiciones, lo resuelto no se ajusta a derecho.

Por lo que SE RESUELVE: REVOCAR la resolución apelada. Sin costas.

Regístrese, notifíquese, remítanse los autos principales al juzgado de origen, y devuélvase.

Edmundo S. Hendler (Juez de Cámara) - Nicanor M. P. Repetto (Juez de Cámara) - Juan C. Bonzón (Juez de Cámara)"

BIOIMPLANT SA JNPT N° 2 DEL 13.02.2006 (Causa 2055/2004)

Se procesa a los directores de la SA como coautores y al contador como participe primario.

“(..)

1) Que el hecho que se les imputó a [...] y [...] consiste en la **presunta evasión de pago, en sus calidades de presidente y vicepresidente**, respectivamente, de la empresa [...] (CUIT [...]), de la suma de \$ 113.750 correspondiente al impuesto a las ganancias a que se encontraba obligada la aludida contribuyente, por el ejercicio fiscal 1999. Ello, mediante la presentación de la declaración jurada original correspondiente a ese tributo y período con fecha 12 de noviembre de 1999, la cual no habría reflejado la verdadera obligación relativa a ese tributo y período, toda vez que se habría computado improcedentemente la deducción de la suma de \$ 325.000, en concepto de deudores incobrables, correspondiente a un préstamo efectuado a través de dos contratos de mutuo, respecto de la contribuyente [...], siendo que el referido préstamo no se encontraría relacionado con la obtención, el mantenimiento y la conservación de la ganancia gravada de [...].

Asimismo, **se imputó al contador público [...] la intervención, en su calidad de contador de la contribuyente**, en el hecho descrito precedentemente.

2) Que el hecho descrito por la consideración que antecede ha sido calificado provisoriamente como constitutivo del delito de evasión tributaria tipificado por el artículo 1 de la ley 24769.

Hechos generadores de la obligación tributaria

3) Que no ha sido cuestionado por las partes, ni existe déficit probatorio alguno (con el alcance requerido para la presente), con relación a la efectiva producción de los hechos generadores de la obligación tributaria que se imputa evadida, en sus aspectos objetivo y temporal.

ACTIVIDAD DE LA SOCIEDAD

En efecto, no ha sido objeto de discusión que **la sociedad [...] ha generado ganancias en los términos del artículo 2 de la ley 20628, a partir de su actividad de venta al por mayor de equipo profesional y científico e instrumentos de medida y control**, por el período fiscal 1999, las que constituyen ganancias de la tercera categoría conforme lo dispone el artículo 49 de la ley citada.

(..)

7) Que, en este sentido, de las constancias documentales obrantes a fs. 1/5, 21/59, 101/103, 117, 122/129 vta. de estos actuados surge que la empresa [...] **es una sociedad anónima, cuyo objeto social es la fabricación, comercialización, importación y exportación de productos de bioingeniería** (cfr. estatuto constitutivo en copia glosado a fs. 101/103), y **cuya actividad principal declarada ante la AFIP es la venta al por mayor de equipo profesional y científico e instrumentos de medida y control**.

(..)

Conclusiones vinculadas al aspecto objetivo del tipo penal

19) Que, consecuentemente, corresponde estimar -en los términos del artículo 306 del CPP-, que se encuentran reunidos los extremos exigidos por el aspecto objetivo del tipo penal establecido por el artículo 1 de la ley 24769. En efecto:

a) habrían ocurrido los hechos generadores de la obligación tributaria cuya presunta evasión fue denunciada;

b) la sociedad [...] resultaría ser el sujeto pasivo de la obligación tributaria en cuestión y el "obligado" en los términos del artículo 1 de la ley 24769;

c) la contribuyente habría presentado la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio 1999, pero la misma habría sido engañosa en orden a la cuantía de la real obligación tributaria; y

d) el monto de la obligación tributaria presuntamente evadida supera el que se establece por el artículo 1 de la ley 24769.

La presunta intervención de [...], [...] y [...] en el hecho investigado. Aspecto subjetivo de sus conductas

(..)

25) Que, en el caso, las circunstancias destacadas por el consid. 23 (a cuyo detalle se remite por razones de brevedad), sumadas a que en el "sub lite" se habría exteriorizado en defecto la real obligación tributaria y a que la autoliquidación de la contribuyente fue presentada con características que permiten reputarla como presuntamente engañosa (por lo que luego se señalará respecto a la procedencia de la deducción cuestionada), otorgan sustento a la conclusión anterior referente a la presunta intervención dolosa de los imputados, máxime teniendo en consideración que, tratándose de empresarios experimentados, es de suponer que, al momento de emprender los negocios de la sociedad, se habría examinado la específica y concreta incidencia impositiva que recaería en sus eventuales resultados económicos.

IMPUTACION DEL CONTADOR

26) Que, con **respecto al contador** [...] se encuentra acreditado **suficientemente para esta etapa del proceso que aquél habría asesorado a la dirección de la empresa en lo referente a la deducción de la suma correspondiente a la deuda contraída por [...] en el balance contable de [...], dentro del rubro "deudores incobrables" de la partida "gastos de administración". Asimismo, se encuentra acreditado que el referido contador habría confeccionado el referido balance y habría trasladado la mencionada deducción al contenido de la declaración jurada original por él confeccionada, firmada por [...] y presentada por [...] en concepto de impuesto a las ganancias por el ejercicio 1999.**

En efecto, la anterior estimación se sustenta, tanto en lo que surge de las declaraciones del resto de los imputados (cfr. fs. 475/481 y 483/488), como en la declaración del propio [...] (cfr. fs. 532/536 vta.). Ha de destacarse que la intervención de este último en la confección del balance, surge del propio documento contable, el cual fue suscripto asimismo por [...] en su calidad de

presidente de [...] (cfr. copias de los estados contables correspondientes al ejercicio cerrado al 30 de junio de 1999 de la referida sociedad, obrantes a fs. 122/128 vta., e informe del auditor en copia glosado a fs. 129/vta.).

Cabe señalar que [...], además, fue quien suscribió la declaración jurada original que se reputa engañosa, presentada por [...] en concepto de impuesto a las ganancias en orden al ejercicio 1999 (cfr. original de la referida declaración jurada reservada por Secretaría) y, junto con Luis Javier [...] integró la Asamblea General Ordinaria de accionistas por medio de la cual se procedió a la aprobación de los referidos estados contables (cfr. acta de Asamblea 17, en copia glosada a fs. 120/121).

27) Que, por las razones expresadas, y valorando también la claridad que este Tribunal advierte en las disposiciones legales de aplicación con respecto a la improcedencia de la deducción computada por la contribuyente (por lo que luego se analizará), corresponde concluir -siempre con el alcance requerido por el artículo 306 de la ley procesal- que [...], [...] y [...] habrían actuado con dolo, esto es, con conocimiento de todos los elementos que integran el tipo objetivo del delito que se les imputa y con voluntad de realización de los mismos, pues se estima que no habrían desconocido: la condición de sujeto obligado frente al impuesto a las ganancias que tenía la empresa [...] su obligación de declarar todas las ganancias gravadas de la empresa, como así también las de liquidar y pagar el impuesto debido; y la improcedencia de la deducción computada.

Calificación legal de la intervención en el hecho de los imputados

28) Que, en virtud de que los imputados habrían participado, tanto en la decisión (acordando la conducta a seguir), como en las distintas fases referentes a la ejecución del hecho (confeccionando y firmando el balance, confeccionando las declaraciones juradas en las cuales se vio reflejada la deducción cuestionada, firmándolas y presentándolas ante el organismo recaudador) y por el cual se habría evadido el pago de la obligación tributaria a la que se hizo referencia por los consid. 3 a 10, cabe atribuir provisionalmente el presunto delito en cuestión a [...] y a [...], en calidad de coautores, y a [...] en calidad de partícipe primario (artículo 45 del CP).

En efecto, cabe señalar que **los nombrados en primer término ostentaban respectivamente los cargos de presidente y vicepresidente de la sociedad** al momento del hecho investigado y que, en atención a lo prescripto por el artículo 6, inciso d) de la ley 11683 tenían el deber de exteriorizar y cumplir íntegra y oportunamente la obligación tributaria de la sociedad [...]. **Por otra parte, se atribuye responsabilidad a [...] en calidad de partícipe primario, en atención a que aquél no es el "obligado"** en los términos del artículo 1 de la ley 24769, ni se encuentra entre las personas que se enuncian por el artículo 14 de aquella ley.

Examen de los argumentos defensivos

LOS PRESTAMOS CONSTITUYEN INVERSIONES

29) Que los imputados y sus defensas técnicas han argumentado, fundamentalmente, que **los préstamos efectuados a la firma [...] han constituido inversiones que la empresa decidió efectuar en momentos de liquidez fuera de la actividad habitual de la misma.**

Tanto [...] como [...] coincidieron al manifestar que no mediaba ninguna vinculación entre la actividad de las sociedades anónimas [...] que no tenían otra relación que la existencia de los contratos de mutuo suscriptos entre ambas, circunstancia esta que ya había sido suficientemente acreditada en el marco de estos actuados (cfr. impresiones de pantalla correspondientes a los sistemas informáticos de la AFIP glosadas a fs. 24/25, 68/70; copias de los estatutos constitutivos de [...] obrantes a fs. 101/103 y 207/213, respectivamente; carátula introductoria a los estados contables cerrados al 30 de junio de 1999, obrante a fs. 122; copias certificadas de las constancias del legajo del acreedor [...], correspondiente a los autos "Decorviel Soc. Anónima s/quiebra" del registro del JNP/Com. Nº 18, agregadas a fs. 274/285 y declaración testimonial prestada por [...], empleada de [...] cuya acta obra glosada a fs. 420/421).

EL PRESIDENTE Y EL VICEPRESIDENTE TUVIERON EN CUENTA EL ASESORAMIENTO DEL CONTADOR

No obstante ello, **ambos manifestaron haber seguido el asesoramiento del contador en cuanto a la decisión adoptada de deducir**, del total de las ganancias obtenidas por [...] en el ejercicio 1999, el monto correspondiente a la deuda de [...] bajo el rubro de "deudores incobrables".

DECLARACION DEL CONTADOR. SI EL INTERES POR EL PRESTAMO ESTA GRAVADO. LA INCOBRABILIDAD RESULTA DEDUCIBLE

En tal sentido, cabe recordar que **el contador [...] sostuvo: "... En cuanto a la deducción como resultado negativo del impuesto a las ganancias consideré que era viable porque al ser un préstamo financiero que daba ganancias gravadas, si la fuente que genera la ganancia gravada se agota porque hay una incobrabilidad, es lógico que también sea deducible el monto correspondiente a ese crédito incobrable..."**, en tanto que al ser interrogado en orden a si, a su juicio, el préstamo efectuado a [...] tenía relación con la obtención, el mantenimiento o la conservación de la ganancia gravada de [...], señaló: **"No necesariamente, teniendo en cuenta la actividad comercial habitual de la empresa. Eran operaciones financieras como hace habitualmente cualquier empresa que cuando tiene excedentes de dinero ocioso los coloca para maximizar las utilidades de la empresa y generar una ganancia financiera"**.

PARA EL TRIBUNAL EL PRESTAMO NO ESTA RELACIONADO CON EL GIRO COMERCIAL

30) Que **el criterio sustentado por la defensa no puede, al menos por el momento, tener una recepción favorable, por cuanto es requisito básico y fundamental para que resulte procedente la posibilidad de deducción, de conformidad con los requisitos establecidos por la ley del gravamen, que**

la deuda en cuya incobrabilidad aquélla se sustenta, se haya originado en el giro comercial de la contribuyente, es decir, que haya relación con la conservación, el mantenimiento o la obtención de la ganancia sujeta a impuesto, circunstancia que no se verifica en el "sub examine".

31) Que además de la regla general establecida por el artículo 80 de la ley 20628 en materia de deducciones, conforme el cual "Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina...", el artículo 87, inciso b) de la ley del gravamen establece como deducción especial de la tercera categoría "Los castigos y provisiones contra malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo. La Dirección General Impositiva podrá establecer normas respecto de la forma de efectuar esos castigos" (el destacado es de la presente).

Asimismo, "el artículo 139 (hoy artículo 133) del decreto reglamentario dispone que es procedente la deducción por castigos sobre créditos dudosos e incobrables que tengan su origen en operaciones comerciales, pudiendo el contribuyente optar entre su afectación a la cuenta de ganancias y pérdidas o a un fondo de previsión constituido para hacer frente a contingencias de esta naturaleza...", resultando claro que "En virtud de lo expuesto, se considera que los requisitos para la deducción de los deudores incobrables son los siguientes: - que los créditos tengan origen en operaciones comerciales propias del giro del contribuyente..."(el destacado es del presente).

En tal sentido, se ha sostenido que "la inclusión de este concepto como deducción, no debe ser considerada como una concesión graciosa del legislador, sino que, en la medida en que se origina dentro de la actividad sujeta a impuesto, podría perfectamente encuadrar como uno de los gastos necesarios a los que se refieren los artículos 17 y 80 de la ley, sin perjuicio de considerar los malos créditos, además, como una de las hipótesis de pérdidas extraordinarias, por caso fortuito o fuerza mayor, a que alude el artículo 82, inciso c) de la ley y, en el caso de las ganancias de la tercera categoría, como uno de los gastos y demás erogaciones inherentes al giro del negocio, contemplados por el artículo 87, inciso a) de la ley" "Para una empresa en marcha, su capital en giro es el que normalmente genera su circuito de ingresos. Computar en el activo créditos de dudosa cobrabilidad, o de larga morosidad, desde el punto de vista económico y de información hacia terceros, es una incongruencia"(el destacado es de la presente).

LOS PRESTAMOS NO TIENEN ORIGEN EN OPERACIONES COMERCIALES

32) Que, en el caso que aquí se examina, **los créditos que fueron considerados incobrables por la contribuyente denunciada, no han tenido origen en operaciones comerciales propias del giro comercial de la contribuyente. Por el contrario, los préstamos de dinero efectuados por [...], se llevaron a cabo a partir del despliegue de una actividad financiera paralela por parte de la empresa denunciada, completamente ajena a la actividad comercial que le es propia según lo delineado en el objeto social**

establecido en el marco del estatuto constitutivo, y según lo declarado como actividad principal por la sociedad ante la AFIP.

En virtud de lo expuesto, las deudas que han sido producto de un riesgo asumido por los responsables de la contribuyente, de realizar operaciones financieras al margen de la actividad económica de [...] (aun cuando para tal fin hayan utilizado dinero de ésta), no pueden ser deducidas en caso de incobrabilidad, de la ganancia gravada de la referida contribuyente.

(..)

Conclusión

PARTICIPACION INDISPENSABLE DEL CONTADOR

35) Que, en tales condiciones, los elementos de prueba valorados por las consideraciones que anteceden sustentan la estimación, con el alcance exigido para esta etapa del proceso (artículo 306 del CPP), referente a que al momento del vencimiento del plazo general previsto para presentar la declaración jurada en orden al impuesto a las ganancias y por el período fiscal 1999, y para pagar el impuesto respectivo, [...] y [...] habrían exteriorizado en defecto al Fisco el monto de ganancia sujeta a impuesto de la contribuyente [...], con la presunta finalidad de evadir el pago de aquel tributo por un monto de \$ 113.175 y que **el contador [...] habría tenido una participación indispensable en tal suceso.**

36) Que, por lo demás, resulta conveniente recordar que "Para el dictado de las medidas cautelares previstas en los artículos 306 y 518, CPP no se requiere la certeza necesaria para un pronunciamiento definitivo, sino que basta con que se encuentre acreditada, en alguna medida, la materialidad de un hecho delictuoso y que prima facie pueda apreciarse que el indagado ha participado en éste".

Libertad provisoria

37) Que, con las constancias colectadas en autos, no se verifican los requisitos establecidos por el artículo 312 del CPP (cfr. fs. 502, 504 y 552, artículos 26 del CP y 1 de la ley 24769), por lo que no corresponde ordenar la prisión preventiva de los imputados.

(..)

Por ello,

SE RESUELVE:

I. Decretar el procesamiento sin prisión preventiva de [...], [...] y [...], cuyas demás condiciones personales se consignaran al inicio de la presente, por considerar a los dos mencionados en primer término prima facie coautores penalmente responsables, y al último partícipe primario (artículo 45 del CP) del delito previsto por el artículo 1 de la ley 24769, en orden al hecho descrito por el consid. 1 de la presente resolución (artículos 306 y 310 del CPP)".

LOS ANTICIPOS RECIBIDOS DE PROVEEDORES POR OBRAS NO REALIZADAS NO SON DEDUCIBLES COMO MALOS CREDITOS

AISA SA TFN SALA A DEL 29.02.2006

Se trata de anticipos realizados a un proveedor por trabajos contratados, trabajos que el proveedor no realizó y que se computaron como deudores incobrables.

El TFN confirma la determinación de oficio.

Para el TFN el crédito no está relacionado con operaciones comerciales. Se trata de un préstamo (anticipos realizados a un proveedor).

Por otra parte, no está acreditada la incobrabilidad. El envío de una carta documento resulta insuficiente.

“(..)

*II. Que en cuanto al fondo del asunto, cabe dejar en claro que el Fisco Nacional como consecuencia de una verificación efectuada a la actora (vid. informe final de inspección a fs. 35/38 de los ant. adm.) detectó una **deducción en concepto de deudores incobrables por anticipos efectuados al proveedor Hormet S.R.L.**, quien manifestó, como respuesta a la circularización efectuada, que el anticipo fue hecho en 1995 a uno de los socios de Hormet S.R.L. en forma particular.*

*Asimismo el organismo fiscal, en la vista conferida al contribuyente que surge agregada a fs. 117/122 de los ant. adm., concluye que, con los elementos obrantes en las actuaciones, no se puede tener por configurado ninguno de los extremos previstos en la normativa aplicable, para que sea procedente la detracción del balance impositivo del importe computado por la actora, al no haber demostrado la efectiva incobrabilidad del crédito. Agrega que, no consta la insolvencia o ausencia de bienes del proveedor en cuestión, y que, **según lo informado por el socio gerente de Hormet S.R.L. sería un préstamo particular a uno de los socios, por lo que tampoco tendría el crédito vinculación con la actividad gravada de la empresa.***

MEDIDA PARA MEJOR PROVEER

*Luego de contestada la vista por parte de la actora, **el Fisco Nacional dispuso una medida para mejor proveer**, en virtud de la cual se efectuó un requerimiento al Sr. Abel Maceratesi (mencionado por la actora en dicha oportunidad como socio gerente y representante de Hormet S.R.L.) quien manifestó:*

1) una vez observados los recibos aportados por la actora en el descaro de fecha 12/06/00 —17 en total—, que 14 de ellos por \$64.633 corresponden a operaciones de Hormet S.R.L. y los 3 restantes por \$2.600 son sumas percibidas en concepto de viáticos a título personal para entregar a terceras personas ajenas a Hormet SRL, no pudiendo identificar los conceptos a que corresponden.

2) con respecto a los restantes recibos de la planilla anexa —9 en total por \$5.002,80— que la actora no arrimó, expresa que, al no contar con copia de los mismos, no recuerda haber percibido dichos montos.

3) en cuanto al destino dado a **las sumas percibidas por Hormet SRL, sostiene que las mismas fueron aplicadas al pago de los trabajos contratados.**

4) en relación al saldo de \$68.702,84 reclamado a Hormet SRL por la actora, declara que no lo reconoce y no es real.

5) ante la exhibición de la carta documento de fecha 14/11/97, que en fecha que no recuerda, se le pidió que recibiera una carta documento en la que se le reclamaría el pago de una suma —que tampoco recuerda— a los efectos de ser agregada al Balance de la actora como un saldo incobrable, motivo por el cual no cursó respuesta de ningún tipo.

6) con respecto al saldo inicial al 31/10/95 en concepto de entregas varias por un monto de \$84.466,04, manifiesta desconocer su origen.

Por otra parte, el día 28/08/00 las funcionarias intervinientes constituidas en el domicilio de la actora, a efectos de cumplimentar con el punto I de la medida, observan que el saldo inicial de \$84.466,04 se halla contabilizado en forma global con fecha 31/10/95 (cuenta deudora Hormet SRL cuenta acreedora caja), en un libro Diario de hojas móviles sin rubricar con la carátula "Libro Diario General 1/5/95 a 30/4/96", por lo que en el mismo acto se le solicitó al socio gerente de la firma, la documentación respaldatoria de dicho asiento contable, la que fue aportada el 1/9/00 —fs. 184 a 199—, observándose que se trata de 43 recibos con fechas que van del 25/10/93 al 25/10/95 por un total de \$81.470.

Con posterioridad, el día 18/9/00 se presenta nuevamente el Sr. Abel Maceratesi a efectos de identificar a que obra corresponden los trabajos detallados en factura N° 116 de fecha 18/5/96 de fecha 18/05/96 por un importe de \$69.091.— y reconocer si ha recibido las sumas detalladas en planilla anexa N° 1 (52 nuevos recibos aportados por la actora). Sobre el particular, responde que **tales servicios corresponden a las tareas realizadas en Malteria Pampa** y que no recuerda los conceptos por los cuales recibió las sumas involucradas dada la antigüedad de las mismas, comprometiéndose a aportar la documentación respaldatoria en un plazo de 72 horas.

El 25/09/00 el Sr. Maceratesi informa que parte de los recibos **corresponden a sumas recibidas en pago de obras realizadas en Cargill SACI** —aporta facturas— y los restantes corresponden al pago de asesoramiento e inspección de obra.

CONCLUSION DEL FISCO

El organismo fiscal concluyó (vid. resolución a fs. 4/16 de autos) que las presuntas entregas de dinero a la empresa proveedora, contablemente implicaron una registración permutativa de cuentas patrimoniales, no

procediendo por consiguiente la deducción de un crédito incobrable por ventas que nunca fueron declaradas como tales. Agrega que la actora pretende deducir de su balance impositivo, supuestas erogaciones de fondos reflejadas en comprobantes que carecen de los requisitos exigidos por la Res. general 3419, por lo que deben ser desechados como documentación respaldatoria que acredite fehacientemente tales salidas de dinero.

Asimismo el organismo fiscal plantea que, tal lo informado por el Sr. Abel Maceratesi, las sumas recibidas obedecen en algunos casos a sumas entregadas a Hormet SRL, actuando la actora como intermediaria, por trabajos facturados por Hormet SRL a Cargill SACI y en otros casos a conceptos tales como asesoramiento e inspecciones de obra.

SENTENCIA DEL TFN

(..)

EL CREDITO NO ESTA RELACIONADO CON OPERACIONES COMERCIALES. SE TRATA DE PRESTAMOS (ANTICIPOS A UN PROVEEDOR)

*IV. Que sentado lo expuesto, debe señalarse que **no se observa en los presentes actuados que el crédito en cuestión se encuentre originado en operaciones propias del giro del contribuyente, siendo evidente que la concesión de préstamos, como ser en este caso los supuestos anticipos efectuados a un proveedor, no se encuentra incluida dentro de las actividades desarrolladas habitualmente por la actora.** En apoyo de lo expuesto, es dable advertir que la actora a fs. 32 vta. del recurso manifiesta que su actividad habitual está constituida por la realización de obras.*

Por otra parte, cabe destacar que tampoco surge de los antecedentes administrativos (vid. resultado de la medida para mejor proveer a fs. 214/220 del Cpo. Verificación Ganancias N° 2 de los ant. adm.), ni de la probanza arribada a estos actuados, la existencia misma de la deuda en cuestión. En efecto, las declaraciones de los testigos que constan a fs. 120, 138; 141, 144, 147 de estos actuados no resultan hábiles para modificar las conclusiones arribadas por el organismo fiscal. Ello debido a que la misma se encuentra orientada a demostrar si el Sr. Abel Maceratesi actuó en representación de Hormet S.R.L. ante la actora durante la relación comercial mantenida entre ambas empresas, circunstancia que no es motivo de controversia en estos actuados.

Por su parte, cabe advertir que la prueba pericial contable (vid. fs. 108/109) tampoco resulta hábil para sustentar los dichos de la actora. En efecto, los peritos como respuesta a la pregunta N° 5 del cuestionario manifiestan que "Algunos de los mencionados recibos no especifican el concepto que originó su otorgamiento y, en la totalidad, no indican el instrumento de pago utilizado (efectivo o cheque), y que fueran recibidos y otorgados a cuenta de una futura prestación."

NO ESTA ACREDITADA LA INCOBRABILIDAD. EL ENVIO DE UNA CARTA DOCUMENTO RESULTA INSUFICIENTE

V. Que, por lo demás, **este Tribunal considera que no se encuentra acreditada en autos la aludida incobrabilidad, siendo insuficiente el envío de una carta documento para fundamentarla.** En efecto, si bien la actora alega que sus abogados le informaron la inconveniencia de iniciar acciones judiciales debido la carencia de recursos del deudor, dicha circunstancia no le impidió efectuar acciones extrajudiciales tendientes al cobro.

VI. Que en cuanto a los agravios de la actora relativos a los aspectos formales de los recibos en cuestión, es dable advertir que más allá de las formalidades que debieran contener, los mismos no resultan hábiles para acreditar los supuestos anticipos efectuados, teniendo en cuenta la insuficiente acreditación sobre la efectiva entrega de sumas de dinero en concepto de anticipos sobre trabajos que no fueron realizados por el proveedor.

(..)

Por ello, se resuelve: 1) Rechazar la nulidad articulada por la actora. Con costas. 2) Confirmar la resolución recurrida. Con costas. — José E. Bosco. — Ernesto C. Celdeiro. — Ignacio J. Buitrago.”

=====

GASTOS DE ORGANIZACION

Art. 91 inciso c) de la LIG

c) Los gastos de organización. La AFIP admitirá su afectación al primer ejercicio o su amortización en un plazo no mayor de cinco (5) años, a opción del contribuyente.

Art. 220 del D.R. de la LIG.

BIENES INTANGIBLES

Los gastos de investigación, estudio y desarrollo destinados a la obtención de intangibles, podrán deducirse en el ejercicio en que se devenguen o amortizarse en un plazo no mayor a cinco (5) años, a opción del contribuyente.

=====

COMPAÑIAS DE SEGUROS. RESERVAS MATEMATICAS

Art. 91 inciso d) de la LIG

d) Las sumas que las compañías de seguro, de capitalización y similares destinen a integrar las provisiones por reservas matemáticas y reservas para riesgos en curso y similares, conforme con las normas impuestas sobre el particular por la Superintendencia de Seguros de la Nación u otra dependencia oficial.

En todos los casos, las provisiones por reservas técnicas correspondientes al ejercicio anterior, que no hubiesen sido utilizadas para abonar siniestros, serán consideradas como ganancia y deberán incluirse en la ganancia neta imponible del año.

=====

GASTOS INCURRIDOS EN EL EXTRANJERO

Art. 91 inciso e) de la LIG

e) Las comisiones y gastos incurridos en el extranjero indicados en el artículo 9, en cuanto sean justos y razonables.

El art. 9 de la LIG, establece que:

Las ganancias provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, son totalmente de fuente argentina quedando comprendida la remisión de los mismos realizada por medio de filiales, sucursales, representantes, agentes de compras u otros intermediarios de personas o entidades del extranjero.

La ganancia neta se establecerá deduciendo del precio de venta el costo de tales bienes, **los gastos de transporte y seguros hasta el lugar de destino, la comisión y gastos de venta** y los gastos incurridos en la República Argentina, en cuanto sean necesarios para obtener la ganancia gravada.

JURISPRUDENCIA SOBRE GASTOS REALIZADOS EN EL EXTERIOR

PEDRO MOSCUZZA E HIJOS SA CNACAF SALA IV DEL 19.12.2006

CAFIERO Y POLLIO SA TFN SALA A DEL 28.6.2001

PEDRO MOSCUZZA E HIJOS SA CNACAF SALA IV DEL 19.12.2006

El TFN y la CNACAF confirmaron la determinación de oficio.

Por falta de elementos de prueba respecto de los gastos realizados en el exterior.

*“I. Que, a fs. 956/966, **el Tribunal Fiscal** rechazó la excepción de nulidad interpuesta por la actora y **confirmó, con costas, la resolución de la Dirección General Impositiva** por la que se determinó de oficio el impuesto a las ganancias de Pedro MoscuZZa e Hijos SA por los períodos 1994, 1995 y 1996, con más intereses.*

SENTENCIA DEL TFN

Para resolver de ese modo consideró, en síntesis:

(..)

(vi) que el Fisco había comparado el costo medio de la actividad a la que se dedicaba la actora con los costos por ella denunciados e impugnado los costos declarados; y que la sociedad no había demostrado la efectiva existencia de los servicios invocados.

II. Que, contra dicho pronunciamiento, **la actora interpuso recurso de apelación ante esta Cámara** (fs. 985/985 vta.) y expresó sus agravios (fs. 1000/1015), los que fueron contestados por su contraria (fs. 1027/1040).

(..)

En lo relativo a los gastos cuya deducción impugnó el Fisco, plantea que la AFIP no cuestionó el que se hubieran realizado sino sólo su monto, sin contar con elementos directos que hicieran suponer la falsedad de las facturas con las que la sociedad los había avalado. Critica el método empleado por el Fisco y que sustentó la determinación, y la prescindencia de la prueba pericial rendida en autos.

SENTENCIA DE LA CAMARA

(..)

VII. Que el ajuste practicado en autos surgió como consecuencia de **haber impugnado el Fisco** durante los períodos cuestionados, **la deducción de determinados gastos que habían sido justificados mediante facturas emitidas en el exterior.**

VIII. Que para resolver el caso el Tribunal Fiscal tuvo en cuenta que **la actora no había intentado demostrar en momento alguno la efectiva realización de los gastos cuya deducción el Fisco había impugnado.** En particular, resaltó el a quo que las facturas presentadas por ella como respaldo formal de las deducciones **eran meras sumas de gastos realizados al armador en el extranjero y de los que ella se habría hecho cargo.** Ello sentado, desechó la crítica efectuada por la apelante a la forma utilizada por el Fisco para determinar la base para considerar demostrada la existencia de los gastos en que incurrían las empresas dedicadas a la pesca del calamar con buques poteros.

IX. Que, de tal manera, lo discutido en autos cuenta con elementos fácticos cuya apreciación no cabe, en principio, rever en esta instancia, de acuerdo con lo previsto por el artículo 86, ley 11683, t.o. en 1998.

X. Que en la citada norma se dispone que en los recursos de revisión y apelación contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal en materia de tributos o sanciones, la Cámara resolverá el fondo del asunto teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal sobre los hechos probados. Ello no obstante, podrá apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autoricen a suponer error en la apreciación que hace la sentencia de los hechos.

Es de advertir, por ende, que la valoración del Tribunal Fiscal respecto a la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho reservada a ese organismo que excede, en principio, el conocimiento de esta Cámara, y no se ha probado

que el Tribunal a quo hubiese incurrido en arbitrariedad en su decisión (conf. esta Sala - 10/11/1998 - "Clement SCA", entre muchas otras).

XI. Que **no se advierte arbitrariedad en la valoración que hizo el Tribunal Fiscal de la prueba** rendida si se tiene en cuenta que el contribuyente no rebatió la conclusión a la que arribó el citado organismo en torno a que -ante la impugnación efectuada por el Fisco por haber considerado que los montos deducidos como gastos no eran, prima facie, razonables- no se había aportado prueba alguna demostrativa de la efectiva existencia de los gastos que la actora decía haber reintegrado (cfr. vgr., fs. 214 de las act. adm.). Por el contrario, la recurrente se limitó a sostener que consideraba injustificada tal exigencia probatoria.

Por todo lo expuesto, **se confirma la sentencia apelada** en cuanto fue materia de recurso".

CAFIERO Y POLLIO SA TFN SALA A DEL 28.6.2001

Se trata de la actividad de pesca del clamar con buques poteros. Razonabilidad de los gastos realizados en el exterior.

Frente el procedimiento realizado por el fisco el contribuyente no aporta elementos de prueba para desvirtuar el ajuste.

El TFN confirma la determinación de oficio.

"I - Que a fojas 25/30 vuelta se interpone recurso de apelación contra la resolución de la AFIP-DGI de fecha 27 de enero de 2000, mediante la cual se determina de oficio la obligación de la sociedad recurrente frente al **impuesto a las ganancias, período fiscal 1997** y se liquidan intereses resarcitorios.

Expresa que el ente fiscal impugnó que la UTE que integrara tomara como gastos deducibles para la confección de sus estados contables, y en consecuencia para la determinación de los saldos para distribuir entre sus componentes, el importe que surgía de las **facturas de proveedores del exterior**. Al ser éstas analizadas por el organismo, se estimó la imposibilidad de ser reputadas como elemento idóneo, derivada de la coincidencia de cada uno de los ítems que integraban el universo de las mismas, por lo que se llegó a la conclusión que con tal proceder no podía determinarse fehacientemente el verdadero costo de la operatoria. Es por ello, agrega, que la Administración Federal de Ingresos Públicos confeccionó una base de datos efectuada en el país de la cual infirió el costo promedio total de un buque patero para la captura del calamar, estableciendo así importes de gastos deducibles inferiores a los consignados por la UTE.

(..)

Expone luego los fundamentos de la improcedencia del acto determinativo. En este sentido, dice que ante la existencia de determinados gastos deducidos en la determinación del resultado impositivo, **la AFIP procedió a verificar la**

razonabilidad de los mismos a través del análisis de costos por buque patero, determinando el costo medio de actividad, el que comparado con el resultado de las empresas componentes de la UTE arroja los desvíos que sustentan numéricamente los cargos formulados.

(..)

II - Que a fojas 39/47 **contesta el recurso la representación fiscal**, quien por las razones de hecho y derecho que expone, peticiona se confirme el acto apelado, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos y hace reserva del caso federal.

SENTENCIA DEL TFN

(..)

II - Que de acuerdo con lo que surge del informe final de inspección que corre a fojas 183/7 de las actuaciones administrativas acompañadas, a raíz de la fiscalización efectuada en la empresa recurrente, **el ente fiscal procedió a impugnar los gastos en Cincomar SA UTE, en virtud del insuficiente respaldo documental y por entender que excedían los costos medios de la actividad.**

Como consecuencia, se incrementó el resultado de la UTE, lo que se tradujo en un mayor beneficio o menor quebranto para sus participantes. Para llegar a esos resultados, **los actuantes realizaron análisis del costo de la actividad de las empresas que chartean buques**, teniendo en cuenta los períodos en cuestión; detectaron que los mismos estaban compuestos en **un gran porcentaje por pagos realizados al armador extranjero, siendo los gastos incurrirlos con proveedores del país los de menor cuantía**. Asimismo, observaron que las facturas emitidas por el armador extranjero presentadas por la contribuyente, son un resumen de los gastos que él mismo realizó en el exterior para poder llevar a cabo la actividad en el país. Se señala en el informe de inspección que, una vez comparadas las facturas emitidas por los diferentes armadores extranjeros a las diversas uniones empresarias que administra Fish Management SA y de otras involucradas, se arriba a la conclusión que gran parte de la facturación del exterior mantiene, en los diversos rubras que la componen, un porcentaje similar sobre el total, deducido el fletamento, circunstancia que no sería razonable -a criterio de la inspección-, por cuanto a tenor de lo que surge de la documentación, los buques no consumen la misma cantidad de combustible, víveres, etc., debido a que todos no poseen la misma dotación de personal, ni navegan la misma cantidad de millas por campaña. Por ello, y a fin de determinar la razonabilidad de los gastos deducidos por la contribuyente a los efectos de determinar el resultado de la actividad, **se procedió a realizar un análisis de los gastos en que incurrieron las empresas dedicadas a la pesca del calamar con buques poteros charteados, propios** y un grupo homogéneo de empresas, realizándose una homogeneización de los cuadros de gastos de los ejercicios 1993 a 1996 con el objeto de determinar la incidencia porcentual de cada concepto en el resultado final, a efectos de confrontar los mismos con las empresas incluidas en la denuncia, obteniendo así el costo medio de la actividad, el que comparado con el de la empresa actora, arrojó desvíos. Y teniendo en cuenta los valores medios calculados se impugnaron los cálculos de gastos que efectuara la recurrente y se determinó el nuevo costo para cada buque. Es así como se ajustó el resultado de la UTE y de las sociedades que la componen.

Asimismo, en el aludido informe se advierte que se observó que la empresa actora no reconoció en su balance general al 30/6/1997 ni en su declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 1997 la utilidad correspondiente por su participación en Cincomar SA UTE.

No obstante ello, y como consecuencia del ajuste practicado a la sociedad Cincomar Saute, de la que la actora forma parte, por el período fiscal 1996, por medio de la OI 1276/9, se efectuó ampliación de la inspección por el período fiscal 1997, para el impuesto a las ganancias. Por tal razón **se compararon los promedios con los porcentajes que surgen de los cuadros de costos de cada uno de los buques utilizados por la UTE** referidos a los siguientes gastos: a) **gastos operacionales, gastos varios y otros gastos operativos;** b) **pasajes a la Argentina, movilidad y pasajes y administración del exterior.** Por tal procedimiento **se detectaron desvíos con relación a los promedios,** por lo que **se impugnaron parcialmente los gastos señalados,** estableciéndose importes de gastos deducibles, inferiores a los consignados por la Unión Transitoria de Empresas y por lo tanto se determinó un incremento en las utilidades para el período 1996, y teniendo en cuenta que la fecha de cierre de la UTE es el 31 de diciembre y el de la empresa actora es el 30 de junio, los ajustes de la primera tuvieron influencia en la última en el ejercicio 1997. Asimismo, se tuvo presente que de las declaraciones juradas de la firma actora no se desprende que hubiera reconocido o computado el resultado por su participación en la Unión Transitoria de Empresas, por lo que se incorporó como importes que aumentan la utilidad o disminuyen la pérdida, las diferencias asignadas a la recurrente.

(..)

ANALISIS DEL AJUSTE REALIZADO POR EL FISCO

IV - Que entrando al análisis de los agravios de fondo, la cuestión a resolver por este Tribunal radica en si se ajusta a derecho la determinación efectuada con sustento en los artículos 18 de la ley 11683 (t.o. 1998) y 80 y 87, inciso e) (HOY ART. 83 Y ART. 91 INCISO E) DE LA LIG), de la ley de impuesto a las ganancias, por lo que corresponde examinar si la metodología empleada por el organismo recaudador se adaptó a la normativa vigente o, si es violatoria de la misma, como sostiene el apelante.

(..)

SE TRATA DE UNA CUESTION DE HECHO Y PRUEBA

Es por ello que **la controversia queda circunscripta a un problema de hecho y prueba,** dirigido a obtener el grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos estimados por la Dirección General impositiva con la realidad económica, correspondencia ésta negada por la actora.

V - Que en ése contexto corresponde analizar los diversos argumentos articulados por las partes.

ART. 83 DE LA LIG

En primer término cabe destacar que de acuerdo con lo que prescribe el artículo 80 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1997), "Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina. Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y no gravadas, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva. Cuando medien razones prácticas y siempre que con ello no se altere el monto del impuesto a pagar, se admitirá que el total de uno o más gastos se deduzca de una de las fuentes productoras".

*De tal forma que, **para la procedencia de la deducción de una erogación es necesario que se pruebe que fue efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.** Esto es, si se prueba que existió una relación de causalidad con la generación de las rentas gravadas se podrá deducir el gasto y existirá la obligación de ingresar el impuesto pertinente, mientras que no se exigirá su ingreso en tanto se verifique la relación de causalidad precitada y la Dirección General presuma mediante indicios suficientes y fundados que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes o que no llegan a ser rentas imponibles en cabeza de los beneficiarios.*

ART. 91 INCISO E) DE LA LIG

*Asimismo, el inciso e) del artículo 87 dispone que "De las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley también se podrá deducir: ... e) las comisiones y gastos incurridos en el extranjero indicados en el artículo 5, en cuanto sean justos y necesarios". En principio y como primera aproximación al precepto aplicable es dable destacar que en el mismo **el legislador precisó como condición para la deducción de los gastos que sean "justos y necesarios", lo que indica que el ente fiscal podrá acudir a índices y coeficientes que guarden relación con la actividad comercial en cuestión a fin de determinar la procedencia o no de la deducción.***

EL PROCEDIMIENTO UTILIZADO POR EL FISCO ES CORRECTO

*Y ése fue precisamente el procedimiento seguido por **la Dirección General Impositiva, que efectuó** -como ya quedó dicho en el considerando II- **un análisis pormenorizado de los costos de la actividad de las empresas del rubro.** Cabe destacar que la tarea fiscalizadora consistió en un examen exhaustivo y pormenorizado de la documentación respaldatoria, la que **fue comparada con la emitida por los diferentes armadores extranjeros a las diversas empresas del sector,** realizando en consecuencia un cuadro comparativo de gastos correspondiente a los ejercicios 1993 a 1996, lo que arrojó la incidencia porcentual de cada concepto en el resultado final. Dicho resultado se comparó con los ejercicios de las empresas vinculadas con la denuncia penal, obteniéndose así el costo medio de la actividad, el que se comparó con el de la actora, lo que arrojó diferencias que concluyeron en el ajuste recurrido.*

EL CONTRIBUYENTE NO OFRECIO PRUEBA PARA DESVIRTUAR LA PRETENSION FISCAL

Frente al detallado y completo accionar del ente fiscal, la actora no ofreció ningún elemento probatorio que desvirtúe las conclusiones señaladas, limitando su reclamo en una mera argumentación dogmática, vacía de elementos que confirmen su alegato, razón por la que votamos en el sentido de confirmar el ajuste practicado, con costas.

(..)

En mérito a lo expuesto, SE RESUELVE:

Confirmar la resolución venida en recurso. Con costas”.

=====

GASTOS REALIZADOS EN FAVOR DEL PERSONAL

Art. 91 inciso f) de la LIG

f) Los gastos o contribuciones realizados en favor del personal por asistencia sanitaria, ayuda escolar y cultural, subsidios a clubes deportivos y, en general, todo gasto de asistencia en favor de los empleados, dependientes u obreros.

GRATIFICACIONES AGUINALDOS. LIMITACION TEMPORAL

También se deducirán las **gratificaciones, aguinaldos**, etcétera, **que se paguen** al personal **dentro de los plazos** en que, según la reglamentación, **se debe presentar la declaración jurada de impuesto a las ganancias** correspondiente al ejercicio.

La AFIP podrá impugnar la parte de las habilitaciones, gratificaciones, aguinaldos, etcétera, que exceda a lo que usualmente se abona por tales servicios, teniendo en cuenta la labor desarrollada por el beneficiario, importancia de la empresa y demás factores que puedan influir en el monto de la retribución.

Art. 219 del D.R. de la LIG.

A los fines dispuestos en el **inciso f) del artículo 91 de la LIG**, la parte de utilidad del ejercicio que el único dueño o las entidades comerciales o civiles, paguen a su personal en forma de **remuneración extraordinaria, aguinaldo o por otro concepto similar**, será deducible como gasto siempre que se distribuya efectivamente dentro de los plazos fijados por la AFIP, para presentar la declaración jurada de impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio.

Si la distribución no se realizara dentro del término indicado, se considerará como ganancia gravable del ejercicio en que se produjeron tales utilidades, debiendo rectificarse las declaraciones juradas correspondientes, sin perjuicio de su deducción en el año en que se abonen.

=====

APORTES DE LOS EMPLEADORES A PLANES DE SEGURO DE RETIRO

Art. 91 inciso g) de la LIG

g) **Los aportes** de los empleadores efectuados a los **planes de seguro de retiro privados** administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación y a los **planes y fondos de jubilaciones y pensiones de las mutuales** inscriptas y autorizadas por el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social, organismo descentralizado en el ámbito del Ministerio de Salud y Desarrollo Social hasta la suma de pesos quince centavos (\$ 0,15) anuales por cada empleado en relación de dependencia incluido en el seguro de retiro o en los planes y fondos de jubilaciones y pensiones. s/R.G. (DGI) 3503 \$ 630,05 Desde abril de 1992.

El importe establecido en el párrafo anterior será actualizado anualmente por la AFIP, aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 93, referido al mes de diciembre de 1987, según lo que indique la tabla elaborada por la AFIP para cada mes de cierre del período fiscal en el cual corresponda practicar la deducción.

Quedan incluidos en este inciso **los aportes** a **planes de seguro de vida** que contemplen cuentas de ahorro administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación y a fondos comunes de inversión que se constituyan con fines de retiro, en los términos del **segundo párrafo del inciso b) del artículo 85 de la LIG**.

El art. 85 inciso b) de la LIG, establece que:

Se fija como importe máximo a deducir por los conceptos indicados en este inciso la suma de pesos cuatro centavos (\$ 0,04) (1) anuales, se trate o no de prima única.

(1) El importe fue fijado por la DGI en la suma de \$ 996,23 a partir del período fiscal 1992 s/RG (DGI) 3636 y 3794 y hasta el período fiscal 2018 inclusive.

El art. 1 del decreto 59/2019 (B.O.21.01.2019), establece que:

Se establece que el monto máximo a deducir por los conceptos indicados en los incisos b) y j) del artículo 81 (HOY ART. 85 INCISO B) E INCISO J) DE LIG) de la ley de impuesto a las ganancias, para cada uno de los períodos fiscales que se detallan a continuación, es el siguiente:

- a. Período fiscal 2019: pesos doce mil (\$ 12.000).
- b. Período fiscal 2020: pesos dieciocho mil (\$ 18.000).
- c. Período fiscal 2021: pesos veinticuatro mil (\$ 24.000).

El monto dispuesto para el período fiscal 2021 se ajustará según lo que se establezca en la ley que se dicte en función de lo previsto en el art. 303 de la ley 27.430 (UVT).

=====

GASTOS DE REPRESENTACION

Art. 91 inciso h) de la LIG

h) Los gastos de representación efectivamente realizados y debidamente acreditados, **hasta una suma equivalente al uno con cincuenta (1,50%) del monto total de las remuneraciones** pagadas en el ejercicio fiscal al personal en relación de dependencia.

DEFINICION DE GASTOS DE REPRESENTACION

Art. 221 del D.R. de la LIG.

A efectos de lo dispuesto por el **inciso h) del artículo 91 de la LIG**, se entenderá por gasto de representación toda erogación realizada o reembolsada por la empresa que reconozca como finalidad su representación fuera del ámbito de sus oficinas, locales o establecimientos o en relaciones encaminadas a mantener o mejorar su posición de mercado, incluidas las originadas por viajes, agasajos y obsequios que respondan a esos fines.

NO SON GASTOS DE REPRESENTACION

Art. 221 segundo párrafo del D.R. de la LIG.

No están comprendidos en el concepto definido en el párrafo anterior, los gastos dirigidos a la masa de consumidores potenciales, tales como los **gastos de propaganda**, ni los **viáticos** y **gastos de movilidad** que, en las sumas reconocidas por la AFIP, se abonen al personal en virtud de la naturaleza de las tareas que desempeñan o para compensar gastos que su cumplimiento les demanda.

TOPE PARA LA DEDUCCION DE LOS GASTOS DE REPRESENTACION

Art. 221 tercer párrafo del D.R. de la LIG.

La deducción por concepto de gastos de representación no podrá exceder del porcentaje establecido en el inciso h) del artículo 91 de la ley, aplicable sobre las retribuciones abonadas en el ejercicio al personal en relación de dependencia, excluidas las gratificaciones y retribuciones extraordinarias a que se refiere el inciso f) del mencionado artículo.

Su cómputo deberá encontrarse respaldado por comprobantes que demuestren fehacientemente la realización de los gastos en ella comprendidos y estará

condicionado a la demostración de la relación de causalidad que los liga a las ganancias gravadas y no beneficiadas por exenciones.

GASTOS POR VIAJES

Art. 221 último párrafo del D.R. de la LIG.

Los gastos de representación concernientes a viajes solo podrán computarse en la medida en que guarden la relación de causalidad señalada en el párrafo tercero.

En ningún caso deberán considerarse a efectos de la deducción, la parte de estos que reconozcan como causa el viaje del o los acompañantes de las personas a quienes la empresa recomendó su representación.

JURISPRUDENCIA SOBRE GASTOS DE REPRESENTACION

RED LINK SA TFN SALA A DEL 13.08.2015

Se trata de la deducción de los gastos de una convención realizada en Cancún México. Sin tener en cuenta el tope del 1,5% de las remuneraciones.

La empresa contablemente los registró en gastos de representación, e impositivamente pretende sostener que se trata de gastos de publicidad.

“1.- Que a fs. 24/35 vta. se interpone recurso de apelación contra una resolución dictada por la Administración Federal de Ingresos Públicos de fecha 28 de marzo de 2006, mediante la cual se disminuye el saldo a favor correspondiente al impuesto a las ganancias por el período fiscal 1999.

*En primer lugar explica que **la empresa actora se dedica a la administración de redes de cajeros automáticos** y dispositivos similares, como así también a la operación de cámaras electrónicas de medios de pago y al procesamiento de información y datos involucrados en el servicio de compensación electrónica de medios de pago.*

(..)

*Entiende que los gastos que fueran impugnados por el organismo fiscal **no encuadran en la definición de gastos de representación** expuesta en la ley del impuesto a las ganancias, **tratándose de gastos de publicidad y promoción** destinados a generar nuevos negocios y brindar información sobre los mismos.*

*Sostiene que **los gastos en cuestión se incurrieron con el objetivo de generar un clima ameno de negocios donde clientes y potenciales compradores** puedan sentirse cómodos para aportar ideas y definir negocios,*

estrategias a seguir, enterarse de los nuevos productos que lanzará la compañía, etc.

Al respecto, agrega que **el Fisco Nacional no tuvo en consideración que se trata de gastos inherentes al giro del negocio**, en virtud de que **la Convención realizada tuvo un carácter publicitario y promocional** pues permitiría la presentación de nuevos productos propios de su actividad y necesarios para obtener mayores ingresos.

Por su parte, manifiesta que **el erróneo encuadre de los gastos efectuados vulnera en forma evidente el principio de realidad económica** como pauta hermenéutica de la relación jurídica tributaria. Cita jurisprudencia que entiende avala su postura.

Expone que **si bien tales gastos fueron contabilizados en la cuenta contable "Gastos de Representación"**, no existe una definición clara desde el punto de vista contable respecto a que tipo de gastos se refieren, como sí existe tal definición en la ley del impuesto a las ganancias.

(..)

II.- Que a fs. 46/52 **la representación fiscal contesta el traslado del recurso que le fuera conferido**, quien, en orden a las razones que expone, peticiona se confirme el acto apelado, con costas. Ofrece como prueba los antecedentes administrativos de la causa y deja planteado el caso federal.

III.- Que a fs. 69 **se elevan los presentes autos a consideración de la Sala "A" y se ponen para dictar sentencia.**

CONSIDERANDO:

(..)

SENTENCIA DEL TFN

II.- Que como consecuencia de la fiscalización practicada a la recurrente, el organismo fiscal efectuó un ajuste en el impuesto a las ganancias, por el período fiscal 1999, sustentado en la **deducción de gastos originados en una Convención realizada en la ciudad de Cancún -México-**, sin tener en cuenta el tope establecido en el artículo 87 inc. i) de la ley del impuesto a las ganancias.

Por su parte, **la actora aduce que no se trata de gastos de representación, sino que, en todo caso, debían encuadrarse como gastos de publicidad y promoción** destinados a generar nuevos negocios y brindar información sobre los mismos.

III.- Que en ese contexto, debe aclararse que **no se halla en tela de juicio la vinculación con la actividad gravada de los gastos efectuados con motivo de la "VI Convención Link"**, pero si se controvierte el tratamiento que

corresponde asignar a los mismos en el impuesto a las ganancias. Es decir, si aquellas erogaciones deben ser consideradas "Gastos de representación" como entiende el Fisco Nacional, y por lo tanto corresponden que sean deducidos con el límite establecido en el art. 87 inc. i) de la ley del citado impuesto o si, por el contrario, deben considerarse como gastos de publicidad, como aduce la actora, y por ende, resultan deducibles en su totalidad.

IV.- Que en cuanto a la deducción de gastos en el impuesto a las ganancias, corresponde hacer referencia al **art. 80 de la ley** (HOY ART. 83 DE LA LIG) de dicho impuesto, el cual prescribe que "Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina. Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y no gravadas, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva."

Por su parte, respecto a las deducciones especiales de la tercera categoría, **el art. 87 en el inciso i)** (HOY ART. 91 INCISO H) de la ley del impuesto -t.v. a la sazón- preveía que se podían deducir "...Los gastos de representación efectivamente realizados y debidamente acreditados, hasta una suma equivalente al 2% (dos por ciento) del monto total de las remuneraciones pagadas en el ejercicio fiscal al personal en relación de dependencia".

En este sentido, **el art. 141 del decreto reglamentario** (HOY ART. 221 DEL D.R. DE LA LIG) de la ley del impuesto en cuestión establece que se entenderá por gasto de representación a "... toda erogación realizada o reembolsada por la empresa que reconozca como finalidad su representación fuera del ámbito de sus oficinas, locales o establecimientos o en relaciones encaminadas a mantener o mejorar su posición de mercado, incluidas las originadas por viajes, agasajos y obsequios que respondan a esos fines.", aclarando el artículo en cuestión que "No están comprendidos en el concepto definido en el párrafo anterior, los gastos dirigidos a la masa de consumidores potenciales, tales como gastos de propaganda, ni los viáticos y gastos de movilidad que... se abonen al personal en virtud de la naturaleza de las tareas que desempeñan o para compensar gastos que su cumplimiento les demanda".

En razón de lo expuesto, se desprende que **el principio general para admitir la deducción de un gasto en el impuesto a las ganancias**, es que resulte necesario para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada por dicho tributo, debiendo tenerse en cuenta las restricciones a las deducciones que la propia ley del impuesto establece.

Ahora bien, **la ley del impuesto en su art. 87 enumera una serie de conceptos que resultan deducibles para la tercera categoría de ganancias, dentro del cual se encuentran incluidos a los gastos de representación, pero se establece un tope para dicha deducción**, como fuera anteriormente expuesto.

Por su parte, y si bien el Decreto Reglamentario de la ley del impuesto especificó que debe entenderse por gastos de representación, también **resulta importante el aporte realizado por Reig en su libro "Impuesto a las Ganancias" (10° ed. - 2001- Ediciones Macchi pag. 473) en donde expresó que "... Según lo define la Real Academia Española en su conocido diccionario, representación significa acción y efectos de representar y esta última expresión tiene, como una de sus acepciones ser símbolo o imagen de una cosa. Consecuentemente, se entiende por gastos de esta índole los que se relacionan con la ubicación o imagen de la empresa o de una función pública, en el medio económico y social y que hacen a su relieve, prestigio u otra proyección de carácter general".**

MOTIVO DE LA CONVENCION

V.- Que de los antecedentes administrativos acompañados ante esta instancia, surge agregada la invitación y el cronograma de actividades referidos a la denominada "VI Convención Link" (vid. ant. adm. a fs. 282/287 del cpo. Ganancias 11). De dichos elementos se desprende que **la citada Convención coincidía con el décimo aniversario de la empresa y participarían de la misma los profesionales enumerados en el cronograma de actividades, quienes se encontraban encargados de brindar conferencias relacionadas con el contexto económico, financiero y tecnológico en donde presta sus servicios la empresa actora, como así también sobre las estrategias de la firma y la presentación de nuevos productos.**

Por su parte, en las actuaciones administrativas (vid. fs. 573 del cpo. Ganancias III) se encuentra agregada **una nota en donde la recurrente explica que la citada Convención se realizó para:**

- Capacitar a los clientes que asistían a la misma,
- Realizar el lanzamiento de nuevos productos,
- Informar sobre las estrategias comerciales a seguir,
- Efectuar demostraciones de nuevos productos,
- Evacuar consultas técnico-operativas respecto a los productos existentes en la red,
- La presentación de disertantes vinculados al sistema económico financiero, telecomunicaciones y comercio electrónico, que expusieron sobre temas especialmente enfocados a las problemáticas existentes en las entidades financieras participantes.

Asimismo, se desprende del informe final de inspección (vid. fs. 497 cpo. Ganancias III) que la Convención estaba destinada a personas vinculadas económicamente con la empresa actora.

PARA EL TFN SE TRATA DE GASTOS DE REPRESENTACION Y NO DE GASTOS DE PUBLICIDAD

VI.- Que en virtud de lo dispuesto por el decreto reglamentario y la doctrina antes citada, **es dable concluir que surge evidente que las erogaciones en que incurrió la actora con motivo de la celebración de la "VI Convención Link", se encuentran comprendidas dentro del concepto "gastos de**

representación" en tanto que se desprende de los elementos analizados que su celebración estaba orientada al análisis de cuestiones vinculadas con el posicionamiento e imagen de la empresa, dentro del contexto en el que opera y se encontraba dirigido a personas vinculadas operativamente con la empresa. Surge evidente que se trata de gastos efectuados fuera del ámbito de sus oficinas tendientes a mantener su prestigio en el rubro en que se desempeña.

Por su parte, y si bien dentro de las cuestiones a tratar en la Convención se encontraba la presentación de nuevos productos, es dable concluir que resultó ser un tema más referido al posicionamiento y prestigio de la empresa, pero no implica que estemos frente a gastos de publicidad y promoción, como plantea la actora, siendo evidente que no se trató de una campaña publicitaria dirigida a la masa de consumidores potenciales, sino que estaba estratégicamente dirigida a personas vinculadas económicamente con la empresa.

Que lo dicho por la propia actora en el recurso presentado (vid. fs. 28 de autos) respecto a que "Dicha Convención era un evento de trascendente significación... dado que su objetivo principal era promocionar, publicitar y efectuar la presentación (lanzamiento y demostraciones) de nuevos productos a la vez de comunicar; discutir y compartir con sus clientes las estrategias a corto, mediano y largo plazo, ya que en definitiva los mismos resultan en última instancia ser "socios" de Red Link en su negocio y el nexo entre sus productos y el mercado" no hace mas que sustentar el criterio fiscal en cuanto al encuadre de los gastos en cuestión, surgiendo evidente la vinculación de la Convención con el posicionamiento y prestigio de la empresa actora.

LA EMPRESA CONTABILIZO LOS GASTOS COMO GASTOS DE REPRESENTACION

En apoyo de lo expuesto, corresponde puntualizar que la propia actora registró tales gastos en su contabilidad como "gastos de representación" circunstancia que no hace mas que robustecer la tesis fiscal.

Al respecto, corresponde señalar que conforme surge del art. 69 del decreto reglamentario de la ley del impuesto, los sujetos comprendidos en los incisos a), b) y c) -dentro de los cuales se encuentra la actora- y en el último párrafo del artículo 49 de la ley deben liquidar el impuesto a las ganancias partiendo del resultado contable al que deberán hacerse los ajustes necesarios conforme lo establecido por las normas del impuesto en cuestión arribando así al resultado impositivo.

NO SE PUEDE UTILIZAR CRITERIOS DISTINTOS EN EL BALANCE Y EN LA DECLARACION JURADA DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

*Del método de liquidación expuesto, se desprende que **no puede considerarse que los contribuyentes puedan optar en los balances impositivos por un método distinto del otorgado contablemente, en tanto que no existe***

autonomía entre los balances fiscal y comercial, toda vez que el decreto reglamentario alude al "resultado neto del ejercicio comercial", al que se le adicionarán y deducirán los ajustes impositivos ("Industrias Plásticas D'Accord SRL", TFN, Sala A, 17/12/1997).

Ello así, corresponde señalar que si la actora consideraba que las erogaciones en cuestión no encuadraban dentro del concepto de gastos de representación, no debió incluirlos en dicha categoría en su balance contable.

En función de todo lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada.
Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada. Con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

Dr. Armando Magallón

Vocal

Dr. Juan Carlos Vicchi

Vocal

Dr. Ignacio Josué Buitrago

Vocal"

=====

HONORARIOS DE DIRECTORES, SINDICOS Y SOCIOS GERENTES

Si bien puede parecer una verdad de perogruyo, se debe tener presente que para el perceptor de los honorarios (el director de la SA, el socio gerente de la SRL), se trata de una renta de cuarta categoría en los términos del art. 82 inciso f) de la LIG, mientras que para quien paga los honorarios (la SA, la SRL) se trata de una deducción de tercera categoría.

Art. 91 inciso i) de la LIG

i) Las sumas que se destinen al pago de **honorarios a directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia** y las acordadas a los **socios administradores** -con las limitaciones que se establecen en el presente inciso- por parte de los contribuyentes comprendidos en el inciso a) del artículo 73 (LAS SOCIEDADES DE CAPITAL).

LIMITACION DE LA DEDUCCION EN CABEZA DE LA SOCIEDAD

Art. 91 inciso i) segundo párrafo de la LIG

EN EL CASO DE DIRECTORES, MIEMBROS DE CONSEJO DE VIGILANCIA Y SOCIOS ADMINISTRADORES

25% RESULTADO CONTABLE O \$ 12.500 (CON EL INCREMENTO DE LA LEY 27.630 B.O.16.06.2021)

REQUISITO TEMPORAL PARA LA DUDUCCION (PLAZO PREVISTO PARA LA PRESENTACION DE LA DDJJ)

Las sumas a deducir en concepto de honorarios de **directores y miembros de consejos de vigilancia** y de retribuciones a los **socios administradores** por su desempeño como tales, **no podrán exceder el veinticinco por ciento (25%) de las utilidades contables del ejercicio, o hasta la que resulte de computar pesos doce mil quinientos (\$ 12.500) por cada uno de los perceptores de dichos conceptos, la que resulte mayor, siempre que se asignen dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del impuesto a las ganancias** del año fiscal por el cual se paguen.

ASIGNACION DE LOS HONORARIOS LUEGO DEL VENCIMIENTO DE LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

En el caso de asignarse (LOS HONORARIOS) con posterioridad a dicho plazo (EL VTO. DE LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS), el importe que resulte computable (DEDUCIBLE) de acuerdo con lo dispuesto precedentemente **será deducible en el ejercicio en que se asigne.**

En resumidas cuentas, la deducción de los honorarios en cabeza de la sociedad se encuentra limitada al 25% del resultado contable o a \$ 12.500 por cada director /socio gerente, de ambos el importe que fuera mayor. En el caso que resulte de aplicación el monto fijo (\$ 12.500), el mismo deberá incrementarse en un 40% (de tratarse de una mujer) o en un 60% (de tratarse de un travesti, transexual o transgénero) de acuerdo con las modificaciones introducidas por la ley 27.630.

HONORARIOS DE SINDICOS

Se debe tener presente que los **honorarios de síndicos** se deducen en su totalidad, sin la limitación de los topes (25% del resultado contable o \$ 12.500).

INCREMENTO DEL MONTO FIJO DE \$ 12.500

Art. 91 inciso i) tercer y cuarto párrafo de la LIG (INCORPORADO POR LA LEY 27.630 B.O.16.06.2021) CON VIGENCIA PARA EJERCICIOS INICIADOS 01.01.2021

“El monto fijo (DE \$ 12.500) a que se refiere el párrafo anterior se incrementará en un cuarenta por ciento (40%) cuando su perceptor sea mujer (\$ 17.500), y en un sesenta por ciento (60%) si se tratare de travestis, transexuales y transgénero (\$ 20.000), hayan o no rectificado sus datos registrales, de conformidad con lo establecido en la ley 26.743.

En la medida en que resulten de aplicación disposiciones societarias que establezcan un cupo mínimo de composición del órgano de administración y/o

de fiscalización de los contribuyentes comprendidos en el inciso a) del artículo 73 (LAS SOCIEDADES DE CAPITAL), los incrementos dispuestos en el párrafo precedente solo procederán por la incorporación de integrantes que representen un excedente que se verifique con relación al mencionado cupo”.

TOPE DEDUCIBLE PARA DIRECTORES, MIEMBROS DE CONSEJOS DE VIGILANCIA Y SOCIOS ADMINISTRADORES

Art. 222 del D.R. de la LIG.

La deducción por concepto de honorarios de **directores, miembros de consejos de vigilancia** o por retribución a **socios administradores** que establece **el inciso i) del artículo 91 de la LIG**, no podrá superar el mayor de los siguientes límites:

TOPE DEL 25% DEFINICION DE RESULTADO CONTABLE

Art. 222 inciso a) del D.R. de la LIG.

El art. 222 inciso a) del D.R. de la LIG, a la hora de reglamentar el tope referido al veinticinco por ciento (25%) de las **utilidades contables** del ejercicio, establece que “*deberá entenderse por **utilidad contable a la obtenida después de detraer el Impuesto a las Ganancias del ejercicio que se liquida***” determinado según las normas de la LIG y su decreto reglamentario

Por lo tanto el resultado que debe tomarse para la aplicación del tope del 25%, es el **resultado contable**, luego de descontar el impuesto a las ganancias, que surja **del balance contable ajustado por inflación**. En materia de impuesto sobre los bienes personales el fisco se ha expedido en distintos dictámenes afirmando que se debe tomar el balance contable sometido a aprobación de los accionistas o socios. (dictámenes DAT 60/2003 del 01.09.2003, 67/2003 del 02.10.2003, 72/2003 del 19.11.2003, 64/2005 del 20.10.2005).

DICTAMEN (DAT) 60/2003 DEL 01.09.2003

“SUMARIO

*Se interpreta que la valuación, de las acciones y participaciones societarias a que hace referencia el régimen instaurado por el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, deberá realizarse sobre la base del **balance contable sometido a la asamblea de accionistas u órgano equivalente**”.*

DICTAMEN (DAT) 67/2003 DEL 02.10.2003

“SUMARIO

Se interpreta que la valuación, de las acciones y participaciones societarias a que hace referencia el régimen instaurado por el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales,

deberá realizarse sobre la base del **balance contable sometido a la asamblea de accionistas** u órgano equivalente”.

DICTAMEN (DAT) 72/2003 DEL 19.11.2003

“SUMARIO

(..)

3) **El Balance** a que se refiere el artículo 22 inciso h) de la Ley, resulta ser **aquel sometido a la asamblea de accionistas** u órgano equivalente en otros tipos societarios”.

DICTAMEN (DAT) 64/2005 DEL 20.10.2005

“SUMARIO

Se interpreta que la valuación, de las acciones y participaciones societarias a que hace referencia el régimen instaurado por el artículo incorporado sin número a continuación del artículo 25 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, deberá realizarse sobre la base del **balance contable sometido a la asamblea de accionistas** u órgano equivalente”.

DICTAMEN (DAYT) 23/1981 DEL 05.08.1981

Se trata de un dictamen referido al cambio de la fecha de cierre del ejercicio en los términos de la R.G. (DGI) 1.966, no obstante lo expuesto resulta de utilidad para definir el concepto de “Balance contable”

“La forma de declarar impositivamente la renta neta para contribuyentes que llevan libros y practiquen balances anuales, se encuentra claramente determinada en el artículo 62 del decreto reglamentario -texto ordenado en 1979 y sus modificaciones- de la Ley del Impuesto a las Ganancias (HOY ART. 127 DEL D.R. DE LA LIG).

*En tal sentido, se deberá partir indefectiblemente de los resultados del **balance comercial -aprobado en su caso por la asamblea** ordinaria de la sociedad- efectuando las correcciones que correspondan por aplicación de la ley impositiva.*

Por lo expuesto no es posible autorizar un balance fiscal con fecha de cierre distinta a la prevista para el balance comercial por los estatutos, dado que, aparte de que tal autorización violaría las normas legales y reglamentarias que legislan la situación expuesta, no surge de estas últimas que esta Dirección General tenga facultades para contemplar excepciones en dicha materia”.

Reflexión:

El 25% se debe aplicar sobre la utilidad contable, luego de restar el impuesto a las ganancias.

Es decir que a la utilidad contable se le debe deducir el impuesto a las ganancias, pero a su vez la deducción de honorarios disminuye la base imponible del impuesto a las ganancias.

Por lo tanto, con la alícuota de impuesto a las ganancias del 30%, debemos aplicar la **siguiente fórmula**:

$$\frac{0,25 \times \text{Utilidad Contable} - 0,075 \times \text{Utilidad Impositiva}}{0,925} = \text{Limite Honorarios Deducibles}$$

Utilidad contable antes de deducir el impuesto a las ganancias.

Utilidad impositiva antes de deducir los honorarios.

Con la alícuota de impuesto a las ganancias del 35%, la fórmula era:

$$\frac{0,25 \times \text{Utilidad Contable} - 0,0875 \times \text{Utilidad Impositiva}}{0,9125}$$

TOPE DE \$ 12.500

Art. 222 inciso b) del D.R. de la LIG.

El art. 222 inciso b) del D.R. de la LIG a la hora de reglamentar el tope referido a los \$ 12.500 por cada uno de los perceptores de los honorarios aclara que *“dicho monto se determinará considerando respecto de cada perceptor el importe antes indicado o el de los honorarios o sumas acordadas que se le hubieren asignado, si este último fuera inferior”*.

REQUISITOS PAR LA DEDUCCION

Art. 91 inciso i) segundo párrafo de la LIG

LIMITE TEMPORAL PARA QUE RESULTE PROCEDENTE LA DEDUCCION

ASIGNACION INDIVIDUAL DENTRO DEL PLAZO PREVISTO PARA LA PRESENTACION DE LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

Para que resulte procedente la deducción los honorarios deben encontrarse aprobados con asignación individual dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual de la sociedad del año fiscal por el cual se paguen.

ASIGNACION DE LOS HONORARIOS LUEGO DEL VENCIMIENTO DE LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

En el caso de asignarse con posterioridad, los honorarios **serán deducibles en el ejercicio en que se asignen**.

Art. 222 segundo párrafo del D.R. de la LIG.

ACLARACION DEL DECRETO REGLAMENTARIO.

LA ASIGNACION INDIVIDUAL PUEDE SER REALIZADA POR LA ASAMBLEA O POR EL DIRECTORIO

El monto deducible que se determine con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior (EL 25% DEL RESULTADO CONTABLE O LOS \$ 12.500 -CON SU INCREMENTO DE CORRESPONDER- DE AMBOS EL MAYOR), se imputará al ejercicio por el que se paguen los honorarios o sumas acordadas si, dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada de la sociedad correspondiente a ese ejercicio, dichos honorarios o sumas acordadas **hubieran sido asignados en forma individual por la asamblea de accionistas o reunión de socios o por el directorio u órgano ejecutivo**, si los órganos citados en primer término los hubieran asignado en forma global.

Si las asignaciones aludidas precedentemente tuvieran lugar después de vencido aquel plazo, dicho monto se deducirá en el ejercicio de asignación.

HONORARIOS DE SINDICOS

Art. 222 segundo párrafo del D.R. de la LIG.

Idéntico criterio de imputación regirá para la deducción de las sumas que se destinen al pago de honorarios de síndicos. (PERO NO TIENEN TOPE PARA LA DEDUCCION)

JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE HONORARIOS QUE NO SE HABIAN ASIGNADO EN FORMA INDIVIDUAL

En materia de honorarios sin asignación individual por parte de la asamblea o por parte del directorio, el TFN admitió la deducción en aquellos casos en que se logró demostrar con elementos de prueba que en los hechos la asignación individual había ocurrido.

Tecnología Integral de Mantenimiento S.A. T.F.N. Sala “B” del 17.06.08

Se trata de honorarios de directores sin asignación en forma individual por la asamblea de accionistas y por el directorio.

El TFN remite al fallo “Nueva Subgra SA” de la sala B del 26/05/2003

Los honorarios fueron declarados como ingresos por los directores en sus DDJJ de impuesto a las ganancias.

El TFN revoca la determinación de oficio.

Nueva Subgra SA TFN Sala B del 26.05.2003

Se trata de honorarios de directores sin asignación individual por parte de la Asamblea y por parte del Directorio.

Los honorarios estaban contabilizados en el libro Diario.

Los directores los habían declarado en sus declaraciones juradas de impuesto a las ganancias.

La sociedad había practicado la retención de impuesto a las ganancias sobre los honorarios.

El TFN revoca la determinación de oficio, admitiendo la deducción de los honorarios de los directores.

Observación:

Ambos fallos del TFN luego se desarrollan mas ampliamente en el acápite de jurisprudencia.

CONCEPTOS DEDUCIBLES SIN APLICACIÓN DEL TOPE EN CABEZA DE LA SOCIEDAD

SUELDOS Y HONORARIOS POR FUNCIONES TECNICO ADMINISTRATIVAS.

REQUISITOS PARA SU DEDUCCIÓN PERO SIN TOPES (SE DEDUCE EL 100% DE LOS SUELDOS Y HONORARIOS)

Art. 222 tercer párrafo del D.R. de la LIG.

Las remuneraciones a que se refiere el inciso i) del artículo 91 de la ley **no incluyen** los importes que los directores, síndicos, miembros del consejo de vigilancia o socios administradores **pudieran percibir por otros conceptos (sueldos, honorarios, etcétera)**, los que tendrán el tratamiento previsto en la ley según el tipo de ganancia de que se trate.

REQUISITOS PARA SU DEDUCCION (AL 100%).

DEBE EXISTIR UNA EFECTIVA PRESTACION DE SERVICIOS

EL MONTO TIENE QUE TENER RELACION CON EL SERVICIOS PRESTADO

Art. 222 cuarto párrafo del D.R. de la LIG.

A los efectos indicados **deberá acreditarse que las respectivas sumas responden a efectivas prestaciones de servicios**, que **su magnitud guarda relación con la tarea desarrollada** y, de corresponder, que se ha cumplimentado con las obligaciones previsionales pertinentes.

Como se puede ver los sueldos u honorarios por funciones técnico administrativa, que perciba un director de una SA o un socio gerente de una SRL,

no se encuentran sujetos a tope en cuanto a la deducción. Dicho en otros términos los únicos honorarios que tienen limitada la deducción son los honorarios por distribución de utilidades que perciben los directores o socios gerentes en su carácter de administradores de la SA de la SRL.

No obstante lo expuesto el decreto reglamentario en el caso de los conceptos deducibles, sin limitación alguna (sueldos, honorarios por funciones técnico administrativas), exige que se cumpla con **tres requisitos en forma simultánea**:

El primero debe existir una efectiva prestación de servicios entre la sociedad y el director o el socio gerente, ya sea contratada en forma de relación de dependencia (el caso del sueldo), o contratada en forma autónoma (el caso de los honorarios por funciones técnico administrativa).

El segundo el importe de la remuneración (sueldo u honorario), debe guardar relación con la tarea desarrollada.

El tercero, de corresponder, se deben haber cumplido con las obligaciones previsionales establecidas en la ley 24.241 (Ley nacional de jubilaciones y pensiones).

JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE DEDUCCION DE HONORARIOS POR FUNCIONES TECNICO ADMINISTRATIVAS

Respecto de la deducción del 100% de los honorarios por funciones técnico administrativa, sin la limitación del art. 91 inciso i) de la LIG, teniendo de cuenta que se trata de cuestiones de prueba, se puede consultar jurisprudencia:

Picapau SRL CNACAF Sala V del 20.02.2020

El fisco impugna la deducción de los honorarios por funciones técnicas de los socios gerentes de una SRL.

Se trataba de “gastos de comercialización”, “honorarios por asesoramiento fabril” y por “honorarios por asesoramiento comercial”, correspondientes a los socios gerentes de la SRL.

El TFN confirma la determinación de oficio.

El TFN, concluyó que la deducción no es procedente porque no se demostró cómo se llevaron a cabo las tareas, ni de qué manera quedaron exteriorizadas, ya que la única prueba rendida, que es la pericial contable que obra a fs. 77/87 en modo alguno se dirige a probar sobre dicho extremo, orfandad probatoria que sella la suerte del recurso, por lo que corresponde confirmar la determinación de oficio.

La CNACAF confirma la sentencia del TFN y por lo tanto también confirma la determinación de oficio.

Para la CNACAF, no existen elementos de prueba que demuestren en qué habían consistido los referidos asesoramientos ni en qué se diferenciaban con las tareas habituales de gerenciamiento, ni el modo en que aquello se relacionaba con la obtención, conservación o mantenimiento de la ganancia.

Para la CNACAF, el hecho de que ambos socios percibían por sus tareas de asesoramiento una suma fija liquidada mes a mes y que la facturación emitida por aquellos en ese concepto tuviera numeración sucesiva, constituye un serio indicio de que podía tratarse de retiros de fondos de la sociedad más que de honorarios por asesoramiento.

Surpiel S.A. T.F.N. Sala “D” del 17.04.06

El fisco impugna la deducción de los honorarios por funciones técnicas de los directores de una SA.

El TFN revoca la determinación de oficio.

Se trataba de los honorarios del director encargado del área comercial y de los honorarios de la directora a cargo del área administrativa y apoderada de la SA.

Observación:

Ambos fallos (CNACAF y TFN) luego se desarrollan mas ampliamente en el acápite de jurisprudencia.

RENTA NO COMPUTABLE EN CABEZA DEL DIRECTOR

Art. 91 inciso i) quinto (último) párrafo de la LIG

EN PRINCIPIO LOS HONORARIOS NO DEDUCIBLES PARA LA SOCIEDAD SON NO COMPUTABLES PARA EL PERCEPTOR DE LOS MISMOS

Las sumas que superen el límite indicado **tendrán para el beneficiario el tratamiento de no computables** para la determinación del impuesto a las ganancias, **siempre que el balance impositivo de la sociedad arroje impuesto determinado** en el ejercicio por el cual se pagan las retribuciones.

Como se puede ver el último párrafo del artículo 91 de la LIG, establece como principio rector, que los importes que la sociedad puede deducir en concepto de honorarios son rentas computables para el director, mientras que los importes que la sociedad no puede deducir constituyen rentas no computables para el director. En este último caso siempre que el balance de la sociedad arroje impuesto determinado.

HONORARIOS NO COMPUTABLES PARA EL PERCEPTOR DE LOS MISMOS

Art. 223 del D.R. de la LIG.

Lo dispuesto por el **tercer** (CON LA REFORMA DE LE LEY 27.630 ES EL QUINTO) **párrafo del inciso i) del artículo 91 de la LIG**, será de aplicación **cuando el impuesto determinado** en el ejercicio por el cual se pagan los honorarios de directores y miembros del consejo de vigilancia y las retribuciones a los socios administradores, **sea igual o superior al monto que surja de aplicar la alícuota prevista en el artículo 73 de la LIG a las sumas que superen el límite** (30% / 25% SOBRE EL IMPORTE DE LOS HONORARIOS NO DEDUCIBLES) indicado en el segundo párrafo del mencionado inciso.

Cuando **no se configuren las situaciones previstas en el párrafo anterior, la renta obtenida por el beneficiario tendrá el tratamiento de no computable** para la determinación del gravamen, **hasta el límite de la ganancia neta sujeta a impuesto** correspondiente a los contribuyentes comprendidos en el inciso a) del artículo 73 de la ley.

Por lo tanto, los honorarios no deducibles en cabeza de la SA son no computables para el director hasta el límite de la ganancia sujeta a impuesto de la SA.

CARÁCTER DE SOCIOS ADMINISTRADORES

Art. 224 del D.R. de la LIG.

Los socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones, a que se refieren el tercer párrafo del inciso b) del artículo 24, el segundo párrafo del inciso f) del artículo 82, y el **inciso i) del artículo 91 de la LIG**, son aquellos que han sido designados como tales en el contrato constitutivo o posteriormente, mediante una decisión adoptada en los términos prescriptos por la Ley General de Sociedades (Ley 19.550).

JURISPRUDENCIA SOBRE HONORARIOS DE DIRECTORES

TECNOLOGIA INTEGRAL DE MANTENIMIENTO S.A. T.F.N. SALA "B" DEL 17.06.08

Se trata de honorarios de directores sin asignación en forma individual por la asamblea de accionistas o por el directorio.

NUEVA SUBGRA TFN SALA B DEL 26.05.2003

Se trata de honorarios de directores sin asignación individual por parte de la Asamblea y por parte del Directorio.

RUTA 22 SA TFN SALA B DEL 29.9.2003

Período en que corresponde la deducción de los honorarios.

COMISION DE ENLACE AFIP CPCECABA REUNION DEL 28.5.2008.

Tratamiento de un director suplente.

COMISION DE ENLACE AFIP CPCECABA REUNION DEL 2.7.2008.

Tratamiento de un director suplente.

DICTAMEN (DAT) 46/2008 DEL 12.09.2008

Tratamiento de un gerente no socio de una SRL

LONGVIE SA CNACAF SALA IV DEL 23.03.2006

Se trata de un ejercicio con quebrantos.

PICAPAU SRL CNACAF SALA V DEL 20.02.2020

Deducción de honorarios por funciones técnico administrativas

SURPIEL S.A. T.F.N. SALA "D" DEL 17.04.06

Deducción de honorarios por funciones técnico administrativas

TECNOLOGIA INTEGRAL DE MANTENIMIENTO S.A. T.F.N. SALA "B" DEL 17.06.08

Se trata de honorarios de directores sin asignación en forma individual por la asamblea de accionistas o por el directorio.

El TFN remite al fallo "Nueva Subgra SA" de la sala B del 26/05/2003

Los honorarios fueron declarados como ingresos por los directores en sus DDJJ de impuesto a las ganancias.

El TFN revoca la determinación de oficio.

*"IV. Que en segundo lugar, corresponde resolver la impugnación de la deducción de honorarios de directores que realizara el Fisco con sustento en la **falta de asignación en forma individual por la asamblea de accionistas o por el directorio**, si el órgano citado en primer término los hubiera asignado en forma global, conforme lo establece el artículo 142 del decreto reglamentario 1244/1998.*

*Que por su vinculación con el punto que aquí se trata, bien cabe traer a colación la jurisprudencia que emanara de esta misma Sala en la causa **"Nueva Subgra SA" del 26/5/2003** en el sentido de que "lo que pretende tutelarse por medio de*

la impugnación de asignaciones globales de honorarios al Directorio es la posibilidad que, por medio de éstas, se vulnere la limitación de deducibilidad por un monto de \$ 12.500 por cada uno de los beneficiarios". Así y no obstante haber sido dicho antecedente rechazado expresamente por el juez administrativo por entender que la existencia de circunstancias disímiles entre ambas causas tornaba inaplicable las conclusiones de la misma al presente caso, estimo conveniente a los efectos de resolver el presente ítem, el análisis de las diferencias fácticas y especificidades de las diferentes causas, existentes tal como lo destacara el juez administrativo, pero todo ello sin perder de vista la finalidad tenida en mente por el legislador al reglar el instituto.

SEGÚN LA AFIP NO SE PRACTICARON LAS RETENCIONES DE IMPUESTOS A LAS GANANCIAS

*Que el juez administrativo dejó expresa constancia en oportunidad de resolver que la aplicación de la doctrina emanada del fallo Nueva Subgra SA no resultaba viable en los presentes actuados atento a que, a diferencia de lo acontecido en aquella causa, **en estas actuaciones no se había probado la existencia de retenciones sobre los importes cuestionados**, que los preceptores resultaban ser más de dos y que no todos eran accionistas.*

FUERON DECLARADOS COMO INGRESOS GRAVADOS EN LAS DDJJ DE LOS DIRECTORES

*Que referido a la falta de prueba de retenciones practicadas sobre el pago de dichos honorarios, conviene aclarar que más allá de no pasar por alto la falta de veracidad de lo alegado por la recurrente en el sentido de que se habrían practicado retenciones -en franca oposición con lo informado por la responsable a fs. 286 del Cuerpo II impuesto a las ganancias- el hecho de que en la causa "Nueva Subgra SA" se haya producido el ingreso del gravamen por los mecanismos retentivos sufridos en cabeza de cada uno de los directores de acuerdo a la normativa vigente, **no obsta a que la doctrina emanada de dicha jurisprudencia pueda ser aplicada a la presente causa**, ya que, como bien informara la División Fiscalización 2 a foja 281 Cuerpo Impuesto a las Ganancias II, **"los honorarios asignados correspondientes a los ejercicios 1999 y 2000 fueron declarados como ingresos gravados de acuerdo a la visualización de las DDJJ presentadas por cada uno de los integrantes del directorio"**. Atento ello, si bien de los antecedentes de la presente causa no se logra corroborar el ingreso del gravamen por parte de los directores (hecho que en definitiva resulta ajeno a lo que aquí se discute), **sí existe certeza respecto al debido cumplimiento de los límites legales establecidos por la ley por cada uno de los beneficiarios, siendo ello en última instancia lo que el legislador ha tenido la intención de resguardar.***

*Que sumado a lo que antecede, el juez administrativo se aparta expresamente del antecedente citado en razón de que en los presentes actuados "los preceptores resultan ser más de dos y no todos son socios". Ahora bien, tal como resultara en el párrafo anterior, aun cuando la similitud de los hechos fácticos sea parcial, **las diferencias no resultan de una sustancia tal como para imposibilitar de por sí la aplicación de la doctrina de Nueva Subgra SA.***

Nótese al respecto que la División Fiscalización 2, al informar que los honorarios asignados habían sido declarados por los directores en sus DDJJ individuales, lo hace sin distinguir entre directores socios y no socios, sino haciendo referencia a "cada uno de los directores", resultando indistinta la calidad o no de socios de los mismos en razón de que lo que deviene relevante en pos del cumplimiento de los máximos legales establecidos, son los montantes asignados a cada uno de los sujetos que formaron parte del directorio, los cuales reflejados en sus DDJJ individuales, no fueron impugnados por el Fisco.

ASIGNACION GLOBAL DE LOS HONORARIOS. LA FALTA DE ASIGNACION INDIVIDUAL PUEDE SER SUPLIDA POR OTROS MEDIOS DE PRUEBA

*Que por lo hasta aquí expuesto, y **habiendo la administración reconocido al conferir la vista en sede administrativa que la asignación de honorarios, si bien en forma global, había sido efectuada en tiempo oportuno por la Asamblea de Accionistas de fecha 23/10/2000 (esto es dentro del plazo previsto para la presentación de la Declaración Jurada anual del ejercicio por el cual se pagaban), cabe concluir, tal como fuera resuelto por esta misma Sala en el fallo "Nueva Subgra SA", que el ajuste pretendido por el Fisco en este aspecto debe ser descartado por cuanto importa un excesivo rigor formal que desatiende las restantes probanzas y circunstancias del expediente que tuvo por reconocidas.***

Que por cuanto precede, en relación con la determinación practicada por el Fisco, corresponde:

(..)

*2) **Revocar el ajuste practicado en concepto de deducción de honorarios de directores**".*

NUEVA SUBGRA TFN SALA B DEL 26.05.2003

Se trata de honorarios de directores sin asignación individual por parte de la Asamblea y por parte del Directorio.

Los honorarios estaban contabilizados en el libro Diario.

Los directores los habían declarado en sus declaraciones juradas de impuesto a las ganancias.

La sociedad había practicado la retención de impuesto a las ganancias sobre los honorarios.

El TFN revoca la determinación de oficio, admitiendo la deducción de los honorarios de los directores.

"El Dr. Castro dijo:

I. Que, a fs. 26/39 se presenta el representante de Nueva Subgra SA a fin de interponer recurso de apelación contra dos resoluciones de la Dirección General Impositiva, Región 2, emitidas por el Cdor. Néstor Jorge Franco, jefe de la División Revisión y Recursos, por las cuales se le determinó de oficio el **impuesto a las ganancias para los años 1997 y 1998**, y el impuesto al valor agregado, respectivamente, por los períodos 11/1997 a 10/1998, ambos inclusive. En las mismas determinaciones se le calcularon los correspondientes intereses y se le aplicó multa por el tipo infraccional previsto en el artículo 45 de la Ley de Procedimientos Tributarios.

Que, **la actividad principal llevada a cabo por el contribuyente es la fabricación de productos alimenticios**. Que en orden a las impugnaciones realizadas por el organismo recaudador respecto del impuesto a las ganancias, se estableció que **los honorarios abonados al Directorio no fueron realizados en la forma en que establece la Ley del Impuesto a las Ganancias (artículo 87, inciso ij)** (HOY ART. 91 INCISO I) DE LA LIG), así como también, se detectaron gastos en reparaciones de rodados que no se condicen con la actividad del contribuyente ni con los bienes de uso que la misma declara. Asimismo, luego de una auditoría técnica, se determinaron ventas omitidas a través de diferencias de inventario y del rendimiento de las materias primas adquiridas y registradas.

(..)

II. Que, a fs. 49/55 se presenta el representante del Fisco Nacional, contestando el recurso interpuesto.

(..)

SENTENCIA DEL TFN

HONORARIOS DE DIRECTORES FALTA DE ASIGNACION INDIVIDUAL

V. Que, cabe referirse seguidamente el ajuste en el impuesto a las ganancias originado en la impugnación de la deducibilidad de los **honorarios abonados a los directores** de la empresa actora con sustento en su **falta de asignación individual en las Actas de Asamblea y Directorio** de la firma.

LOS DIRECTORES DECLARARON LOS HONORARIOS EN SUS DECLARACIONES JURADAS DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

LA SOCIEDAD LES PRACTICO LA RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS SOBRE LOS HONORARIOS

Que, en este orden de ideas, cabe mencionar que, paralelamente, la Administración reconoce que la asignación de honorarios ha sido efectuada en tiempo oportuno (esto es dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del ejercicio fiscal por el cual se pagaban), **han sido a su vez declaradas por los directores en sus declaraciones personales** y, por último, **practicó la empresa las correspondientes retenciones sobre los importes abonados** conforme la normativa vigente. Además, y según surge de los antecedentes administrativos, el monto deducido por la empresa se encuentra dentro de los límites previstos por el artículo 87, inciso j), de la ley 20628.

PARA EL TFN EL AJUSTE DEBE SER REVOCADO (EXCESIVO RIGORISMO FISCAL)

*Que, así planteada la cuestión, **el ajuste pretendido por el Fisco en este aspecto debe ser descartado de plano por cuanto importa un excesivo rigor formal que desatiende las restantes probanzas y circunstancias del expediente** que tuvo por reconocidas, las que corroboran, además, el ingreso del gravamen por los mecanismos retentivos sufridos en cabeza de cada uno de los directores.*

*Que, lo que pretende tutelarse por medio de la impugnación de asignaciones globales de honorarios al Directorio es la posibilidad que, por intermedio de éstas, se vulnere la limitación de deducibilidad por un monto de \$ 12.500 por cada uno de los beneficiarios. **La ausencia en Actas de Asamblea o Directorio de tal asignación personal, no constituye una causal que por sí sola imponga la impugnación de la deducibilidad de la erogación**, máxime cuando, como se dijera, no se corresponde con la realidad de lo acontecido y cuando **el propio Fisco tuvo a su alcance los medios idóneos para verificar dicha realidad por medio de las declaraciones juradas de los dos únicos directores** que revestían, además, la calidad de únicos accionistas de la sociedad con participaciones equivalentes del 50% del capital social.*

PRUEBA PERICIAL CONTABLE (REGISTRACION EN EL LIBRO DIARIO)

*Que, a mayor abundamiento, **la pericia contable realizada por expertos de ambas partes coincide en que la asignación individual, si bien no fue concretada por Acta de Asamblea o Directorio, fue realizada y registrada en el libro diario al folio 218 dentro de los plazos legales al efecto, así como también, las correspondientes retenciones** que dicho desembolso de honorarios generaba (v. al respecto, fs. 76 vta.).*

(..)

*Que, por ello, voto en el sentido de 1º) rechazar la nulidad planteada por la actora con costas y 2º) **revocar en todas sus partes las resoluciones apeladas**, costas en el orden causado.*

El Dr. Torres dijo:

Que adhiero al voto del preopinante en punto a la nulidad y también sobre la cuestión de fondo excepto respecto del siguiente aspecto. (QUE NO TIENE QUE VER CON LOS HONORARIOS).

(..)

*Que, por lo expuesto, voto por rechazar la nulidad planteada, con costas, y **revocar parcialmente la resolución apelada referente al impuesto a las ganancias**, confirmándola en la parte que no admite la deducción de los gastos que insumió la utilización del rodado.*

El Dr. Porta dijo:

Que adhiere el voto del Dr. Torres.

Que, en virtud de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

(..)

3º) **Revocar** en todas sus partes la resolución apelada relativa al impuesto al valor agregado, con costas en el orden causado y, **parcialmente, la referente al impuesto a las ganancias**, confirmándola en la parte que no admite la deducción de los gastos que insumió la utilización del rodado, con costas en proporción a los montos y conceptos por los que resulten mutuamente vencidos”.

PERIODO EN QUE CORRESPONDE LA DEDUCCION DE LOS HONORARIOS

RUTA 22 SA TFN SALA B DEL 29.9.2003

En la DDJJ del periodo fiscal 1995 se dedujeron honorarios correspondientes a los periodos fiscales 1991, 1992, 1993, 1994 y 1995. (cierre de ejercicio 31/07).

Los honorarios aprobados en diciembre de 1995, correspondientes a los periodos 1991, 1992, 1993 y 1994, no resultan deducibles en la DDJJ del periodo fiscal 1995.

“I. Que, a fs. 39/67 se presenta la apoderada legal de Ruta 22 SA a fin de interponer recurso de apelación contra la resolución de fecha 30 de setiembre de 1999, dictada por la jefe (int.) de la División Revisión y Recursos de la Región Neuquén de la Dirección General Impositiva, contadora María M. F. de Dalhoff, por la cual se determinó de oficio la obligación tributaria del contribuyente respecto del **impuesto a las ganancias** para el Período Fiscal 1995 y 1996, con más los correspondientes intereses resarcitorios y multa por presunta infracción al artículo 45 de la Ley de Procedimientos Tributarios.

Que, la controversia a resolver en el presente expediente, radica en la determinación de cuál es el ejercicio que se tomará como base para el cómputo del límite de deducción de los honorarios de los directores de la sociedad, en el balance impositivo para liquidar el impuesto a las ganancias.

Que, en el marco de la inspección a que fuera sometida la empresa, el ente recaudador impugnó el cómputo efectuado por la misma, respecto de los honorarios de los directores, por entender que aquéllos **excedían el límite establecido en el artículo 87, inciso i)** (HOY ART. 91 INCISIO I) DE LA LIG) de la ley del gravamen. En el año 1995 se dedujeron honorarios a directores de los ejercicios cerrados en 1991, 1992, 1993 y 1994, además de los correspondientes al Período 1995. Los mismos se calcularon como el 25% de las utilidades del año al cual correspondían. Así, al no admitir la deducción de los honorarios de los referidos periodos, la declaración jurada del año 1995 arroja un saldo a pagar a favor del Fisco Nacional, debiéndose rectificar las declaraciones juradas del año 1996, que incluía el quebranto de la declaración jurada original del año 1995.

(..)

II. Que, a fs. 88/102 se presenta el Fisco Nacional a fin de contestar el recurso interpuesto.

(..)

SENTENCIA DEL TFN

DDJJ DEL PERIODO FISCAL 1995. DEDUCCION DE HONORARIOS DE LOS PERIODOS FISCALES 1991, 1992, 1993, 1994 Y 1995

V. Que, la firma Ruta 22 SA tiene por actividad principal, según su estatuto, la comercialización de combustibles líquidos, lubricantes y, en general, todo producto derivado del petróleo, **cerrando sus ejercicios comerciales el 31 de julio de cada año**. Como consecuencia de la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la actora frente al impuesto a las ganancias, **el Fisco Nacional detectó en su declaración jurada Período Fiscal 1995, la deducción de honorarios de directores y síndicos correspondientes a los Períodos Fiscales 1991, 1992, 1993 y 1994, además de los pertenecientes al Ejercicio 1995**.

ART. 91 INCISO I)

Que, al respecto, cabe señalar que la normativa del gravamen aplicable al período ajustado establece en su artículo 87, que: "j) Las sumas que se destinen al pago de honorarios a directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia y las acordadas a los socios administradores -con las limitaciones que se establecen en el presente inciso- por parte de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, inciso a). Las sumas a deducir en concepto de honorarios de directores y miembros de consejos de vigilancia y de retribuciones a los socios administradores por su desempeño como tales, no podrán exceder el veinticinco por ciento (25%) de las utilidades contables del ejercicio, o hasta la que resulte de computar doce mil quinientos pesos (\$ 12.500) por cada uno de los perceptores de dichos conceptos, la que resulte mayor, siempre que se asignen dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del año fiscal por el cual se paguen. En el caso de asignarse con posterioridad a dicho plazo, el importe que resulte computable de acuerdo con lo dispuesto precedentemente será deducible en el ejercicio en que se asigne. Las sumas que superen el límite indicado tendrán para el beneficiario el tratamiento de no computables para la determinación del gravamen, siempre que el balance impositivo de la sociedad arroje impuesto determinado en el ejercicio por el cual se pagan las retribuciones...".

PERIODO EN QUE CORRESPONDE LA DEDUCCION DE LOS HONORARIOS

Que, respecto del fondo de la cuestión traída a controversia, debe destacarse que el contribuyente se encuentra facultado por expresa previsión legal, para **deducir honorarios correspondientes a los miembros del directorio, con posterioridad al cierre del ejercicio fiscal por el cual fueron asignados**. En dicho caso, **podrán ser deducidos en dicho ejercicio, aun cuando deberá respetar las limitaciones sobre los montos deducibles**, señaladas en el mismo inciso de la ley del gravamen por cada ejercicio fiscal, es decir, 25% de

las utilidades contables o \$ 12.500 por cada uno de los directivos perceptores, el que resulte mayor. En suma, **la deducibilidad por honorarios podrá dislocarse en lo que se refiere al ejercicio fiscal por el cual se remunera, pero no podrá abstraerse de las limitaciones a la deducción que, año por año, se van fijando** conforme la normativa aplicable en cada oportunidad.

Que, esta fue la conclusión sostenida por la Sala en oportunidad de sentenciar la causa "Longvie SA s/apelación", donde se dijo que: "...**el límite temporal en que los honorarios se asignan, determina si se deducen en el período por el cual se pagan o en el que se pagan efectivamente: si se asignan dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual, podrán deducirse en el ejercicio por el cual se pagan; si se asignan con posterioridad, serán gasto, siempre hasta el límite admitido, en el ejercicio en el que asignen**" (sentencia del 6/8/2002 - doctrina reiterada "in re" "Maquivial SA" - expte. 19.047-I - fallo del 8/10/2002).

Que, este fue el criterio señalado por nota 375/1999 por la División Revisión y Recursos de la Región Neuquén de la DGI-AFIP y es el que emerge de una recta interpretación de la normativa reglamentaria relacionada con el citado artículo 87 de la ley del impuesto.

Que, a continuación existen dos impugnaciones complementarias que realiza el organismo recaudador, vinculadas, por un lado, a la inexistencia de asignación individual de los emolumentos y, por otro, a la inexistencia de acreditación efectiva del pago de los honorarios.

ART. 222 DEL D.R. DE LA LIG

Que, en este sentido, resulta oportuno citar el artículo 148 (diverso al actual 142) del decreto reglamentario de la ley del gravamen en su redacción aplicable al caso de autos, el cual establece que: "...El monto deducible que se determine con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior, se imputará al ejercicio por el que se paguen los honorarios o sumas acordadas si, dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada de la sociedad correspondiente al mismo, dichos honorarios o sumas acordadas hubieran sido asignados en forma individual por la asamblea de accionistas o reunión de socios o por el directorio u órgano ejecutivo, si los órganos citados en primer término los hubieran asignado en forma global. **Si las asignaciones aludidas precedentemente tuvieron lugar después de vencido aquel plazo, dicho monto se deducirá en la medida en que se efectúe su pago y con imputación al ejercicio en que este hecho tenga lugar...**". (HOY EL ART. 222 DEL D.R. DE LA LIG establece que: "Si las asignaciones aludidas precedentemente tuvieron lugar después de vencido aquel plazo, **dicho monto se deducirá en el ejercicio de asignación**").

Que, respecto de esta disposición, el recurrente interpreta que: "El decreto reglamentario para el caso de asignaciones de honorarios realizados con posterioridad al vencimiento general para presentar la declaración jurada, exige una condición no provista por la ley que es la del pago y además prevé la imputación de la deducción al ejercicio en que este hecho ocurra". Al respecto,

el apelante enuncia que al momento de celebrarse la asamblea que asignó los honorarios, los mismos ya se encontraban anticipados en casi su totalidad (ver fs. 158 "in fine"), afirmación que se contrapone, "prima facie", con las conclusiones de la pericia contable obrante a fs. 156/160.

Que, en efecto, de dicha medida probatoria surge que respecto del director Néstor del Campo se le asignó un monto de honorarios de \$ 226.000, abonándose efectivamente \$ 76.177,14; igual situación se presenta respecto del director Lucía del Campo, donde se le asignan honorarios por \$ 71.000, pagándose solamente \$ 66.116. En el caso específico del director Alejandro del Campo pretende la actora su cancelación total en función del cómputo de los retiros anticipados o "a cuenta" que el dicho director había venido realizando hasta la fecha (ver alegato de la actora a fs. 167/172).

Que, a su vez, el requisito de la individualización de los honorarios en asignación individual en cabeza de los directores, se encuentra configurado a medias, por las particularidades que reviste el presente expediente. Así, aun cuando se encuentren discriminados los importes en forma individual entre los directores, no se produce la discriminación temporal de los emolumentos, es decir, cómo se conforman dichos importes en su desagregado por todos los Períodos Fiscales atrasados involucrados (1991, 1992, 1993, 1994). Esa discriminación resulta de particular importancia debido a que, como se dijera, el límite de deducibilidad de los honorarios debe ser computado por cada uno de los ejercicios fiscales que se pretenda remunerar; cada ejercicio arrastra hasta el momento del efectivo pago los límites a la deducibilidad propios de cada utilidad contable, lo que en el caso de autos, no puede ser verificado (cfr. en idéntico sentido: TFA - Sala C - "Argengraf SA" - 8/4/1999: "la deducibilidad porcentual pertinente debe calcularse sobre la utilidad contable de cada ejercicio...").

Que, respecto del exceso reglamentario que la actora imputa al artículo 148 del decreto en oposición al artículo 87, inciso j), de la ley 20628, corresponde señalar que más allá de la aparente contradicción que surgiría de la literalidad de los términos empleados, "es principio recordado que las leyes se interpreten evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones y adoptando como verdadero el que concilie y deje a todas con valor y efecto" (cfr. CSJN - "Esso SAPA" - 26/10/1993 - Fallos: 316:2390). En el mismo sentido, cabe señalar que: "por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, es propio de la interpretación indagar lo que ellas dicen jurídicamente. Las disposiciones de una ley o reglamento deben apreciarse con arreglo a su naturaleza intrínseca..." (cfr. CSJN - "Horvarth, Pablo c/DGI" - 4/5/1995 - Fallos: 318:676).

Que, a su vez e independientemente de las consideraciones efectuadas con anterioridad, **la propia asignación efectuada por la asamblea de diciembre de 1995 y, en consecuencia, los pagos acreditados efectivamente por la pericia, derivados de dicha asignación por los Períodos 1991, 1992, 1993 y 1994 que deben necesariamente ser posteriores a la asignación, no resultan deducibles en la declaración jurada correspondiente al Período 1995 en tanto dicho Ejercicio había cerrado en julio de 1995. Diferente es el caso de los propios honorarios del Ejercicio 1995, cuyo plazo de deducibilidad se amplía hasta la fecha de presentación de la declaración**

jurada correspondiente, lo que en diciembre de 1995 no había aún ocurrido, teniendo en cuenta el mes de cierre de ejercicio, siendo, por tanto, deducibles en dicho período. Por todas las consideraciones vertidas, corresponde confirmar el acto en cuanto determina impuesto y liquida accesorios.

(..)

SE RESUELVE:

(..)

2) **Confirmar el acto apelado en cuanto determina impuestos y accesorios”.**

DEDUCCION DE HONORARIOS DE UN DIRECTOR SUPLENTE

COMISION DE ENLACE AFIP CPCECABA REUNION DEL 28.5.2008.

“3. Honorarios de director suplente. Deducibilidad

En el supuesto de pago de honorarios a un director suplente, ¿dicha suma resulta deducible en función de lo reglado por el artículo 87 inciso j) de la ley? (HOY ART. 91 INCISO I)

Lo que habilita la deducción prevista en el artículo 87 j) es el desempeño efectivo del cargo, por lo tanto, necesariamente el director debe ser titular”.

Observación:

Se adelanta que no se comparte la opinión del fisco, en nuestra opinión los honorarios de los directores suplentes resultan deducibles, por aplicación del art. 91 inciso a) de la LIG, se trata de gastos inherentes al giro del negocio. Obviamente en la medida que se demuestre una efectiva prestación de servicios entre la sociedad y el director suplente.

DEDUCCION DE HONORARIOS DE UN DIRECTOR SUPLENTE

COMISION DE ENLACE AFIP CPCECABA REUNION DEL 2.7.2008.

“En el supuesto de pago de honorarios a un director suplente, se desea conocer si dicho importe resulta deducible, según lo reglado por el impuesto.

Respecto del beneficiario, ¿qué tipo de renta es para ese sujeto y cuál es el criterio de imputación a aplicar sobre ella?

No resulta deducible, dado que para que el mismo resulte procedente, deberá tratarse de honorarios de director titular.

Para el beneficiario se trata de una renta de cuarta categoría; el hecho que la sociedad no pueda deducirlo por el artículo 87 j) no le hace perder el

carácter de honorario, debiendo ser imputado por el criterio de lo percibido”.

DICTAMEN (DAT) 46/2008 DEL 12.09.2008

Se trata de una SRL.

Un gerente no socio designado por estatuto.

Los honorarios tipifican en el art. 91 inciso i) de la LIG.

“SUMARIO

*Los honorarios del **gerente no socio** (estipulado en el quinto punto del estatuto de creación de la sociedad) que **tiene como funciones la administración y representación de la sociedad** y que es designado por mayoría de los socios con derecho a voto y en reunión de los mismos, al estar vinculados con la distribución de utilidades contables del ejercicio **se encuentran comprendidos en el inciso j) del artículo 87** (HOY ART. 91 INCISO i) DE LA LIG) de la ley gravamen.*

EJERCICIO EN EL CUAL CORRESPONDE LA DEDUCCION PARA LA SRL

Los honorarios serán deducibles en el año fiscal por el cual se paguen siempre que se asignen dentro del plazo previsto para la presentación de la respectiva declaración jurada. En el caso de asignarse con posterioridad a dicho plazo, el importe que resulte computable de acuerdo a lo dispuesto precedentemente será deducible en el ejercicio en que se asigne.

PARA EL GERENTE SON RENTA DE CUARTA CATEGORIA

Los honorarios recibidos por el gerente constituyen una ganancia de la cuarta categoría, conforme lo dispuesto el inciso f) del artículo 79 (HOY ART. 82 DE LA LIG) de la ley del gravamen, imputándose los mismos, de acuerdo al segundo párrafo del inciso b) del artículo 18 (HOY ART. 24 DE LA LIG) al año fiscal en que la asamblea o reunión de socios, según corresponde, apruebe su asignación.

LOS MONTOS NO DEDUCIBLES PARA LA SRL SON RENTAS NO COMPUTABLES PARA EL GERENTE

*Los importes que excedan los topes legales establecidos por el inciso j) del artículo 87 de la ley, **no podrán ser considerados como deducción por la sociedad** en su declaración jurada de Impuesto a las Ganancias, mientras que **para el gerente ese importe excedente será no computable** en la determinación del impuesto.*

LOS HONORARIOS DEL GERENTE ESTAN SUJETOS AL REGIMEN DE RETENCION DE LA R.G. 830

907

Los honorarios del gerente se encuentran sujetos al régimen de retención establecido en el artículo 12 de la Resolución General N° 830 y sus modificaciones. Las mismas se determinarán sobre el importe total del honorario asignado, y se practicarán en el momento del pago.

EL GERENTE ESTA EXCEPTUADO DE EMITIR COMPROBANTES EN LOS TERMINOS DE LA R.G. 1.415

*Quienes desempeñen las funciones de socios gerentes de sociedades de responsabilidad limitada **se encuentran exceptuados de emitir comprobantes**, únicamente por los honorarios o retribuciones que perciban por el desarrollo de las tareas indicadas y en tanto suscriban el correspondiente recibo expedido por la sociedad (inciso i) del Anexo I de la Resolución General N° 1.415).*

TRATAMIENTO DE LOS SUELDOS Y DE LOS HONORARIOS POR FUNCIONES TECNICAS

Las remuneraciones sujetas a esta limitación no incluyen los importes que el gerente pudiera percibir de la sociedad por otros conceptos (sueldos, honorarios, etc.) los cuales tendrán el tratamiento previsto en la ley según el tipo de ganancia que se trate”.

SE PUEDEN DEDUCIR HONORARIOS AL DIRECTORIO EN EJERCICIOS CON QUEBRANTOS ¿???

LONGVIE SA CNACAF SALA IV DEL 23.03.2006

El resultado del ejercicio 1990 arrojó quebrantos.

Los honorarios correspondientes al ejercicio 1990 fueron aprobados el 30.04.1991.

Los honorarios correspondientes al ejercicio 1990 se asignaron el 29.10.1992.

Se computaron como deducción en el ejercicio 1992.

El fisco impugnó la deducción de los honorarios.

El TFN revocó la determinación de oficio.

La CNACAF revoca la sentencia del TFN. (el voto de la minoría confirma la sentencia del TFN).

LONGVIE SA CNACAF SALA IV DEL 23.03.2006

“se discute en autos si la actora pudo deducir en el año 1992 los honorarios de directores y síndicos correspondientes al año 1990, teniendo en cuenta que su balance comercial cerrado el 31 de diciembre de ese año había arrojado quebranto”.

(..)

La CNACAF tiene en cuenta el art. 261 de la ley 19.550.

(..)

“como surge de la norma transcripta, la asignación de retribuciones a directores en ejercicios en que no existan ganancias tiene carácter excepcional y está supeditada a la existencia de requisitos formales y sustanciales: por un lado, su consideración en una asamblea ordinaria –en cuyo orden del día se hubiese incluido al tema como punto autónomo- y, por el otro, que estos hubiesen realizado comisiones especiales o de funciones técnico administrativas”.

(..)

Resulta procedente el recuso del fisco ya que no le puede ser oponible una decisión asamblearia adoptada en contraposición a la normativa vigente, sin que sea óbice para ello la ausencia de una remisión legal expresa. Es claro que no puede hallar amparo quien funda su posición en una conducta contraria a derecho”.

OBSERVACION

Téngase presente que, a partir de la obligación de confeccionar balances ajustados por inflación, el tope del 25% del artículo 91 de LIG, se debe aplicar sobre el resultado contable ajustado por inflación

DEDUCCION DE HONORARIOS DE DIRECTORES Y SOCIOS GERENTES POR FUNCIONES TECNICAS

PICAPAU SRL CNACAF SALA V DEL 20.02.2020

SURPIEL S.A. T.F.N. SALA “D” DEL 17.04.06

PICAPAU SRL CNACAF SALA V DEL 20.02.2020

El fisco impugna la deducción de los honorarios por funciones técnicas de los socios gerentes de una SRL.

Se trataba de “gastos de comercialización”, “honorarios por asesoramiento fabril” y por “honorarios por asesoramiento comercial”, correspondientes a los socios gerentes de la SRL.

El TFN confirma la determinación de oficio.

El TFN, concluyó que la deducción no es procedente porque no se demostró cómo se llevaron a cabo las tareas, ni de qué manera quedaron exteriorizadas, ya que la única prueba rendida, que es la pericial contable que obra a fs. 77/87 en modo alguno se dirige a probar sobre dicho extremo, orfandad probatoria que

sella la suerte del recurso, por lo que corresponde confirmar la determinación de oficio.

La CNACAF confirma la sentencia del TFN y por lo tanto también confirma la determinación de oficio.

Para la CNACAF, no existen elementos de prueba que demuestren en qué habían consistido los referidos asesoramientos ni en qué se diferenciaban con las tareas habituales de gerenciamiento, ni el modo en que aquello se relacionaba con la obtención, conservación o mantenimiento de la ganancia.

Para la CNACAF, el hecho de que ambos socios percibían por sus tareas de asesoramiento una suma fija liquidada mes a mes y que la facturación emitida por aquellos en ese concepto tuviera numeración sucesiva, constituye un serio indicio de que podía tratarse de retiros de fondos de la sociedad más que de honorarios por asesoramiento.

*“I.- Que, a fs. 124/125vta, el **Tribunal Fiscal de la Nación rechazó el recurso de apelación** interpuesto por la firma Picapau S.R.L. y **confirmó la Resolución n° 448/02** mediante la cual la Jefa de la División Revisión y Recursos de la Región Oeste de la AFIP-DGI había determinado de oficio el Impuesto a las Ganancias correspondiente al **período fiscal 1998**, por la suma de 67.804,80 pesos, más intereses y; además, le había aplicado una multa a la firma actora de 47.463,36 pesos, en los términos de lo establecido en el artículo 45 de la ley 11.683, equivalente al 70% del impuesto omitido. Impuso las costas a la parte actora, que resultó vencida.*

ARGUMENTOS DEL TFN PARA IMPUGNAR LAS DEDUCCION DE LOS HONORARIOS

HONORARIOS DE LOS SOCIOS GERENTES POR “ASESORAMIENTO FABRIL” Y POR “ASESORAMIENTO COMERCIAL”

*En primer término, señaló que los ajustes se habían formulado con base en la improcedencia de la deducción de 193.728 pesos que la parte actora había declarado como “**gastos de comercialización**”, **integrados por las facturas emitidas por los socios gerentes de la empresa - Isabel Tchailan y Daniel Youssefian- en concepto de “honorarios por asesoramiento fabril” y “honorarios por asesoramiento comercial”, respectivamente.***

REMUNERACION ANUAL S/ART. 91 INCISO I) LIG

SUELDOS MENSUALES

HONORARIOS

*Puso de manifiesto que, según resultaba de las constancias obrantes en autos, los mencionados **socios gerentes percibían una remuneración anual de conformidad con lo establecido en el artículo 87, inciso j), de la Ley de Impuesto a las Ganancias y 142 del decreto reglamentario, un sueldo mensual***

como personal en relación de dependencia y; además, los honorarios cuya deducción había sido objetada por el Fisco. En tal sentido, recordó que el organismo fiscal había fundado su ajuste en que *la actora no había acreditado que los mencionados gastos se correspondieran con verdaderas prestaciones de servicios, en que no se constataba una correspondencia entre los montos pagados en concepto de honorarios por asesoramiento con las tareas presuntamente desarrolladas* y en que no se había demostrado el cumplimiento de las obligaciones previsionales por parte de los beneficiarios. Todos esos extremos le habían permitido concluir que se había tratado de “retiros a cuenta de utilidades”, no deducibles en el gravamen.

EL TFN RECUERDA EL ART. 91 INCISO I) LIG

Posteriormente, recordó que en el **artículo 87, inciso j)**, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, vigente durante el período 1998, cuestionado en autos, se establecía que eran deducibles: “...las sumas que se destinan al pago de honorarios a directores, síndicos o miembros del consejo de vigilancia y las acordadas a los socios administradores -con las limitaciones que se establecen en el presente inciso -por parte de los contribuyentes comprendidos en el inciso a) del artículo 69”, con el tope del 25% de las utilidades contables del ejercicio o de \$ 12.500 por cada preceptor, el importe mayor, al que se refiere el siguiente párrafo y en las demás condiciones que allí se exigen.

EL TFN RECUERDA EL ART. 222 DEL D.R. DE LA LIG

Por su parte, en la **reglamentación del citado artículo** se establece que “...las remuneraciones a las que se refiere el inciso j) del artículo 87 de la ley no incluyen los importes que los directores, síndicos, miembros del consejo de vigilancia o socios administradores pudieran percibir por otros conceptos (sueldos, honorarios, etc), los que tendrán el tratamiento previsto en la ley según el tipo de ganancia de que se trate...a los efectos indicados **deberá acreditarse que las respectivas sumas responden a efectivas prestaciones de servicios, que su magnitud guarda relación con la tarea desarrollada** y, de corresponder, que se ha cumplimentado con las obligaciones previsionales pertinentes” (artículo 142 del decreto reglamentario).

EL TFN VALORA LA PRUEBA PERICIAL CONTABLE

En tales condiciones, hizo hincapié en que los recaudos establecidos en los mencionados artículos debieron ser cumplidos por parte de los socios, **aspectos que no fueron debidamente probados**. Al respecto, indica que “...si bien en el **punto c) del informe pericial contable** que obra a fs. 77/87 **se detallan las tareas desarrolladas por cada uno de los socios gerentes, los peritos intervinientes aclaran allí también que su descripción obedece a las propias manifestaciones de éstos**, lo que le resta total validez y habilidad probatoria a los fines que la recurrente pretende, **máxime tratándose de los únicos prestadores de los servicios generadores de los honorarios, los únicos socios de la sociedad y los únicos socios gerentes de la misma** en el período fiscal 1998, sumado a que **ningún otro punto de la pericia se refiere a la efectiva prestación de sus servicios, no obra** en estos actuados ni en los

sustanciados en la instancia administrativa previa **otro elemento que permita afirmar que los mismos corresponden a dicha clase de tareas, sean éstas técnicas, administrativas, comerciales y/o profesionales, pero en todos los casos necesarias para el ejercicio de la actividad, que es lo que importa a la hora de evaluar su deducibilidad**".

PARA EL TFN SE TRATA DE RETIROS DE FONDOS DE LOS SOCIOS GERENTES

Agregó que resulta de ese mismo informe que **los honorarios por asesoramiento eran facturados de manera mensual, por el mismo monto (salvo un mes en el que fue mayor), que la numeración de la facturación es correlativa, lo que sugiere que "...más que honorarios de comercialización da cuenta de una forma de retirar fondos de la sociedad"**.

CONCLUSION DEL TFN PARA IMPUGNAR LA DEDUCCION

Por todo ello, **concluyó** que carecía de sentido avanzar en el análisis en orden a si se habían cumplido las obligaciones previsionales, amén de que en ningún punto del informe pericial ni en ninguna otra de las pruebas producidas se había referido a la acreditación de tales extremos. Por ello, afirmó que **"...la deducción no es procedente por cuanto no demostró la recurrente cómo se llevaron a cabo las tareas, ni de qué manera quedaron exteriorizadas, ya que la única prueba rendida, que es la pericial contable que obra a fs. 77/87 en modo alguno se dirige a probar sobre dicho extremo, orfandad probatoria que sella la suerte del recurso, por lo que corresponde confirmar la determinación de oficio..."**.

(..)

ARGUMENTOS DEL RECURSO DE APELACION DE LA EMPRESA

II.- Que, contra esa sentencia, la parte actora apeló y fundó su recurso a fs. 132/146, el que fue replicado a fs. 151/157.

La firma actora se agravia por considerar que el Tribunal Fiscal no valoró adecuadamente la prueba producida en sede administrativa ni ante dicha instancia y sostiene que, tanto el informe pericial de fs. 77/87 de autos como la Nota agregada a fs. 287/291 de las actuaciones administrativas, dan cuenta de la procedencia de las deducciones de los honorarios percibidos por los socios gerentes. Ello, en la medida en que considera que evidencian que **se trató de tareas extragerenciales de asesoramiento comercial y fabril** prestadas a la referida empresa y que fueron, según afirma, determinantes para obtener, mantener y conservar la ganancia gravada.

Afirma que **las tareas de los socios Joussefian y Tchailan no se duplican con las prestadas por los gerentes de ventas ni por el encargado de planta.**

En orden a la acreditación de que el asesoramiento de los socios gerentes debió ser deducido como gasto, refiere a lo indicado en el punto j) del informe pericial y; en tal sentido, manifiesta que el perito ofrecido por la parte actora destacó que

ambos sujetos contaban con una amplia capacitación técnica y experiencia práctica que incidió de manera directa en la conservación, mantenimiento y obtención de ganancias para la empresa. Asimismo, afirma que de las conclusiones expresadas por el perito ofrecido por el Fisco, resultaba con claridad que los asesoramientos prestados habían redundado en notorios incrementos de personal y de ventas. Por ende, sostiene que los pagos efectuados en concepto de honorarios por los referidos asesoramientos constituyeron gastos para conservar, mantener y obtener ganancias en la empresa que integraban y, además, asesoraban. Agrega que resultaba de lo expuesto en el punto e) del informe pericial que las retenciones practicadas por las facturas de asesoramiento fueron ingresadas en debido tiempo y forma.

Finalmente, concluye que sin el asesoramiento prestado por los socios gerentes Joussefian y Tchailan no se hubiera reportado el incremento en las ventas registrado en el período fiscal comprometido ni el crecimiento general de la empresa.

Cita lo establecido en los artículos 87, inciso j) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, el 142 del decreto reglamentario y concluye que en el caso se halla acreditado el cumplimiento de los requisitos establecidos en los mencionados artículos. Es decir, que **los servicios fueron efectivamente prestados, que la magnitud de los honorarios facturados guarda relación con las tareas prestadas** y que fueron cumplidas las obligaciones previsionales correspondientes.

(..)

OPINION DE LA CAMARA

EN LA CAMARA NO SE PUEDEN VENTILAR CUESTIONES DE HECHO Y PRUEBA

III.- Que, en primer término, cabe señalar que los agravios expuestos por la parte actora remiten al examen de cuestiones de hecho y prueba, como reglas ajenas al recurso de apelación previsto en artículo 86, inciso b), punto segundo, de la ley 11.683, que han sido resueltas con fundamentos suficientes para desechar la tacha de arbitrariedad alegada (cfr. Fallos 300:985; CNAp. en lo Cont. Adm. Fed. , Sala IV "La Rueda Portaña S.A. (TF 9861-I) c/D.G.I" del 27 de octubre de 1998; Sala V "S.A. Molinos Fénix (TF 17.290-I) c/D.G.I.", del 20 de junio de 2006). En tal sentido, el apelante no tuvo en cuenta que al resolver el Tribunal Fiscal consideró que no se habían incorporado elementos de prueba que permitieran concluir que las tareas de asesoramiento comercial y fabril presuntamente prestadas por los socios gerentes fueran diversas a las que, en su carácter de tales, prestaban habitualmente y en relación de dependencia para la empresa y por las cuales recibían un sueldo mensual.

PARA LA CAMARA NO SE PROBO EN QUE CONSISTIO EL ASESORAMIENTO DE LOS SOCIOS GERENTES

Al respecto, cabe destacar que, tal como expuso el Tribunal Fiscal, no existen elementos que den cuenta de en qué habían consistido los referidos

asesoramientos ni en qué se diferenciaban con las tareas habituales de gerenciamiento, ni el modo en que aquello se relacionaba con la obtención, conservación o mantenimiento de la ganancia. Tampoco se advierte qué importancia podría tener el hecho de que las tareas del encargado de planta y las de los gerentes de ventas fueran diversas a las prestadas por los socios gerentes Joussefian y Tchailan. Ello, en la medida en que, en todo caso, la distinción de tareas debió haberse dirigido respecto a las que prestaron esos socios como gerentes y como asesores.

PARA LA CAMARA LA FACTURACION MENSUAL POR UN IMPORTE FIJO SE PARECE MAS A RETIROS DE FONDOS QUE A UN ASESORAMIENTO

Además, y tal como expuso el Tribunal Fiscal, el hecho de que ambos socios percibían por sus tareas de asesoramiento una suma fija liquidada mes a mes y que la facturación emitida por aquellos en ese concepto tuviera numeración sucesiva, constituye un serio indicio de que podía tratarse de retiros de fondos de la sociedad más que de honorarios por asesoramiento.

NO SE ACREDITARION LOS SERVICIOS PRESTADOS NI SE EXPLICO EN QUE DIFERIAN DE LOS SERVICIOS PRESTADOS EN RELACION DE DEPENDENCIA

TAMPOCO SE EXPLICO LA RELACION ENTRE EL SERVICIO PRESTADO Y EL IMPORTE PERCIBIDO POR LOS SERVICIOS

Tampoco se acreditó de modo concreto que los servicios hayan sido efectivamente prestados y que fueran diversos de aquellos por los cuales recibían mensualmente un sueldo, ni que su magnitud guardara relación con las tareas de asesoramiento presuntamente prestadas y que hubiesen sido cumplidas las obligaciones previsionales correspondientes.

(..)

Por lo expuesto, corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y confirmar la sentencia apelada, con costas.

Por ello, SE RESUELVE: 1) Rechazar el recurso interpuesto por la parte actora y por ende confirmar la sentencia apelada, con costas”.

SURPIEL S.A. T.F.N. SALA “D” DEL 17.04.06

El fisco impugna la deducción de los honorarios por funciones técnicas de los directores de una SA.

El TFN revoca la determinación de oficio.

Se trataba de los honorarios del director encargado del área comercial y de los honorarios de la directora a cargo del área administrativa y apoderada de la SA.

“El Dr. Brodsky dijo:

(..)

IV - Que las cuestiones a resolver giran en torno a la impugnación por parte del Fisco Nacional de la deducción de los gastos de rodados -amortizaciones, seguros, peajes y combustibles-, gastos de representación -hoteles y restaurantes-, de intereses sobre préstamos de accionistas y **las remuneraciones abonadas a favor de los Directores.**

(..)

VIII - Que también es objeto de impugnación por parte el organismo fiscal, la suma de \$ 48.375,75 deducida en concepto de honorarios de directores y síndico, por exceder los límites de las normas vigentes.

El art. 87 inc. I) (HOY ART. 91 DE LA LIG) de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. 1986 y modif.) establece que se podrán deducir las sumas que se destinen al pago de honorarios a directores, síndicos o miembros del consejo de vigilancia, hasta el monto máximo del 25% de las utilidades contables del ejercicio, o hasta el que resulte de computar \$ 12.500 por cada uno de los perceptores de dichos honorarios, el que resulte mayor, siempre que se asignen dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del año fiscal por el cual se paguen y las sumas que superen el límite indicado tendían para el beneficiario, el tratamiento de honorarios.

Por su parte, **el art. 148 (HOY 142) del reglamento -incisos a) y b)** (cfr. decreto nº 2.353/86), dispone que el monto deducible, se imputará al ejercicio por el que se paguen los honorarios si, dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada de la sociedad correspondiente al mismo, dichos honorarios hubieran sido asignados en forma individual por la asamblea de accionistas o por el directorio, si el primer órgano citado los hubiera atribuido en forma global. Indica también que las remuneraciones allí previstas no incluyen los importes que los directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia pudieran percibir por otros conceptos (sueldos, honorarios, etc.), los que tendrán el tratamiento establecido en la ley del tributo, según el tipo de ganancia de que se trate y que, a los efectos detallados, deberá acreditarse que las respectivas sumas responden a efectivas prestaciones de servicios, que por su magnitud guardan relación con la tarea desarrollada y, de corresponder, que se ha cumplimentado con las obligaciones previsionales pertinentes.

Para la parte de esos honorarios que exceda el límite referido, el reglamento dispone que no constituirán gastos deducibles para la sociedad que los pague, sin perjuicio de que los perceptores le asignen el tratamiento que la ley prevé para los dividendos en el ejercicio fiscal al que deban imputarse los honorarios.

Que ello así, a través de los párrafos transcriptos ha quedado evidenciado que, en tanto se vinculan con el período fiscal comprendido en la presente litis, la ley del impuesto a las ganancias y su decreto reglamentario, **reconocen a las sociedades de capital la facultad de deducir las sumas acordadas a sus directores por su desempeño como tales y las que perciban por las funciones técnicas** que cumplan, en el caso de seguir con las pautas enunciadas.

(..)

Que en este caso, la apelante se agravia puntualmente de que los funcionarios fiscales no tuvieron en cuenta que las remuneraciones percibidas por los directores responden a más de una actividad y que es por el desempeño de funciones específicas que desarrollan dentro de la firma.

Que en el recurso de apelación (fs. 563/564 de autos), la actora detalla las funciones laborales que cada uno de los directores desempeña independientemente de su rol como tales. **En el caso del Sr. Lievendag, se encarga del área comercial** (compras a proveedores, trato con clientes locales y del exterior y en cuanto a **la Sra. Rosa Ana Farina, sus tareas corresponden al área administrativa** [tareas de contralor dentro de la oficina, controla las operaciones bancarias, de compras, ventas y es quien firma todas la documentación en su carácter de apoderada (cartas, cheques, documentos)], poniendo de resalto que ellos **ejercían sus actividades concurriendo diariamente a la empresa, en los horarios normales de negocios y muchas veces se extendía y han incluido estas remuneraciones en sus respectivas declaraciones del impuesto a las ganancias** pagando el tributo sobre tales ingresos, acompañando copia de las mismas y de los recibos emitidos (act. adm. cpo. complet. N° 1, fs. 137/167). Asimismo la actora hace mención de que **las funciones ejercidas resultan necesarias para el giro comercial y que de lo contrario, la empresa debería contratar a otras personas que cumplan tales funciones**, lo que acarrearía el pago de las mismas sumas en concepto de salarios.

Que de **los testimonios brindados** tanto durante el procedimiento de determinación, como ante esta instancia, los testigos -empleados de la firma- **son contestes en afirmar que los Directores cumplen funciones técnicas en las áreas comercial y administrativas**, según se trate del Sr. Lievendag o de la Sra. Farina; que **concurren todos los días a la empresa en un horario bastante extendido -de 8 a 18 hs. aproximadamente- y se encargan de describir puntillosamente las tareas que cada uno cumple**. (fs. 134 a 136 de autos y 210 de las actuaciones).

También en las pericias contables presentadas en sede fiscal y en autos se informan las fechas, libros y folios donde están asentados los honorarios abonados a los Sres. Lievendag y Farina (act. adm. cpo. complet. N° 2, fs. 226/227vta. y fs. 151/155 de autos).

Que atento lo expuesto, **ha quedado demostrado que las funciones que cumplen los Directores son consecuencia de las tareas técnicas que desempeñan en la empresa**, habiéndose acreditado la preparación con la que cada uno cuenta en el área a su cargo, **sin que se justifique que por tratarse de los Directores de la empresa no puedan asumir dichas funciones y deba nombrarse a otras personas para tales puestos**. Que asimismo y teniendo en cuenta que las remuneraciones objetadas por el ente fiscal se encuentran debidamente registradas en los libros contables, **sólo resta concluir que las sumas cuestionadas por tales conceptos son perfectamente deducibles por la sociedad en el impuesto a las ganancias, en razón de darse respecto de ellas, los presupuestos establecidos en el art. 148 del reglamento de la ley del tributo (dto. n° 2.353/86)**.

Así planteadas las cosas, voto por revocar el criterio seguido por el Fisco Nacional con relación a este ajuste.

(..)

La Dra. Gramajo dijo:

I.- Que adhiere a los considerandos I. a V. y VII. a X. del voto del Dr. Brodsky.

(..)

La Dra. Sirito dijo:

VI.- Que, por último, el cuarto ajuste se realizó sobre la base de impugnar la suma de \$ 48.375.75, deducida en concepto de honorarios de directores y síndicos, por exceder los límites impuestos por la normativa aplicable.

Corresponde destacar que dichas remuneraciones respondían a más de una actividad, como ser el cumplimiento de funciones técnicas en las áreas comercial y administrativa y, más allá del reparo inicial que tuve en el primer acercamiento a la cuestión que se analiza, que provino de haber comprobado que los señores Gerardo Lievendag y Rosa Ana Farina ocupan el cargo de presidente y vicepresidente de la sociedad recurrente -v. estatuto social de fecha 29-11-94 que obra a fs. 16/20 y las escrituras de fecha 3-4-98 y 15-5-99 agregadas a fs. 24/30 y 33/36vta. respectivamente- adhiero a la solución propugnada en el punto VIII del voto del Dr. Brodsky de revocar en este ítem la resolución apelada.

(..)

*Del resultado de la votación que antecede, por mayoría,
SE RESUELVE:*

1) Confirmar la resolución apelada correspondiente al impuesto a las ganancias por el periodo fiscal 1997, en lo que se refiere a la impugnación de los montos deducidos por gastos de representación y de los intereses sobre préstamos de los accionistas, con más los intereses y la multa aplicada en la proporción correspondiente a los cargos que se confirman.

*2) **Revocar la determinación apelada respecto del ajuste por la deducción de los gastos de automotores y por los honorarios de directores y síndicos excedentes**.*

=====
ANALISIS DEL TEMA LABORAL Y DE LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Si bien el tema no está referido al impuesto a las ganancias, debido a la importancia de la cuestión, veremos algunos antecedentes relacionados con el tema laboral y con los recursos de la seguridad social.

COMISIÓN DE ENLACE AFIP - DGI/CPCECABA REUNIÓN DEL 12/10/2011

DICTAMEN 41/2013

ART. 27 LCT

RESOLUCION (ANSES) 443/1992

ART. 261 LEY 19.550

DICTAMEN (D.C.O) 34/1996 DEL 15.01.1996

SERCA SA CSJN DEL 05.11.2020

COMISIÓN DE ENLACE AFIP - DGI/CPCECABA REUNIÓN DEL 12/10/2011

Se consulta si un accionista mayoritario y presidente de una SA puede desempeñarse en relación de dependencia en la sociedad.

“2. Relación de dependencia Un accionista que posee un porcentaje importante de la sociedad (más del 80%), que a su vez es presidente de la sociedad, trabaja full time en beneficio de la empresa, desarrollando además de la tarea de director las de gerente general y gerente comercial.

¿Puede desempeñarse como empleado en relación de dependencia, aportando autónomos?

Su aporte como trabajador autónomo es obligatorio por el hecho de administrar y dirigir a la sociedad. Resulta optativa su inscripción por su desempeño como trabajador en relación de dependencia”.

DICTAMEN 41/2013

Se consulta si el presidente y el vicepresidente de una SA pueden desempeñarse en relación de dependencia en la sociedad.

*“1. Vuelven las presentes actuaciones de la Dirección dey, dependiente de la Subdirección General de, cuya intervención fuera solicitada **a los fines de dilucidar la viabilidad de que se configure una relación de dependencia entre una sociedad y su presidente o vicepresidente**, aún cuando los mismos son considerados directores, ello teniendo en cuenta los aportes doctrinarios en la materia y la existencia de distintos pronunciamientos judiciales adversos a tal posibilidad cuando se trata de la máxima autoridad de la sociedad.*

*Cabe recordar que los presentes obrados se originan en la presentación efectuada por el contribuyente del epígrafe **en los términos de la Resolución General N° 1.948 (AFIP), consultando si procede a su respecto el cómputo de la deducción especial incrementada hasta 3,8 veces prevista por el tercer párrafo del inciso c) del Artículo 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, dado que ejerce la presidencia de una sociedad anónima y a la vez se desempeña en la misma como gerente comercial bajo relación de dependencia**, planteo que fuera analizado por este servicio asesor mediante la Act. N°/12 (DI ...).*

En la precitada Actuación, luego de referir la normativa aplicable al caso, se expresó que “...la deducción especial podrán computarla quienes obtengan rentas de la tercera categoría -siempre que trabajen personalmente en la empresa- y/o rentas de la cuarta categoría, debiendo para ello cumplir con el pago de todos los aportes que como autónomos deban realizar al sistema único de seguridad social o a las cajas provinciales -hasta la fecha de la declaración jurada y por el monto correspondiente a la categoría denunciada al Fisco- habilitándose la deducción incrementada para quienes revisten en relación de dependencia”.

Por ello, en función de los dichos del contribuyente y de la derivación lógica de la letra de las normas del gravamen se advirtió que “...el mismo obtendría rentas de cuarta categoría encuadradas en los incisos f) y b) del artículo 79 de la ley del tributo, por su desempeño como presidente de la sociedad anónima y por las actividades técnico administrativas -gerente comercial- que realiza en relación de dependencia, respectivamente...”, entendiéndose que “...de haber ingresado los aportes que obligatoriamente debe realizar, en el caso como trabajador autónomo, el mismo resultaría habilitado para computar, con las limitaciones previstas en la norma, la deducción especial incrementada estatuida en el inciso c) del Artículo 23 de la Ley del gravamen”.

No obstante ello, se suscitaron dudas acerca de la naturaleza y alcance de las tareas que realiza el consultante, distintas a la de su función como presidente y de la viabilidad de su encuadre como efectuadas en relación de dependencia respecto de la misma sociedad que él preside, dado que no recibiría directivas o instrucciones de nadie en razón del cargo que ostenta y que, a su vez, la sociedad no podría tomar decisiones de las que aquél no fuera parte, por lo cual no se tipificaría la subordinación con la sociedad que condujera a interpretar que se verifica la existencia de un contrato de trabajo en relación de dependencia.

II. Llamada pues a opinar, la Dirección de, mediante la Act. N° .../13 (DI) -obrante a fs. 32/38- refirió que en el **Dictamen N° 2835/98 (DLTRSS)** la entonces **Dirección Legal y Técnica de los Recursos de la Seguridad Social** oportunamente había advertido que “...la posibilidad de que el presidente de una sociedad anónima ejerza tareas técnico-administrativas que configuren una relación de dependencia resultaría un supuesto de excepción”. Sin perjuicio de ello, alega que en el citado Dictamen se dijo que “...de cumplirse los presupuestos establecidos en el artículo 3° inciso a) apartado 1) de la Ley N° 24.241, esto es, que las asignaciones que perciban correspondan a actividades especialmente remuneradas que configuren una relación de dependencia, considerando que la normativa no ha establecido ninguna excepción, no procede efectuar distingos donde la ley no lo hace”.

Asimismo, el área consultada trae a colación, respecto de los elementos que tipifican la relación de dependencia y específicamente en cuanto a la evaluación de la existencia de subordinación jurídica, las expresiones de la **Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Matas Martí, Juana c/Caja Nacional de Previsión de la Industria, Comercio y Actividades Civiles”** en cuanto a que “...deben valorarse las pruebas aportadas para demostrar la remuneración

mensual asignada a la titular por la sociedad, el control de su asistencia laboral y las retenciones previsionales, elementos de los que no podría prescindirse al tiempo de considerar la subordinación invocada en relación con la sociedad como sujeto de derecho diferenciado de sus integrantes...”. Añade, a partir de la transcripción de la norma laboral relacionada con la subordinación técnica - **Artículo 27 de la Ley de Contrato de Trabajo**-, que la misma es un requisito insoslayable para que una persona pueda ser considerado trabajador dependiente, señalando que la jurisprudencia del fuero ha sostenido, en forma reiterada que “...el carácter de socio gerente es compatible con el de empleado de la sociedad, pero sólo en la medida en que exista una actividad personal, habitual y exclusiva, y en que dicha actividad se encuentre sujeta a instrucciones o directivas que se impartan o pudieran impartirse”. Desde esa perspectiva argumental y aplicando tales pautas al caso planteado concluye que “...la naturaleza subordinada de las tareas ha de surgir, en cada caso, de las características propias de la actividad desarrollada por el ‘presidente’, sin que quepa adoptar una solución uniforme y anticipada, abarcativa de todos los casos que pudieran presentarse”.

De lo expuesto se desprende que si bien el supuesto planteado en el sub-examine se considera de excepción, podría resultar admisible la existencia de relación de dependencia entre una sociedad anónima y su presidente, por las funciones técnico administrativas que éste desarrolla como gerente comercial, siempre y cuando se verifiquen fehacientemente los elementos que tipifiquen la relación de dependencia, como el cumplimiento de un horario de trabajo normal y habitual, recepción de instrucciones o explicaciones de sus tareas en forma constante al directorio, entre otros.

En línea con ello es dable recordar que ya en el **Dictamen N° 103/99 (DI ASLE) la ex Dirección de Asesoría Legal** del Organismo afirmó que a los efectos de determinar la existencia de una relación laboral dependiente “...deben considerarse las pautas objetivas que la configuran, esto es, si existe subordinación jurídica, económica y técnica; parámetros que deben ser analizados en cada caso en particular en razón de la imposibilidad de fijar, con alcance general, la naturaleza jurídica de las relaciones contractuales”.

De conformidad con ello, y si bien en definitiva corroborar dichas circunstancias es una cuestión fáctica que escapa a la competencia de este servicio asesor, se concluye que puesto que el contribuyente del epígrafe obtendría rentas de cuarta categoría encuadradas en los incisos f) y b) del Artículo 79 de la Ley del tributo, por su desempeño como presidente de la sociedad anónima y por las actividades técnico administrativas -gerente comercial- que realizaría bajo relación de dependencia de la misma sociedad, respectivamente, de haber ingresado los aportes que obligatoriamente debe efectuar y en la medida que cumpla los extremos que demuestran que ejerce una verdadera tarea subordinada, podrá computar la deducción especial incrementada hasta 3,8 veces prevista por el tercer párrafo del inciso c), del Artículo 23 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, con las limitaciones previstas en dicha norma. DANIEL REMBERTO GONZALEZ - Jefe (Int.) - Departamento Asesoría Técnica Tributaria Conforme 28/10/13 – SIMÓN PEDRO ANTONIO ZARATE - Director - Dirección de

ART. 27 DE LA LEY DE CONTRATO DE TRABAJO

“SOCIO-EMPLEADO

Art. 27 - Las personas que, integrando una sociedad, prestan a ésta toda su actividad o parte principal de la misma en forma personal y habitual, con sujeción a las instrucciones o directivas que se le impartan o pudieran impartírseles para el cumplimiento de tal actividad, serán consideradas como trabajadores dependientes de la sociedad a los efectos de la aplicación de esta ley y de los regímenes legales o convencionales que regulan y protegen la prestación de trabajo en relación de dependencia.

Exceptúanse las sociedades de familia entre padres e hijos.

Las prestaciones accesorias que se obligaren los socios, aun cuando ellas resultasen del contrato social, si existieran las modalidades consignadas, se considerarán obligaciones de terceros con respecto a la sociedad y regidas por esta ley o regímenes legales o convencionales aplicables”.

RESOLUCION (ANSES) 443/1992

La resolución (ANSES) 443/1992 establece que:

“R. (ANSES) 443 DEL 10/11/1992 (B.O. 18.11.1992)

Ley de contrato de trabajo. Presunción de la existencia. Establece el cumplimiento de determinadas pautas de carácter general a los fines de comprobar la existencia de la relación de dependencia

Art. 1 - Establécese a los fines de comprobar la existencia de la relación de dependencia, el cumplimiento de las siguientes pautas de carácter general:

- a) Individualización de los trabajadores.*
- b) Horario en que se prestan las tareas.*
- c) Lugar de trabajo.*
- d) Régimen de licencias y sanciones disciplinarias.*
- e) Facultades, directivas a las que se encuentran sometidos.*
- f) Retribución.*

Art. 2 - Se considera que se encuentran en relación de dependencia, aquellos trabajadores encuadrados en las características laborales de la actividad respectiva, detalladas en los siguientes incisos:

Inc. A) Profesionales:

- 1) *Carácter habitual del servicio profesional.*
- 2) *Identidad de objeto entre los servicios prestados y la actividad de la empresa donde los mismos se llevan a cabo.*
- 3) *Control empresario sobre la efectiva prestación del servicio.*
- 4) *Provisión de los materiales de trabajo.*
- 5) *Riesgo económico en el servicio prestado.*

Caso específico de Profesionales del arte de curar: las características enunciadas en los ítems precedentes se cumplimentarán con la siguiente circunstancia:

Obligación de atender a todos los pacientes o a un cupo predeterminado que le derive la Empresa y Obras Social, bajo la supervisión personal idóneo.

Si el ingreso y egreso de los profesionales es automático cumplidos ciertos requisitos.

Si hay Jefes de servicios que coordinan a los especialistas respecto a su horario y concurrencia.

Inc. B) Veedores Ambulantes:

- 1) *Provisión de mercaderías, ropa y elementos de trabajo por parte de la empresa.*
- 2) *Restitución de mercadería no vendida.*
- 3) *Cobro de porcentaje sobre la mercadería comercializada.*

Inc. C) Socios Gerentes de SRL:

- 1) *Cumplimiento de tareas técnicas y administrativas ajenas a la función de dirección.*
- 2) *Retiro a cuenta de los socios no descontados de las utilidades según balance del ejercicio.*
- 3) *Conducta encuadrada en el artículo 27 de la ley de contrato de trabajo.*

Inc. D) Directores de Sociedades Anónimas:

(Excluidos Presidente y Vicepresidente)

1) Cumplimiento de tareas técnico-administrativas ajenas a las funciones inherentes a la dirección.

2) Retiros efectuados y no descontados de los honorarios asignados a los miembros del directorio.

3) Artículo 261 ley 19550 - 2º párrafo.

Inc. E) Artistas:

1) Desempeño dentro de una organización empresaria.

2) Contrato de trabajo que establezca la exclusividad.

Inc. F) Viajantes de Comercio:

Forma en que realiza la actividad gravada:

a) Que venda a nombre o por cuenta de su o sus representados o empleadores.

b) Que venda a los precios y condiciones de venta fijados por las casas que representa.

c) Que perciba como retribución: Sueldo, viáticos, comisiones o cualquier otro tipo de remuneración.

d) Que desempeñe habitual y personalmente su actividad de viajante.

e) Que realice su prestación de servicios dentro de la zona o radio determinado o de posible determinación.

f) Que el riesgo de las operaciones esté a cargo del empleador.

g) Que la prestación desarrollada por el viajante derive de una necesidad permanente e indispensable de la Empresa.

h) Que el viajante haga de esa actividad su medio de vida.

Inc. G) Profesional farmacéutico:

Que sea socio comanditado y director técnico de una farmacia, percibiendo un sueldo.

Inc. H) Socio empleado:

1) Prestación habitual y personal.

2) Con sujeción a órdenes que exceden las obligaciones propias de los socios.

Inc. I) Productores de seguros:

Que ejercen el corretaje con carácter habitual y permanente.

Art. 3 - La enumeración de pautas a que hacen referencia los artículos anteriores revista carácter de enunciativa, no debiendo en modo alguno considerársela taxativa”.

ART. 261 LEY 19.550

El art. 261 de la ley 19.550 establece que:

“Art. 261 - El estatuto podrá establecer la remuneración del directorio y del consejo de vigilancia; en su defecto la fijará la asamblea o el consejo de vigilancia, en su caso.

El monto máximo de las retribuciones que por todo concepto puedan percibir los miembros del directorio y del consejo de vigilancia, en su caso, incluido sueldos y otras remuneraciones por el desempeño de funciones técnico-administrativas de carácter permanente, no podrá exceder del 25% (veinticinco por ciento) de las ganancias.

Dicho monto máximo se limitará al 5% (cinco por ciento) cuando no se distribuyan dividendos a los accionistas, y se incrementará proporcionalmente a la distribución, hasta alcanzar aquel límite cuando se reparta el total de las ganancias. A los fines de la aplicación de esta disposición no se tendrá en cuenta la reducción en la distribución de dividendos resultantes de deducir las retribuciones del directorio y del consejo de vigilancia.

Cuando el ejercicio de comisiones especiales o de funciones técnico-administrativas por parte de uno o más directores frente a lo reducido o inexistencia de ganancias imponga la necesidad de exceder los límites prefijados, sólo podrán hacerse efectivas tales remuneraciones en exceso si fuesen expresamente acordadas por la asamblea de accionistas, a cuyo efecto deberá incluirse el asunto como uno de los puntos del orden del día”.

DICTAMEN (DIRECCION COORDINACION OPERATIVA) 34/1996 DEL 15.01.1996

“Encuadramiento de los socios, directores y administradores de los diferentes tipos societarios en el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones: Se consulta sobre el encuadramiento de los socios de los distintos tipos societarios en el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, que fuera instituido por la ley 24241.

Al respecto, corresponde destacar que el artículo 2º, inciso b), de la referida ley establece que se encuentran obligatoriamente comprendidas en el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones -como autónomos-, y sujetas a sus disposiciones, las personas que por sí solas, o conjunta o alternativamente con otras, asociadas o no, ejerzan habitualmente en la República las actividades que el propio precepto consigna, siempre que éstas no configuren una relación de dependencia.

La norma comentada es clara en cuanto a la identificación del hecho imponible, en el caso, la actividad de dirección, administración o conducción de cualquier empresa, organización, establecimiento o explotación con fines de lucro, o sociedad comercial o civil, aunque por esas actividades no obtengan retribución, utilidad o ingreso alguno.

Por otra parte, es menester referirnos sobre el particular a lo dispuesto por el inciso d) de la precitada norma cuando específicamente nos señala que cuando se trate de socios de sociedades, a los fines de su inclusión obligatoria en los incisos a) o b), o en ambos, serán de aplicación las siguientes normas:

1. No se incluirán obligatoriamente en el inciso a):

1.1. Los socios de sociedades de cualquier tipo cuya participación en el capital sea igual o superior al porcentual que resulte de dividir el número 100 (cien) por el número total de socios.

1.2. El socio comanditado único de las sociedades en comandita simple o por acciones. Si hubiera más de un socio comanditado, se aplicará lo dispuesto en el punto anterior, tomando en consideración solamente el capital comanditado.

1.3. Los socios de las sociedades civiles y de las sociedades comerciales irregulares o de hecho, aunque no se cumpla el requisito a que se refiere el punto 1.1.

1.4. Los socios de sociedades de cualquier tipo -aunque no estuvieran comprendidos en los puntos anteriores-, cuando la totalidad de los integrantes de la sociedad están ligados por un vínculo de parentesco de hasta el segundo grado de consanguinidad y/o afinidad.

2. Sin perjuicio de su inclusión en el inciso b), cuando un socio quede incluido obligatoriamente en el inciso a), la sociedad y el socio estarán sujetos a las obligaciones de aportes y contribuciones por la proporción de la remuneración y participación en las utilidades que el socio perciba y/o se le acrediten en cuenta, en la medida en que exceda el monto que le hubiera correspondido de conformidad con su participación en el capital social.

Bajo este contexto, es dable consignar que, tratándose de sociedades de capital, los socios que no realicen actividad alguna son meramente rentistas y, en consecuencia, no están obligación al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones ni como dependientes ni como autónomos.

Aclarado ello, resulta apropiado analizar las distintas situaciones que se configuran en relación con los diferentes tipos sociales.

1. Sociedad civil: si la sociedad civil posee fines de lucro, el ejercicio de la actividad de dirección, administración o conducción por los socios los incorpora obligatoriamente como autónomos al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, aun cuando no perciban retribución por su tarea [art. 2º, inc. b), pto. 1].

En cambio, si la sociedad carece de fines lucrativos, los socios que ejercen la administración sólo se encuentran obligados como autónomos si perciben retribución por su tarea [art. 2º, inc. b), pto. 4].

Cualquiera sea la naturaleza de la sociedad civil, si los socios que no ejercen la conducción de la sociedad prestan algún servicio y/o ejercen alguna actividad para la sociedad, también resultarán obligatoriamente comprendidos como autónomos [art. 2º, inc. d), pto. 1.3].

2. Sociedades colectivas, irregulares o de hecho: sus socios siempre ejercen la conducción de la sociedad por ser solidariamente responsables, no resultando factible en ningún supuesto su encuadre obligatorio como dependientes, ya que su calidad de conductores de la sociedad, al ser preponderante, los encuadra obligatoriamente como autónomos [art. 2º, inc. b), ptos. 1 y 1.3].

3. Sociedad de capital e industria: los socios capitalistas, por las mismas razones esgrimidas respecto de los socios de sociedades colectivas [art. 2º, inc. b), pto. 1].

En cambio, respecto de los socios que aportan su industria, su encuadramiento como dependientes o autónomos dependerá del hecho de que su participación en las ganancias sea inferior, igual o superior al promedio [art. 2º, inc. d), pto. 1.1] o si la totalidad de los socios se encuentra unida por lazos familiares [art. 2º, inc. d), pto. 1.4].

4. Sociedad en comandita simple o por acciones: el socio comanditado único, o si hay más de un comanditado, y los comanditados que tengan participación superior al promedio del capital comanditado están obligatoriamente comprendidos en el régimen de autónomos. "A contrario sensu", los socios comanditados con participación inferior al promedio del capital comanditado se encuentran obligatoriamente comprendidos como dependiente [art. 2º, inc. d), pto. 1.2].

Respecto de los socios comanditarios que prestan servicios para la sociedad, para su encuadramiento como dependientes o autónomos debe estarse a su participación en el capital respecto del promedio de capital comanditario [art. 2º, inc. d), pto. 1.1].

5. Sociedades anónimas: los directores -sean o no accionistas-, aunque no perciban retribución, resultarán obligatoriamente incorporados al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones como autónomos, atento la naturaleza

ejecutiva de la actividad que desempeñan, aun cuando se encuentren subordinados a la sociedad. En este último supuesto, podrán optar por tributar también como dependientes, decisión esta que vincula al empleador [art. 2º, inc. b), pto. 1, y art. 3º, inc. a), pto. 1].

Igual encuadramiento tendrán aquellos accionistas no directores que presten servicios remunerados, y su participación en el capital resulte igual o superior al promedio, y/o la totalidad de los integrantes de la sociedad estén ligados por el vínculo de parentesco antes consignado. Ello, sin perjuicio de su incorporación voluntaria como dependientes [art. 2º, inc. d), ptos. 1.1 y 1.4).

Los accionistas no directores, que presten servicios remunerados y que su participación en el capital sea inferior al promedio, serán obligatoriamente dependientes [art. 2º, inc. d), pto. 1].

6. Cooperativas: se encuentran obligatoriamente incorporados como autónomos los miembros del Consejo de Administración que perciben retribución por sus funciones. Los miembros que no perciben retribución pueden voluntariamente incorporarse como autónomos [art. 3º, inc. b), pto. 1].

Asimismo, resulta apropiado destacar que los socios de cooperativas de trabajo, de naturaleza genuina, se encuentran obligatoriamente incorporados al régimen de autónomos, ya que la calidad de asociado excluye la de trabajador dependiente.

En efecto, el cumplimiento de tareas constituye precisamente el uso que los asociados hacen de la estructura jurídica común, a la vez que un aporte necesario para el sustento de ésta, constituyendo la dación de trabajo el servicio que la cooperativa les presta.

De allí que la mera existencia de asociados que trabajan en la entidad de la cual forman parte no puede llevar a la conclusión de que exista una relación laboral mientras no se pruebe que se pretende encubrir el trabajo subordinado tras una máscara societaria [R. (INAC) 183/92; R. (ANSeS) 784/92 y D. 2015/94].

7. Sociedades de responsabilidad limitada: respecto de los gerentes -socios o no-, corresponde su encasillamiento como autónomos obligatorios, debiéndose destacar que si perciben una remuneración por tareas técnico-administrativas, la afiliación al régimen de relación de dependencia es voluntaria [art. 2º, inc. b), pto. 1 y art. 3º, inc. a), pto. 2].

Para el encuadramiento de los socios no gerentes que presten servicios para la sociedad como autónomos o dependientes, debe estarse a su participación en el capital respecto del promedio [art. 2º, inc. d), pto. 1.1], o a la existencia de vínculos familiares entre la totalidad de los socios [art. 2º, inc. d), pto. 1.4]".

DICT. 34/96 - DCO (DGI) - 15/1/1996

	ACTIVIDADES AUTÓNOMAS	RELACION DE DEPENDENCIA
--	-----------------------	-------------------------

TIPO SOCIETARIO	Incorporación Obligatoria	Incorporación voluntaria	Incorporación Obligatoria	Incorporación voluntaria
Sociedad civil	Socios que ejercen administración, dirección o conducción y/o prestan algún servicio o actividad para la sociedad			Socios que presten servicios remunerados en relación de dependencia
Sociedad de hecho y sociedad irregular	Todos los socios			Socios que presten servicios remunerados en relación de dependencia
Sociedad colectiva	Todos los socios			Socios que presten servicios remunerados en relación de dependencia
Sociedad de capital e industria	Socios capitalistas Socios industriales con participación en las ganancias igual o mayor al promedio		Socios industriales con participación en las ganancias inferior al promedio	Socios capitalistas que presten servicios remunerados en relación de dependencia
Sociedad de capital e industria	Socios cuando el total de integrantes esté ligado por vínculos de parentesco.			Socios industriales con participación en las ganancias igual o mayor al promedio Socios cuando el total de integrantes esté ligado por vínculos de parentesco si prestan servicios
Sociedad en comandita simple y comandita por acciones	Comanditado único Comanditado no único con participación igual o mayor al promedio en el capital comanditado Comanditario con participación igual o mayor al promedio en el capital comanditario Socios cuando el total de integrantes esté ligado por		Socios comanditados con participación menor al promedio en el capital comanditado Socios comanditarios que presten servicios para la sociedad con participación menor al promedio en el capital comanditario	El socio comanditado único y los comanditados no únicos, pero con participación igual o mayor al promedio en el capital comanditario si prestan servicios en relación de dependencia Socios cuando el total de integrantes esté ligado por vínculos de parentesco si prestan servicios

	vínculos de parentesco.			
Sociedad de responsabilidad limitada	Gerente (socio o no) Socios no gerentes con participación en las ganancias igual o mayor al promedio si prestan servicios en relación de dependencia Socios cuando el total de integrantes esté ligado por vínculos de parentesco.	Socios no gerentes	Socios con participación en las ganancias menor al promedio que presten servicios para la sociedad	Gerente (socio o no) o socio no gerente con participación en las ganancias igual o mayor al promedio y que preste servicios en relación de dependencia
Sociedad anónima	Directores (accionistas o no), con o sin subordinación laboral y socios con participación en las ganancias igual o mayor al promedio, que presten servicios remunerados Socios cuando el total de integrantes esté ligado por vínculos de parentesco		Socios en relación de dependencia cuya participación en las ganancias sea inferior al promedio	Directores (accionistas o no) que presten servicios en relación de dependencia. Socio no director con participación en las ganancias igual o mayor al promedio que preste servicios en relación de dependencia
Cooperativas	Miembros del Consejo de Administración que perciben retribución por sus funciones Socios de cooperativas de trabajo	Miembros del Consejo de Administración que no perciben retribuciones		

SERCA SA CSJN DEL 05.11.2020

DEUDA POR APORTES Y CONTRIBUCIONES. PRESIDENTE DE SA. CSJN “Serca SA” de fecha 05.11.2020

Se trata del presidente de una SA. La sociedad solamente había ingresado los aporte y contribuciones de obra social.

El fisco reclama la totalidad de los aportes y contribuciones correspondientes a los recursos de la seguridad social.

La CFSS revoca la determinación del fisco.

La CSJN revoca la sentencia de la CFSS y confirma la determinación del fisco.

CSJN “Serca SA” de fecha 05.11.2020

*“1º) Que contra la sentencia de la **Sala I de la Cámara Federal de la Seguridad Social que -al revocar la resolución 69/11 de la Administración Federal de Ingresos Públicos-, dejó sin efecto la determinación de la deuda formulada a la contribuyente por aportes y contribuciones destinados al Régimen Nacional de la Seguridad Social respecto del señor Gustavo Andrés Pellegrino -presidente del directorio de Serca S.A.-, la demandada dedujo el recurso extraordinario cuya denegación motivó la presente queja.***

2º) Que, para así decidir, el a quo señaló que la sala ya se había expedido sobre el tema debatido a partir del caso “Buhar Yaco”, en el que se había resuelto que la circunstancia de ser director de varias sociedades anónimas no implicaba multiplicidad de actividades, sino que se trataba de una misma actividad ejercida en diferentes empresas, y que la categoría correcta a la cual se debía aportar sería la “E” o la “D”, de acuerdo a la cantidad de empleados y por un solo cargo, el de mayor significación económica.

3º) Que en su recurso la apelante planteó la arbitrariedad del pronunciamiento puntualizando que los fundamentos de la sentencia no se correspondían con las circunstancias que llevaron a la determinación de la deuda, por lo que el a quo resolvió la causa invocando argumentos que nada tenían que ver con la cuestión de fondo debatida.

4º) Que aunque los agravios del recurso extraordinario remiten al examen de cuestiones fácticas y de derecho procesal que, en principio, no son susceptibles de revisión por la vía prevista en el art. 14 de la ley 48, cabe hacer excepción a tal premisa cuando, como aquí acontece, la sentencia apelada satisface solo en apariencia la exigencia constitucional de adecuada fundamentación y omite el examen de planteos de las partes conducentes para la solución del caso (Fallos: 303:1017; 311:119 y 561).

*5º) Que de las constancias del expediente surge que el Fisco Nacional determinó deuda de aportes y contribuciones destinados al Régimen Nacional de la Seguridad Social respecto del señor Gustavo Andrés Pellegrino -presidente del directorio de Serca S.A.-, pues sobre la base de las declaraciones juradas presentadas por la empresa, en las que **figuraba en la nómina de empleados en los períodos sujetos al ajuste y en virtud de las deducciones efectuadas con destino a la Obra Social, presumió que dicho directivo había ejercido en forma tácita la opción prevista en el art. 3, inc. a, punto 1, de la ley 24.241 (incorporación voluntaria al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones) y, en consecuencia, la sociedad estaba obligada a ingresar todas las cotizaciones que integran la Contribución Unificada de la***

Seguridad Social. Ello sin perjuicio de los aportes integrados en carácter de afiliado autónomo.

6°) Que le asiste razón al recurrente cuando advierte que la cámara no dio respuesta a la cuestión debatida en la presente causa, ya que al remitirse al precedente “Buhar Yaco”, en el que se expidió sobre la deuda de aportes determinada a un trabajador autónomo que desarrollaba en forma simultánea tareas de conducción en varias sociedades anónimas, omitió examinar las consecuencias jurídicas de los pagos efectuados por el Señor Pellegrino - presidente de Serca S.A. - al régimen de autónomos y si su inclusión en la nómina de empleados de la sociedad implicaba la opción de incorporación voluntaria al régimen dependiente y, por lo tanto, la obligación de ingresar todas las cotizaciones que integran la Contribución Unificada de la Seguridad Social.

En tales condiciones, corresponde descalificar la sentencia recurrida y reenviar el expediente al tribunal de alzada a fin de que se dicte sentencia sobre el tema en disputa.

Por ello, **se declara procedente la queja, formalmente admisible el recurso extraordinario interpuesto y se deja sin efecto la sentencia.** Vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por medio de quien corresponda, se dicte nuevo pronunciamiento con arreglo a la presente. Agréguese la queja al principal, hágase saber y, oportunamente, remítase.

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlso Fernando

Firmado Digitalmente por HIGHTON Elena Ines

Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel”

=====

ANALISIS DEL TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE LOS HONORARIOS POR FUNCIONES TECNICAS

Si bien el tema no está referido al impuesto a las ganancias, debido a la importancia de la cuestión, veremos algunos antecedentes relacionados con el tratamiento en el impuesto al valor agregado de los honorarios por funciones técnicas.

Se debe tener presente que respecto de las cuestiones de derecho, en el caso de honorarios por funciones técnico administrativas, **el conflicto se presenta en el impuesto al valor agregado**, respecto de la gravabilidad o de la exención en los términos del art. 7 inciso h) apartado 18) de la ley de IVA, pudiendo consultar al respecto:

DICTAMEN (D.A.T.) 45.2002, DEL 30.05.2002 (para el fisco gravado)

SCARAMELLA JULIO CESAR, TFN, SALA A, DEL 27.12.2012 (gravado)

PAOLINI EUGENIO, TFN, SALA B, DEL 11.06.2008 (gravado)

FREIRE ANDRES Y BILINKIS SANTIAGO, T.F.N., SALA D, DEL 23.11.2007 (exento)

GARAT HOWARD LUIS, C.N.A.C.A.F. SALA V, DEL 05.09.2001 (gravado lo que excede el 25% del resultado contable) (1)

GARAT HOWARD LUIS T.F.N. SALA A DEL 01.09.1999 (gravado) (1)

TROD LUIS MOISES, C.N.A.C.A.F., SALA III, DEL 01.02.2000 (gravado lo que excede el 25% del resultado contable) (1)

TROD LUIS MOISES, T.F.N., SALA D, DEL 10.03.1999 (exento) (1)

(1) Se debe tener presente que los fallos “Garat” y “Trod” son anteriores a la incorporación del segundo párrafo del apartado 18) del inciso h) del art. 7 de la ley de IVA.

EL ART. 7 INCISO H) APARTADO 18) DE LA LEY DE IVA ESTABLECE QUE:

“Art. 7 - Estarán exentas del impuesto establecido por la presente ley, las ventas, las locaciones indicadas en el inciso c) del artículo 3º y las importaciones definitivas que tengan por objeto las cosas muebles incluidas en este artículo y las locaciones y prestaciones comprendidas en el mismo, que se indican a continuación:

h) Las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3, que se indican a continuación:

18) Las prestaciones inherentes a los cargos de director, síndicos y miembros de consejos de vigilancia de sociedades anónimas y cargos equivalentes de administradores y miembros de consejos de administración de otras sociedades, asociaciones y fundaciones y de las cooperativas.

La exención dispuesta en el párrafo anterior será procedente siempre que se acredite la efectiva prestación de servicios y exista una razonable relación entre el honorario y la tarea desempeñada, en la medida que la misma responda a los objetivos de la entidad y sea compatible con las prácticas y usos del mercado”.

DICTAMEN (D.A.T.) 45.2002, DEL 30.05.2002

Para el fisco los honorarios por funciones técnicas están gravados en IVA y no tipifican dentro de la exención del art. 7 inciso h) apartado 18 de la ley de IVA.

“I. Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección General de ..., producto de la solicitud efectuada por el Departamento Técnico ... a raíz de la consulta efectuada por el Departamento Inspección de la Dirección ..., relativa a los

parámetros que corresponde considerar para la deducción en el impuesto a las ganancias de los honorarios por funciones técnico administrativas abonados por la rubrada a miembros de su directorio, respecto a los ejercicios fiscales 1996, 1998, 1999 y 2000.

Sobre el particular, el área de inspección informa que la contribuyente abonó, en el ejercicio fiscal 1998, la suma de \$ 200.000... en concepto de honorarios por tareas de dirección, y \$ 11.000... por el desempeño de funciones técnico administrativas, considerando la verificada que tanto unos como otros se encuentran comprendidos dentro del límite del 25% de la utilidad contable establecida en el artículo 87 inciso j) de la Ley del Impuesto a las Ganancias y artículo 142 de su Decreto Reglamentario.

Dicho criterio es objetado por el área operativa, la cual sostiene que los honorarios abonados por funciones técnico administrativas son deducibles siempre que se consideren necesarios para conservar y mantener las ganancias gravadas, conforme lo dispuesto por el artículo 80 de la ley del gravamen, no encontrándose limitados por el porcentaje previsto en el inciso a) del artículo 148 del Decreto Reglamentario.

En orden a ello, se cuestionan los honorarios abonados a la Señora María... y a la Señora Raquel... por cuanto consideran que los mismos resultan excesivos, no se encuentran justificados y no se condicen con el monto asignado.

No obstante, se plantea si "... los montos deducibles por los pagos de honorarios por funciones técnico administrativas se encuentran limitados por el 25% establecido por el Artículo 87 inc. j) para los ejercicios fiscales 1997, 1998, 1999 y 2000, cuando ya se encontraba vigente el Decreto N° 105/97 que había modificado el artículo 148 del Decreto Reglamentario. O si solamente se debe observar que los mismos se ajusten a lo establecido en el artículo 80 de la ley".

Asimismo, se solicita que, para el caso de no incluirse a tales pagos dentro de los honorarios de directores, se evalúe la razonabilidad de su monto.

Por otra parte, y con relación al período fiscal 1996, se consulta también sobre la vigencia, de algunas disposiciones del artículo 148 hoy 142 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias, que incluían a los honorarios por funciones técnicas administrativas dentro del límite del 25%, a pesar de que al momento de cierre de dicho ejercicio la propia ley del tributo ya había sido modificada prescindiendo de la referencia al artículo 261 de la Ley de Sociedades el cual limita al 25% de la utilidad contable a la totalidad de los honorarios pagados a los directores, cualquiera sea el concepto al que responden.

*Por último, y **en lo que atañe al Impuesto al Valor Agregado, inquiere acerca de la procedencia de gravar con el mismo a cada uno de los directores por los honorarios percibidos por el desempeño de sus funciones técnico administrativas, independientemente que resulten o no deducibles en el Impuesto a las Ganancias, citando a tales efectos jurisprudencia existente en la materia.***

Llamado a tomar intervención el Departamento Técnico ..., este consideró aplicable, en lo que al impuesto a las ganancias se refiere, el criterio plasmado en el Dictamen N° 71/96 (DAT).

Con respecto al Impuesto al Valor Agregado, concluyó que en la medida que resulta acreditado que las funciones técnico administrativas desarrolladas no resultan inherentes al cargo de director, tales prestaciones se encontrarían alcanzadas por el gravamen.

II. En primer término, cabe señalar que el artículo 17 de la Ley del Impuesto a las Ganancias dispone que "Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga".

A su vez, el artículo 80 del mismo cuerpo legal establece que los gastos cuya deducción se admite, con las limitaciones contenidas expresamente en la ley, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por el impuesto.

En tal sentido, y entrando en las cuestiones traídas a tratamiento, el segundo párrafo del inciso j) del artículo 87 de la ley del gravamen establece que "Las sumas a deducir en concepto de honorarios de directores y miembros de consejos de vigilancia y de retribuciones a los socios administradores por su desempeño como tales, no podrán exceder el 25% (veinticinco por ciento) de las utilidades contables del ejercicio, o hasta la que resulte de computar \$ 12.500 (doce mil quinientos pesos) por cada uno de los perceptores de dichos conceptos, el que resulte mayor..." (texto con vigencia a partir de los ejercicios que cierren con posterioridad al 27/9/96 y desde el año fiscal en que opere dicho cierre para las personas físicas y sucesiones indivisas Ley N° 24698, B.O. 27/9/96).

A su vez, el tercer párrafo del artículo 142 del Decreto Reglamentario de la ley del gravamen prevé que "Las remuneraciones a que se refiere el inciso j) del artículo 87 de la ley no incluyen los importes que los directores, síndicos, miembros del consejo de vigilancia o socios administradores pudieran percibir por otros conceptos (sueldos, honorarios, etc.), los que tendrán el tratamiento previsto en la ley según el tipo de ganancia de que se trate".

Asimismo, el cuarto párrafo del citado dispositivo agrega que "A los efectos indicados deberá acreditarse que las respectivas sumas responden a efectivas prestaciones de servicios, que su magnitud guarda relación con la tarea desarrollada y, de corresponder, que se ha cumplimentado con las obligaciones previsionales pertinentes".

Sobre el particular, es menester recordar que el inciso del artículo 87 supra transcrito sufrió modificaciones con motivo de la reforma implementada a través de la Ley N° 23760 (B.O. 18/12/89), la cual eliminó la remisión que efectuaba la norma legal al artículo 261 de la Ley de Sociedades Comerciales.

Llegado a este punto, podemos decir que, a partir del cambio legal introducido por la mencionada ley, la retribución asignada a los directores por tareas distintas a las de dirección, será deducible según las previsiones contenidas en el artículo 80 de la ley y 142 de la reglamentación de la base imponible del gravamen, en la medida en que respondan a efectivas prestaciones de servicios, guarden una adecuada relación con la magnitud de la tarea desarrollada y, de corresponder, se hayan cumplido con las respectivas obligaciones previsionales.

Paralelamente, debemos agregar a ello que las mentadas erogaciones se encontrarán excluidas de la limitación contemplada en el inciso j) del artículo 87 de la ley, en tanto se verifiquen en los hechos las condiciones apuntadas en el párrafo precedente.

Al respecto, cabe señalar que la temática bajo análisis ha sido objeto de tratamiento en el Dictamen N° 71/96 (DAT), en el cual este servicio asesor sostuvo que "... el desempeño de tareas específicas ajenas a la Dirección por parte de los directores de sociedades anónimas, en principio son deducibles, a la luz del artículo 148 -hoy 142 del Decreto Reglamentario-".

Asimismo, aprecia que "... para que resulte procedente este tipo de deducciones debe tratarse de tareas ajenas a las de dirección, pues la deducción inherente a éstas ya está especialmente admitida en el artículo 87 inciso i) de la ley ...".

El mismo pronunciamiento expresa que "... ya sea que se trate de honorarios al directorio como de sueldos a favor de sus miembros, en ambos casos debe observarse el principio de causalidad que exige el artículo 80 para habilitar la deducción, en otras palabras que el gasto resulte para quien lo deduce necesario para obtener el ingreso o la fuente al cual lo atribuye".

Finalmente, destaca que "Definir si respecto de determinada situación se constata la citada relación de causalidad, requiere examinar los hechos que la caracterizan y consecuentemente valorar la prueba que a partir de los mismos se produce, actividad que por su naturaleza compete a los jueces administrativos y no a esta Asesoría, cuyas funciones consisten en interpretar las normas técnico tributarias aplicables".

En cuanto a la vigencia del texto anterior del entonces artículo 148 de la reglamentación, una vez eliminada la referencia al artículo 261 de la Ley N° 19550 que efectuaba el inciso i), actual j) de la ley, expresa que la modificación legal introducida en este último precepto "... debe llevar por lógica consecuencia a considerar que las disposiciones del artículo 148 reglamentario de ese inciso, en cuanto invocan el citado artículo 261, habrían perdido vigencia ...".

Podemos concluir, por lo tanto y en lo atinente al Impuesto a las Ganancias, que resultará procedente la deducción de honorarios por funciones técnico administrativas realizada por la rubrada en los ejercicios fiscales 1996, 1997, 1998, 1999 y 2000, en la medida en que los mismos resulten razonables en virtud de la labor realizada, no siendo competencia específica de esta área merituar en el sub examine el cumplimiento de dicha condición.

Por último, respecto a la gravabilidad en el Impuesto al Valor Agregado de los honorarios en cuestión, es del caso advertir que, de acuerdo a lo normado en el artículo 3º, inciso e), apartado 21, acápite f) de la ley del gravamen, se encuentran alcanzados por el mismo "los servicios técnicos y profesionales (de profesiones universitarias o no), artes, oficios y cualquier tipo de trabajo".

Tal situación no se ve afectada por la exención prevista en el artículo 7º, inciso h), apartado 18 de la ley, ya que la misma se limita a "Las prestaciones inherentes a los cargos de director... de sociedades anónimas ...", esto es, aquellas relacionadas con tareas de dirección propiamente dichas.

Dicho temperamento ha sido ratificado por la jurisprudencia existente en la materia. Así pues, en la causa "**Trod, Luis Moisés c/D.G.I.**", **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, del 01/02/2000**, se concluyó que la exención del artículo 7º de la ley "... se limita a prestaciones inherentes al cargo del director y no exime el total de las remuneraciones que perciben los directores".

En igual sentido se pronunció **el Tribunal Fiscal de la Nación en los autos caratulados "Garat, Howard Luis s/recurso de apelación", de fecha 01/09/99**, donde se sostuvo que "... las funciones técnico administrativas, que por otra parte pueden ser ejercidas por cualquier otra persona distinta a los directores de la sociedad, no encuadran en la acepción prestaciones inherentes al cargo de director".

SENTENCIAS DEL TFN RESPECTO DEL TRATAMIENTO DE LOS HONORARIOS POR FUNCIONES TECNICAS EN EL IVA

La Sala A del TFN entiende que los honorarios por funciones técnicas no están exentos de IVA.

La Sala B del TFN entiende que los honorarios por funciones técnicas no están exentos de IVA.

La Sala D del TFN entiende que los honorarios por funciones técnicas están exentos de IVA.

SCARAMELLA JULIO CESAR, TFN, SALA A, DEL 27.12.2012

La Sala A del TFN entiende que los honorarios por funciones técnicas no están exentos de IVA.

"I.- Que a fs. 330/368 se interpone recurso de apelación contra las resoluciones suscriptas por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la AFIP-DGI, todas de fecha 6 de diciembre de 2007. Por la primera de ellas se determinó de oficio la obligación tributaria del recurrente en

el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2001 a 2006, con más los intereses resarcitorios. En el segundo caso, **se determinó el ajuste en el impuesto al valor agregado** por los períodos fiscales 01/03 a 8/06 y 10/06 a 12/06, con más los intereses resarcitorios. Asimismo en ambas resoluciones se le aplica a la contribuyente una multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683.

(..)

II.- Que a fs. 381/398 la representación fiscal contesta el traslado del recurso, solicita, por los argumentos de hecho y derecho que expone, se confirmen los actos apelados.

III.- Que a fs. 408/408vta. se abrió la causa a prueba. A fs. 820 se decreta la clausura del período probatorio, se elevan los autos a consideración de la Sala "A" y se ponen los autos para alegar. Obrando a fs. 824/825 y fs. 826/830 los alegatos del Fisco Nacional y de la actora respectivamente. Finalmente, a fs. 833 se llaman los autos a sentencia.

(..)

VIII.- Que corresponde ahora expedirse respecto al segundo de los ajustes efectuados por el ente recaudador, esto es, la supuesta omisión de declarar las sumas percibidas por el contribuyente de la sociedad anónima Aerolíneas Argentinas.

Sobre el particular, el contribuyente sostiene durante todo su libelo recursivo que dichos importes deben ser considerados como **honorarios de directores** y no, como sostiene el ente recaudador como **honorarios por gestiones técnico administrativas**.

Dicho planteo no puede prosperar. Obsérvese que de la circularización efectuada a la empresa durante la fiscalización, surge que esta última expresa que los importes en cuestión "fueron abonados al contribuyente... en concepto de **honorarios por funciones técnico - administrativas**" (vide. ffs. 326 del Cuerpo II de Impuesto a las ganancias".

Idéntica respuesta brindó la empresa Aerolíneas Argentinas S.A. en esta instancia (fs. 440). Si bien allí solamente ha consignado que el concepto de dichos pagos fue "**honorarios**", una lógica consecuencia de ambas contestaciones es que dichos **honorarios** correspondían a las funciones técnico - **administrativas** desarrolladas por el Sr. Scaramella durante los períodos en cuestión.

Por ello, corresponde concluir que las sumas abonadas al contribuyente lo fueron por sus funciones técnico - **administrativas**, y por lo tanto debían integrar la base imponible para el cálculo del régimen simplificado.

En lo que hace a la argumentación subsidiaria de la recurrente, esto es que los importes en cuestión estarían exentos, en virtud de lo expresado en el artículo 7° de la ley de impuesto a las ganancias, cabe señalar que esta Sala en su

anterior composición, ha señalado que "Que el punto nuclear de la impugnación radica en la inteligencia que cabe asignar a la exención prevista por la Ley del Impuesto al Valor Agregado (t.o. 1977 y modif.) en su art. 7, inc. h), pto. 18."

"Al respecto, la norma de marras dispone la exención de "Las prestaciones inherentes a los cargos de director, síndicos y miembros de consejos de vigilancia de sociedades anónimas y cargos equivalentes de administradores y miembros de consejos de administración de otras sociedades, asociaciones y fundaciones, y de las cooperativas".

"VII. Que en materia de interpretación de normas impositivas la doctrina especializada sostiene que éstas deben interpretarse conforme a todos los métodos admitidos en derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquéllos, lo que equivale a decir que no existe un método general y exclusivo sino que el intérprete puede emplear cualquier criterio válido siempre que tenga como finalidad inmediata obtener el sentido verdadero de justicia (Giuliani Fonrouge, Carlos: "Derecho financiero" - T. I - Ed. Depalma - Bs. As. - 1973 - pág. 94)."

"Por su parte, tratándose de exenciones, se comparte lo sentenciado por nuestro más Alto Tribunal cuando resolvió que corresponde la estricta interpretación de las normas, salvo que las mismas resulten de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de la disposición que la introdujo (CSJN, "Guzmán, Víctor", 17/3/1973; "Centenera Fábricas Sudamericanas de Envases SAIC", 5/8/1975, entre otros)."

"En cuanto a la supletoriedad de las normas del derecho privado, el art. 1 de la L. 11683 (t.o. 1998) prescribe que en la interpretación de las disposiciones de dicha ley o de las leyes tributarias sometidas a su régimen, cuando no fuera posible fijar, por la letra o el espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antes aludidas, podrá recurrirse supletoriamente a las normas, conceptos o términos del derecho privado.

"Este Tribunal entiende que la hermenéutica de la ley debe efectuarse considerando la integridad de sus preceptos, en la medida que armonicen con todas las normas del ordenamiento jurídico vigente, y que cuando las concepciones propias del régimen impositivo no resulten decisivos para determinar la voluntad legislativa, podrá recurrirse a los principios del derecho común, con carácter supletorio posterior. Ello así, y especialmente cuando no existan en el derecho tributario normas especiales sobre el sentido a atribuir a determinadas expresiones, no es dable apartarse del alcance que otorga a las mismas el derecho privado."

"VIII. Que habida cuenta de la supletoriedad de la legislación comercial, cuya validez fuera comentada en el consid. anterior, deben distinguirse por un lado los honorarios de directores de sociedades anónimas que, previstos o no en los estatutos como un porcentaje de las utilidades son necesariamente votados por la Asamblea de Accionistas (L. 19550, art. 234, inc. 2]), no constituyendo otra cosa que la asignación de una porción de los resultados acumulados a los directores, acaso como premio o recompensa por el éxito de la gestión en el

ejercicio; y, por otro, los sueldos mensuales o periódicos u otras retribuciones que pueden percibir aquéllos de la sociedad por el desempeño de funciones técnicas y administrativas o su función gerencial. Así resulta, por otra parte, con claridad del 2do. párr. del art. 261 de la Ley de Sociedades en cuanto manda que "el monto máximo de las retribuciones que por todo concepto puedan percibir los miembros del directorio y del consejo de vigilancia, en su caso, incluidos los sueldos y otras remuneraciones por el desempeño de funciones técnico-administrativas de carácter permanente, no podrá exceder del 25% de las ganancias". (cfr. jurisprudencia de esta Sala, "Garat, Howard Luis", del 1/9/1999 y confirmado por la CNACAF Sala V con fecha 05/09/2001).

A la luz de lo expuesto, se concluye que las funciones técnico-administrativas, que por otra parte pueden ser ejercidas por cualquier otra persona distinta a los directores de la sociedad, no encuadran en la acepción "prestaciones inherentes al cargo de director".

Por lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apeladas con relación a dicho ajuste.

(..)

Por ello, **SE RESUELVE:**

1º) *Confirmar parcialmente las resoluciones apeladas con las salvedades indicadas en los Considerando VII y X. Costas en proporción a los respectivos vencimientos.*

2º) *Ordenar al Fisco Nacional que en el término de treinta (30) días practique la liquidación respectiva de conformidad con la presente, poniéndose a su disposición las actuaciones administrativas por el mismo plazo, haciéndole saber que las mismas se encuentran a su disposición en la Mesa de entradas de este Tribunal".*

PAOLINI EUGENIO, TFN, SALA B, DEL 11.06.2008

La Sala B del TFN entiende que los honorarios por funciones técnicas no están exentos de IVA.

"I. Que a fojas 32/40 se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 31/3/2006 de la AFIP-DGI, División Revisión y Recursos Regional La Plata, mediante la cual se determina de oficio la obligación tributaria de la recurrente frente a el impuesto al valor agregado correspondiente a los períodos fiscales 1/2001 a 12/2003, ambos inclusive, en la suma de \$ 94.710, con más intereses resarcitorios por \$ 76.737,34 y se aplica sanción de multa con sustento en el artículo 45 de la ley 11683 (t.o. en 1998) por \$ 75.768.

Que, el contribuyente realiza servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial como integrante de los órganos de administración y/o fiscalización en sociedades anónimas.

Que, en primer lugar, resulta preciso señalar que el presente caso reconoce su origen en una fiscalización efectuada por inspectores del Organismo Recaudador, de la que surgió que **los ingresos del contribuyente provienen de honorarios por su desempeño como director y de tareas técnico-administrativas en las sociedades Paolini Hnos. SA y Estancia Las Piedras SA, no registrando presentaciones de declaraciones juradas del impuesto al valor agregado** por los períodos fiscales 1/2001 a 12/2003, ambos inclusive. De esta manera, **se consideró que las prestaciones técnico-administrativas de carácter permanente no son inherentes al cargo de director y, por lo tanto, no están exentas en el IVA.**

(..)

II. Que, a fojas 50/60 se presenta el Fisco Nacional, contestando el recurso interpuesto negando los hechos alegados y solicitando la confirmación de la sanción.

(..)

III. Que, a foja 77 se abre la presente causa a prueba, haciéndose lugar a la pericial contable solicitada. A foja 95 se elevan los autos a la Sala "B" y se ponen para alegar, pasando a sentencia a foja 109.

(..)

V. Que, a continuación, debe este Tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo a los términos en que ha quedado trabada la litis.

Que, conforme se desprende de autos, como consecuencia de la verificación del cumplimiento de las obligaciones impositivas de la actora y en uso de las atribuciones que le son propias, **el Ente Fiscalizador observó que los ingresos del contribuyente provienen de honorarios por su desempeño como director y de tareas técnico-administrativas en dos sociedades, no registrando presentaciones de declaraciones juradas del impuesto al valor agregado** por los períodos fiscales 1/2001 a 12/2003, ambos inclusive.

Que, consultado el contribuyente respecto a las tareas específicas realizadas en las sociedades y por las cuales genera el derecho a la percepción de honorarios por tareas técnico-administrativas, **declaró en acta que obra a foja 38 de los antecedentes administrativos que en Paolini Hnos. SA efectúa permanentes viajes a las obras en las distintas provincias del país, encargándose del proyecto y dirección de las mismas y del control del mantenimiento en los talleres de la localidad de Lobos; y en Estancia Las Piedras SA realiza visitas a los campos de General Villegas, está permanentemente en el control de la cosecha, mantenimiento de equipos y controles diarios del establecimiento.** De esta manera, se consideró que tales tareas exceden la mera conducción de la empresa, y resultan prestaciones técnico-administrativas de carácter permanente y, por lo tanto, alcanzadas por el IVA.

VI. Que, **el artículo 3, punto 21, de la ley 23349 grava en forma genérica las locaciones y prestaciones de servicio**, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso; y el inciso f) de ese punto, se refiere específicamente a servicios técnicos y profesionales (de profesiones universitarias o no).

Que, por su parte, **el artículo 7 de la ley del impuesto al valor agregado** establece, en su extensa redacción, distintas situaciones o casos especiales en los que el contribuyente estará exento de tributar el gravamen.

Que, **dicho artículo, en su inciso 18), exime del impuesto a "las prestaciones inherentes a los cargos de director"**, entre otros, "siempre que se acredite la efectiva prestación de servicios y exista una razonable relación entre el honorario y la tarea desempeñada, en la medida que la misma responda a los objetivos de la entidad y sea compatible con las prácticas y usos del mercado".

Que, en este sentido, la discusión de las actuaciones gira en torno de la gravabilidad o no frente al impuesto al valor agregado de las sumas percibidas por el contribuyente.

Que, **en el caso en concreto, no se aprecia que los honorarios percibidos por el señor Paolini hayan sido específicamente por su función de director de las sociedades que integraba**. Es el mismo contribuyente, en la medida que da cuenta el considerando anterior, quien **reconoce el desempeño de tareas que ampliamente exceden las inherentes al cargo de director**, situación que se ve robustecida por las distintas actas de asambleas donde se observa que se aprueban y fijan honorarios como director y retribuciones por tareas técnico-administrativas, en forma separada.

Que, **de la lectura del artículo 7, inciso 18), surge con claridad la intención del legislador de eximir del pago del impuesto solamente a las "prestaciones inherentes a los cargos de director"**, circunstancia que en modo alguno se ve alterada por la reforma de la ley 25239 (2º párr. del actual art.) ni por el artículo 261 u otros de la ley de sociedades comerciales.

Que, **en efecto, el agregado que introduce la reforma antes mencionada, viene a complementar a la exención dispuesta, en cuanto a los requisitos que se deben cumplir para ser acreedor de la misma, pero siempre haciéndose referencia a las "prestaciones inherentes a los cargos de director", único supuesto eximido en lo que nos convoca**. Asimismo, de la ley de sociedades comerciales no se puede colegir, como lo expresara la recurrente, que a los efectos impositivos son inherentes al cargo de director todas aquellas tareas que derivan del mismo. Por el contrario, simplemente se establece un monto máximo de retribuciones que por todo concepto pueden percibir quienes ostenten tal carácter, de lo que en modo alguno puede llegarse a la conclusión de que todo servicio que realice un director está exento del pago del gravamen, máxime ante la literalidad antes expresada de la ley del impuesto al valor agregado.

Que, en este sentido, **debe interpretarse que las funciones técnico-administrativas, que pueden ser ejercidas tanto por los directores de la sociedad como por personas distintas a ellos, no encuadran en la acepción "prestaciones inherentes al cargo de director" a los efectos de la exención del impuesto al valor agregado** (en igual sentido "Garat Howard, Luis", TFN Sala "A", 1/9/1999).

Que, en definitiva, **las tareas llevadas a cabo por el contribuyente se tratan de actos realizados sin relación de dependencia y a título oneroso, no contempladas como prestaciones inherentes al cargo, y por ende, alcanzadas por el IVA.**

Que, por su parte, la pericial contable (vide fs. 81/85) resulta inconducente a los efectos de esclarecer la naturaleza de la tarea que realiza el contribuyente, verdadero fundamento del ajuste, limitándose a formalidades no controvertidas, como ser la forma en que fueron aprobadas las asignaciones de las remuneraciones, las registraciones en los libros contables rubricados o la imputación de las mismas en el impuesto a las ganancias.

Que, respecto de lo manifestado por el apoderado de la actora en el alegato, en cuanto a que no corresponde incluir al período 2001 y enero 2002 en la determinación, por no estar incluidos en la orden de intervención, debe hacérsele saber que la petición resulta extemporánea y, por esa razón, no corresponde efectuar análisis alguno.

(..)

VII. Que, sentado lo antedicho, corresponde considerar el agravio de la actora referido a la proyección mensual que realizase el Fisco Nacional en la determinación de oficio y que se decidiera tratar junto con el fondo de la cuestión conforme lo dicho en el considerando IV.

Que, debe recordarse que el criterio adoptado por el Organismo Fiscal surge de la Vista (art. 17 L. 11683) a fojas 82/88 de los a.a., en la que el Juez Administrativo sostuvo que "en lo relacionado a la imputación de la obligación impositiva o perfeccionamiento del hecho imponible, cabe atribuirse por la naturaleza de prestación continua, al cierre de cada período fiscal [art. 5, inc. b), de la ley, t.o. 1997 y modif.]". De esta manera, a foja 86 obra la liquidación del impuesto, individualizándose la asignación de remuneración por servicios técnicos, que da lugar a la atribución proporcional de ingresos por período fiscal, base del pertinente tributo.

Que, el artículo 5, inciso b), de la ley del gravamen dispone en su parte pertinente que: "El hecho imponible se perfecciona: ... En el caso de prestaciones de servicios y de locaciones de obras y servicios, en el momento en que se termina la ejecución o prestación o en el de la percepción total o parcial del precio, el que fuera anterior...".

Que, cabe aclarar que, el caso que nos ocupa, se trata de una prestación o servicio continuo, es decir aquel tipo de actividad en la que no existe un plazo

prefijado para su terminación, sino que, por el contrario, se caracteriza por perdurar en el tiempo.

Que, con referencia a esta clase de servicios, el artículo 21 del decreto reglamentario 692/1998 entiende que la prestación "tiene cortes resultantes de la existencia de un período base de facturación mensual, considerándose, a los efectos previstos en el inciso b), del artículo 5 de la ley, que el hecho imponible se perfecciona a la finalización de cada mes calendario".

Que, no obstante esto, debe destacarse que el contribuyente de autos recibe remuneraciones variables e indeterminadas, aprobadas y fijadas por la Asamblea de Directores al cierre del ejercicio, anualmente. En función de esto, no existiendo de antemano un precio pactado por el servicio, no habría base imponible sobre la cual determinar el gravamen a la finalización de cada mes calendario, razón por la cual, no constando en autos percepciones parciales de honorarios, corresponde remitir el momento de generación del débito fiscal al de la efectiva determinación de la base (en el mismo sentido Rubén A. Marchevsky, IVA Análisis Integral, Ed. Macchi, 2ª ed., pág. 192 y ss.).

Que, tal fue el criterio que, asimismo, adoptara la inspección actuante oportunamente, y que se puede apreciar de la "prevista" obrante a fojas 41/42 del expediente administrativo, donde claramente se observa que se toman los ingresos a la fecha en que la asamblea societaria los fijara y aceptara, y se calcula el pertinente débito fiscal en el mismo mes calendario.

Que, habida cuenta de lo expresado, corresponde confirmar el impuesto en la medida en que se da cuenta y ordenar al Fisco Nacional que realice una nueva liquidación del tributo que aquí se confirma.

VIII. Que, no obstante, debe desestimarse el otro agravio que se decidiera tratar junto con el fondo de la cuestión en el considerando IV, y que versa sobre la incorrecta determinación de la base imponible debido a que tratándose de un contribuyente no inscripto en el IVA, debe detraerse en la tasa del impuesto (21%). Al respecto, no se advierte que el Fisco Nacional se haya apartado del procedimiento reglado por la ley del gravamen en cuanto a la aplicación de la alícuota correspondiente sobre los ingresos del contribuyente aprobados por la asamblea, razón por la cual no corresponde hacer lugar al planteo articulado por la apelante.

(..)

X. Que, resta analizar el aspecto infraccional de la determinación del impuesto al valor agregado, con sustento en el artículo 45 de la ley procedimental y que se graduara en el 80% del tributo dejado de ingresar.

Que, corresponde señalar que el artículo 45 de la ley 11683 -t.o. en 1998- requiere para la configuración de la infracción que tipifica, la concurrencia de dos elementos: por una parte la omisión de pago de impuestos y/o la omisión de actuar como agente retención y, por otra, el medio comisivo, que puede ser la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de

declaraciones juradas inexactas, siempre y cuando el juez administrativo descarte la existencia de "declaración engañosa", y en la medida que no exista error excusable.

Que, en este sentido, se visualiza en el caso de autos una situación de hecho que claramente pudo dar lugar a que el contribuyente se considerara no obligado al pago del impuesto.

Que, debe señalarse que luego de la reforma introducida a la ley del IVA mediante la ley 25239, existe doctrina divergente en cuanto a las consecuencias impositivas de las tareas técnico-administrativas de los directores, siendo dable mencionar al doctor Hugo Kaplan (Errepar, DTE 02/2000) y los doctores Nelson N. Bilbao y Gustavo Siryi ("Tratamiento fiscal de las retribuciones al Directorio por el desempeño de funciones técnico-administrativas", Errepar, DTE, Junio 2005) como algunos de los que interpretan exentas este tipo de tareas.

Que, asimismo, la Sala III de la Alzada en un caso análogo, aunque posterior a la reforma de la ley, sostuvo que "la sanción debe ser dejada sin efecto, pues la conducta de la actora puede atribuirse a un error excusable al considerar que sus honorarios se encontraban exentos de IVA en razón del cargo que detenta", agregando que "Ello así no concurre en el caso, el elemento subjetivo que contempla el artículo 45, ley 11683" (conf. Doctrina de la causa "Trode, Luis Moisés", 2000/2/1).

Que, atento lo manifestado, corresponde revocar la multa impuesta.
Por ello,

SE RESUELVE:

- 1) Rechazar la nulidad articulada por la parte actora, con costas.
- 2) Confirmar parcialmente el ajuste efectuado en cuanto determina impuesto y accesorios, salvo en la medida que da cuenta el considerando VII. Costas en proporción a los respectivos vencimientos.
- 3) Revocar la multa aplicada con sustento en el artículo 45 de la ley procedimental. Costas por su orden atento las particularidades del caso en este aspecto.
- 4) Ordenar al Fisco Nacional que, en el término de ley, practique reliquidación de los montos que resulta adeudar la recurrente en función de la forma en que se resuelve en la presente causa. A tales efectos, pónganse los antecedentes administrativos de la causa a disposición de la representación fiscal en la Mesa de Entradas de este Tribunal, de donde deberá retirarlos en el término de cinco (5) días de notificada de la presente".

FREIRE ANDRES Y BILINKIS SANTIAGO, T.F.N., SALA D, DEL 23.11.2007

La Sala D del TFN entiende que los honorarios por funciones técnicas están exentos de IVA.

“El doctor Brodsky dijo:

*I. Que a fs. 72/97 los Sres. Santiago Bilinkis y Andrés Freire interponen recurso de apelación, contra las resoluciones de fecha 16 de diciembre de 2003 — agregadas a fs. 8/36 y 38/66 respectivamente—, dictadas por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la AFIP - Dirección General Impositiva, por las que **se determina de oficio a cada uno de ellos en forma separada, el saldo de impuesto al valor agregado** a favor del organismo fiscal correspondiente a los períodos de noviembre de 1998 a diciembre de 2001 en el caso del Sr. Bilinkis y de noviembre de 1999 a diciembre de 2001 para el Sr. Freire. Asimismo en ambas resoluciones se liquidan e intiman los intereses resarcitorios correspondientes y se les aplica una multa equivalente al 70% del impuesto omitido.*

(..)

II. Que a fs. 112/123vta. el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. Expone que de la auditoría practicada a los estados contables de Office Net S.A. los inspectores observaron que la firma no consideró, en lo atinente al tema de los honorarios técnico-administrativos, la existencia de topes legales algunos en el impuesto a las ganancias que limiten su detracción. Admite que del análisis de los libros societarios y las actas de asamblea de cada período anual, se verificó que los importes eran coincidentes con lo declarado por los recurrentes como renta de 4° categoría en el mencionado impuesto, concluyendo que tales honorarios recibidos por los directores de la S.A. están alcanzados por el IVA según lo normado por el art. 3° inc. e) apartado 21 acápite f) de la ley del gravamen, sin que ello se vea afectado por la exención establecida en el art. 7° inc. h) apartado 18 de la ley citada puesto que se limita a las prestaciones inherentes a cargos de director de S.A. en función a las tareas de dirección propiamente dichas. Frente a ello el Fisco liquidó el IVA resultante a partir de noviembre de 1998 atento lo estipulado por el art. 5° de la Res. general 211 (AFIP) (B.O. 28/9/98).

(..)

*V. Que **la cuestión traída a decisión se centra en establecer si los honorarios percibidos por los Sres. Freire y Bilinkis en su carácter de Directores de la firma Office Net S.A. por el desempeño de funciones técnico-administrativas, se encuentran alcanzadas por las previsiones contenidas en el art. 3° inc. e) apartado 21 f) de la ley del IVA o si procede la exención dispuesta en el art. 7° inc. h) apartado 18 de dicha ley como sostienen los recurrentes.***

Que en este caso, los apelantes se agravan puntualmente de que los funcionarios fiscales no tuvieron en cuenta que las remuneraciones percibidas por los directores responden a más de una actividad y que es por el desempeño de funciones específicas que desarrollan dentro de la firma, lo que estaba

expresamente previsto en el inc. i) del art. 87 de la ley del impuesto antes del dictado de la ley 23.760 (B.O. 18/12/89) —aplicable desde el 18/12/1989— en cuanto quita toda remisión al art. 261 de la ley 19.550 de Sociedades Comerciales, y objeta que el Fisco intente semejar el hecho imponible en el impuesto al valor agregado con disposiciones de la ley del impuesto a las ganancias que limitan las deducciones de erogaciones sociales.

Que el art. 87 inc. j) de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. 1997 y modif.) establece que se podrán deducir las sumas que se destinen al pago de honorarios a directores, síndicos o miembros del consejo de vigilancia, hasta el monto máximo del 25% de las utilidades contables del ejercicio, o hasta el que resulte de computar \$12.500 por cada uno de los perceptores de dichos honorarios, el que resulte mayor, siempre que se asignen dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del año fiscal por el cual se paguen y las sumas que superen el límite indicado tendrán para el beneficiario, el tratamiento de honorarios. Por su parte el art. 142 del reglamento (dec. 1344/98), dispone que el monto deducible, se imputará al ejercicio por el que se paguen los honorarios si, dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada de la sociedad correspondiente al mismo, dichos honorarios hubieran sido asignados en forma individual por la asamblea de accionistas o por el directorio, si el primer órgano citado los hubiera atribuido en forma global, precisando que las remuneraciones a que se refiere el inc. j) del art. 87 de la ley no incluyen los importes que las personas allí detalladas pudieran percibir por otros conceptos (sueldos, honorarios, etc.), los que tendrán el tratamiento previsto en la ley según el tipo de ganancia de que se trate, agregando que a tales efectos deberá acreditarse que las respectivas sumas responden a efectivas prestaciones de servicios, que su magnitud guarda relación con la tarea desarrollada y que se ha cumplido con las obligaciones previsionales.

Que la deducción de las sumas acordadas a los socios administradores por su desempeño como tales, adquiere importancia cuando se trata de una sociedad en la que, además del o de los socios administradores, existen otros socios sin esa función. Que no obstante el breve análisis de las normas referidas al impuesto a las ganancias, corresponde circunscribirse a las normas previstas en la ley del impuesto al valor agregado que rigen la presente cuestión.

Que para afirmar que las sumas percibidas por los apelantes en concepto de honorarios, se encuentran gravadas por el IVA, el organismo fiscal se funda en el art. 3° de la ley del gravamen que dispone que: "Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación:", estableciendo el inc. e) apartado 21 punto f) que se encuentran gravadas "Los servicios técnicos y profesionales (de profesiones universitarias o no), artes, oficios y cualquier tipo de trabajo."

Por su parte la actora sostiene que tales ingresos se encuentran exentos con fundamento en las disposiciones del art. 7° de la ley que expresamente declara exentas en su inc. h) "las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21 del inc. e) del art. 3° que se indican a continuación:.... 18) Las prestaciones

inherentes a los cargos de director, síndicos y miembros de consejos de vigilancia de sociedades anónimas...".

VI. Que no está controvertido en autos que los Sres. Andrés Freire y Santiago Bilinkis se desempeñaban como directores de la firma Office Net S.A. cumpliendo las funciones de gerente comercial y gerente operativo, respectivamente, siendo la profesión de ambos la de licenciados en economía, a lo que debe agregarse que según surge de las actas de Asamblea aportadas durante la fiscalización, fueron asignados por Asamblea honorarios técnico administrativos desde el inicio de las actividades comerciales de la firma, habiéndose constatado que los importes percibidos por honorarios coinciden con lo declarado por cada uno de ellos como renta de cuarta categoría en el impuesto a las ganancias, sin que mereciera objeciones por parte del Fisco respecto de la liquidación de ese gravamen; circunstancias acreditadas en las actuaciones administrativas y que han sido expresamente admitidas por el Fisco en el informe de inspección, la resolución y el escrito de conteste.

Que en el escrito de apelación se remarca que las funciones que llevan a cabo los recurrentes son todas las necesarias para dirigir y administrar la sociedad con el fin de dar cumplimiento al objeto social, desempeñándose —como se dijera— como gerentes en el área comercial y operativa y ha sido reconocido por la Asamblea societaria que ambos cumplen funciones técnico administrativas. Que en la nota presentada por el apoderado de Office Net S.A. (fs. 84/89 cuerpo antecedentes Bilinkis e igual foliatura de las actuaciones correspondientes a Freire) al responder el requerimiento cursado por la fiscalización en cuanto a los honorarios del directorio por prestaciones técnico administrativas, señala que conforme lo dispuesto por el art. 261 de la ley 19.550, **la Asamblea fijó las remuneraciones del directorio aclarando en las actas pertinentes que esas sumas respondían a la retribución por el desempeño diario y cotidiano de las funciones técnico administrativas que ejercían los directores Sres. Freire y Bilinkis.** A ello cabe agregar que de los papeles de trabajo obrantes en las actuaciones, surge que la inspección tuvo oportunidad de cotejar las actas de asambleas involucradas, transcribiendo los párrafos relevantes, constatando la veracidad de los dichos del apoderado de la empresa (act. adm. cit., fs. 90/91).

Que resta pronunciarse sobre la prueba producida ante esta instancia. Que junto con el informe brindado por la AFIP (fs. 139/155 de autos en contestación al oficio diligenciado), se acompañan copias de los datos de inscripción de tributos registrados ante el organismo fiscal de cada uno de los actores, observándose que: a) el Sr. Freire tramitó su inscripción en el IVA como "exento" desde el 1/10/98 habiendo solicitado su baja el 19/12/2003 la que fue otorgada; b) el Sr. Bilinkis solicitó su inscripción en el IVA también como "exento" el 1/10/1998, sin que mereciera ninguna objeción por parte del Fisco tal situación, la que recién es puesta en tela de juicio con motivo de la auditoría llevada a cabo en enero de 2002 a la sociedad de la cual son directores, según se evidencia en el informe de inspección agregado (act. adm. Sr. Freire, fs. 224/240).

Que en la pericia contable incorporada a fs. 163/174 de autos, los peritos confeccionaron seis planillas con el detalle de los directores de la sociedad en los períodos 1998 a 2001 y las retribuciones por todo concepto abonadas a cada uno de ellos, individualizando el acta de asamblea por la que se aprobaron e informaron la imputación impositiva dada a las mismas, haciendo mención de las retenciones practicadas al momento del pago de la retribución asignada (fs. 164/169).

VII. Que el hecho de que los sujetos fiscalizados actúen en forma concomitante con su condición de director como gerentes (comercial y operativo), dicha circunstancia no otorga fundamento a la pretensión fiscal, como se expresa en los actos apelados (fs. 19 y 49 último párrafo de ambas), puesto que no hay ninguna disposición que limite o prive a los Directores de asumir otras funciones para las que se encuentran debidamente preparados —en este caso por su profesión de licenciados en economía—, condicionando a la empresa a que designe otras personas para esos puestos. Que de las constancias de autos ha quedado demostrado que las funciones que cumplen los Directores son consecuencia de las tareas técnico-administrativas que desempeñan en la firma, a lo que debe agregarse que las remuneraciones objetadas por el ente fiscal se encuentran debidamente registradas en los libros contables como honorarios por el desempeño como director en funciones inherentes a la empresa, sin que el Fisco haya arrojado ninguna probanza que lo contradiga.

Que ello así, y dado que **las tareas que los Sres. Freire y Bilinkis desarrollan tienen directa relación con su incumbencia profesional y con el objeto social de la empresa de la que son integrantes del Directorio, cabe concluir que los honorarios por ellos percibidos se encuentran exentos del impuesto al valor agregado, a tenor de lo preceptuado por el art. 7, inc. h), pto. 18, de la ley del gravamen**, y ello porque si bien por la ley 23.871 (B.O. 24/10/90) se sometió a imposición a los servicios técnicos y profesionales (de profesiones universitarias o no), no existe en el caso contratación de los servicios de los recurrentes por parte de la sociedad para la prestación de las tareas que desempeñan, y además porque la norma exentiva antes referida, expresamente excluye del ámbito de imposición establecido en el art. 3° de la ley del gravamen a los honorarios de directores, sin condicionamiento alguno.

Ello es de estricta lógica, porque se advierte que en el ámbito del IVA, el legislador no ha querido gravar a estos servicios por ser del tipo instrumental, al igual que los prestados en relación de dependencia, en razón de que el valor añadido en esta etapa de la prestación estará gravado en cabeza de la sociedad, que es el verdadero sujeto activo del tributo, ya que el IVA recaerá sobre el precio de los bienes vendidos o de los servicios prestados por la misma (cfr. Diez, Humberto: "Impuesto al Valor Agregado", Ed. Errepar, Bs. As., 1998, pág. 29).

El solo hecho de que exista una limitación para que el ente societario pueda deducir de su liquidación del impuesto a las ganancias, hasta el 25% de los honorarios pagados a sus directores no constituye de ninguna manera una autorización para gravar el excedente con IVA, porque la prestación es única y así aparece en los registros sociales y contables. Del mismo modo, suponer que

ese 25% no estaría gravado por el IVA y el resto sí, es una solución de compromiso que no surge de ninguna norma vigente y que únicamente puede aplicarse cuando existen ganancias o, de no haberlas o ser mínimas, cuando las sumas abonadas a cada director no superan los \$12.500 por año. En esas condiciones, está claro que la separación entre prestaciones exentas y gravadas por el IVA carece de legitimidad.

Que considero pertinente señalar que este tema ya mereció el análisis de esta sala D al resolver la causa "Trode, Luis Moisés s/recurso de apelación - impuesto al valor agregado" (Expte. N° 15.553-I), sentencia de fecha 10/3/1999 a la que me remito en mérito a la brevedad, en la que adherí al voto de la Dra. Gramajo. Que en dicha oportunidad también se dijo que: "...es doctrina de este Tribunal sentada en la causa "Sanifa Santarelli" (Expte. N° 358, sentencia de fecha 21/2/62), que las remuneraciones de los directores por su función de gobierno y dirección de la sociedad, así como también las de los síndicos, no pueden considerarse encuadradas, a los efectos de su deducción, en las normas legales precitadas [ley 11.682, t.o. 1962, inc. g) del art. 70], ya que ellos no revisten el carácter de personal de la sociedad ni obreros o empleados de la misma y, menos aún, el de contratados por ella".

Que esta mención apunta a destacar que **—no obstante el criterio aplicado por las salas III y V de la Excma. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al resolver el 1/2/00 y el 5/9/01 las apelaciones deducidas en las causas "Luis M. Trode" y "Howard L. Garat", respectivamente—, la exención que consagra el art. 7°, inc. h) punto 18 de la ley del IVA alcanza a las prestaciones "inherentes" a los cargos de director, síndicos, etc., sin ninguna clase de limitaciones que las condicionen, salvo aquellas que se refieren a la acreditación de la efectiva prestación de los servicios, su compatibilidad con los objetivos de la entidad que los recibe y la razonabilidad de la remuneraciones pagadas, con relación a los usos del mercado laboral; todos requisitos que si bien fueron incorporados a la ley del IVA a partir del 1/1/2000 (ley 25.239, art. 2, inc. f), ya se encontraban previstos con análogo alcance, en el último párrafo del art. 142 del reglamento de ganancias, vigente en 1998 (dec. 1344/98).**

A tal efecto, **debe advertirse que la acepción "inherente" aplicada al caso de los directores es sinónimo de "correspondiente", "inseparable", "anexo".** Si la misma ley 25.239 omitió definirla y menos aún acotarla, estimo que no es oportuno hacerlo ahora, toda vez que la existencia de directores que desarrollan tareas ejecutivas por delegación, es una realidad habitual y tangible en la gran mayoría de las sociedades, por lo que sus retribuciones obedecen a esas prestaciones que realizan para ellas y no a la circunstancia de integrar directorios, los que a su turno pueden ser fuente de ingresos adicionales, normalmente ligados a los resultados obtenidos, pero que carecen de la característica de ser permanentes o estables.

Abona este criterio la separación respecto de las restantes normas del derecho común, que aparejó la ya citada eliminación de la remisión al art. 261 de la ley

19.550, ya que a partir de ese momento, quedó claro que el tratamiento del tema quedaba confinado a las herramientas que provee el derecho tributario.

VIII. Que sobre la base de las consideraciones expuestas precedentemente, **cabe concluir que la determinación efectuada por el ente recaudador se apoya en una interpretación que desnaturaliza la exención y en consecuencia, debe revocarse** en todas sus partes.

Por la forma en que se resuelve no procede pronunciarse sobre los restantes agravios vertidos en autos. Las costas quedan a cargo del Fisco Nacional.

La doctora Sirito dijo:

I. Que comparto el relato de los antecedentes de la causa efectuado en los puntos I,

II y III del voto del doctor Brodsky y adhiero al rechazo de la defensa de nulidad propiciado en el punto IV de dicho voto.

Que disiento en cambio en cuanto al tratamiento procesal de la nulidad que se refleja en la falta de imposición de las costas a la vencida.

Como surge del señalado apartado VI del voto referido, la defensa de nulidad es analizada y rechazada por el Vocal instructor de la causa —criterio que se comparte—.

No obstante, no se aplican las costas a la recurrente y se omite consignar el aludido resultado en la parte dispositiva del decisorio.

Sin embargo, en esta ocasión el doctor Brodsky ha sentido la necesidad de fundamentar la ausencia de la imposición de costas y ha recordado que en algunos casos análogos, esta sala D —por mayoría— ha sentado este criterio, en tanto la suscripta ha sostenido invariablemente en similares circunstancias que:

"...Aunque la parte proponente no le otorgó a la nulidad que articulara el carácter de previo y especial pronunciamiento, no puede pasarse por alto que de haber prosperado hubiera puesto fin al litigio, lo que confiere al planteo las características de una decisión incidental que apareja la imposición de costas puesto que —cabe reiterarlo— no es condición necesaria para que proceda la condena en costas que al plantear la defensa de nulidad se le confiera el carácter de previo y especial pronunciamiento."

"Asimismo porque se ha provocado un dispendio jurisdiccional."

II. Que **en cuanto a la cuestión de fondo, adhiero a las conclusiones del voto del doctor Brodsky por las cuales se arriba a la revocación de las resoluciones apeladas** en autos, con costas.

El doctor Torres dijo:

Que adhiero a las conclusiones del doctor Brodsky tanto sobre la nulidad cuanto sobre el fondo de la controversia, salvo en el punto relativo a las costas sobre la nulidad que se imponen a los apelantes.

Del resultado de la votación que antecede, **por mayoría; se resuelve:** 1º) Rechazar la defensa de nulidad interpuesta por la recurrente, con costas. 2º) **Revocar la resolución apelada en todas sus partes**, con costas. — Agustín Torres. — María I. Siritto. — Sergio P. Brodsky”.

GARAT HOWARD LUIS, C.N.A.C.A.F. SALA V, DEL 05.09.2001

“I - Que mediante sentencia de fojas 116/20 **el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó, en todas sus partes, la resolución emanada de la División Determinaciones de Oficio de la Región Santa Fe de la Dirección General Impositiva de fecha 3/9/1997, por la que se determinó de oficio la obligación fiscal de la actora en el impuesto al valor agregado** correspondiente a los períodos fiscales de enero de 1992 a octubre de 1996, ambos inclusive, con más intereses resarcitorios y se le aplicó la multa equivalente al 80% del impuesto determinado, en lo términos del artículo 45 de la ley 11683.

Para así resolver, desechó el planteo de nulidad que hiciera la actora, por considerar que el acto recurrido no transgredió lo dispuesto por los artículos 17 de la ley 11683 (t.o. 1998), que requiere el dictado de resolución fundada, y 7, inciso b) y e), de la ley 19549, que establecen que el acto administrativo debe sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirven de causa y en el derecho aplicable y que deben ser motivados, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitirlo. Señaló al respecto, que de la sola lectura de los expedientes administrativos surgían los hechos y las normas aplicables que sustentaban el dictado de la resolución recurrida, de manera que la misma se encontraba suficientemente "motivada".

En cuanto al fondo del asunto, consistente en determinar si las actividades desarrolladas por el actor en la empresa Glutal SA, y las sumas por ellas recibidas, encuadraban en la exención consagrada por el artículo 7, inciso h), apartado 18, de la ley de impuesto al valor agregado, o si por el contrario aquéllas se encontraban gravadas en virtud de lo normado por el artículo 3, inciso c), apartado 21, punto f, de aquel ordenamiento, consideró que los honorarios en cuestión habían sido percibidos por el desempeño de tareas de carácter técnico-administrativas y no por la función específica de director de la sociedad que integraba.

Por lo expuesto, y luego de reseñar las funciones que desempeñaba el recurrente dentro de la empresa, concluyó que "la relación entablada entre Glutal SA y el Sr. Howard Luis Garat ha sido llevada a cabo entre dos personas distintas, por lo que la misma se encuentra alcanzada por el impuesto al valor agregado, ya que se trata de actos jurídicos que se han realizado sin relación de dependencia y con contraprestaciones, es decir, a título oneroso, debiéndose prescindir del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina (conforme artículo 3, inciso 3], apartado 21, punto f, ley de impuesto al valor agregado -t.o. 1977-)".

Confirmó también la multa aplicada en los términos del artículo 45 de la ley 11683, por considerar que si bien para la procedencia de dicha sanción debían verificarse concurrentemente los aspectos objetivo y subjetivo configuradores del ilícito de marras, el primero de dichos aspectos había quedado comprobado en autos, sin que la imputada haya aportado elementos probatorios suficientes que permitieran acreditar su ausencia de culpa y eximirla, por ello, de sanción impuesta o graduar la misma en un importe de menor tenor.

II - Que contra dicho pronunciamiento apeló la actora a fojas 124, expresando agravios a fojas 129/37, los que fueron replicados por su contraria a fojas 149/59 vuelta.

La recurrente manifiesta que es uno de los tres integrantes del directorio de Glutal SA, los que a su vez son los socios fundadores y únicos accionistas, por lo cual ejecutan todas las tareas inherentes al cargo de director y se agravia en tanto el decisorio en análisis interpretó erróneamente que lo percibido por las prestaciones corresponden únicamente a la labor profesional (tareas técnicas), no percibiendo retribución alguna por las demás tareas desempeñadas (de dirección y gerenciales).

Señala que, en tales términos, la sentencia resulta irrazonable, toda vez que de ella se desprendería que la mencionada empresa no tiene directores ni administradores.

Alega que, si bien oportunamente había manifestado que los honorarios correspondían al desempeño de tareas técnico-administrativas, ello no tuvo la intención de excluir otras tareas, sino que, por el contrario, se hizo a fin de que se entienda que dichas prestaciones correspondían "no sólo al desempeño de su carácter de director, sino que también comprendían a su desempeño de funciones de las otras tareas" (fs. 130/1).

Afirma, por otro lado, que el carácter de director de sociedad anónima consta fehacientemente y no fue objetado en ningún momento por la auditoría fiscal.

Cuestiona también, la aplicación supletoria de la legislación comercial, pues del mismo texto de la ley "surge con claridad la intención del legislador".

Por lo expuesto, señala que los honorarios recibidos lo fueron en carácter de director de la empresa y por lo tanto quedaban comprendidos en la excepción traída por el artículo 7, inciso h), apartado 18, de la ley de impuesto al valor agregado.

Finalmente se agravia de la multa impuesta, toda vez que en sus términos "es evidente la existencia de un error excusable a los fines de eximir al contribuyente de la multa que eventualmente le pudiese corresponder".

III - Que mediante escrito obrante a fojas 191 y vuelta la parte actora se allana incondicionalmente, con fundamento en las previsiones del decreto 93/2000, respecto del monto resultante de la sentencia dictada por la Sala III de este Tribunal en los autos "Trode, Luis Moisés c/DGI" de fecha 1/2/2000, quien, según sus dichos, se encontraría en su misma situación y la auditoría fiscal realizada en la firma Glutal SA habría determinado ajustes idénticos a los aquí pretendidos.

Consecuentemente, solicita que se tenga por condonada la multa impuesta y eximidos los intereses superiores al 1% mensual, según lo dispuesto en el artículo 5 del decreto 93/2000, por la parte allanada y se continúe con la discusión por los restantes montos.

IV - Teniendo en cuenta lo expuesto, y la conformidad prestada por el Fisco Nacional en el punto IV de su escrito de fojas 209/11 vuelta, luego del nuevo traslado conferido a fojas 197, resulta necesario determinar, previo a resolver y para precisar los puntos sujetos a decisión, los importes respecto de los cuales ha procedido el mencionado allanamiento.

Conforme surge del plan de facilidad de pago al que se acogiera el actor con fecha 23/5/2000, en los términos del decreto 93/2000, obrante a fojas 175/87, y de lo manifestado por el Fisco Nacional a fojas 209 vuelta, el recurrente desiste respecto de la suma a la que arribasen, en concepto de impuesto al valor agregado determinado por los períodos fiscales de enero de 1992 a diciembre de 1995, los peritos contadores en forma coincidente (fs. 75/8), conforme las pautas propuestas por el actor.

Continuando, por lo tanto, la discusión por los importes no involucrados en el mencionado allanamiento, es decir, tanto por los períodos fiscales no incluidos directamente en el acogimiento en cuestión, a saber: 1/1996 a 10/1996 por \$ 3.500 cada uno, como por los importes que parcialmente no incluyera la actora en aquél, con más los intereses resarcitorios y multa que correspondiesen.

V - Que el artículo 3, punto 21, de la ley de impuesto al valor agregado grava en forma genérica las locaciones y prestaciones de servicios, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso; y el inciso f) de ese punto, se refiere específicamente a servicios técnicos y profesionales; mientras que la exención del artículo 7, inciso h), apartado 18, sólo exime de la tributación, en lo que aquí interesa, a "las prestaciones inherentes a los cargos de director ... de sociedades anónimas...".

Que, si bien de las declaraciones expresas tanto de la firma Glutal SA (fs. 19 de los a. a.), como del responsable Garat (fs. 17 de los citados anteriores), surge que los honorarios percibidos por este último no fueron por el desempeño de las funciones de director de sociedad anónima, sino de tareas técnico-administrativas, no puede desconocerse, como hiciera el tribunal a quo, que parte de aquéllos eran percibidos en su carácter de integrante del directorio (calidad ésta que fuera reconocida por el propio Fisco -conforme fs. 4 y 42 vta. de estos actuados- y que se desprende del análisis del total de las actividades cumplidas), y por tanto respecto de este porcentaje resulta procedente la mencionada exención.

Que para determinar dicho porcentaje resulta razonable tomar el límite del 25% calculado sobre el resultado final del ejercicio luego de deducir el impuesto a las ganancias, criterio seguido en el dictamen conjunto elaborado por los peritos contadores a fojas 75/8, no impugnado en cuenta a su monto por la demandada.

Conforme a lo señalado en los párrafos precedentes corresponde encuadrar las sumas a las que se arriba en la exención consagrada por el artículo 7, inciso h), apartado 18, de la ley de impuesto al valor agregado, por haber sido percibidas por el desempeño de tareas de director de sociedad. ASÍ SE RESUELVE.

VI - Que, en consecuencia, respecto a los períodos 1992 a 1995, teniendo en cuenta el allanamiento parcial efectuado por el recurrente -respecto de la suma que, conforme las pautas fijadas en el considerando anterior, se entienden sujetas al impuesto-, la conformidad de la demandada prestada en su escrito de fojas 209/11 vuelta y las fechas de vencimiento de las obligaciones reclamadas en autos, resulta de aplicación al caso lo establecido en el artículo 7 del decreto 93/2000, por el que el Poder Ejecutivo Nacional estableció que "las multas y demás sanciones correspondientes a obligaciones sustanciales vencidas y cumplidas al 31 de octubre de 1999, inclusive, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes".

Por lo expuesto, corresponde declarar condonada la multa impuesta en la proporción por la cual el recurrente se acogiera al mencionado régimen de regularización. ASÍ SE RESUELVE.

VII - Que, por los períodos 1/1996 a 10/1996, toda vez que el recurrente no ha efectuado respecto a ellos acogimiento alguno, ni ha expuesto ante esta Cámara razones especiales para su exclusión, corresponde mantener la determinación practicada por el organismo recaudador respecto de los importes que, conforme las pautas dispuestas por el considerando V, se consideran gravados por el impuesto al valor agregado de conformidad con el artículo 3, inciso c), apartado 21, punto f, con más los intereses resarcitorios y la multa impuesta reducida proporcionalmente a la parte del tributo que corresponda pagar. ASÍ SE RESUELVE.

VIII - Que, en virtud del resultado al que se arriba, las costas se imponen en un 75% a cargo del actor y en un 25% a cargo del demandado. ASÍ también SE RESUELVE.

IX - Por lo tanto, se hace lugar en parte al recurso de la actora, se modifica el fallo apelado y se confirma, también en parte la determinación tributaria de conformidad a los montos calculados en el informe pericial. Se declara condonada la multa impuesta por los períodos 1992 a 1995 en la proporción por la cual el recurrente se acogiera al mencionado régimen de regularización. Las costas se ajustarán a lo dispuesto en el considerando VIII".

GARAT HOWARD LUIS T.F.N. SALA A DEL 01.09.1999

"I. Que a fs. 20/28 se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 3/9/1997, dictada por la DGI, por la que se determina de oficio la obligación fiscal de la actora en el IVA correspondiente a los períodos fiscales enero 1992 a octubre 1996, ambos inclusive, con más intereses resarcitorios y se le aplica la multa prevista por el art. 45 de la L. 11683 (t.v.)

(..)

II. Que conferido el traslado al Fisco Nacional, lo contesta a fs. 41/52, acompañando los antecedentes administrativos, ofreciendo pruebas y solicitando que se rechace el recurso impetrado por las razones de hecho y de derecho que invoca, con costas y formulando la reserva del caso federal.

III. Que a fs. 65 se resuelve abrir la causa a prueba. A fs. 97 se declara cerrada la instrucción, elevándose los autos a consideración de la Sala A a fs. 100. A fs. 103 se ponen los autos a disposición de las partes a fin de que produzcan sus respectivos alegatos, obrando a fs. 106/108 el de la apelante y a fs. 109/112 vta. del Fisco Nacional. A fs. 114 se llaman autos para sentencia.

(..)

V. Que el fondo del asunto traído a litigio se vincula con el tratamiento asignado por el Fisco Nacional a las sumas obtenidas por el sr. Howard L. Garat y que le abonara la firma Glutal SA, circunstancia reconocida por la actora, quien a fs. 17/17 vta. del cuerpo principal de los antecedentes administrativos que corren por cuerda reconoce que percibió los honorarios en cuestión por el desempeño de tareas de carácter técnico-administrativo de carácter permanente y no por la función específica de director de la sociedad que integra. Dicha afirmación coincide con lo manifestado por la firma Glutal SA, quien a fs. 19/20 de los referidos antecedentes informa que los directores perciben retribuciones por el desempeño de tareas de carácter técnico-administrativas de carácter permanente y que la sociedad no asigna honorarios al Directorio -anuales- que puedan estar sujetos a los límites fijados por los incs. a) y b) del 1er. párr. del art. 148 del DR de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

La pretensión fiscal se sustenta en el razonamiento de que las mentadas actividades no revisten el carácter de prestaciones inherentes al cargo de director de la sociedad anónima, sino que refieren a retribuciones por el ejercicio de funciones técnico-administrativas, las cuales se las considera gravadas en virtud de lo normado por el art. 3, inc. 3, ap. 21, pto. f) (Ley del Impuesto al Valor Agregado, t.o. 1977), en cuanto dispone la gravabilidad de los servicios técnicos y profesionales (de profesiones universitarias o no), artes, oficios y cualquier tipo de trabajo.

La recurrente, por su parte, interpreta que las aludidas retribuciones encuadran en la exención consagrada por el art. 7, inc. h), pto. 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pues la norma exentiva no establece condicionamientos respecto del alcance de la dispensa consagrada por el legislador.

VI. Que el punto nuclear de la impugnación radica en la inteligencia que cabe asignar a la exención prevista por la Ley del Impuesto al Valor Agregado (t.o. 1977 y modif.) en su art. 7, inc. h), pto. 18.

Al respecto, la norma de marras dispone la exención de "Las prestaciones inherentes a los cargos de director, síndicos y miembros de consejos de

vigilancia de sociedades anónimas y cargos equivalentes de administradores y miembros de consejos de administración de otras sociedades, asociaciones y fundaciones, y de las cooperativas".

VII. Que en materia de interpretación de normas impositivas la doctrina especializada sostiene que éstas deben interpretarse conforme a todos los métodos admitidos en derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquéllos, lo que equivale a decir que no existe un método general y exclusivo sino que el intérprete puede emplear cualquier criterio válido siempre que tenga como finalidad inmediata obtener el sentido verdadero de justicia (Giuliani Fonrouge, Carlos: "Derecho financiero" - T. I - Ed. Depalma - Bs. As. - 1973 - pág. 94).

Por su parte, tratándose de exenciones, se comparte lo sentenciado por nuestro más Alto Tribunal cuando resolvió que corresponde la estricta interpretación de las normas, salvo que las mismas resulten de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de la disposición que la introdujo (CSJN, "Guzmán, Víctor", 17/3/1973; "Centenera Fábricas Sudamericanas de Envases SAIC", 5/8/1975, entre otros).

En cuanto a la supletoriedad de las normas del derecho privado, el art. 1 de la L. 11683 (t.o. 1998) prescribe que en la interpretación de las disposiciones de dicha ley o de las leyes tributarias sometidas a su régimen, cuando no fuera posible fijar, por la letra o el espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antes aludidas, podrá recurrirse supletoriamente a las normas, conceptos o términos del derecho privado.

Este Tribunal entiende que la hermenéutica de la ley debe efectuarse considerando la integridad de sus preceptos, en la medida que armonicen con todas las normas del ordenamiento jurídico vigente, y que cuando las concepciones propias del régimen impositivo no resulten decisivos para determinar la voluntad legislativa, podrá recurrirse a los principios del derecho común, con carácter supletorio posterior. Ello así, y especialmente cuando no existan en el derecho tributario normas especiales sobre el sentido a atribuir a determinadas expresiones, no es dable apartarse del alcance que otorga a las mismas el derecho privado.

VIII. Que habida cuenta de la supletoriedad de la legislación comercial, cuya validez fuera comentada en el consid. anterior, deben distinguirse por un lado los honorarios de directores de sociedades anónimas que, previstos o no en los estatutos como un porcentaje de las utilidades son necesariamente votados por la Asamblea de Accionistas (L. 19550, art. 234, inc. 2]), no constituyendo otra cosa que la asignación de una porción de los resultados acumulados a los directores, acaso como premio o recompensa por el éxito de la gestión en el ejercicio; y, por otro, los sueldos mensuales o periódicos u otras retribuciones que pueden percibir aquéllos de la sociedad por el desempeño de funciones técnicas y administrativas o su función gerencial. Así resulta, por otra parte, con claridad del 2do. párr. del art. 261 de la Ley de Sociedades en cuanto manda que "el monto máximo de las retribuciones que por todo concepto puedan percibir los miembros del directorio y del consejo de vigilancia, en su caso, incluidos los

sueldos y otras remuneraciones por el desempeño de funciones técnico-administrativas de carácter permanente, no podrá exceder del 25% de las ganancias".

En virtud de lo expuesto, se colige que las funciones técnico-administrativas, que por otra parte pueden ser ejercidas por cualquier otra persona distinta a los directores de la sociedad, no encuadran en la acepción "prestaciones inherentes al cargo de director".

IX. Que según dichos de la recurrente, las funciones que desempeña dentro de la firma Glutal SA son las siguientes: "en el área comercial asiste técnicamente a los clientes sobre la forma correcta de usar los productos. En el área de fabricación recorre en forma permanente la fábrica, depósitos y planta de tratamiento de efluentes, verificando el correcto funcionamiento de las máquinas e instalaciones y corrigiendo los errores que se producen por el uso y el desgaste de ellas. Atiende la instalación y puesta en funcionamiento de nuevos equipos (nacionales e importados), contactándose con sus fabricantes para lograr la mejor eficiencia en su uso. Diseña los planos de fábrica cuando se modifican los procesos de producción, contrata los talleres encargados de llevar adelante las modificaciones planificadas, etc. En el área administrativa: autoriza los pagos, firma cheques, recibe cobranza y la deriva al cajero, etc.". Sigue contestando que las retribuciones percibidas de la firma Glutal SA "corresponden a honorarios por el desempeño de tareas de carácter técnico-administrativo de carácter permanente", agregando que por dichos conceptos percibidos se le efectuaron las retenciones correspondientes, de acuerdo a las reglamentaciones vigentes - RG 2784 DGI y modif.- (vide fs. 17/17 vta. cpo. ppal. a.a.).

A su vez, la sociedad Glutal SA manifiesta que la actora percibe retribuciones por el desempeño de tareas de carácter técnico-administrativas de carácter permanente previstas por el art. 148 del reglamento de la Ley de Impuesto a las Ganancias (vide fs. 19, cpo. ppal. a.a.). Dichas retribuciones, que sufrieron las retenciones por pagos a terceros reguladas por la RG 2784 DGI y modif., con la conformidad de la apelante, resultan al entender de estos juzgadores, propias de actividades no desarrolladas en relación de dependencia.

A la luz de las manifestaciones precedentemente transcritas y de las demás constancias obrantes en autos surge que la relación entablada entre Glutal SA y el sr. Howard L. Garat ha sido llevada a cabo entre dos personas distintas, por lo que la misma se encuentra alcanzada por el IVA, ya que se trata de actos jurídicos que se han realizado sin relación de dependencia y con contraprestaciones, es decir, a título oneroso, debiéndose prescindir del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina (cfr. art. 3, inc. 3, ap. 21, pto. f], Ley del Impuesto al Valor Agregado, t.o. 1977-).

X. Que en otro orden de consideraciones, devienen inaplicables los otros agravios de la apelante, conforme se explicitará seguidamente.

En primer lugar ésta sostiene que el Fisco Nacional utilizó supletoriamente la Ley de Impuesto a las Ganancias para definir la condición de gravabilidad de los

honorarios en cuestión. Ello resulta erróneo, por cuanto la definición de tales conceptos vino dada por la exégesis de la legislación comercial aplicable en autos, como se viera en el consid. VIII.

Tampoco hubo presunción por parte del ente recaudador en cuanto a considerar que lo percibido por las prestaciones inherentes a los cargos de director correspondieron totalmente a gestiones técnicas sin relación de dependencia, sino que la pretensión fiscal se basó en los elementos probatorios (libros contables, cuentas y documentación y declaraciones expresas) aportados por la actora y la empresa Glutal SA, por lo que no se ha producido un apartamiento de la realidad económica subyacente en la relación entablada entre el sr. Garat y la citada sociedad.

En lo referente al argumento de la actora vinculado con la aplicación de la L. 24441, la que regula el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, no le asiste razón, habida cuenta de que los temas regulados por tal cuerpo normativo son ajenos a la cuestión litigiosa "sub examine".

Por último, este organismo jurisdiccional entiende que es improcedente el procedimiento liquidatorio que intenta aplicar la recurrente a través de la pericia contable, porque pretende asignar del monto total de honorarios un importe atribuible a la gestión de director, situación que no se compadece con los elementos obrantes en autos y los testimonios ofrecidos. En efecto, en los registros y documentación verificada y sometida a probanza pericial los honorarios percibidos por el sr. Howard L. Garat correspondieron exclusivamente al desempeño de tareas de carácter técnico-administrativas de carácter permanente.

XI. Que en cuanto a la multa recurrida, la imputada se agravia respecto de la misma, por considerar que no basta la comprobación objetiva para tener por configurada la infracción, dado que debe probarse también la tipicidad subjetiva del infractor y que existen atenuantes que debieron ponderarse a los efectos de graduar la penalidad impuesta.

Cabe advertir que según el art. 45 de la L. 11683 (t.o. 1998), la figura de la "omisión" se presenta entre otros, en los casos de omisión, mediante declaración jurada o informaciones inexactas, o falta de presentación de la declaración jurada, de pagar, retener o percibir impuestos, salvo error excusable. Sobre el particular, para que la conducta punible pueda ser reprimida se deben verificar concurrentemente los aspectos objetivo y subjetivo configuradores del ilícito de marras. Comprobado como fue en el "sub examine" el aspecto objetivo, corresponde que la ausencia de culpa sea probada por la imputada, toda vez que el haber incurrido en error de hecho o de derecho es causal de absolución si el mismo es excusable.

En este sentido, la claridad de las normas involucradas y el accionar de la imputada no permite sino considerar acreditados los elementos material y subjetivo de la infracción por omisión de impuestos. Como ha quedado expuesto, el ajuste practicado por la inspección actuante denota un comportamiento

negligente de la imputada frente a su responsabilidad, el que no ha sido desvirtuado en autos.

Es menester destacar que más allá de la afirmación abstracta que formula, no aporta mediante probanza suficiente elementos que sirvan a este Tribunal a evaluar si su conducta pudo razonablemente verse afectada y por ello eximirla de sanción o graduar la misma en un importe de menor tenor.

Debe añadirse que yerra la encartada cuando afirma que no deben aplicarse multas por considerar que las estimaciones de oficio no son aptas para aplicar sanciones. Ello por cuanto en el "sub lite" no se trató de una estimación indiciaria, sino de una determinación de oficio sobre base cierta. No obstante y a mayor abundamiento, cabe señalar que esta Sala entiende que la sola circunstancia de haberse practicado la determinación de oficio sobre la base de presunciones no constituye motivo exculpatorio suficiente para revocar la multa impuesta en los términos del art. 45 de la ley de rito, si no se ha demostrado la existencia de alguna otra causal subjetiva eximente de sanción.

En virtud de lo manifestado precedentemente, corresponde confirmar la sanción por omisión aplicada, en tanto ha sido adecuadamente encuadrada y ponderada en la resolución administrativa.

En virtud de lo expuesto en los considerandos anteriores, cabe confirmar el acto venido en recurso, con costas.

Por ello,

SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada, con costas".

TROD LUIS MOISES, C.N.A.C.A.F., SALA III, DEL 01.02.2000

"I. A fs. 101/106 el TFN revocó con costas, la resolución que determinó de oficio la obligación del actor en relación al IVA por los períodos 1/1992 a 10/1996, intereses resarcitorios y multa equivalente al 80% del impuesto determinado, en los términos del art. 45, L. 11683.

Para así resolver analizó las funciones que desempeña el ing. Trod, presidente del directorio de la firma Glutal SA; la actividad que desarrolla esa empresa y que los tres directores -únicos accionistas fundadores-, realizan el gerenciamiento administrativo, comercial, de producción y de investigación y desarrollo (cfr. informes y aclaraciones, act. adm.). Consideró luego que las tareas descriptas tienen relación directa con el objeto social y con la profesión del actor, por lo cual los honorarios que percibe se encuentran exentos del IVA (cfr. art. 7, inc. h], pto. 18, L. 23871).

II. Apeló el Fisco. Aduce que el Tribunal a quo no valoró adecuadamente los hechos y pruebas de la causa, ya que no tuvo en cuenta la declaración del contribuyente y de la firma Glutal SA, relativas a que los honorarios del ing. Trod

corresponden a tareas técnico administrativas de carácter permanente y diferenciadas de las del cargo de director, por lo que no pueden considerarse amparados por la exención que establece el art. 7, inc. h), pto. 18, para honorarios de miembros del directorio. Al ser tareas no inherentes a ese cargo y efectuadas sin relación de dependencia, resultan gravadas conforme al art. 3, inc. e), ap. 21, pto. f, Ley de Impuesto al Valor Agregado. Las retenciones efectuadas por el impuesto a las ganancias conforme a la RG 2784, corrobora que se trata de tareas diferenciadas (fs. 116/126).

III. A raíz de una auditoría fiscal practicada a Glutal SA, la DGI detectó una deducción significativa en el impuesto a las ganancias en concepto de honorarios de directores. En el acta agregada a fs. 17 de las actuaciones administrativas, el actor ante la pregunta del inspector en relación a si los honorarios que figuran en los estados contables corresponden a tareas de carácter técnico-administrativas, o corresponden a honorarios por la función específica de director, respondió que corresponden a honorarios por el desempeño de tareas de carácter técnico-administrativas, de carácter permanente y que se le efectuaron las retenciones previstas por la RG 2784, otorgándosele los respectivos comprobantes. Asimismo en la aclaración presentada por Glutal SA (fs. 19/20 act. adm.), se afirma que los directores perciben retribuciones por el desempeño de tareas técnico administrativas de carácter permanente previstas por el art. 148 del DR de la Ley de Impuesto a las Ganancias; y luego se detallan las tareas del directorio. El inspector actuante informa que la deducción del impuesto a las ganancias por honorarios de directores, es procedente por encuadrar en el art. 87 de la ley y art. 148 del DR, ya que se trata de honorarios por tareas técnico administrativas; y que por la misma razón se encuentran gravados por el IVA (vide fs. 60/62).

IV. El art. 3, pto. 21, L. 23871 (texto según D. 280/1997) grava en forma genérica las locaciones y prestaciones de servicio, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso; y el inc. f) de ese punto, se refiere específicamente a servicios técnicos y profesionales, mientras que la exención que establece el art. 7 se refiere a las prestaciones inherentes a los cargos de directores.

Por lo cual y siendo que el mismo contribuyente y la empresa de la cual es director reconocieron expresamente en el procedimiento de fiscalización, que percibe retribuciones por los servicios técnicos prestados, no resulta razonable la interpretación efectuada por el Tribunal a quo de considerarlas exclusivamente como honorarios por el cargo de director que el actor detenta por el hecho de que se refieran al objeto social. Las retenciones que le efectúa la firma por el impuesto a las ganancias, de conformidad al régimen de la RG 2784, corrobora que se trata de la retribución por el servicio técnico que efectúa el ing. Trod.

Por lo demás, la calidad profesional del actor y que el objeto social concuerde con las tareas que efectúa, refuerzan justamente la interpretación que se trata de servicios gravados en los términos del art. 3 ya citado y pierde sustento el considerarlas, abarcadas en su totalidad, por la exención del art. 7, que se limita

a prestaciones inherentes al cargo del director y no exime el total de las remuneraciones que perciben los **directores**.

IV. No obstante lo dicho, asiste razón al actor en el planteo subsidiario que efectuó en su recurso ante el Tribunal a quo (pto. 6.5, fs. 25 vta.) el que no fue controvertido por la demandada al contestar el recurso, pues se limitó a oponerse a la producción de prueba pericial sobre el punto (fs. 59), ni fue materia de agravio concreto en el memorial de fs. 116/126. Ello es así pues al no ser materia de controversia su calidad de director, no es explicable computar el total de las remuneraciones percibidas, como lo efectuó la inspección (fs. 60/62 act. adm.); resultando razonable considerar el límite del 25% calculado por los peritos contadores en forma coincidente a fs. 75/79, no impugnado en cuanto a su monto por la demandada.

V. Con respecto a la multa, pese a no haber sido tratada por el Tribunal a quo y que la demandada no expresó agravios sobre su procedencia, corresponde su tratamiento por tratarse de materia penal tributaria. Al respecto, la sanción debe ser dejada sin efecto, pues la conducta de la actora puede atribuirse a un error excusable al considerar que sus **honorarios** se encontraban exentos de **IVA** en razón del cargo que detenta. Ello así no concurre en el caso, el elemento subjetivo que contempla el art. 45, L. 11683 (cfr. doc. esta Sala, 23/4/1981, "El Paralelo SACI"; 29/6/93, "Ferraro"; 20/8/1996, "Hormipint SA"; 6/5/1998 "Amas"; Sala I, 2/9/1994, "Verde", consid. X; Sala II, 15/4/1993, "J. Trupp SRL", consid. 8).

VI. Por tanto, se hace lugar en parte, al recurso de la demandada, se modifica el fallo apelado y se confirma también en parte la determinación tributaria, de conformidad a los montos calculados en el informe pericial, dejándose sin efecto la multa por los fundamentos dados en el considerando precedente. Costas de ambas instancias en proporción a los respectivos vencimientos.

A los fines del art. 109 del RJN se deja constancia que se encuentra vacante el cargo de uno de los jueces del Tribunal.

Regístrese, notifíquese y devuélvanse.

Roberto M. Mordeglia - Jorge E. Argento”.

TROD LUIS MOISES, T.F.N., SALA D, DEL 10.03.1999

“La dra. Gramajo dijo:

I. A fs. 20/28 se interpone recurso de apelación contra la resolución de la DGI de fecha 3/9/1997 en virtud de la cual se determina de oficio la obligación del recurrente en el **IVA** por los períodos fiscales 1/1992 al 10/1996, ambos inclusive, con más intereses resarcitorios y multa **equivalente** al 80% del importe determinado con sustento en el art. 45 de la ley procedimental.

(..)

II. A fs. 48/60 contesta el traslado del recurso la representación fiscal. Manifiesta que las presentes actuaciones se originan como consecuencia de la auditoría practicada en la firma Glutal SA respecto de la cual el recurrente reviste la calidad de presidente del directorio, detectándose en esa oportunidad en relación a la cuenta **Directores y Honorarios de Directores** de la Sociedad, una deducción en exceso en el impuesto a las ganancias.

(..)

III. Que a fs. 65 se dispuso la apertura a prueba de la causa, la que se encuentra producida a fs. 75/79 vta., decretándose su clausura a fs. 84, habiéndose elevado los autos a conocimiento de la Sala a fs. 85. A fs. 86 se pusieron los autos para alegar, encontrándose agregado el alegato de la representación fiscal a fs. 95/96 vta. y a fs. 97/97 vta. el de la parte actora y a fs. 98 se llamaron autos para dictar sentencia.

IV. Que corresponde en esta instancia decidir si se ajusta a derecho la resolución apelada.

Que la determinación fiscal considera alcanzados con el **IVA** los **honorarios** percibidos por el recurrente en su carácter de presidente del directorio de Glutal SA, en el entendimiento que fueron abonados por el desarrollo de funciones técnicas y administrativas, sosteniendo que no son prestaciones inherentes al cargo de director de una sociedad anónima, remitiéndose para establecer tal criterio, a las disposiciones del art. 261 de la L. 19550 y sus modificaciones que establece las remuneraciones de los **directores**, distinguiendo las propias del desempeño del cargo de aquellas percibidas por el desempeño de funciones técnico-administrativas de carácter permanente.

Que en ese orden de ideas, para gravar tales servicios, el organismo fiscal se funda en el art. 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que dispone que: "Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación", estableciendo el inc. e), ap. 21, pto. f), que se encuentran gravadas: "Los servicios técnicos y profesionales (de profesiones universitarias o no), artes, oficios y cualquier tipo de trabajo".

Contrariamente la actora sostiene que tales ingresos se encuentran exentos con fundamento en las disposiciones del art. 7 de la ley que expresamente declara exentas en su inc. h) "las prestaciones y locaciones comprendidas en el ap. 21 del inc. e) del art. 3 que se indican a continuación: ...18) Las prestaciones inherentes a los cargos de director, síndicos y miembros de consejos de vigilancia de sociedades anónimas...".

Que del análisis de las actuaciones administrativas agregadas a la causa surge, del informe corriente a fs. 60/62 del Cuerpo Principal que, con motivo de la auditoría fiscal practicada en Glutal SA (OI 10486/8 del 5/5/1995), los funcionarios fiscales detectaron una deducción significativa en el impuesto a las ganancias en concepto de **honorarios** abonados a **directores**, habiendo manifestado al respecto los representantes de la sociedad, que

los honorarios percibidos por los directores no se encontrarían limitados en su deducción en el impuesto a las ganancias por tratarse de honorarios percibidos por funciones técnico-administrativas. Consta en el mismo informe que se trata de una empresa dedicada a la molienda de maíz y fabricación de sus derivados.

A raíz de la actuación precitada, el organismo fiscal inicia la verificación del recurrente mediante OI 11682/3 de fecha 22/10/1996 (fs. 1, cpo. ppal.). Iniciadas las tareas respectivas, con fecha 24/10/1996 los funcionarios actuantes labraron el acta corriente a fs. 17/17 vta. en la que consta que en respuesta al cuestionario formulado el sr. Trod manifestó que las funciones que desempeña dentro de la firma Glutal SA consisten, dentro del área comercial, en viajar periódicamente a Buenos Aires con el fin de realizar gestiones con los clientes más importantes y asistir a la Cámara de Productores de Almidones; en la ciudad de Esperanza, asistir técnicamente a los clientes sobre la forma correcta de usar los productos que comercializa la empresa; en el área de Investigación y Laboratorio, supervisar el desarrollo de los ensayos para la creación de nuevos productos y la verificación de los resultados de los controles de calidad sobre la producción final previo a su envío a los clientes; en el área administrativa, disponer la contratación de los empleados, seleccionar las compañías aseguradoras, realizar estudios de costos y contabilidad, analizar la información de la auditoría externa, contratar y definir las empresas de transporte, autorizar los pagos, firmar cheques, recibir cobranzas y derivarlas al cajero. A la pregunta formulada para que manifieste si los honorarios percibidos de Glutal SA corresponden a tareas técnico-administrativas o corresponden a honorarios por la función específica de director, el apelante contestó que corresponden a honorarios por el desempeño de tareas de carácter técnico-administrativo de carácter permanente, agregando que por la percepción de estos honorarios se le efectuaron las retenciones correspondientes previstas por la RG 2784, habiendo recibido de la empresa el respectivo comprobante de retención.

La precedente información es ampliada y complementada por la sociedad en la presentación corriente a fs. 19/20, en la que expresa que el gerenciamiento de la misma está a cargo "exclusivamente" de los tres directores -y únicos socios- todos de nivel universitario estrictamente relacionado con los productos que se fabrican, pues son todos ingenieros químicos, que la labor que desarrollan es con dedicación exclusiva y con exclusión de cualquier otra actividad personal rentada, percibiendo retribuciones por el desempeño de estas tareas de carácter técnico-administrativas de carácter permanente previstas por el art. 148 del decreto reglamentario de ley de ganancias, aclarando que la Asamblea de Accionistas no asigna honorarios anuales al directorio que puedan quedar sujetos a los límites fijados por los incs. a) y b) del 1er. párr. del citado art. 148 y que los tres ingenieros se encuentran jubilados desde el año 1987.

En la misma presentación se expresa que la sociedad no cuenta con gerentes: ni administrativo, ni comercial, ni de producción, ni de investigación y desarrollo; que la totalidad del "management" lo realizan los tres directores exclusivamente, ingenieros químicos los tres que han montado desde su origen a Glutal SA, dedicada a la obtención de productos derivados de la refinación del maíz. Señala también que la fábrica desarrolla sus propios productos, para lo cual ha instalado un laboratorio de investigación que se actualiza permanentemente, dirigido por

estos **directores** con el auxilio de personal con título de técnico mecánico, concluyendo que la administración de la empresa es ejercida por todos los **directores** con predominio del ing. Luis Trod.

Que en cuanto al tratamiento fiscal frente al **IVA** que corresponde dar a los **honorarios** percibidos por el recurrente, de lo precedentemente expuesto se desprende que la sociedad anónima de la que el ing. sr. Luis M. Trod es presidente del directorio, se dedica en forma **exclusiva** a la producción y elaboración de **productos derivados** de la refinación de maíz, que cuenta con un laboratorio de investigación para el desarrollo de nuevos subproductos, que no cuenta con gerenciamiento administrativo, comercial, de producción o de investigación y desarrollo, siendo todas estas tareas realizadas en forma **exclusiva** por los **tres directores** -únicos accionistas fundadores-, entre los que se encuentra el recurrente que posee título universitario de ingeniero químico, circunstancias estas no negadas por la representación fiscal.

Que ello así, y dado que la tareas que éste desarrolla tiene directa relación con su incumbencia profesional y con el objeto social de la empresa de la que es integrante del directorio además de accionista, procede concluir que los **honorarios** percibidos por el apelante se encuentran exentos del **IVA** a tenor de lo preceptuado por el art. 7, inc. h), pto. 18 de la ley del gravamen, y ello porque si bien por la L. 23871 (BO - 24/10/1990) sometió a imposición a los servicios técnicos y profesionales (de profesiones universitarias o no), no existe en el caso una contratación de los servicios del recurrente por la sociedad para la prestación de las tareas que desempeña, y además, porque la norma **exentiva** precedentemente transcripta expresamente excluye del ámbito de imposición definido en el art. 3 a los **honorarios de directores** sin ningún tipo de condicionamiento.

Asimismo cabe recordar que es doctrina de este Tribunal sentada en la causa "Sanifa Santarelli" (expte. 358, sentencia de fecha 21/2/1962), que las remuneraciones de los **directores** por su función de gobierno y dirección de la sociedad, como así también las de los síndicos, no pueden considerarse encuadradas, a los efectos de su deducción, en las normas legales precitadas (L. 11682 t.o. 1962, inc. g] del art. 70), ya que ellos no revisten el carácter de personal de la sociedad u obreros o empleados de la misma y menos aún, el de contratados por ella.

Que por lo precedentemente expuesto, **se resuelve revocar la resolución apelada**, con costas a la vencida.

El dr. Brodsky dijo:

Que adhiere al voto de la dra. Gramajo.

Que en virtud de la votación que antecede;

SE RESUELVE:

Revocar la resolución apelada a fs. 20/28. Costas a la vencida".

=====

RESERVAS Y PREVISIONES

Art. 91 último párrafo

Las reservas y provisiones que esta ley admite deducir en el balance impositivo quedan sujetas al impuesto en el ejercicio en que se anulen los riesgos que cubrían (reserva para despidos, etcétera).

JURISPRUDENCIA SOBRE PROVISIONES

NO SE PUEDE DEDUCIR IMPOSITIVAMENTE UNA PROVISION POR JUICIOS DE MALA PRAXIS EN UNA CLINICA

CLINICA OFTALMOLOGICA DE ALTA COMPLEJIDAD SA CNPE SALA B DEL
16.05.2006

En el presente caso se procesa al presidente de la sociedad y al gerente como coautores y al contador como partícipe necesario, por deducir impositivamente una provisión.

La Cámara confirma el procesamiento determinado en primera instancia.

*“Los recursos de apelación interpuestos a fojas 466/467 vuelta de los autos principales por la defensa de Horacio Martín Soriano y María Cristina Groppa y a fojas 468/472 por la defensa de Enrique José Matarrelli contra la resolución de fojas 438/463, también de los autos principales, por la cual **el tribunal de la instancia anterior procesó a los nombrados por considerarlos coautores a los dos primeros y partícipe necesario al tercero**, del delito que se prevé por el artículo 1 de la ley 24769.*

(..)

*“1) Que, en la presente causa se imputa a Horacio Martín Soriano, María Cristina Groppa y Enrique José Matarrelli, en los **caracteres de presidente, gerente y contador** de Clínica Oftalmológica de Alta Complejidad SA, la posible comisión del delito tipificado por el **artículo 1 de la ley 24769** por haber presuntamente evadido el impuesto a las ganancias por los períodos 1998 (\$ 102.300) y 1999 (\$ 129.500) por medio de **la impropio consignación de montos en carácter de provisiones realizadas con el supuesto fin de cubrir eventuales pagos por juicios por mala praxis iniciados contra Clínica Oftalmológica de Alta Complejidad SA**, hecho que habría permitido disminuir la base imponible del impuesto a las ganancias.*

*En efecto, se imputa a los nombrados el hecho consistente en haber consignado, como **provisiones**, determinados montos con el supuesto fin de **cubrir los pagos eventuales que, en concepto de indemnizaciones, pudieran surgir por juicios o reclamos dirigidos contra la contribuyente**; de este modo se habría disminuido la base imponible del impuesto a las ganancias.*

SUPUESTO ERROR DEL PROFESIONAL QUE CONFECCIONO LAS DECLARACIONES JURADAS DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

2) *Que, por el escrito de apelación de fojas 466/467 vuelta, la defensa de María Cristina Groppa expresó que no surge de las constancias de la causa que la nombrada haya tenido intervención en el hecho, que no habría suscripto las declaraciones juradas en cuestión y que **habría sido víctima de un error producido por el consejo profesional.***

SUPUESTO ERROR DEL PROFESIONAL QUE CONFECCIONO LAS DECLARACIONES JURADAS DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

3) *Que, asimismo, por el escrito de fojas 466/467 vuelta, la defensa de Horacio Soriano expresó que no se cuenta con las declaraciones juradas originales; que **su comportamiento estaría disculpado por el error proveniente de un consejo profesional**; que las deducciones no son engañosas aunque pudieran estar equivocadas, pues están expuestas abiertamente en los libros de la sociedad para el examen y que no se ha hecho ocultamiento alguno.*

ARGUMENTOS DE DEFENSA DEL CONTADOR

4) *Que, por el escrito de fojas 468/472, la defensa de Enrique José Matarrelli expresó que no hay elementos de convicción suficiente para afirmar que hubo algún ardid, que sólo se estaría ante el tipo infraccional previsto por los artículos 46 y 47 de la ley 11683 y que no se ordenó la prueba pericial solicitada.*

5) *Que, en este caso, no se encuentra discutida la realización de la deducción mencionada por el considerando 1, como consecuencia de haberse imputado como una provisión para el eventual pago de juicios por mala praxis, sino que los recurrentes se agravan por entender que aquella deducción fue legítimamente practicada.*

EL CONTADOR ALEGA QUE CONFECCIONO LA PROVISION EN FUNCION DE LOS INFORMES DE LOS ABOGADOS

6) *Que, el contador Enrique José Matarrelli, quien habría confeccionado los balances correspondientes a los períodos investigados en autos, expresó que **determinó el monto de la provisión en virtud de los informes de los abogados sobre el trámite de los juicios por mala praxis contra la sociedad** y señaló los informes de fojas 263 y 270 de los autos principales, como los que habría tenido en cuenta para calcular el monto que consignó como provisión.*

SE DEFINE EL CONCEPTO DE PROVISION

7) *Que, el posible resultado adverso de los juicios por mala praxis iniciados contra la sociedad en cuestión, con la consecuente incidencia negativa en los balances de la misma, **no puede ser considerado como una provisión, toda vez que el término provisión hace referencia a una obligación cierta, definitiva, líquida y exigible, situación que no se da con respecto a los juicios mencionados.***

AL MOMENTO DE DETERMINAR EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS NO EXISTE OBLIGACION CIERTA

*En efecto, de los informes producidos por el estudio jurídico en base a los cuales el contador habría calculado el monto que se habría provisionado (conf. fs. 263/270 de los autos principales) **no surge que existiera al momento de determinar el impuesto a las ganancias, la obligación cierta de pagar algún monto determinado.** por el contrario, el hecho de la indeterminación y de la falta de certeza se ve corroborado por el resultado que habrían obtenido algunos de los juicios iniciados contra Clínica Oftalmológica de Alta Complejidad SA, conforme al estado de juicios obrante a fojas 423/429 de los autos principales del que surge que en los autos "Di Pasquo c/Centro Integral Médico y Coacs/sumario" hubo una sentencia de primera instancia que rechazó la demanda y fue confirmada por la Cámara correspondiente y que en los autos "Costilla c/Soriano, Coac y otros s/daños y perjuicios" se cerró la mediación y no se habría iniciado demanda alguna.*

SE DEFINE EL CONCEPTO DE PREVISION

8) *Que, por otro lado, **los montos en cuestión tampoco podrían ser considerados provisiones deducibles en los términos de la ley de impuesto a las ganancias** (conf. arts. 80, 81, 87, LIG; art. 148 del DR), y **por lo tanto, la deducción practicada habría sido indebida.***

EL ERROR DE PROHIBICION NO ESTA ACREDITADO

9) *Que, en cuanto al error aducido, cabe expresar que "...es oportuno puntualizar que, el error basado en el mal asesoramiento profesional tiene el alcance que la doctrina designa como 'error sobre la prohibición' o 'error sobre la antijuridicidad' que en ningún caso justifica ni torna lícita la transgresión legal pero que puede, según las circunstancias, eximir del reproche subjetivo cuando se lo considera un 'error invencible'..." y "...que el error es invencible cuando el autor no puede librarse de aquél usando cautamente los sentidos y la razón ... y su admisibilidad depende de las circunstancias concretas del caso para decidir si debe considerárselo o no, vencible..." (conf. Reg. 804/04, de esta Sala B).*

En el caso de autos, aquel error no se encontraría acreditado.

LA FALTA DE FIRMA EN LAS DECLARACIONES JURADAS RESULTA IRRELEVANTE

10) *Que, en cuanto a la falta de las declaraciones juradas originales correspondientes a los períodos en cuestión y a que no habrían sido firmadas por los imputados Groppa y Soriano, este Tribunal ha establecido: "...Que, por el tipo penal en cuestión no se requiere, para su configuración que las declaraciones juradas se encuentren firmadas por el presidente de la sociedad... Que, tampoco es un elemento exigido por el tipo penal mencionado la necesidad de contar con los originales de las declaraciones juradas por medio de las cuales se habría intentado engañar al Fisco, toda vez que ni siquiera se encuentran*

controvertidos los datos volcados en aquellas declaraciones juradas..." (conf. Reg. 969/05, de esta Sala B).

11) Que, en lo atinente a la alegada falta de ardid en las conductas imputadas a Groppa, Soriano y Matarrelli, es oportuno recordar que la determinación tributaria es "... el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso si existe una deuda tributaria (an debeatur), quién es el obligado a pagar el tributo al Fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (quantum debeatur)... En este sentido, por el artículo 11 de la ley 11683 se establece: 'La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuarán sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la Administración Federal de Ingresos Públicos...'. Así, la declaración por sujeto pasivo o declaración jurada tiene carácter de norma general en nuestro sistema legal tributario vigente...'; y por aquella declaración se '...lo responsabiliza por sus constancias, sin perjuicio de su verificación y eventual rectificación por parte de la Administración pública'..." (conf. Reg. 36/06, de esta Sala B).

12) Que, de esta forma, en un sistema en el cual la autodeterminación tributaria es el principio general, la confección y presentación de declaraciones juradas por las cuales se declararon datos falsos podría constituir un ardid idóneo a fin de engañar al organismo recaudador, por ocultar la realidad comercial y una fracción significativa de la obligación tributaria (conf.: en sentido similar, Regs. 74/04, Consid. 1 y 2, 407/05 y 36/06, de esta Sala B).

13) Que, en cuanto a la responsabilidad que podrían haber tenido Groppa y Soriano en los hechos investigados, cabe expresar que "...la circunstancia de que ciertas tareas relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias o contables puedan haber sido delegadas operativamente ... no implica 'per se', la exclusión de la responsabilidad de quien ostenta un cargo directivo..." (conf. Reg. 809/05, de esta Sala B), máxime cuando, dadas las características de Clínica Oftalmológica de Alta Complejidad SA, es posible inferir, con el alcance necesario para esta etapa de proceso, que tanto Groppa como Soriano no podían desconocer los hechos que se imputan en esta causa.

14) Que, por otro lado, es oportuno recordar que, por la normativa procesal vigente, en la etapa de instrucción los jueces no están obligados a valorar todos y cada uno de los elementos de prueba incorporados al legajo ni a producir todas las medidas de prueba solicitadas por el imputado, sino sólo las que estimaran pertinentes a fin de "...comprobar si existe un hecho delictuoso mediante las diligencias conducentes al descubrimiento de la verdad (art. 193 de CPPN)" (conf. Regs. 663 y 664/01 y 701/02 de esta Sala B).

MENCION A LA RESPONSABILIDAD DE LOS TERCEROS ART. 8 INCISO E) DE LA LEY 11.683

15) Que, con respecto al monto del embargo decretado por el tribunal "a quo", si se tiene en cuenta que el monto de los tributos evadidos ascendería a la suma de ciento dos mil trescientos pesos (\$ 102.300) por el período fiscal 1998, y a la suma de ciento veintinueve mil quinientos pesos (\$ 129.500) por el período 1999;

que los intereses con respecto a aquella deuda -al momento de la determinación de oficio- fueron determinados en la suma de ciento ochenta y siete mil novecientos noventa y tres pesos con treinta centavos (\$ 187.993,30), para el impuesto a las ganancias por el período 1998 y en la suma de ciento noventa mil trescientos veintiún pesos con ochenta y tres centavos (\$ 190.321,83) para el período 1999 del mismo impuesto (conf. 2do. cuerpo de antecedentes que obra reservado en Secretaría), que posiblemente también podría corresponder la aplicación de intereses punitivos y de multas (conf. arts. 46, 52, L. 11683 y modif.); asimismo, las costas y gastos del proceso (arts. 530, 531 y 533, CPPN); y el hecho de que por el **inciso e) del artículo 8 de la ley 11683 se establece la responsabilidad en forma personal y solidaria con los deudores del tributo de "...los terceros que, aun cuando no tuvieren deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo a evasión del tributo..."**, el monto del embargo dispuesto no resultaría suficiente para cubrir las obligaciones detalladas por el artículo 518 del Código Procesal Penal de la Nación.

No obstante, en atención a que las partes interesadas no cuestionaron el monto del embargo dictado por considerarlo bajo, este Tribunal se ve impedido de incrementar el monto de aquel embargo.

Por ello, SE RESUELVE:

I - Confirmar la resolución de fojas 438/463 de los autos principales en cuanto fue materia de recurso.

II - Con costas (arts. 530, 531 y ccs. del CPPN).

Carlos Alberto Pizzatelli - Marcos Arnoldo Grabivker - Roberto Enrique Hornos”.

=====

ACTUALIZACIONES EN LA LIG

Art. 93 de la LIG

NO SE PUEDE APLICAR LAS ACTUALIZACIONES

Las actualizaciones previstas en la LIG se practicarán conforme lo establecido en el **artículo 39 de la ley 24073**.

El art. 39 de la ley 24.073, establece que:

“A los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.) y en las normas de los tributos regidos por la misma, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23928, 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...**”.

CASOS EN LOS CUALES SE APLICAN LAS ACTUALIZACIONES (PARA LAS ADQUISICIONES O INVERSIONES REALIZADAS EN EJERCICIOS INICIADOS A PARTIR DEL 01.01.2018)

DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

AMORTIZACION DE INMUEBLES Y BIENES MUEBLES

IMPUESTOS CEDULARES

VENTA Y REEMPLAZO

DEDUCCION POR AGOTAMIENTO (MINAS BOSQUES Y CANTERAS)

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo precedente, las actualizaciones previstas en los **Artículos 62 a 66** (COSTO COMPUTABLE), **Art. 71** (VENTA Y REEMPLAZO), **Art. 78** (DEDUCCION POR AGOTAMIENTO), **Art. 87** (AMORTIZACION DE INMUEBLES), **Art. 88** (AMORTIZACION DE BIENES MUEBLES), **Art. 98** (IMPUESTO CEDULAR) y **Art. 99** (IMPUESTO CEDULAR), **respecto de las adquisiciones o inversiones efectuadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018**, se realizarán sobre la base de las variaciones porcentuales del **índice de precios al consumidor nivel general (IPC)** que suministre el INDEC, conforme las tablas que a esos fines elabore la AFIP.

Art. 62 Bienes muebles amortizables.

Art. 63 Bienes inmuebles.

Art. 64 Bienes intangibles.

Art. 65 Acciones, Participaciones sociales, FCI, ADRS, CEDEAR, Fideicomisos financieros y no financieros y Demás valores.

Art. 66 Señas o anticipos que congelen precios sobre los bienes incluidos en los art. 62 a 65 de la LIG.

Art. 71 Venta y Reemplazo

Art. 78 Minas Canteras y Bosques.

Art. 87 Amortización de inmuebles.

Art. 88 Amortización de bienes muebles.

Art. 98 Impuesto cedular compra venta de instrumentos financieros.

Art. 99 Impuesto cedular compra venta de inmuebles y derechos sobre inmuebles.

Veamos un ejemplo:

Una SA con fecha de cierre de ejercicio 31/12 tiene dos bienes de uso, uno adquirido en el año 2017 y otro bien de uso adquirido en el año 2018

En el caso del bien de uso adquirido en el año 2017

- La amortización se computa en forma histórica
- En el momento de la venta el costo computable se computa en forma histórica

En el caso del bien de uso adquirido en el año 2018

- La amortización se computa en forma ajustada
- En el momento de la venta el costo computable se computa en forma ajustada

Observaciones:

BIENES DE CAMBIO

Los bienes de cambio se valúan según las normas de la ley de impuesto a las ganancias (ART. 56 A 59 DE LA LIG), pero sin el computo de las actualizaciones por aplicación del art. 93 segundo párrafo de la LIG.

REVALUO IMPOSITIVO

El art. 290 ley 27.430, establece que:

Los bienes revaluados de acuerdo con lo previsto en este Capítulo serán actualizados conforme lo establecido en el segundo párrafo del art. 93 de la LIG, debiéndose considerar a tales efectos **los valores de los bienes que surjan como consecuencia del mencionado revalúo, y como fecha de inicio de las actualizaciones respectivas el 1 de enero de 2018** o el primer día del ejercicio fiscal siguiente al período de la opción, según corresponda.

El art. 281 ley 27.430, establece que:

Las personas humanas, las sucesiones indivisas y los sujetos comprendidos en el art. 53 de la LIG, residentes en el país a la fecha de entrada en vigencia de este Título, podrán ejercer la opción de revaluar, a los efectos impositivos, los bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país cuya titularidad les corresponda y que se encuentren afectados a la generación de ganancias gravadas por el mencionado impuesto.

A los efectos de este Capítulo, **“período de la opción” hace referencia al primer ejercicio o año fiscal**, según corresponda, **cuyo cierre se produzca con posterioridad a la fecha de entrada en vigencia** de la ley 27.430. (la vigencia de la ley 27.430 es el 30.12.2017).

AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

INTRODUCCION

En materia de ajuste por inflación impositivo se debe tener en cuenta:

Ley 21.894 (B.O.1.11.1978). Ajuste por inflación estático.

Ley 23.260 (B.O.11.10.1985). Ajuste por inflación dinámico.

Ley 24.073 (B.O.13.4.1992). Suspensión del ajuste por inflación impositivo.

Ley 27.430 (B.O.29.12.2017). Se pone en vigencia nuevamente el ajuste por inflación impositivo. En la medida que se supere una inflación mínima.

Ley 27.468 (B.O.4.12.2018). Se modifica el índice del ajuste por inflación impositivo (IPC). El ajuste por inflación impositivo se computa en tercios.

Ley 27.541 (B.O.23.12.2019). El ajuste por inflación impositivo se computa en sextos.

El ajuste por inflación “estático” fue implementado en la Argentina por imperio de la ley 21.894 del año 1978, y luego complementado con el ajuste por inflación “dinámico” con el dictado de la ley 23.260 del año 1985, se debe tener presente que en el año 1978 no se aplicaba el criterio de renta mundial.

Por aplicación del art. 39 de la ley 24.073, se suspendió la aplicación del ajuste por inflación impositivo (marzo 1992).

Con el dictado de la ley 27.430, se vuelve a implementar al ajuste por inflación impositivo, para los ejercicios iniciados a partir del 01.01.2018, siempre que se supere una inflación mínima (art. 106 dos últimos párrafos de la LIG).

Producto de la reforma de la ley 27.468, el índice que hoy resulta de aplicación es el IPC según reza el art. 106 de la LIG, tanto para el ajuste estático como para el ajuste dinámico, y el mismo se computa en tercios.

Con el dictado de la ley 27.541 el ajuste por inflación impositivo se computa en sextos.

SUJETOS DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

Art. 105 de la LIG

SUJETOS CON RENTAS DE TERCERA CATEGORIA

Los sujetos a que se refieren los **incisos a) a e) del artículo 53 de la LIG**, a los fines de determinar la ganancia neta imponible, **deberán deducir o incorporar al resultado impositivo** del ejercicio que se liquida, **el ajuste por inflación impositivo**.

Por lo tanto deben realizar el ajuste por inflación impositivo los siguientes sujetos enumerados en el art. 53 de la LIG:

Art. 53 inciso a) a e) de la LIG

a) El art. 53 inciso a) de la LIG, se refiere a los sujetos del art. 73 de la LIG (LAS SOCIEDADES DE CAPITAL).

b) El art. 53 inciso b) de la LIG, se refiere a LAS DEMAS SOCIEDADES constituidas en el país (SOCIEDADES SIMPLES O RESIDUALES – SECCION IV ART. 21 LGS (Ley 19.550) – EX SOCIEDADES DE HECHO).

c) El art. 53 inciso c) de la LIG, se refiere los FIDEICOMISOS TRANSPARENTES (Los fideicomisos constituidos en el país en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V -Beneficiario del exterior-).

d) El art. 53 inciso d), se refiere a las EXPLOTACIONES UNIPERSONALES ubicadas en el país.

e) El art. 53 inciso e) de la LIG, se refiere a los **comisionistas, rematadores, consignatarios y demás auxiliares de comercio**, no incluidos expresamente en la cuarta categoría.

NO SON SUJETOS DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

Art. 53 inciso f) de la LIG

f) Las actividades derivadas de **loteos con fines de urbanización**, las provenientes de la **edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal** del Código Civil y Comercial de la Nación y del **desarrollo y enajenación de inmuebles bajo el régimen de conjuntos inmobiliarios** previsto en el Código Civil y Comercial de la Nación.

Art. 53 último párrafo de la LIG

La actividad profesional u oficio a que se refiere el artículo 82 (RENTAS DE CUARTA CATEGORIA) cuando se complementa con una explotación comercial o viceversa (sanatorios, etcétera), aunque el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considera como ganancia de tercera categoría.

Las personas humanas por sus rentas de primera, segunda y cuarta categoría

=====

VIGENCIA DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

Art. 106 de la LIG

INFLACION MINIMA PARA LA PROCEDENCIA DEL AJUSTE POR INFLACIÓN IMPOSITIVO (art. 106 dos últimos párrafos de la LIG)

Art. 106 penúltimo párrafo de la LIG

El ajuste por inflación impositivo resultará de aplicación en el ejercicio fiscal en el cual se verifique un porcentaje de **variación del índice de precios (IPC)** a que se refiere el segundo párrafo del artículo 93 de la LIG, acumulado en los **treinta y seis (36) meses anteriores al cierre del ejercicio** que se liquida, **superior al cien por ciento (100%)**.

Art. 106 último párrafo de la LIG

Las disposiciones del párrafo precedente tendrán vigencia para los **ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2018**.

Respecto del primer, segundo y tercer ejercicio a partir de su vigencia, el ajuste por inflación impositivo será aplicable cuando la variación de ese índice, calculada desde el inicio y hasta el cierre de cada uno de esos ejercicios, supere un cincuenta y cinco por ciento (55%), un treinta por ciento (30%) y en un quince por ciento (15%) para el primer, segundo y tercer año de aplicación, respectivamente.

Primer ejercicio iniciado a partir del 01.01.2018 (55%)

Segundo ejercicio iniciado a partir del 01.01.2018 (30%)

Tercer ejercicio iniciado a partir del 01.01.2018 (15%)

Ejercicios iniciados a partir del 01.01.2021, en la medida que la inflación medida en IPC, acumulada en los treinta y seis (36) meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, sea superior al cien por ciento (100%).

ACTA n° 30 EDI C/ENTIDADES PROFESIONALES DEL 2/5/2019

“16. Decreto N.° 1092

La Ley 27.468 y el Decreto N.° 1092/2018 expresa en su Artículo 3° que: “Las disposiciones del párrafo precedente tendrán vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2018. Respecto del primer, segundo y tercer ejercicio a partir de su vigencia, ese procedimiento será aplicable en caso que la variación de ese índice, calculada desde el inicio y hasta el cierre de cada uno

de esos ejercicios, supere un cincuenta y cinco por ciento (55%), un treinta por ciento (30%) y en un quince por ciento (15%) para el primer, segundo y tercer año de aplicación, respectivamente.”

No habiendo alcanzado el primer año (2018) el 55% no corresponde el ajuste por inflación, pero si en el año siguiente la variación supera el 30% será de aplicación el ajuste, ¿se coincide con el criterio?

Respuesta de AFIP

Siendo que los porcentajes de incremento de IPC deben computarse para cada ejercicio, se coincide con el criterio”.

=====

COMPUTO DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

Art. 194 de la LIG.

EN SEXTOS. SEGÚN LEY 27.541

El ajuste por inflación positivo o negativo, a que se refiere el Título VI de la LIG, correspondiente al **primer y segundo ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2019**, que se deba calcular en virtud de verificarse los supuestos previstos en los dos (2) últimos párrafos del artículo 106, **deberá imputarse un sexto (1/6) en ese período fiscal y los cinco sextos (5/6) restantes, en partes iguales, en los cinco (5) períodos fiscales inmediatos siguientes.**

Lo indicado en el párrafo anterior no obsta al cómputo de los tercios remanentes correspondientes a períodos anteriores, conforme a lo dispuesto en el artículo 194 de la ley de impuesto a las ganancias, texto según decreto 824 del 5 de diciembre de 2019.

Por lo tanto para los ejercicios iniciados a partir del 01.01.2021 el ajuste por inflación impositivo, **se imputa en 1 sola cuota no se difiere en el tiempo.**

Es decir que:

En un cierre de ejercicio 30/11/2021 el ajuste por inflación impositivo se imputa en sextos (1/6).

En un cierre de ejercicio 31/12/2021 el ajuste por inflación impositivo se imputa en una sola cuota (ni en sextos 1/6 ni en tercios 1/3).

EN TERCIOS. SEGÚN LEY 27.468

El ajuste por inflación positivo o negativo, a que se refiere el Título VI de la LIG, correspondiente al **primero, segundo y tercer ejercicio iniciados a partir del 1 de enero de 2018** que se deba calcular en virtud de verificarse los supuestos previstos en los dos (2) últimos párrafos del artículo 95 (HOY ART. 106 DE LA

LIG), **deberá imputarse un tercio (1/3) en ese período fiscal y los dos tercios (2/3) restantes, en partes iguales, en los dos (2) períodos fiscales inmediatos siguientes.** (SITUACION MODIFICADA POR LA LEY 27.541)

A modo de resumen:

- En el caso de los **cierres de ejercicio diciembre 2018 a marzo 2019, no se puede practicar el ajuste por inflación impositivo**, porque la inflación medida en IPC, no superó el 55 %.

- En el caso de los **cierres de ejercicio abril, mayo y junio de 2019, se DEBE practicar el ajuste por inflación impositivo**, porque la inflación medida en IPC, superó el 55 %. El ajuste por inflación impositivo **se imputa en 3 cuotas** (en principio en forma histórica ya que la norma legal no prevé ninguna actualización).

- En el caso de los **cierres de ejercicio julio, agosto, setiembre, octubre y noviembre de 2019, no se puede practicar el ajuste por inflación impositivo**, porque la inflación medida en IPC, no superó el 55 %.

- En el caso de los **cierres de ejercicio 31/12/2019 a 30/11/2020, se DEBE practicar el ajuste por inflación impositivo**, porque la inflación medida en IPC, superó el 30 %. El ajuste por inflación impositivo **se imputa en 6 cuotas** (en principio en forma histórica ya que la norma legal no prevé ninguna actualización).

- En el caso de los **cierres de ejercicio 31/12/2020 a 30/11/2021, se DEBE practicar el ajuste por inflación impositivo**, porque la inflación medida en IPC, superó el 15 %. El ajuste por inflación impositivo **se imputa en 6 cuotas** (en principio en forma histórica ya que la norma legal no prevé ninguna actualización).

A partir de los **cierres de ejercicio 31/12/2021 en adelante, se DEBE practicar al ajuste por inflación impositivo**, en la medida que la inflación medida en IPC, acumulada en los treinta y seis (36) meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, sea superior al cien por ciento (100%). El ajuste por inflación impositivo **se imputa en 1 sola cuota no se difiere en el tiempo.**

ACTA N° 35 EDI C/ENTIDADES PROFESIONALES DEL 25/6/2020

LOS TERCIOS O SEXTOS DE PERIODOS ANTERIORES SE COMPUTAN EN FORMA HISTORICA. NO SE ACTUALIZAN

“1. Ajuste por inflación impositivo

El art. 194 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (texto s/ Ley 27.468) estableció que el ajuste por inflación impositivo positivo o negativo,

correspondiente a los ejercicios iniciados a partir del 01/01/2018, deberán imputarse por tercios.

Luego según la modificación introducida por la Ley 27.541, el ajuste correspondiente al primer y segundo ejercicio iniciado a partir del 01/01/2019, deberá imputarse por sextos.

Se consulta:

Sí el cómputo de los tercios y/o sextos. A partir del segundo tercio y/o segundo sexto se computan a valores históricos o ajustados. De ser ajustado el índice a aplicar será el el IPC.

Respuesta de AFIP

El monto correspondiente al ajuste por inflación impositivo -positivo o negativo- cuyo cómputo sea diferido de acuerdo con el artículo 194 de la ley del tributo **no es susceptible de actualización**, pues ello no está previsto en el citado artículo.

Por lo tanto, **corresponde su cómputo a valores históricos**".

ACTA N° 36 EDI C/ENTIDADES PROFESIONALES DEL 26/8/2020

LOS TERCIOS O SEXTOS NO SE PUEDEN COMPUTAR EN FORMA ANTICIPADA

"3. Ajuste por inflación impositivo

La ley permite computar 1/6 del ajuste por inflación en los ejercicios siguientes. Pero puede suceder que un contribuyente aplica el ajuste en año 2019 y en 2020 y luego pasa al monotributo.

¿Se puede computar como excepción todo el ajuste ya que no lo podrá diferir o pierde ese ajuste por los años 5 años siguientes que está en Régimen Simplificado? No surge el tratamiento a dispensar del artículo 106, último párrafo, de la ley del tributo.

¿Cuál es el tratamiento?

Respuesta de AFIP

La situación particular planteada no se encuentra prevista por la ley ni el reglamento. Por lo tanto, el ajuste por inflación no computado no sería susceptible de computarse anticipadamente, en este caso, en el ejercicio del paso al régimen simplificado".

=====

MECANISMO DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

AJUSTE POR INFLACION ESTATICO.

ACTIVO COMPUTABLE MENOS PASIVO COMPUTABLE AL CIERRE DEL EJERCICIO ANTERIOR. AJUSTADO POR IPC

Art. 106 incisos a), b), c), d) y e) de la LIG

A los fines de practicar el ajuste por inflación impositivo, se deberá seguir el siguiente procedimiento:

ACTIVOS COMPUTABLES Y ACTIVOS NO COMPUTABLES

Art. 106 inciso a) de la LIG

a) **Al total del activo según el balance comercial o, en su caso, impositivo**, se le detraerán (LOS ACTIVOS NO COMPUTABLES) los importes correspondientes a todos los conceptos que se indican en los puntos que se detallan a continuación:

ACTIVOS NO COMPUTABLES (Activos no monetarios – Activos protegidos por la inflación)

1. Inmuebles y obras en curso sobre inmuebles, excepto los que tengan el carácter de bienes de cambio.
2. Inversiones en materiales con destino a las obras comprendidas en el punto anterior.
3. Bienes muebles amortizables -incluso reproductores amortizables- a los efectos de esta ley.
4. Bienes muebles en curso de elaboración con destino al activo fijo.
5. Bienes inmateriales.
6. En las explotaciones forestales, las existencias de madera cortada o en pie.
7. Acciones, cuotas y participaciones sociales, incluidas las cuotas partes de los fondos comunes de inversión.
8. Inversiones en el exterior -incluidas las colocaciones financieras- que no originen resultados de fuente argentina o que no se encuentren afectadas a actividades que generen resultados de fuente argentina.
9. Bienes muebles no amortizables, excepto títulos valores y bienes de cambio.

10. Créditos que representen señas o anticipos que congelen precios, efectuados con anterioridad a la adquisición de los bienes comprendidos en los puntos 1 a 9.

11. Aportes y anticipos efectuados a cuenta de futuras integraciones de capital, cuando existan compromisos de aportes debidamente documentados o irrevocables de suscripción de acciones, con excepción de aquellos que devenguen intereses o actualizaciones en condiciones similares a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado.

12. Saldos pendientes de integración de los accionistas.

13. Saldos deudores del titular, dueño o socios, que provengan de integraciones pendientes o de operaciones efectuadas en condiciones distintas a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado.

Fernando D. García, Alberto M. Bello y Rodolfo G. Zunino, a la hora de referirse al apartado 13 del inciso a) del art. 106 de la ley de impuesto a las ganancias, nos explican que:

“Estaba claro que antes de la reforma de la Ley 27.430, en las SRL, los saldos deudores del “titular, dueño o socios” eran activos no computables, ya que al no ser considerados como celebrados entre partes independientes, no se admitía la pérdida por inflación derivada de activos que surjan de operaciones que no respondan a condiciones de mercado.

Distinta era la situación de las sociedades por acciones (a las que la norma no hace referencia), ya que, en una SA, por aplicación del art. 73 de la LIG (hoy art. 76 de la LIG), los retiros efectuados por el accionista (disposición de fondos o bienes), que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa, hacen presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada, consistente en un interés, en el caso de disposición de fondos.

Luego de la reforma de la Ley 27.430, todos los sujetos del inciso a) del artículo 49 de la ley de Impuesto a las Ganancias (entre las que se incluye a las SA y ahora también a las SRL), se encuentran obligados a determinar la presunción de ganancia gravada en caso de disposición de fondos o bienes (los fondos también son bienes). Por lo tanto, esa norma ha quedado desarticulada, y aplicarla literalmente genera un doble ajuste en un contribuyente (con similar alcance, las sumas votadas a los socios administradores en su calidad de tales constituyen pasivo computable a pesar de tratarse de una deuda con el socio o dueño)³”.

14. En las empresas locales de capital extranjero, los saldos deudores de persona o grupo de personas del extranjero que participen, directa o

³ Fernando D. García, Alberto M. Bello, Rodolfo G. Zunino, Ajuste impositivo por inflación Ley 27.430, ediciones Errepar, 2019, páginas 83 y 84.

indirectamente, en su capital, control o dirección, cuando tales saldos tengan origen en actos jurídicos que no puedan reputarse como celebrados entre partes independientes, en razón de que sus prestaciones y condiciones no se ajustan a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.

Art. 275 del D.R. de la LIG.

Se consideran actos jurídicos que pueden reputarse como celebrados entre partes independientes a efectos de lo dispuesto en el punto 14) del inciso a) del artículo 106 de la LIG y en el punto 3) del apartado II del inciso b) del mismo artículo, a aquellos que cumplimenten las disposiciones del artículo 16 de la LIG.

15. Gastos de constitución, organización y/o reorganización de la empresa y los gastos de desarrollo, estudio o investigación, en la medida en que fueron deducidos impositivamente.

16. Anticipos, retenciones y pagos a cuenta de impuestos y gastos, no deducibles a los fines del presente gravamen, que figuren registrados en el activo.

TRATAMIENTO DE LOS BIENES DE CAMBIO

Los bienes de cambio resultan computables en el ajuste por inflación impositivo, y se valúan según las normas de la ley de impuesto a las ganancias (ART. 56 A 59 DE LA LIG), pero sin el computo de las actualizaciones por aplicación del art. 93 segundo párrafo de la LIG.

TRATAMIENTO DE LAS INVERSIONES DEL EXTERIOR

El art. 106 inciso a) apartado 8) de la LIG establece que son no computables en el ajuste por inflación estático:

“Inversiones en el exterior -incluidas las colocaciones financieras- que no originen resultados de fuente argentina o que no se encuentren afectadas a actividades que generen resultados de fuente argentina”.

De la literalidad de la norma si las inversiones en el exterior generan rentas de fuente argentina son computables.

Mientras que si las inversiones en el exterior generan rentas de fuente extranjera son no computables.

La norma se refiere a todas las “inversiones en el exterior” entre las cuales se encuentran las “colocaciones financieras”.

Debe tenerse presente que la actual redacción del art. 106 inciso a) apartado 8) de la LIG, proviene de la **ley 21.894 del año 1978**, cuando en la argentina no se gravaban las rentas de fuente extranjera.

Deviene oportuno preguntarse entonces si en la actualidad es razonable que todas las “inversiones del exterior” resulten no computables en el ajuste por inflación estático.

Adelantamos nuestra opinión NO SIEMPRE, ya que de tratarse en todos los casos como no computables se generarían distorsiones en la determinación del resultado impositivo producto de la inflación.

Un activo computable genera una pérdida por exposición a la inflación.

Frente a una renta ficticia gravada por impuesto a las ganancias, el ajuste por inflación impositivo genera una pérdida para compensar la renta ficticia (producto de un activo computable).

De no existir una renta ficticia gravada por impuesto a las ganancias, el ajuste por inflación no necesita corregir ninguna distorsión (por lo tanto el activo debe ser no computable).

Repasemos en primer lugar las normas tipificadas en la LIG, en relación con las rentas de fuente extranjera, imputación de las rentas, determinación del costo computable y tratamiento de las diferencias de cambio.

Se debe analizar el segundo párrafo del art. 129 de la LIG, el apartado 2 del art. 286 del D.R. de la LIG y el cuarto párrafo del art. 151 de la LIG.

El art. 129 de la LIG:

“El resultado impositivo de fuente extranjera de los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125, se determinará en la moneda del país en el que se encuentren instalados, aplicando, en su caso, las reglas de conversión que para los mismos se establecen en este Título. Sus titulares residentes en el país, convertirán esos resultados a moneda argentina, considerando el tipo de cambio previsto en el primer párrafo del artículo 155 correspondiente al día de cierre del ejercicio anual del establecimiento, computando el tipo de cambio comprador o vendedor, según que el resultado impositivo expresara un beneficio o una pérdida, respectivamente.

*Tratándose de ganancias de fuente extranjera no atribuibles a los referidos establecimientos, la ganancia neta se determinará en moneda argentina. A ese efecto, salvo en los casos especialmente previstos en este título, **las ganancias y deducciones se convertirán** considerando las fechas y tipos de cambio que determine la reglamentación, **de acuerdo con las normas de conversión dispuestas para las ganancias de fuente extranjera comprendidas en la tercera categoría** o con las de imputación que resulten aplicables”.*

El art. 286 del D.R. de la LIG:

*“A los fines de lo dispuesto en el **último párrafo del artículo 129 de la ley**, la ganancia neta de fuente extranjera no atribuible a establecimientos permanentes del exterior -excepto que la ley o las normas reglamentarias establezcan*

expresamente otro tratamiento para determinados ingresos o erogaciones- se convertirá conforme las siguientes fechas y tipos de cambio:

1. Los ingresos y deducciones computables expresados en moneda extranjera, al tipo de cambio comprador o vendedor, respectivamente, contemplado en el primer párrafo del artículo 155 de la ley, correspondiente al día en que aquellos ingresos y deducciones se devenguen, perciban o paguen, según corresponda, conforme las disposiciones de los artículos 24 y 130 de la ley.

2. **Los costos o inversiones computables a los efectos de determinar la ganancia por enajenación** de bienes expresados en moneda extranjera, así como las actualizaciones que resultaran aplicables, **al tipo de cambio vendedor que considera el artículo 155, correspondiente a la fecha en que se produzca la enajenación** de esos bienes”.

El art. 151 de la LIG:

“Cuando los países en los que están situados los bienes a los que se refieren los artículos 149 y 150, cuya naturaleza responda a la de los comprendidos en los artículos 62, 63, 64, 65 y 67, o aquellos en los que estén instalados los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de cuyo activo formen parte dichos bienes, admitan en sus legislaciones relativas a los impuestos análogos al de esta ley, la actualización de sus costos a fin de determinar la ganancia bruta proveniente de su enajenación o adopten ajustes de carácter global o integral que causen el mismo efecto, los costos contemplados en los dos (2) artículos citados en primer término, podrán actualizarse desde la fecha en que, de acuerdo con los mismos, deben determinarse hasta la de enajenación, en función de la variación experimentada en dicho período por los índices de precios o coeficientes elaborados en función de esa variación que aquellas medidas consideren, aun cuando en los ajustes antes aludidos se adopten otros procedimientos para determinar el valor atribuible a todos o algunos de los bienes incluidos en este párrafo.

Igual tratamiento corresponderá cuando los referidos países apliquen alguna de las medidas indicadas respecto de las sumas invertidas en la elaboración, construcción o fabricación de bienes muebles amortizables o en construcciones o mejoras efectuadas sobre inmuebles, en cuyo caso la actualización se efectuará desde la fecha en que se realizaron las inversiones hasta la fecha de determinación del costo de los primeros bienes citados y de las construcciones o mejoras efectuadas sobre inmuebles o, en este último supuesto, hasta la de enajenación si se tratara de obras o mejoras en curso a esa fecha.

Si los países aludidos en el primer párrafo no establecen en sus legislaciones impuestos análogos al de esta ley, pero admiten la actualización de valores a los efectos de la aplicación de los tributos globales sobre el patrimonio neto o sobre la tenencia o posesión de bienes, los índices que se utilicen en forma general a esos fines podrán ser considerados para actualizar los costos de los bienes indicados en el primer párrafo de este artículo.

*A efectos de las actualizaciones previstas en los párrafos precedentes, si **los costos** o inversiones actualizables deben computarse en moneda argentina, se convertirán a la moneda del país en el que se hubiesen encontrado situados, colocados o utilizados económicamente los bienes, al **tipo de cambio vendedor** que considera el artículo 155, **correspondiente a la fecha en que se produzca la enajenación** de los bienes a los que se refieren los artículos 149 y 150.*

La diferencia de valor establecida a raíz de la actualización se sumará a los costos atribuibles a los bienes, cuando proceda la aplicación de lo establecido en el párrafo anterior, la diferencia de valor expresada en moneda extranjera se convertirá a moneda argentina, aplicando el tipo de cambio contemplado en el mismo correspondiente a la fecha de finalización del período abarcado por la actualización.

Tratándose de bienes respecto de los cuales la determinación del costo computable admite la deducción de amortizaciones, estas se calcularán sobre el importe que resulte de adicionar a sus costos las diferencias de valor provenientes de las actualizaciones autorizadas.

El tratamiento establecido en este artículo deberá respaldarse con la acreditación fehaciente de los aplicados en los países extranjeros que los posibilitan, así como con la relativa a la procedencia de los índices de precios o coeficientes utilizados”.

Observaciones:

Del juego armónico del segundo párrafo del art. 129 de la LIG, del apartado 2 del art. 286 del D.R. de la LIG, y del cuarto párrafo del art. 151 de la LIG, se puede concluir que, cuando en el momento de la enajenación de las inversiones del exterior, el costo se determina en moneda dura, no se grava el resultado por tenencia, y entonces en ese caso el activo debería ser no computable en el ajuste por inflación estático. No existe efecto distorsivo producto de la inflación que el ajuste por inflación impositivo debiera corregir.

Distinta sería la situación en caso de gravarse el resultado por tenencia de las inversiones del exterior, el activo debería incluirse como activo computable en el ajuste por inflación estático, generando una pérdida por exposición a la inflación que atenúe la gravabilidad del resultado ficticio por tenencia.

Se debe analizar en cada una de las inversiones del exterior, si producto de las normas de valuación de la LIG, se grava el resultado por tenencia, situación que debería determinar la computabilidad (RESULTADO POR TENENCIA GRAVADO) o no computabilidad (RESULTADO POR TENENCIA NO GRAVADO) del activo (LAS INVERSIONES DEL EXTERIOR) en el ajuste por inflación estático.

Dicho en otros términos si producto de las normas de valuación de la LIG, las inversiones del exterior deben revaluarse, nos encontramos con una diferencia de cambio gravada, y por lo tanto las inversiones del exterior debieran considerarse computables en el ajuste por inflación estático, generando una

perdida por exposición a la inflación, para corregir la renta ficticia producto del resultado por tenencia.

TITULOS PUBLICOS, BONOS, OTROS TITULOS EMITIDOS POR ESTADOS EXTRANJEROS

En el caso de títulos públicos, bonos y otros títulos emitidos por Estados extranjeros, debe tenerse presente las pautas de valuación tipificadas en el segundo párrafo del art. 149 de la LIG.

El art. 149 de la LIG:

“Cuando se enajenen bienes que forman parte del activo fijo de los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125, o hubieran sido adquiridos, elaborados o contruidos en el exterior por residentes en el país, para afectarlos a la producción de ganancias de fuente extranjera, el costo computable, de acuerdo con la naturaleza de los bienes enajenados, se determinará de acuerdo con las disposiciones de los artículos 62, 63, 64, 65, 67 y 69, sin considerar las actualizaciones que los mismos puedan contemplar. En los casos en que autoricen la disminución del costo en el importe de amortizaciones, las mismas serán las determinadas según las disposiciones de este Título. Cuando se enajenen acciones provenientes de revalúos o ajustes contables o recibidas como dividendo antes de la vigencia de este Título y emitidas por la sociedad que efectuó la distribución, no se computará costo alguno.

*Tratándose de **títulos públicos, bonos u otros títulos valores emitidos por Estados extranjeros**, sus subdivisiones políticas o entidades oficiales o mixtas de dichos Estados y subdivisiones, así como por sociedades o entidades constituidas en el exterior, **el costo impositivo** considerado por el artículo 67 **será el costo de adquisición**”.*

Observaciones:

Producto de las normas establecidas en el segundo párrafo del art. 149 de la LIG, los títulos públicos, bonos y otros títulos valores emitidos por Estados extranjeros, se valúan al costo de adquisición, por lo tanto no tenemos resultado por tenencia gravado, ni diferencias de cambio gravadas, motivo por el cual esas inversiones del exterior deberían tener el tratamiento de activo no computable en el ajuste por inflación estático, debido a que no existe efecto o renta ficticia que se haya gravado producto de la inflación y que debe ser corregido o atenuado.

VALUACION DE INVERSIONES DEL EXTERIOR

Una norma de suma trascendencia es el art. 155 de la LIG. El cual contiene tres párrafos bien diferenciados, que deben analizarse por separado.

El art. 155 de la LIG:

DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE EN MONEDA DURA

“Salvo respecto de las ganancias atribuibles a establecimientos permanentes definidos en el artículo 125, las operaciones en moneda de otros países computables **para determinar las ganancias de fuente extranjera** de residentes en el país, **se convertirán a moneda argentina** al tipo de cambio comprador o vendedor, según corresponda, conforme a la cotización del Banco de la Nación Argentina **al cierre del día en el que se concreten las operaciones** y de acuerdo con las disposiciones que, en materia de cambios, rijan en esa oportunidad.

Segundo párrafo

CREDITOS. DIFERENCIAS DE CAMBIO. REVALUACION ANUAL DE SALDOS IMPAGOS

*Quando las operaciones comprendidas en el párrafo anterior, o **los créditos** originados para financiarlas, **den lugar a diferencias de cambio**, las mismas, establecidas por **revaluación anual de saldos impagos** o por diferencia entre la última valuación y el importe del pago total o parcial de los saldos, **se computarán a fin de determinar el resultado impositivo de fuente extranjera.***

Tercer párrafo

TENENCIA DE MONEDA EXTRANJERA EN EL EXTERIOR. DIFERIMIENTO DEL COMPUTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

***Si las divisas** que para el residente en el país originaron las operaciones y créditos a que se refiere el párrafo anterior, **son ingresadas al territorio nacional o dispuestas en cualquier forma en el exterior** por los mismos, **las diferencias de cambio que originen esos hechos se incluirán en sus ganancias de fuente extranjera**”.*

Observaciones:

El primer párrafo del art. 155 de la LIG, determina que las rentas de fuente extranjera se convierten en moneda nacional en el momento de producirse el nacimiento del hecho imponible, motivo por el cual en el caso particular de enajenación de bienes el costo computable se determina en moneda dura, no generándose diferencias de cambio gravadas.

El segundo párrafo del art. 155 de la LIG, establece que los créditos en el exterior deben revaluarse, motivo por el cual las diferencias de cambio se encuentran gravadas.

El tercer párrafo del art. 155 de la LIG, en el caso de tenencia de moneda extranjera en el exterior, permite diferir el computo de las diferencias de cambio hasta el momento del ingreso de las divisas al país, o hasta el momento de la disposición de la moneda extranjera en el exterior mediante la adquisición de bienes o realización de inversiones en el exterior.

INSTRUCCIÓN GENERAL DE LA DGI

Se debe tener presente la **Instrucción General 236/1978 de la DGI**, la cual en el **apartado 5 referido a inversiones en el exterior**, entiende que:

*“Deben excluirse del activo [inciso a) del artículo incorporado a la ley de impuesto a las ganancias por el punto 2. del artículo 1° de la ley 21894], aun cuando el beneficio de fuente extranjera fuere nulo (cuentas corrientes sin interés, etc.) u ocasionaran quebrantos. **No obstante las deudas contraídas para financiar estas inversiones deben computarse como pasivo a los fines del ajuste**”.*

DICTAMENES

En tal orden de ideas, deviene oportuno recordar algunos dictámenes del fisco:

Dictamen (DAT) 2/2009 del 03.04.2009.

Dictamen (DAT) 85/2007 del 14.11.2007.

Dictamen (DAT) 37/2004 del 02.06.2004.

Dictamen (DAT) 26/2005 del 12.05.2005.

El Dictamen (DAT) 2/2009 del 03/04/2009

ENAJENACION DE ACCIONES DEL EXTERIOR

DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE EN MONEDA DURA

*“I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la contribuyente del epígrafe, en los términos de la resolución general 1948, mediante la cual consulta acerca del tratamiento tributario que corresponde dispensar en el impuesto a las ganancias al **ingreso obtenido por la enajenación de acciones de una empresa del exterior**, requiriendo específicamente que se precise la metodología aplicable a los fines de **determinar el costo computable** de las mismas.*

APORTES DE CAPITAL EN DOLARES A UNA SA DEL EXTERIOR (42% DE LA SOCIEDAD DEL EXTERIOR)

POSTERIOR VENTA DE LAS ACCIONES

La responsable destaca que, durante los años 1995, 1996, 1997 y 1998, efectuó aportes de capital en dólares, los cuales se encontraban valuados a \$ 1 = U\$S 1, a la sociedad Consorcio Aeropuertos ZZ SA (CAZZSA), radicada en ..., con actividad efectiva en dicho País, dedicada a la explotación del Aeropuerto en la Ciudad de ..., sosteniendo que dichos aportes fueron instrumentados mediante la emisión de acciones, aclarando que una vez finalizado el proceso de

capitalización la sociedad consultante llega a poseer el 42% del capital social de la entidad del exterior.

A continuación, señala que, con fecha 26/12/2007, la empresa vende las acciones de su titularidad en CAZZSA, a la entidad "BB" SA, subordinándose su efectivización a la condición suspensiva consistente en su autorización por parte del Poder Ejecutivo del País ... hecho éste que acontece el 4/1/2008, haciéndose efectiva a dicha fecha la compraventa de acciones, efectuando además "LY" SA un aporte irrevocable de U\$S 500.000, que se incluye en el precio de la operación, elevando de esta manera a un 43% la participación en el capital social.

(..)

ANALISIS DEL DICTAMEN

COSTO COMPUTABLE DE LAS ACCIONES VENDIDAS

*II. Expuesta la temática sometida a consideración, en primer término, cabe advertir que este servicio asesor abordará la misma desde un punto de vista teórico y de acuerdo con la información brindada por la consultante, **circunscribiéndose la presente a la determinación del costo computable de las inversiones capitalizadas, esto es, las acciones enajenadas, sin involucrar el aporte irrevocable al que alude la consulta, ello en virtud de la distinta naturaleza de la que participan ambos conceptos.***

ART. 124 LIG RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

*Entrando al análisis de la cuestión, corresponde señalar que la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1997 y sus modif.) en su Título IX, establece el tratamiento tributario a dispensar a las rentas de fuente extranjera obtenidas por residentes en el País, incorporadas al ámbito del gravamen a partir de la sanción de la ley 25063, disponiendo **el artículo 127** (HOY ART. 124 DE LA LIG) **que son ganancias de fuente extranjera "...las comprendidas en el artículo 2 que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional, excepto los tipificados expresamente como de fuente argentina..."**.*

ART. 128 LIG DETERMINACION DE LA GANANCIA DE FUENTE EXTRANJERA

*A su vez, **el primer párrafo del artículo 131** (HOY ART. 128 DE LA LIG) **dispone que la determinación de la ganancia neta de fuente extranjera se efectuará "...de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 y las restantes disposiciones contenidas en los Títulos II y III, en tanto su alcance permita relacionarlas con las ganancias de esa fuente, con las modificaciones y adecuaciones previstas en este Título. La reglamentación establecerá las disposiciones legales que no resultan de aplicación para determinar la mencionada ganancia neta"**.*

ART. 130 LIG IMPUTACION DE LAS GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA

Por su parte, **el artículo 133** (HOY ART. 130 DE LA LIG) **dispone que la imputación de las ganancias** y gastos comprendidos en el Título IX se efectuará de acuerdo con las disposiciones contenidas en el artículo 18 que le resulten aplicables, con las adecuaciones expresamente establecidas en el mismo.

Así, y en virtud de lo establecido en el inciso c) del artículo 133, aquellos responsables que **revistan el carácter de sujetos-empresa, deberán computar las diferencias de cambio en el ejercicio fiscal en el cual las mismas se hubieran devengado** -conf. lo previsto por el inc. a) del segundo párrafo del artículo 18 antes aludido-.

ART. 129 LIG DETERMINACION DEL RESULTADO IMPOSITIVO DE FUENTE EXTRANJERA

Ahora bien, **a los fines de determinar el resultado impositivo de fuente extranjera, el último párrafo del artículo 132** (HOY ART. 129 DE LA LIG) **de la ley** del gravamen aclara que, tratándose de ganancias de fuente extranjera no atribuibles a establecimientos estables, **la ganancia neta se determinará en moneda argentina**, a cuyo efecto, y salvo en los casos especialmente previstos en ese mismo Título, "...las ganancias y deducciones se convertirán considerando las fechas y tipos de cambio que determine la reglamentación, de acuerdo con las **normas de conversión dispuestas para las ganancias de fuente extranjera comprendidas en la tercera categoría** o con las de imputación que resulten aplicables".

ART. 286 D.R. LIG

En correspondencia con ello, mediante **el primer párrafo del sexto artículo sin número incorporado a continuación del 165** (HOY ART. 286 DEL D.R. DE LA LIG) **de la reglamentación de la ley** del gravamen, se dispuso que "A efectos de lo previsto en el último párrafo del artículo 132 de la ley, los residentes en el País incluidos en el artículo 119, incisos d), e) y f), de la ley, deberán observar las disposiciones que en materia de conversión a moneda argentina se establecen en el Título IX de la ley en relación con las ganancias de fuente extranjera comprendidas en la tercera categoría obtenidas por esos residentes".

ART. 151 LIG DETERMINACION DEL COSTO EN MONEDA DURA

Así, **el cuarto párrafo del artículo 154** (HOY ART. 151 DE LA LIG) prevé que "A efectos de las actualizaciones previstas en los párrafos precedentes, si los costos o inversiones actualizables deben computarse en moneda argentina, se convertirán a la moneda del País en el que se hubiesen encontrado situados, colocados o utilizados económicamente los bienes, **al tipo de cambio vendedor que considera el artículo 158, correspondiente a la fecha a que se refiere la determinación de dichos costos o a la de realización de las inversiones**".

El mismo artículo en su quinto párrafo agrega que "La diferencia de valor establecida a raíz de la actualización se sumará a los costos atribuibles a los bienes, cuando proceda la aplicación de lo establecido en el párrafo anterior, la diferencia de valor expresada en moneda extranjera se convertirá a moneda argentina, aplicando el tipo de cambio contemplado en el mismo, correspondiente a la fecha de finalización del período abarcado por la actualización".

ART. 155 PRIMER PARRAFO LIG. DETERMINACION DEL COSTO EN MONEDA DURA

*Es dable recordar que el mencionado **artículo 158** (HOY ART. 155 DE LA LIG) **en su primer párrafo** establece que "Salvo respecto de las ganancias atribuibles a establecimientos estables definidos en el artículo 128, las operaciones en moneda de otros países computables para determinar las ganancias de fuente extranjera de residentes en el País, se convertirán en moneda argentina al tipo de cambio comprador o vendedor, según corresponda, conforme a la cotización del Banco de la Nación Argentina al cierre del día en el que se concreten las operaciones y de acuerdo con las disposiciones que, en materia de cambios, rijan en esa oportunidad".*

ART. 155 TERCER PARRAFO LIG. DIFERIMIENTO DEL COMPUTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO AL MOMENTO DEL INGRESO DE LOS FONDOS AL PAIS O AL MOMENTO DE LA DISPOSICION DE LOS FONDOS EN EL EXTERIOR

*En tanto, **su tercer párrafo** advierte que "Si las divisas que para el residente en el País originaron las operaciones y créditos a que se refiere el párrafo anterior, **son ingresadas al territorio nacional o dispuestas en cualquier forma en el exterior por los mismos, las diferencias de cambio que originen esos hechos se incluirán en sus ganancias de fuente extranjera**".*

De todo lo expuesto se desprende que, en el caso de ganancias de fuente extranjera obtenidas por empresas argentinas no atribuibles a establecimientos estables, se contempla implícitamente la generación dentro de las mismas de diferencias de cambio producto de las variaciones en la cotización ocurridas entre los distintos momentos utilizados para la determinación del resultado impositivo.

ART. 149 LIG DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE.

LAS ACCIONES DEL EXTERIOR SE VALUAN AL COSTO DE ADQUISICION

*Ahora bien, a efectos de determinar el costo computable de las acciones enajenadas corresponde remitirse al **segundo párrafo del artículo 152** (HOY ART. 149 DE LA LIG) **de la ley del tributo**, el cual establece que el costo impositivo a considerar a los fines de la determinación del resultado proveniente de la enajenación de títulos valores emitidos por sociedades o entidades constituidas en el exterior, **será el costo de adquisición** de tales valores.*

ART. 129 LIG. LA DIFERENCIA DE CAMBIO ENTRE EL MOMENTO DE LA COMPRA Y EL MOMENTO DE LA VENTA DE LAS ACCIONES SE GRAVA EN EL MOMENTO DE LA VENTA DE LAS ACCIONES

*De este modo, y conforme con lo establecido por **el segundo párrafo, in fine, del artículo 132** (HOY ART. 129 DE LA LIG), las diferencias de cambio originadas en la variación de la cotización de la moneda extranjera ocurrida entre el momento de compra de las acciones y el de su posterior venta, se encontrarán comprendidas dentro del resultado impositivo generado por la propia transferencia de los valores; es decir, que dichas diferencias se producen en el momento de la venta de las mismas.*

ART. 151 LIG. DETERMINACION DEL COSTO EN MONEDA DURA AL MOMENTO DE LA VENTA

*Por su parte, el **cuarto y quinto párrafo del artículo 154** (HOY ART. 151 DE LA LIG) del texto legal citado precedentemente establecen el procedimiento para actualizar los costos originales y sucesivos, correspondiendo llevarlos a la moneda del País de origen -tipo de cambio vendedor- para luego actualizarlos y, por último, convertirlos en pesos argentinos al momento de la venta -tipo de cambio comprador.*

CONCLUSION DEL DICTAMEN

DETERMINACION DEL COSTO DE LAS ACCIONES EN MONEDA DURA

*En virtud de lo expuesto, esta asesoría concluye que el costo computable de la enajenación del paquete accionario objeto de consulta, se conforma por el **costo original de las acciones** más -de corresponder- la actualización imperante en el País en donde se encuentran las acciones, **transformándose en pesos argentinos al momento de la enajenación.***

Asimismo, al tratarse de una persona jurídica encuadrada en la tercera categoría, el precio de venta de las acciones debe convertirse a la moneda argentina en el momento de su devengamiento”.

El Dictamen (DAT) 85/2007 del 14/11/2007

TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO DE FUENTE EXTRANJERA

LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO GENERADAS POR CREDITOS EN EL EXTERIOR ESTAN GRAVADAS POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS

“I. Vienen las presentes actuaciones de la División Supervisión ..., teniendo su origen en la intervención solicitada en los términos del punto ... de la instrucción general (AFIP) .../2002 por la Subdirección General de Operaciones ..., respecto de la fiscalización en curso llevada a cabo a la contribuyente del epígrafe.

Al respecto, es dable señalar que, conforme se desprende del informe elaborado por la División Fiscalización ..., dependiente de la Dirección Regional ..., se trata de una empresa dedicada a la actividad constructora, la cual está constituida íntegramente por capitales argentinos y posee sucursales en el exterior, como así también participaciones en sociedades controladas, tanto en empresas residentes en el país como en el exterior.

En el citado procedimiento de verificación se detectaron en los Estados Contables diferencias de cambio positivas en el período fiscal 2002 -cierre diciembre- generadas en:

(..)

3. Créditos otorgados a las entidades vinculadas del exterior: \$ 78.641.478.

Explica, asimismo, que dichas diferencias de cambio positivas se detrajeron de los resultados a efectos de la determinación de la utilidad impositiva, argumentando la verificada la no gravabilidad de los mismos en función de las disposiciones contempladas por el Título IX de la ley de impuesto a las ganancias.

OPINIONES ENCONTRADAS ENTRE LA DIVISION REVISION Y EL AREA JURIDICA DE LA DIRECCION REGIONAL

*Llamada a opinar, la **División Revisión ... consideró que las citadas diferencias de cambio se encuentran gravadas como rentas de fuente extranjera**, y deben imputarse al cierre de cada período fiscal o al momento de producirse el ingreso de las divisas al país o su disposición en el exterior.*

En ese orden de ideas, observa que la solución propuesta armoniza con el sistema general de imputación de diferencias de cambio adoptado por la ley, consistente en la "revaluación anual de saldos impagos", tanto para las "operaciones" como para los "créditos necesarios para financiarlas", sean de fuente argentina o extranjera (arts. 68 y 158 del plexo legal).

Añade que "...no se trata de un resultado de tenencia de los bienes valuados en moneda extranjera el que se considera gravado, sino el resultado del beneficio económico que representa para el residente local la circunstancia de que dichos bienes, por estar aplicados a actividades productoras de ganancias en el exterior, son comercializables en moneda extranjera. En otras palabras, es la diferencia de cotización en el país de la moneda en que los bienes se podrán eventualmente enajenar, por la circunstancia de explotarse en el exterior, la que se considera gravada y no una variación al valor en sí de los bienes".

Asimismo, entiende que "...la solución propuesta, sin perjuicio de los fundamentos expuestos, casa con el principio básico de equidad y neutralidad en la aplicación del impuesto, puesto que de no gravar las diferencias de cambio originadas en activos en el exterior o de gravarlas sólo en el momento de ingreso de las divisas al país, difiriendo así el impuesto, la ley discriminaría los activos en moneda extranjera mantenidos en el país".

Destacando por último que la propia firma ha reconocido en sus balances estos resultados, lo cual demuestra también el carácter de beneficio que ha otorgado a dichas diferencias ante terceros.

Por el contrario, el área jurídica de la mencionada Dirección Regional estima que la diferencia de cambio no constituye en sí misma "renta" en los términos del artículo 2 de la ley del gravamen, siendo sólo una reexpresión de capital, por lo cual "...mientras no se realice una operación con los bienes productores del beneficio o se los introduzca en el país no existe renta".

ANALISIS DEL DICTAMEN. RESEÑA DE LA NORMATIVA APLICABLE

II. Previo a abocarnos a la resolución de los interrogantes planteados, se estima conveniente reseñar en primer término la normativa que gobierna la especie.

En tal sentido, cabe recordar que a través de su Título IX, la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) establece el tratamiento tributario a dispensar a las rentas de fuente extranjera obtenidas por residentes en el país, incorporadas a la órbita del tributo a partir de la sanción de la ley 25063.

ART. 124 LIG. RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

En particular, el artículo 127 (HOY ART. 124 DE LA LIG) del plexo legal prevé que son ganancias de fuente argentina "...las comprendidas en el artículo 2 que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional, excepto los tipificados expresamente como de fuente argentina y las originadas por la venta en el exterior de bienes exportados en forma definitiva del país para ser enajenados en el extranjero, que constituyen ganancias de la última fuente mencionada".

ART. 130 LIG. IMPUTACION DE LAS GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA

En tanto, su artículo 133 (HOY ART. 130 DE LA LIG) dispone que la imputación de las ganancias y gastos comprendidos en el Título IX se efectuará de acuerdo con las disposiciones contenidas en el artículo 18 que le resulten aplicables, con las adecuaciones expresamente establecidas en el dispositivo mencionado en primer término.

En virtud de ello, aquellos responsables que revistan el carácter de sujetos-empresa, deberán computar las diferencias de cambio en el ejercicio fiscal en el cual las mismas se hubieran devengado -conf. lo previsto por el inc. a) del segundo párr. del art. 18 antes aludido-.

ART. 129 LIG. DETERMINACION DEL RESULTADO IMPOSITIVO DE FUENTE EXTRANJERA

Siguiendo con el análisis de la normativa aplicable, es dable señalar que a los efectos de la determinación de la base imponible del impuesto, el artículo 132 (HOY ART. 129 DE LA LIG) del cuerpo legal prevé que el resultado impositivo de fuente extranjera de los establecimientos estables instalados en el exterior, pertenecientes a titulares nacionales, "...se determinará en la moneda del país en el que se encuentren instalados, aplicando, en su caso, las reglas de conversión que para los mismos se establecen en este título", aclarando que "Sus titulares residentes en el país, convertirán esos resultados a moneda argentina, considerando el tipo de cambio previsto en el primer párrafo del artículo 158 correspondiente al día de cierre del ejercicio anual del establecimiento, computando el tipo de cambio comprador o vendedor, según que el resultado impositivo expresara un beneficio o una pérdida, respectivamente".

El segundo párrafo del mismo precepto aclara que "Tratándose de ganancias de fuente extranjera no atribuibles a los referidos establecimientos, la ganancia neta se determinará en moneda argentina", a cuyo efecto, y salvo en los casos especialmente previstos en ese mismo título, "...las ganancias y deducciones se convertirán considerando las fechas y tipos de cambio que determine la reglamentación, de acuerdo con las normas de conversión dispuestas para las ganancias de fuente extranjera comprendidas en la tercera categoría o con las de imputación que resulten aplicables".

Observamos de este modo que, en el caso particular de los establecimientos estables ubicados en el exterior, la normativa dispone que el resultado impositivo de los mismos se determinará en la moneda del país donde se hallan situados, siendo éste convertido a moneda argentina a los fines de su inclusión en el balance fiscal del residente nacional. Atento a ello, y tal como ya fuera señalado en la actuación (DI ATEC) .../2003, esta conversión no generará diferencias de cambio, dado que estamos ante la simple adecuación de la moneda de cuenta en que está expresada la contabilidad del negocio.

Por el contrario, en el caso de ganancias no atribuibles a los mentados establecimientos estables, se contempla implícitamente la generación dentro de las mismas de diferencias de cambio producto de las variaciones en la cotización ocurridas entre los distintos momentos utilizados para la determinación del resultado impositivo.

En concordancia con la interpretación aquí esbozada, y en uso de las facultades conferidas por el segundo párrafo del artículo 132 supra glosado, el Poder Ejecutivo Nacional dispuso, a través del primer párrafo del sexto artículo sin número incorporado a continuación del 165 de la reglamentación de la ley del gravamen, que "A efectos de lo previsto en el último párrafo del artículo 132 de la ley, los residentes en el país incluidos en el artículo 119, incisos d), e) y f), de la ley, deberán observar las disposiciones que en materia de conversión a moneda argentina se establecen en el Título IX de la ley en relación con las ganancias de fuente extranjera comprendidas en la tercera categoría obtenidas por esos residentes".

ART. 155 PRIMER PARRAFO LIG. DETERMINACION DEL COSTO EN MONEDA DURA

En tal sentido, el artículo 158 (HOY ART. 155 DE LA LIG) del cuerpo legal bajo análisis dispone que "Salvo respecto de las ganancias atribuibles a establecimientos estables definidos en el artículo 128, las operaciones en moneda de otros países computables para determinar las ganancias de fuente extranjera de residentes en el país, se convertirán en moneda argentina al tipo de cambio comprador o vendedor, según corresponda, conforme a la cotización del Banco de la Nación Argentina al cierre del día en el que se concreten las operaciones y de acuerdo con las disposiciones que, en materia de cambios, rijan en esa oportunidad".

ART. 155 SEGUNDO PARRAFO. CREDITOS EN EL EXTERIOR. REVALUACION DE SALDOS IMPAGOS. LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO ESTAN GRAVADAS

El segundo párrafo de la misma norma agrega que "Cuando las operaciones comprendidas en el párrafo anterior, o los créditos originados para financiarlas, den lugar a diferencias de cambio, las mismas, establecidas por revaluación anual de saldos impagos o por diferencia entre la última valuación y el importe del pago total o parcial de los saldos, se computarán a fin de determinar el resultado impositivo de fuente extranjera".

ART. 155 TERCER PARRAFO. DIFERIMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO AL MOMENTO DEL INGRESO DE LAS DIVISAS AL PAIS, O AL MOMENTO DE SU DISPOSICION EN EL EXTERIOR

En tanto, su tercer párrafo advierte que "Si las divisas que para el residente en el país originaron las operaciones y créditos a que se refiere el párrafo anterior, son ingresadas al territorio nacional o dispuestas en cualquier forma en el exterior por los mismos, las diferencias de cambio que originen esos hechos se incluirán en sus ganancias de fuente extranjera".

3 MOMENTOS DISTINTOS EN LOS CUALES SE GENERAN LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

De lo expuesto se desprende que, en el caso de beneficios encuadrados dentro de la tercera categoría, la normativa contempla tres momentos distintos en los que corresponderá calcular las diferencias de cambio: a) concreción de la operación; b) cierre del ejercicio fiscal -en el caso de revaluación anual de los saldos impagos provenientes de la realización o financiación de las operaciones llevadas a cabo- o pago de las divisas originadas en las transacciones aludidas precedentemente; c) ingreso de las divisas en el país o su disposición en el exterior de cualquier otra manera.

Por lo tanto, existirán diferencias de cambio en tanto la empresa argentina realice operaciones en otras monedas que resulten computables para la determinación de rentas de fuente extranjera, las cuales se calcularán considerando las fechas en las que ocurran los hechos descriptos en el párrafo precedente.

OPINION DEL DICTAMEN

III. Una vez reseñadas que fueran las normas generales que regulan la determinación de diferencias de cambio de fuente extranjera, seguidamente abordaremos el análisis particular de cada una de las cuestiones sometidas a consideración.

(..)

DIFERENCIAS DE CAMBIO.

LAS ACCIONES SE VALUAN AL COSTO.

LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO ENTRE EL MOMENTO DE LA COMPRA Y EL MOMENTO DE LA VENTA ESTAN GRAVADAS POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN EL MOMENTO DE LA VENTA DE LAS ACCIONES

b) Diferencias de cambio originadas en la valuación patrimonial proporcional de las acciones de las entidades foráneas.

*En lo referido a este punto, debemos remitirnos al segundo párrafo del artículo 152 (HOY ART. 149 DE LA LIG) de la ley del tributo, el cual establece que el costo impositivo a considerar a los fines de la determinación del resultado proveniente de la enajenación de títulos valores emitidos por sociedades o entidades constituidas en el exterior, **será el costo de adquisición** de tales valores.*

*De este modo, y conforme con lo establecido por el segundo párrafo "in fine" del artículo 132 (HOY ART. 129 DE LA LIG), **las diferencias de cambio originadas en la variación de la cotización de la moneda extranjera ocurrida entre el momento de compra de las acciones y el de su posterior venta, se encontrarán comprendidas dentro del resultado impositivo generado por la propia transferencia** de los valores. Es decir que dichas diferencias se producen en el momento de la venta de las mismas.*

DIFERENCIAS DE CAMBIO POR CREDITOS DEL EXTERIOR

REVALUACION ANUAL DE SALDOS IMPAGOS

LA DIFERENCIA DE CAMBIO ESTA GRAVADA

c) Diferencias de cambio originadas en créditos otorgados a empresas vinculadas del exterior.

Resta ahora dilucidar si las diferencias de cambio correspondientes a este concepto deben ser computadas o no en la determinación del gravamen, en oportunidad de producirse el cierre de cada ejercicio, para lo cual debemos remitirnos nuevamente al artículo 158 (HOY ART. 155 DE LA LIG) de la ley reseñado "ut supra".

Como ya viéramos, dicha norma preceptúa que las diferencias de cambio - calculadas a partir de la reactualización anual del tipo de cambio correspondiente a la divisa extranjera- susceptibles de incidir en el balance impositivo son aquéllas que resultan consecuencia de operaciones llevadas a cabo por el contribuyente en monedas de otros países, que resulten computables para la determinación de rentas de fuente extranjera.

Por lo tanto, resulta preciso delimitar los alcances que cabe atribuir al término "operaciones", temática que fuera abordada en el **dictamen (DAT) 37/2004**, oportunidad en la que se observó que el legislador ha utilizado el mismo en forma amplia y sin formular distingo alguno en cuanto al tipo de transacción realizada, por lo cual se interpretó que la mentada expresión abarcará todo tipo de actos que impliquen la transferencia de bienes o derechos a terceros.

Cabe agregar que los términos vertidos en el citado precedente fueron reiterados posteriormente en el **dictamen (DAT) 26/2005**.

En igual sentido, Enrique Reig sostiene que las normas de conversión que deben utilizarse en materia de diferencias de cambio de fuente argentina -cuya redacción resulta similar a la utilizada en el art. 158 supra aludido-, resultan aplicables a las operaciones relacionadas con "...préstamos tomados o cancelados, cobros o pagos de comisiones u otros movimientos de fondos..." (cfr. "Impuesto a las ganancias", octava ed., Ed. Macchi, pág. 557).

Asimismo, cuadra mencionar que la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, en oportunidad de expedirse en la causa "O'Farrel, Jorge Eduardo s/recurso de apelación, impuesto a los réditos", de fecha 8/11/1967, entendió que las diferencias de cambio generadas por depósitos bancarios efectuados por el actor en el exterior constituían rentas de fuente extranjera, si bien en dicha época las mismas se encontraban fuera de la órbita de imposición del impuesto a las ganancias argentino.

CONCLUSION DEL DICTAMEN

Consecuentemente, esta asesoría entiende que la situación planteada - préstamos financieros efectuados a sujetos vinculados del exterior- encuadra en el esquema esbozado por el artículo 158 (HOY ART. 155 DE LA LIG) del marco legal, atento a tratarse de una operación concretada en moneda extranjera, computable para la determinación de rentas de ese mismo origen.

En virtud de ello, **resulta procedente el cálculo de diferencias de cambio por revaluación anual del saldo impago del capital prestado a cada una las subsidiarias extranjeras**".

El Dictamen (DAT) 37/2004 del 02/06/2004

TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO GENERADAS POR
ACTIVOS MONETARIOS AFECTADOS A LA OBTENCION DE RENTAS DE
FUENTE EXTRANJERA

POSIBILIDAD DE DIFERIR EL COMPUTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO HASTA EL MOMENTO DE LA DISPOSICION DE LOS FONDOS EN EL EXTERIOR

*"I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por la responsable del epígrafe en los términos de la resolución general (AFIP) 858, mediante la cual consulta el **tratamiento tributario a dispensar en el impuesto a las ganancias, a las diferencias de cambio generadas por activos monetarios afectados a la obtención de rentas de fuente extranjera, principalmente, si el potencial quebranto que las mismas produzcan debe ser integrado al balance fiscal en la medida de su devengamiento o debe imputarse al balance impositivo del período fiscal en que las divisas ingresen al país o son puestas a disposición en el exterior.***

Al respecto informa que la sociedad vendió a su casa matriz radicada en España, en diciembre de 1999, la totalidad del paquete accionario de una sociedad localizada en Uruguay.

Señala que dicha venta fue financiada por Cementos ZZ SA por un plazo de seis años a una tasa de interés igual a la tasa LIBOR más 1% anual, generando un crédito a favor de la misma, y cuyos intereses generan una ganancia de fuente extranjera.

Asimismo agrega que con motivo de las alteraciones en la relación cambiaria generada por la fluctuación del peso frente al dólar estadounidense, "... dicho crédito estaría generando, al 31 de diciembre de 2003, un quebranto impositivo de fuente extranjera para la compañía".

(..)

ANALISIS DEL DICTAMEN

II. En primer término, cabe recordar que la determinación de las rentas de fuente extranjera se rige por las disposiciones del Título IX de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modif.).

ART. 128 LIG. DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA DE FUENTE EXTRANJERA

En tal sentido, su artículo 131 (HOY ART. 128 DE LA LIG) establece que la determinación de la ganancia neta de dicho origen se efectuará conforme con lo dispuesto en su artículo 17 y en las restantes disposiciones contenidas en sus Títulos II y III, con las modificaciones y adecuaciones previstas en el propio Título IX.

ART. 129 LIG. DETERMINACION DEL RESULTADO IMPOSITIVO DE FUENTE EXTRANJERA

Por su parte el párrafo 2 de su artículo 132 (HOY ART. 129 DE LA LIG) dispone que las rentas de fuente extranjera no imputables a un establecimiento estable situado en el exterior se determinarán en moneda argentina, a cuyos efectos se

convertirán las ganancias y deducciones según las fechas y tipos de cambio que determine la reglamentación y de acuerdo con las normas de conversión dispuestas para las ganancias de fuente extranjera comprendidas en la tercera categoría o con las de imputación que resulten aplicables.

De este modo, y tal cual fuera oportunamente señalado por este servicio asesor en la actuación [...], en el caso de ganancias de tercera categoría no atribuibles a un establecimiento estable, la ley contempla implícitamente la generación dentro de las mismas de diferencias de cambio producto de las variaciones en la cotización de la divisa extranjera ocurridas entre los distintos momentos utilizados para la determinación del resultado impositivo.

ART. 286 D.R. LIG

Ahora bien, en uso de las facultades conferidas, el Poder Ejecutivo Nacional dispuso, a través de la parte 1 del sexto artículo sin número incorporado a continuación del 165 (HOY ART. 286 DEL D.R. DE LA LIG) de la reglamentación del gravamen, que "A efectos de lo previsto en el artículo 132, último párrafo de la ley, los residentes en el país incluidos en el artículo 119, incisos d), e) y f) de la ley, deberán observar las disposiciones que en materia de conversión a moneda argentina se establecen en el Título IX de la ley en relación con las ganancias de fuente extranjera comprendidas en la tercera categoría obtenidas por esos residentes".

ART. 155 PRIMER PARRAFO LIG. DETERMINACION DEL COSTO EN MONEDA DURA

Precisamente, y en lo que a pautas de conversión se refiere, el artículo 158 (HOY ART. 155 DE LA LIG) del cuerpo legal dispone que "... las operaciones en monedas de otros países computables para determinar las ganancias de fuente extranjera de residentes en el país, se convertirán a moneda argentina al tipo de cambio comprador o vendedor, según corresponde, conforme a la cotización del Banco de la Nación Argentina al cierre del día en el que se concreten las operaciones..."

ART. 155 SEGUNDO PARRAFO. CREDITOS EN EL EXTERIOR. REVALUACION DE SALDOS IMPAGOS. LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO ESTAN GRAVADAS

El mismo dispositivo, en su párrafo 2, establece que cuando las operaciones en moneda de otros países, o los créditos originados para financiarlas, den lugar a diferencias de cambio, las mismas, establecidas por revaluación de saldos impagos, o por diferencia entre la última valuación y el importe del pago total o parcial de los saldos, se computarán a fin de determinar el resultado impositivo de fuente extranjera.

ART. 155 TERCER PARRAFO. DIFERIMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO AL MOMENTO DEL INGRESO DE LAS DIVISAS AL PAIS, O AL MOMENTO DE SU DISPOSICION EN EL EXTERIOR

En tanto su párrafo 3 indica que si las divisas que originaron "... las operaciones y créditos a que se refiere el párrafo anterior, son ingresadas al territorio nacional o dispuestas en cualquier forma en el exterior por los mismos, las diferencias de cambio que originen esos hechos se incluirán en sus ganancias de fuente extranjera".

3 MOMENTOS DISTINTOS EN LOS CUALES SE GENERAN LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

De lo expuesto se desprende que, en el caso de beneficios encuadrados dentro de la tercera categoría, la normativa contempla tres momentos distintos en los que corresponderá calcular las diferencias de cambio: a) concreción de la operación; b) cierre del ejercicio fiscal -en el caso de revaluación anual de los saldos impagos provenientes de la realización o financiación de las operaciones llevadas a cabo- o pago de las divisas originadas en las transacciones aludidas precedentemente; c) ingreso de las divisas en el país o su disposición en el exterior de cualquier otra manera.

Por lo tanto, existirán diferencias de cambio en tanto la empresa argentina realice operaciones en otras monedas que resulten computables para la determinación de rentas de fuente extranjera, las cuales se calcularán considerando las fechas en las que ocurran los hechos descritos en el párrafo precedente.

En cuanto a los alcances a dispensar al término "operaciones", es del caso observar que el legislador ha utilizado el mismo en forma amplia y sin formular distinción alguno en cuanto al tipo de transacción realizada, por lo cual se interpreta que la mentada expresión abarcará todo tipo de actos que impliquen la transferencia de bienes o derechos a terceros.

Ahora bien, el caso traído a consideración en las presentes actuaciones consiste en una empresa argentina que enajena a su casa matriz extranjera el paquete accionario de una sociedad uruguaya, financiando la primera el precio de dicha transacción por lo cual se devengan intereses a su favor que, según manifiesta la presentante, constituyen rentas de fuente extranjera.

ART. 155 LIG

Consecuentemente, esta asesoría entiende que la situación planteada encuadra en el esquema esbozado por el artículo 158 (HOY ART. 155 DE LA LIG) del marco legal, atento tratarse de un activo monetario originado en la financiación de una operación concretada en moneda extranjera, computable para la determinación de rentas de ese mismo origen.

CONCLUSION DEL DICTAMEN

*En virtud de ello, esta asesoría concluye que **deberán calcularse diferencias de cambio tanto en el momento de concretarse la enajenación del paquete accionario, como al procederse a la revaluación anual de los saldos impagos o efectuarse su pago total o parcial, o producirse el ingreso de las divisas al país o disponerse de éstas en cualquier forma en el exterior.***

Así pues, en el caso concreto bajo análisis, la consultante debería haber calculado las diferencias de cambio producidas al cierre de los ejercicios fiscales correspondientes, con independencia del signo positivo o negativo que posean. Resta aclarar que de acuerdo al artículo 19, párrafo 6 de la ley del gravamen, un quebranto específico proveniente de actividades cuyos resultados deban considerarse de fuente extranjera, sólo podrá compensarse con ganancias futuras del mismo origen”.

El Dictamen (DAT) 26/2005 del 12/05/2005

TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

POSIBILIDAD DE DIFERIR EL COMPUTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO:

HASTA EL MOMENTO EN QUE SE TRAIGAN LOS FONDOS AL PAIS O
HASTA EL MOMENTO EN QUE SE DISPONGAN DE LOS FONDOS EN EL
EXTERIOR

*“I. Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección General de [...], a los efectos de que este servicio asesor emita opinión con relación al tratamiento tributario que cabe dispensar en el impuesto a las ganancias a las **diferencias de cambio generadas en el exterior** y al fondo de garantía destinado a hacer frente a compromisos no cumplidos por los agentes de bolsa.*

En tal sentido, cabe señalar que las actuaciones reconocen su origen en la verificación llevada a cabo a la contribuyente del asunto por personal de la División Fiscalización [...] N° [...], en el transcurso de la cual se observó que la contribuyente computa un resultado impositivo erróneo en la declaración jurada del gravamen correspondiente al período fiscal 2002.

Es dable agregar que según se desprende del informe elaborado por la División Jurídica del Departamento Técnico Legal de [...], la rubrada tiene por actividad liquidar y garantizar las operaciones de los agentes de bolsa conforme al estatuto social, reglamentos y normativas del mercado de valores y, en su parte pertinente, lo establecido por la ley 17811.

TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

Particularmente, y en torno a los temas sometidos a análisis, se formulan las siguientes consideraciones:

a) Diferencias de cambio

*Con relación a este punto, el área remitente observa que del análisis de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2002, surge que la contribuyente no incluye como beneficios las **diferencias de cambio generadas en el exterior** -las que ascienden a la suma de \$ 43[...]-,*

argumentando que las mismas **tienen su origen en depósitos en el exterior**, por lo que no resultan alcanzadas por el impuesto.

Al respecto, informa que **se trata de tres cuentas bancarias del exterior**, las que se componen, por un lado, de movimientos que realiza la contribuyente por la operatoria propia del mercado y que no forman parte integrante de un patrimonio -sino que corresponde a los agentes de bolsa y su operatoria- y, por otro, de movimientos que sí forman parte del patrimonio de la sociedad "... y sobre los cuales la rubrada afecta las diferencias de cambio registradas en su estado de resultados motivo de la presente consulta".

DISPONIBILIDAD DE LOS FONDOS EN EL EXTERIOR

A continuación, puntualiza que del análisis de los movimientos registrados surge que "... **hubo disponibilidad de fondos de toda la moneda extranjera** por: a) **colocaciones en plazo fijo**, b) porque se vendió y se convierte a moneda de nuestro país, c) porque se realizó una disponibilidad y/o compensación de los fondos patrimoniales con fondos de los agentes de bolsa o viceversa, d) porque previa autorización a una de las instituciones bancarias del exterior disponga de los fondos en el mercado de capitales, dando cuenta la documental de colocaciones y recolocaciones periódicas".

Con respecto a ello, la inspección interviniente interpreta que conforme el marco legal vigente, el concepto de disponibilidad desde el punto de vista impositivo se encuentra relacionado con la acreditación en cuenta del titular o, cuando con la conformidad expresa o tácita del mismo se reinvierta, acumule, capitalice, disponga o reserve en un fondo de amortización o seguro cualquiera sea su denominación o cualquier otro destino que se le asigne.

En virtud de lo expuesto, **concluye que "... la contribuyente tuvo disponibilidad sobre el dinero depositado en el exterior** y que las diferencias de cambio que se excluyen de la imposición en la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2002, en concepto de reexpresión activos monetarios, no sería procedente de acuerdo a lo que establece el artículo 158, párrafo 3 de la ley, constituyendo la conversión un beneficio gravado, que debería ser incluido en las ganancias de fuente extranjera...".

(..)

Siendo los ajustes:

a) Diferencias de cambio producidas por la tenencia de activos monetarios en el exterior.

(..)

ANALISIS DEL DICTAMEN

II. Compenetrado este Departamento de los interrogantes planteados, seguidamente pasará a su análisis.

TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

II.a) Diferencias de cambio

ART. 155 PRIMER PARRAFO LIG. DETERMINACION DEL COSTO EN MONEDA DURA

Al respecto, cabe señalar que el artículo 158 (HOY ART. 155 DE LA LIG) de la ley del gravamen (t.o. 1997 y sus modif.) prevé que "Salvo respecto de las ganancias atribuibles a establecimientos estables definidos en el artículo 128, las operaciones en moneda de otros países computables para determinar las ganancias de fuente extranjera de residentes en el país, se convertirán en moneda argentina al tipo de cambio comprador o vendedor, según corresponda, conforme a la cotización del Banco de la Nación Argentina al cierre del día en el que se concreten las operaciones y de acuerdo con las disposiciones que, en materia de cambios, rijan en esa oportunidad".

ART. 155 SEGUNDO PARRAFO. CREDITOS EN EL EXTERIOR. REVALUACION DE SALDOS IMPAGOS. LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO ESTAN GRAVADAS

***El párrafo 2** de la misma norma agrega que "Cuando las operaciones comprendidas en el párrafo anterior, o los créditos originados para financiarlas, den lugar a diferencias de cambio, las mismas, establecidas por revaluación anual de saldos impagos o por diferencia entre la última valuación y el importe del pago total o parcial de los saldos, se computarán a fin de determinar el resultado impositivo de fuente extranjera".*

ART. 155 TERCER PARRAFO. DIFERIMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO AL MOMENTO DEL INGRESO DE LAS DIVISAS AL PAIS, O AL MOMENTO DE SU DISPOSICION EN EL EXTERIOR

***En tanto su párrafo 3** advierte que "Si las divisas que para el residente en el país originaron las operaciones y créditos a que se refiere el párrafo anterior, son ingresadas al territorio nacional o dispuestas en cualquier forma en el exterior por los mismos, las diferencias de cambio que originen esos hechos se incluirán en sus ganancias de fuente extranjera".*

3 MOMENTOS DISTINTOS EN LOS CUALES SE GENERAN LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

De lo expuesto se desprende que, en el caso de beneficios encuadrados dentro de la tercera categoría, la normativa contempla tres momentos distintos en los que corresponderá calcular las diferencias de cambio: a) concreción de la operación; b) cierre del ejercicio fiscal -en el caso de revaluación anual de los saldos impagos provenientes de la realización o financiación de las operaciones llevadas a cabo- o pago de las divisas originadas en las transacciones aludidas precedentemente; c) ingreso de las divisas en el país o su disposición en el exterior de cualquier otra manera.

DEFINICION DEL CONCEPTO DE DISPOSICION

En cuanto al concepto de disposición, cabe advertir que el mismo fue tratado por este servicio asesor en oportunidad de elaborar el informe complementario de la actuación [...], donde se expresó que desde el punto de vista impositivo, "... dicha disponibilidad se encontraría relacionada con la acreditación en cuenta del titular o cuando, con la conformidad expresa o tácita del mismo, se reinvierta, acumule, capitalice, disponga en reserva o en un fondo de amortización o seguro cualquiera sea su denominación o cualquier otro destino que se le asigne".

Al respecto, cabe traer a colación lo expresado por Raimondi, Carlos A. - Atchabaian, Adolfo: "El impuesto a las ganancias" - Ed. Contabilidad Moderna - pág. 345, quienes, con relación al criterio aludido, afirman que existe disponibilidad para el beneficiario cuando se da la "... posibilidad para éste de cobrar al solo requerimiento del pago", y, además, cuando por "... decisión expresa o tácita del beneficiario respecto al destino de los fondos..." se mantiene "... en cuenta disponible a la vista o reinversión en cualquier forma..."

LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO GENERADAS POR LAS COLOCACIONES BANCARIAS EN EL EXTERIOR ESTAN GRAVADAS POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS

*Atento a lo expuesto, este Departamento coincide con la tesitura sostenida por el área operativa consultante, en el sentido de que **las diferencias de cambio generadas en colocaciones bancarias en el exterior** propias del contribuyente y que de acuerdo al informe de fiscalización fueron deducidas para determinar la utilidad impositiva **se encuentran alcanzadas por el gravamen**, debiendo ser declaradas en el ejercicio fiscal 2002, **atento haber estado disponibles los fondos durante dicho período.***

(..)"

ALGUNAS VOCES DE LA DOCTRINA

Martín Caranta, entiende que: "si la inflación no genera resultados ficticios en estas inversiones en el exterior, su consideración como activos no expuestos es correcta. De lo contrario, se estaría corrigiendo una distorsión que no existe", y termina concluyendo que "la exclusión de ciertos activos en el extranjero, a los efectos del ajuste por inflación estático, no genera una medición distorsionada del resultado sujeto a impuesto⁴".

Mario Volman, sostiene "que la tajante eliminación como activos computables de los activos del exterior, los que ahora generan rentas y diferencias de cambio gravadas, pero no tienen protección del ajuste por inflación, puede ser confiscatoria⁵".

⁴ Martín Caranta, Los activos en el exterior frente al ajuste impositivo por inflación, Errepar, DTE, abril 2020.

⁵ Mario Volman, Aspectos controvertidos del ajuste por inflación impositivo, Errepar, DTE, diciembre 2019.

En el 18º Congreso Tributario, se concluyó en la necesidad de “*la adecuación del Título VI, en relación con los restantes cambios sufridos por la ley del gravamen a lo largo del tiempo (v.gr. tratamiento en el ajuste de las inversiones financieras del país y del exterior,)*”⁶.

Gerardo Vega, Santiago Saenz Valiente y Juan Manuel Vega, en relación con el apartado 8) del inciso a) del art. 106 de la ley de impuesto a las ganancias, sostienen que:

“Las inversiones en el exterior, pueden causar resultados de fuente argentina como extranjeras. Si se originan de fuente argentina, serían computables pero si fueran de fuente extranjera no resultan computables.

Esta distinción, establecida por el legislador, era razonable al tiempo de sancionarse la ley que incorporó el ajuste por inflación, año 1978, porque para aquel entonces no se gravaba la renta de fuente extranjera.

*Pero, luego, con el cambio, cuya entrada en vigencia ocurrió para los ejercicios cerrados a partir del 31/12/1998, debió haberse adecuado el régimen que regula este ajuste. Hoy sería conveniente su revisión”*⁷.

TRATAMIENTO DE LOS SALDOS A FAVOR TECNICOS DE IVA

El art. 106 inciso a) apartado 16 de la LIG establece que son no computables en el ajuste por inflación estático:

“Anticipos, retenciones y pagos a cuenta de impuestos y gastos, no deducibles a los fines del presente gravamen, que figuren registrados en el activo”.

INSTRUCCIÓN GENERAL DE LA DGI

Se debe tener en cuenta la **Instrucción General 236/1978 de la DGI**, en cuyo **apartado 4 “Anticipos del impuesto a las ganancias”**, aclara que:

*“De conformidad a las disposiciones del inciso a) del artículo incorporado a la ley del impuesto a las ganancias por el punto 2. del artículo 1º de la ley 21894, los respectivos importes deben ser excluidos a los fines del ajuste. Idéntico criterio deberá acordarse a las retenciones sufridas y los pagos a cuenta realizados en concepto del mismo gravamen. **No obstante ello, su carácter de activo no computable subsistirá sólo hasta la concurrencia de las sumas ingresadas a cuenta con el monto total de la obligación fiscal del período, debiendo dispensarse a los excedentes el carácter de créditos ordinarios y, por lo tanto, alcanzados por las normas del ajuste”.***

En relación con el saldo a favor técnico de impuesto al valor agregado, el fisco se ha expedido en el **Dictamen (DAT) 7/1981 del 20.05.1981**, afirmando que:

⁶ Conclusiones Tema I Los efectos de la inflación en los tributos, 18º Congreso tributario CPCECABA, realizado los días 20, 21 y 22 de octubre 2021.

⁷ Gerardo Vega, Santiago Saenz Valiente, Juan Manuel Vega, Ajuste por inflación impositivo, Ediciones Osmar D. Buyatti, 2019, página 202.

“SUMARIO

8.- A los efectos de los Impuestos a las Ganancias y sobre los Capitales, el crédito fiscal por Impuesto al Valor Agregado correspondiente a bienes de uso, debe deducirse del valor residual de tales bienes. Por su parte, la parte detráida en concepto de crédito fiscal, debe incluirse en el activo establecido a los fines del ajuste por inflación.

(..)

Tanto a los efectos del ajuste por inflación como del Impuesto sobre los Capitales, los créditos fiscales pendientes de imputación al cierre de cada ejercicio, formarán parte del activo computable por su correspondiente valor residual sin actualizar”.

(..)

ANALISIS DEL DICTAMEN

(..)

“En lo que respecta a las normas de ajuste por inflación, si bien la cuenta "Bienes de Uso" debe ser excluída del activo a tales efectos, atento el hecho de tener estos bienes, dentro del ámbito impositivo, sus propias normas de corrección contra la inflación mediante la actualización del costo computable en el caso de enajenación, **distinta suerte correrá la parte detráida en concepto de crédito fiscal dado que las normas específicas en esta materia determinan la inclusión dentro del activo de la totalidad de los créditos, debiendo mantener los mismos, en el Impuesto a las Ganancias, igual identidad que en el Impuesto al Valor Agregado**, por cuanto es en este gravamen donde reconocen su origen y calidad.

(..)

Como consecuencia de ello, la mencionada Resolución General N° 2.273 asimismo dispone que **los créditos fiscales que se encontraren pendientes de imputación al cierre de cada ejercicio deberán formar parte del activo computable a los fines del ajuste por inflación**, por su correspondiente valor residual sin actualizar”.

Cuando la ley de impuesto al valor agregado admitía que los saldos a favor técnicos eran susceptibles de ser recuperados, -hoy no lo son solo se pueden imputar contra futuros débitos fiscales (salvo excepciones)-, la **CSJN en Alcalis de la Patagonia SA del 06/05/1986**, sentenció que:

“4º) Que la apelante afirma que en virtud de lo dispuesto por el art. 13 de la ley 20.631, modificada por la ley 22.294, los importes pagados en concepto del tributo constituyen un crédito a su favor del que puede disponer libremente, lo que hace procedente, en consecuencia, la devolución que solicita. Agrega que ello no se ve afectado por el hecho de no haber realizado aún operaciones que den lugar al débito fiscal respectivo, ya que no existe en la ley de la materia disposición alguna que impida vincular las compras realizadas con operaciones gravadas futuras.

(..)

7º) Que las normas referidas, cuya exégesis debe tender a indagar su verdadero alcance mediante un examen atento y profundo de sus términos que consulte la racionalidad de los preceptos y la voluntad del legislador, teniendo en cuenta su contexto general y los fines que las informan (Fallos: 304:1181 y sus citas, entre

*muchos otros) **llevan a concluir que el denominado crédito fiscal por impuesto al valor agregado no reviste el carácter de un verdadero crédito** del sujeto pasivo de la obligación tributaria, cuya satisfacción pueda reclamar en todo supuesto al organismo recaudador, **sino que constituye tan sólo uno de los términos de la sustracción prevista por la ley** dentro del sistema de liquidación del gravamen, lo que requiere, para su virtualidad, **que deba operar en relación necesaria con el elemento restante -constituido por el débito-**, ya que sólo de la conjugación de ambos podrá resultar un saldo susceptible, en su caso, de libre disposición.*

*8º) Que en tales condiciones **el llamado crédito fiscal constituye una acreencia sujeta a la condición legal de que se verifiquen operaciones generadoras de un débito contra el** que aquél pueda ser imputado, lo que implica que el momento en que el adquirente de los bienes satisface el impuesto no coincide con aquél en el cual el tributo ingresado se convierte en crédito fiscal, ya que no sólo su medida sino también su existencia dependen de la ulterior concreción de tales operaciones.*

9º) Que el art. 13 de la ley que rige el impuesto en nada altera la conclusión a que se arriba, toda vez que, por referirse al modo en que los contribuyentes podrán utilizar los saldos que les sean favorables, requiere que se haya cumplido la condición a la que el crédito fiscal se subordina”.

En materia de impuesto a la ganancia mínima presunta, el **TFN (Sala B) en Gipsy Traslados Marinos SRL del 24/05/2005**, entendió: “Que, también se consideró no computable el saldo técnico favorable en el impuesto al valor agregado lo que para el caso resulta de conformidad, atento la doctrina jurisprudencial que emerge de la CSJN - "in re" "Alcalis de la Patagonia" (inexistencia de un verdadero crédito)”.

Mario Volman, nos recuerda la opinión de la AFIP en materia de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta:

“Del mismo modo sobre el tratamiento como activo en el IGMP, la AFIP se pronunció a favor de su improcedencia en su: resolución (SDG TLI) 1/2017:

“I. Se consulta si corresponde computar dentro de la base imponible del impuesto a la ganancia mínima presunta el crédito contabilizado por saldo técnico del impuesto al valor agregado.

II. Se concluye que el citado concepto no representa un verdadero crédito cuya satisfacción se pueda exigir al Fisco, sino que constituye un importe que se utilizará a los efectos de la determinación del impuesto al valor agregado que corresponda ingresar al contribuyente, por lo que no corresponde computarlo como un activo gravado a los efectos de la determinación de la base imponible del impuesto a la ganancia mínima presunta”.^{8º}.

ALGUNAS VOCES DE LA DOCTRINA

⁸ Mario Volman, Aspectos controvertidos del ajuste por inflación impositivo, Errepar, DTE, diciembre 2019.

Daniel Roach, a la hora de sacar conclusiones nos enseña que: “el saldo a favor en cuestión no formaría parte del activo computable.

Nos basamos en que la jurisprudencia administrativa y judicial (bastante lozana) definió conceptualmente que desde el punto de vista impositivo, el saldo a favor técnico en el IVA no es un crédito porque está subordinado a una condición suspensiva dada por la generación de débitos fiscales futuros que permitan su absorción.

Dicha definición es aplicable no solamente al impuesto a la ganancia mínima presunta, también lo es para el impuesto a las ganancias. Siguiendo esta explicación, entendemos que dicho saldo a favor que contablemente es un crédito, impositivamente no lo es, y por lo tanto no debería formar parte del activo computable. Asimismo, la LIG no contempla ni su inclusión ni su exclusión⁹.

Mario Volman, afirma que “dejando de lado los antecedentes sobre el IGMP, no necesariamente aplicables para poder entender los alcances del API estático, los saldos a favor en el IVA exteriorizados por el contribuyente al cierre de ejercicio son computables en el API estático. El dictamen (DATJ) 7/1981 es muy claro en ese sentido¹⁰”.

Fernando García, Alberto Bello y Rodolfo Zunino, entienden que “Los saldos a favor del contribuyente de IVA, ya sean técnicos o de libre disponibilidad, incluyendo los saldos de crédito fiscal que superen el débito respectivo constituyen un activo expuesto para el ajuste por los principios generales de la ley¹¹”.

Y terminan concluyendo que “no son de aplicación los Dictámenes 58/07 y 84/07 (que disponen la exclusión de los saldos a favor de IVA en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta) por tratarse de una suerte de pérdida activada, tal como ha dispuesto la Corte Suprema de Justicia en el caso *Alcalis de la Patagonia para pérdidas activadas*.

Aún cuando el saldo técnico depende de la generación de débitos fiscales que absorban ese saldo, este es un concepto expuesto a la inflación, y que el transcurso del tiempo lo desvalorizará de no mediar un mecanismo de corrección, por eso de acuerdo con el dictamen mencionado se debe tratar como un activo computable¹²”.

Observaciones:

⁹ Daniel Roach, Tratamiento del saldo a favor técnico del IVA en el ajuste por inflación impositivo, *Ámbito Financiero*, 03/12/2019.

¹⁰ Mario Volman, Aspectos controvertidos del ajuste por inflación impositivo, *Errepar*, DTE, diciembre 2019.

¹¹ Fernando García, Alberto Bello y Rodolfo Zunino, *Ajuste por inflación impositivo*, Ediciones Errepar, 2019., página 76.

¹² Fernando García, Alberto Bello y Rodolfo Zunino, *Ajuste por inflación impositivo*, Ediciones Errepar, 2019., página 77.

El Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (derogado por la ley 27.260), era un impuesto que se determinaba “sobre la base de los activos”, valuados de acuerdo con las disposiciones del art. 4 de la ley.

El art.4 de la ley (IGMP) a la hora de referirse a la valuación de “los bienes gravados del activo”, enumera en lo que aquí interesa a: “los créditos en moneda argentina” en su inciso d) y en forma residual a “los demás bienes” en el inciso j). Cabe preguntarse entonces si el saldo a favor técnico de IVA tipifica dentro de alguno de esos dos conceptos. En nuestra opinión la respuesta es que no. Por lo tanto no deben considerarse dentro de los bienes gravados por el IGMP.

Volvamos al impuesto a las ganancias, el art. 106 inciso a) de la LIG, parte del “total del activo”, y luego agrega que “se le detraerán los importes correspondientes a todos los conceptos que se indican en los puntos que se detallan a continuación.”

Debiendo destacarse que entre los conceptos que luego se detraen no se hace mención alguna al saldo a favor técnico de IVA. En la enumeración TAXATIVA se mencionan en lo que aquí interesa: “Créditos que representen señas o anticipos que congelen precios ...” en el apartado 10 y “Anticipos, retenciones y pagos a cuenta de impuestos y gastos, no deducibles a los fines del presente gravamen, que figuren registrados en el activo” en el apartado 16.

Por otra parte, está claro que los saldos a favor técnicos de IVA se encuentran expuesto a la inflación ya que su computo se realiza en forma histórica. Si bien el tercer párrafo del art. 24 de la ley de IVA, admite la actualización del saldo a favor técnico, las mismas se encuentran suspendidas (desde el 01/04/1991 por la ley 23.928).

En una interpretación literal del art. 106 inciso a) de la LIG, sin entrar en la discusión si nos encontramos o no frente a un “CREDITO”, y sin importar tampoco si se encuentran o no expuestos a la inflación, se podría concluir, que los saldos a favor técnicos de IVA al no encontrarse enumerados entre los conceptos a detraer deben integrar el activo contable o impositivo al inicio en el ajuste por inflación impositivo estático.

CORRECCIONES DEL ACTIVO NO COMPUTABLE

VENTAS DE BIENES DURANTE EL EJERCICIO

Art. 106 incisa a) segundo párrafo de la LIG

Cuando **durante el transcurso del ejercicio** que se liquida **se hubieran enajenado bienes** de los comprendidos en los **puntos 1 a 7**, el valor que los mismos hubieran tenido al inicio del ejercicio que se liquida **no formará parte de los importes a detraer** (SE DEJARAN COMO ACTIVOS COMPUTABLES).

Art. 277 del D.R. de la LIG.

A los efectos del ajuste por inflación impositivo, los bienes a que se refiere el penúltimo párrafo del inciso a) del artículo 106 de la LIG, **deberán considerarse (COMO ACTIVO COMPUTABLE) al valor impositivo que tenían al inicio del ejercicio en que se produjo la enajenación o entrega.**

BIENES QUE SE ENTREGUEN DURANTE EL EJERCICIO COMO (RETIROS, DIVIDENDOS, HONORARIOS)

Art. 106 incisa a) segundo párrafo de la LIG

El mismo tratamiento corresponderá si dichos bienes se hubieran entregado por alguno de los conceptos a que se refieren los puntos 1 a 4 del primer párrafo del inciso d).

Art. 276 del D.R. de la LIG.

Lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso a) del artículo 106 de la LIG, no será de aplicación para las explotaciones forestales comprendidas en el régimen de la ley 21.695 y para las de igual naturaleza que optaren por el procedimiento de actualización del costo a la fecha de venta establecido por el inciso f) del artículo 108 de la LIG.

Las explotaciones forestales que no optaren por el procedimiento del inciso f) del artículo 108 de la LIG, deberán actualizar el costo de los productos a la fecha de cierre del ejercicio anterior al de su venta.

BIENES DE CAMBIO QUE SE EFECTEN COMO BIENES DE USO DURANTE EL EJERCICIO

Art. 106 incisa a) tercer párrafo de la LIG

En los casos en que durante el ejercicio **se hubieran afectado bienes de cambio como bienes de uso**, el valor impositivo que se les hubiera asignado al inicio del ejercicio a tales bienes de cambio, **formará parte de los conceptos a detracer del activo (ACTIVO NO COMPUTABLE).**

PASIVOS COMPUTABLES Y PASIVOS NO COMPUTABLES

Art. 106 incisa b) de la LIG

b) Al importe que se obtenga por aplicación del inciso a) se le restará el pasivo.

PASIVO COMPUTABLE

Art. 106 incisa b) apartado I de la LIG

I. A estos fines se entenderá por pasivo:

LAS DEUDAS

1. Las deudas (las provisiones y previsiones a consignar, serán las admitidas por la LIG, las que se computarán por los importes que ella autoriza).

LAS UTILIDADES PERCIBIDAS POR ADELANTADO

2. Las utilidades percibidas por adelantado y las que representen beneficios a percibir en ejercicios futuros.

Art. 274 del D.R. de la LIG.

El resultado de las operaciones de ventas a plazo que se difieran a los ejercicios fiscales en que se hacen exigibles las respectivas cuotas, como las actualizaciones que correspondan al saldo de las citadas utilidades diferidas, deberán incluirse en el cómputo del punto 2) del apartado I del inciso b) del artículo 106 de la LIG, a los efectos del ajuste por inflación.

HONORARIOS Y GRATIFICACIONES

3. Los importes de los **honorarios y gratificaciones** que, conforme lo establecido en el artículo 91 de la LIG, **se hayan deducido** en el ejercicio por el cual se pagaren.

PASIVO NO COMPUTABLE

Art. 106 incisa b) apartado II de la LIG

II. A los mismos fines no se considerarán pasivos:

1. Los aportes o anticipos recibidos a cuenta de futuras integraciones de capital cuando existan compromisos de aportes debidamente documentados o irrevocables de suscripción de acciones, que en ningún caso devenguen intereses o actualizaciones en favor del aportante.

2. Los saldos acreedores del titular, dueño o socios, que provengan de operaciones de cualquier origen o naturaleza, efectuadas en condiciones distintas a las que pudieran pactarse entre partes independientes, teniendo en cuenta las prácticas normales del mercado.

3. En las empresas locales de capital extranjero, los saldos acreedores de persona o grupo de personas del extranjero que participen, directa o indirectamente, en su capital, control o dirección, cuando tales saldos tengan origen en actos jurídicos que no puedan reputarse como celebrados entre partes independientes, en razón de que sus prestaciones y condiciones no se ajustan a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.

Art. 275 del D.R. de la LIG.

Se consideran actos jurídicos que pueden reputarse como celebrados entre partes independientes a efectos de lo dispuesto en el punto 14) del inciso a) del artículo 106 de la LIG y en el punto 3) del apartado II del inciso b) del mismo artículo, a aquellos que cumplimenten las disposiciones del artículo 16 de la LIG.

CALCULO DEL AJUSTE POR INFLACION ESTATICO

Art. 106 inciso c) de la LIG

ACTIVO COMPUTABLE MENOS PASIVO COMPUTABLE AJUSTADO POR IPC

c) El importe que se obtenga en virtud de lo establecido en los incisos a) y b), será actualizado mediante la aplicación del Índice de Precios al Consumidor Nivel General (IPC), suministrado por el INDEC, teniendo en cuenta la variación operada en el mismo entre el **mes de cierre del ejercicio anterior y el mes de cierre del ejercicio que se liquida**.

La diferencia de valor que se obtenga como consecuencia de la actualización se considerará:

1. **Ajuste negativo**: cuando el monto del **activo sea superior al monto del pasivo**, determinados conforme las normas generales de la LIG y las especiales de este título.
2. **Ajuste positivo**: cuando el monto del **activo sea inferior al monto del pasivo**, determinados conforme las normas generales de la LIG y las especiales de este título.

AJUSTE POR INFLACION DINAMICO

Art. 106 inciso d) de la LIG

d) Al ajuste (AJUSTE ESTATICO) que resulte por aplicación del inciso c) se le sumarán o restarán, según corresponda, los importes que se indican en los párrafos siguientes:

AJUSTES DINAMICOS POSITIVOS

Art. 106 inciso d) apartado I de la LIG

I. **Como ajuste dinámico positivo**, el importe de las actualizaciones calculadas aplicando el Índice de Precios al Consumidor Nivel General (IPC), suministrado por el INDEC, teniendo en cuenta la variación operada entre el mes del efectivo retiro, pago, adquisición, incorporación o desafectación, según corresponda, hasta el mes de cierre del ejercicio que se liquida, sobre los importes de:

LOS RETIROS

1. **Los retiros** de cualquier origen o naturaleza -incluidos los imputables a las cuentas particulares- efectuados durante el ejercicio por el titular, dueño o socios, o de los fondos o bienes dispuestos en favor de terceros, salvo que se trate de sumas que devenguen intereses o actualizaciones o de importes que tengan su origen en operaciones realizadas en iguales condiciones a las que pudieran pactarse entre partes independientes, de acuerdo con las prácticas normales del mercado.

LOS DIVIDENDOS

2. **Los dividendos distribuidos**, excepto en acciones liberadas, **durante el ejercicio**.

Art. 278 del D.R. de la LIG.

El cómputo de los dividendos a que se refiere el punto 2) del apartado I del inciso d) del artículo 106 de la LIG, se efectuará a partir del mes en que estos **se pongan a disposición de los accionistas**.

REDUCCIONES DE CAPITAL

3. Los correspondientes a efectivas reducciones de capital realizadas durante el ejercicio.

HONORARIOS NO DEDUCIBLES

4. La porción de **los honorarios** pagados en el ejercicio **que supere los límites establecidos en el artículo 91 de la LIG** (HONORARIOS NO DEDUCIBLES).

ADQUISICIONES DE CIERTOS BIENES NO COMPUTABLES

5. **Las adquisiciones** o incorporaciones efectuadas durante el ejercicio que se liquida, de los **bienes comprendidos en los puntos 1 a 10 del inciso a)** afectados o no a actividades que generen resultados de fuente argentina, en tanto permanezcan en el patrimonio al cierre del mismo. Igual tratamiento se dispensará cuando la sociedad adquiera sus propias acciones.

FONDOS QUE SE DESTINEN INVERSIONES DE FUENTE EXTRANJERA

6. Los fondos o bienes no comprendidos en los puntos 1 a 7, 9 y 10 del inciso a), cuando se conviertan en inversiones a que se refiere el punto 8 de dicho inciso, o se destinen a las mismas.

AJUSTES DINAMICOS NEGATIVOS

Art. 106 inciso d) apartado II de la LIG

II. **Como ajuste dinámico negativo**, el importe de las actualizaciones calculadas por aplicación del Índice de Precios al Consumidor Nivel General (IPC), suministrado por el INDEC, teniendo en cuenta la variación operada entre el mes de aporte, enajenación o afectación, según corresponda, y el mes de cierre del ejercicio que se liquida, sobre los importes de:

LOS APORTES

1. **Los aportes** de cualquier origen o naturaleza -incluidos los imputables a las cuentas particulares- y de los aumentos de capital realizados durante el ejercicio que se liquida.

INVERSIONES DE FUENTE EXTRANJERA QUE SE DESTIENEN A ACTIVIDADES DE FUENTE ARGENTINA

2. Las inversiones en el exterior, mencionadas en el punto 8 del inciso a), cuando se realice su afectación a actividades que generen resultados de fuente argentina, salvo que se trate de bienes de la naturaleza de los comprendidos en los puntos 1 a 7, 9 y 10 del inciso a).

3. El costo impositivo computable en los casos de enajenación de los bienes mencionados en el punto 9 del inciso a), o cuando se entreguen por alguno de los conceptos a que se refieren los puntos 1 a 5 del párrafo anterior.

CALCULO DEL AJUSTE POR INFLACION

Art. 106 inciso e) apartado II de la LIG

e) El monto determinado de conformidad con el inciso anterior será el ajuste por inflación correspondiente al ejercicio e incidirá como ajuste positivo, aumentando la ganancia o disminuyendo la pérdida, o negativo, disminuyendo la ganancia o aumentando la pérdida, en el resultado del ejercicio de que se trate.

=====

NORMAS DE VALUACION PARA LOS SUJETOS DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

Art. 107 de la LIG

VALUACION DE ACTIVOS Y PASIVOS COMPUTABLES

Los valores y conceptos a computar a los fines establecidos en el inciso a) del art. 106 de la LIG (ACTIVOS COMPUTABLES) y en el inciso b) del art. 106 de la LIG (PASIVOS COMPUTABLES)

-Excepto los correspondientes a los **bienes y deudas excluidos del activo y pasivo**, respectivamente, que se considerarán a los valores con que figuran en el balance comercial o, en su caso, impositivo-

BIENES AL CIERRE DEL EJERCICIO ANTERIOR (VALUADOS IMPOSITIVAMENTE)

Serán los que se determinen **al cierre del ejercicio inmediato anterior al que se liquida**, una vez **ajustados por aplicación de las normas generales de la LIG y las especiales del Título VI.** (VALUADOS IMPOSITIVAMENTE)

Los activos y pasivos que se enumeran a continuación se valuarán a todos los fines de la LIG aplicando las siguientes normas:

DEPOSITOS, CREDITOS Y DEUDAS EN MONEDA EXTRANJERA. EXISTENCIAS DE MONEDA EXTRANJERA

Art. 107 Inciso a) **Los depósitos, créditos y deudas en moneda extranjera y las existencias de la misma:**

De acuerdo con el **último valor de cotización** -tipo comprador o vendedor según corresponda- 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. (SE GRAVA EL RESULTADO POR TENENCIA)

Observaciones:

El **art. 107 inciso a)** determina cual es la valuación al cierre del ejercicio, tiene directa relación con el **art. 108 inciso c)** que establece que **las diferencias de cambio deben computarse como ganancias o pérdidas.**

Vemos un ejemplo:

Tenencia al inicio y al cierre de U\$S 100.000. Cotización al inicio 1. Cotización al cierre 1,5. Inflación medida en IPC 30%.

Por aplicación del art. 107 inciso a) los U\$S 100.000 se valúan al cierre a \$ 150.000. (Al inicio estaban valuados a \$ 100.000)

Por aplicación del art. 108 inciso c) la diferencia de cambio gravada es de \$ 50.000.

Por aplicación del art. 106 inciso a) la pérdida por exposición a la inflación es de \$ 30.000.

DEPOSITOS, CREDITOS Y DEUDAS EN MONEDA NACIONAL

Art. 107 Inciso b) **Los depósitos, créditos y deudas en moneda nacional:**

Por su valor a la fecha de cierre de cada ejercicio, el que incluirá el importe de los **intereses** y de las **actualizaciones** legales, pactadas o fijadas judicialmente, que se hubieran devengado a dicha fecha. (VER ART. 108 INCISO B)

Art. 279 del D.R. de la LIG

1014

A los efectos de lo dispuesto inciso b) del artículo 107 de la LIG, los créditos que resulten como consecuencia de la aplicación del artículo 76 de la LIG (DISPOSICION DE FONDOS O BIENES A FAVOR DE TERCEROS), deberán valuarse incluyendo, de corresponder, los intereses o actualizaciones presuntos en él.

INVERSIONES FINANCIERAS (EXCLUIDAS ACCIONES, PARTICIPACIONES SOCIALES, FCI Y FIDEICOMISOS)

Art. 107 Inciso c) **Los títulos públicos, bonos y demás valores**

-Excluidas las **acciones**, valores representativos (ADR`S) y certificados de depósito de acciones (CEDARS) y demás valores, cuotas y **participaciones sociales**, cuotapartes de **fondos comunes de inversión** y certificados de participación de **fideicomisos** financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-

CON COTIZACION

Que coticen en bolsas o mercados:

Al último valor de cotización a la fecha de cierre del ejercicio. Las monedas digitales al valor de cotización a la fecha de cierre del ejercicio, conforme lo establezca la reglamentación. (SE GRAVA EL RESULTADO POR TENENCIA)

SIN COTIZACION

Los que no coticen se **valuarán por su costo** incrementado, de corresponder, con el importe de los intereses, actualizaciones y diferencias de cambio que se hubieran devengado a la fecha de cierre del ejercicio.

TITULOS VALORES EMITIDOS EN MONEDA EXTRANJERA

El mismo procedimiento de valuación se aplicará a los títulos valores emitidos en moneda extranjera.

VALUACION DE BIENES NO COMPUTABLES VENDIDOS DURANTE EL EJERCICIO QUE SE TRANSFORMAN EN BIENES COMPUTABLES

BIENES VENDIDOS DURANTE EL EJERCICIO QUE SE TRANSFORMAN EN COMPUTABLES

Art. 107 Inciso d) Cuando sea de aplicación el **penúltimo párrafo del inciso a) del artículo 106 de la LIG** (CORRECCION DE ACTIVOS NO COMPUTABLES), dichos bienes se valuarán al valor considerado como **costo impositivo computable en oportunidad de la enajenación** de acuerdo con las normas pertinentes de la LIG. (VALOR RESIDUAL IMPOSITIVO AL MOMENTO DE LA VENTA). **Ver Art. 277 del D.R. de la LIG** (AL INICIO DEL EJERCICIO).

ACLARACION DEL DECRETO REGLAMENTARIO EN RELACION CON LA VALUACION DE ESOS BIENES NO COMPUTABLES QUE SE TRANSFORMAN EN COMPUTABLES

Art. 277 del D.R. de la LIG

A los efectos del ajuste por inflación, **los bienes a que se refiere el penúltimo párrafo del inciso a) del artículo 106 de la LIG, deberán considerarse al valor impositivo que tenían al inicio del ejercicio en que se produjo la enajenación** o entrega. (VALOR AL INICIO DEL EJERCICIO Y NO AL MOMENTO DE LA VENTA)

Se trata de los siguientes bienes enajenados en el ejercicio, que se toman como ACTIVO COMPUTABLE al inicio:

1. **Inmuebles y obras en curso sobre inmuebles**, excepto los que tengan el carácter de bienes de cambio.
2. **Inversiones en materiales** con destino a las obras comprendidas en el punto anterior.
3. **Bienes muebles amortizables** -incluso reproductores amortizables- a los efectos de la LIG.
4. **Bienes muebles en curso de elaboración** con destino al activo fijo.
5. **Bienes inmateriales.**
6. En las explotaciones forestales, las **existencias de madera cortada o en pie.**
7. **Acciones, cuotas y participaciones sociales**, incluidas las cuotas partes de los **fondos comunes de inversión.**

BIENES ENTREGADOS DURANTE EL EJERCICIO (COMO RETIROS, DIVIDENDOS U HONORARIOS)

También se toman como ACTIVO COMPUTABLE al inicio, cuando esos bienes (los enumerados en los **apartados 1) a 7) del art. 106 inciso a) de la LIG**) se hubieran entregado durante el ejercicio por alguno de los siguientes conceptos (RETIROS, DIVIDENDOS U HONORARIOS):

1. Los **retiros** de cualquier origen o naturaleza -incluidos los imputables a las cuentas particulares- efectuados durante el ejercicio por el titular, dueño o socios, o de los fondos o bienes dispuestos en favor de terceros, salvo que se trate de sumas que devenguen intereses o actualizaciones o de importes que tengan su origen en operaciones realizadas en iguales condiciones a las que pudieran pactarse entre partes independientes, de acuerdo con las prácticas normales del mercado.

2. Los **dividendos** distribuidos, excepto en acciones liberadas, durante el ejercicio.

3. Los correspondientes a efectivas reducciones de capital realizadas durante el ejercicio.

4. La porción de los **honorarios** pagados en el ejercicio que supere los límites establecidos en el artículo 91 de la LIG.

Art. 276 del D.R. de la LIG

Lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso a) del artículo 106 de la LIG, no será de aplicación para las explotaciones forestales comprendidas en el régimen de la ley 21.695 y para las de igual naturaleza que optaren por el procedimiento de actualización del costo a la fecha de venta establecido por el inciso f) del artículo 108 de la LIG.

Las explotaciones forestales que no optaren por el procedimiento del inciso f) del artículo 108 de la LIG, deberán actualizar el costo de los productos a la fecha de cierre del ejercicio anterior al de su venta.

SEÑAS O ANTICIPOS QUE CONGELEN PRECIO

Art. 107 Inciso e) **Deudas que representen señas o anticipos de clientes que congelen precios** a la fecha de su recepción:

Deberán incluir el importe de las actualizaciones de cada una de las sumas recibidas calculadas mediante la aplicación del Índice de Precios al Consumidor Nivel General (IPC), suministrado por el INDEC, teniendo en cuenta la variación operada en el mismo, entre el mes de ingreso de los mencionados conceptos y el mes de cierre del ejercicio.

SUJETOS QUE NO CONFECCIONEN BALANCES COMERCIALES

Para confeccionar el balance impositivo del ejercicio inicial, así como también el que corresponderá efectuar el 31 de diciembre de cada año, por aquellos contribuyentes que no practiquen balance en forma comercial, se tendrán en cuenta las normas que al respecto establezca la AFIP.

NORMAS DE APLICACIÓN PARA LOS SUJETOS DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

Art. 108 de la LIG

Los responsables que, deban practicar el ajuste por inflación impositivo quedarán, sujetos a las siguientes disposiciones:

EXENCIONES QUE NO RESULTAN DE APLICACIÓN

SOBRE INTERESES, ACTUALIZACIONES Y DIFERENCIAS DE CAMBIO

Art. 108 Inciso a) **No les serán de aplicación las exenciones** establecidas en los incisos h) y t) del artículo 26 de la LIG.

Art. 26 inciso h) de la LIG

INTERESES DE DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

Inciso h) Los **intereses** por depósitos en instituciones sujetas al régimen legal de entidades financieras normado por la ley 21526: **en caja de ahorro, cuentas especiales de ahorro, a plazo fijo en moneda nacional** y los depósitos de terceros u otras formas de captación de fondos del público, conforme lo determine el Banco Central de la República Argentina en virtud de lo que establece la legislación respectiva.

INTERESES DE OBLIGACIONES NEGOCIABLES, TITULOS PUBLICOS, FCI, FIDEICOMISOS FINANCIEROS (LEY 27.541)

A efectos de la presente exención, se restablece la vigencia de las normas derogadas por los **incisos b), c) y d) del artículo 81 de la ley 27430**, sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 109 de la LIG para las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país.

Art. 36 bis, apartados 3 y 4 de la ley 23.576

INTERESES DE OBLIGACIONES NEGOCIABLES Y TITULOS PUBLICOS

Apartado 3. Los resultados provenientes de la compraventa, cambio, permuta, conversión y disposición de **obligaciones negociables** quedan exentos del impuesto a las ganancias.

(..).

Apartado 4. Quedan exentos del impuesto a las ganancias los **intereses, actualizaciones y ajustes de capital**

(..).

Igual tratamiento impositivo se aplicará a los **títulos públicos**.

Art. 25 inciso b) de la ley 24.083

INTERESES DE FONDOS COMUNES DE INVERSION

Inciso b) Los resultados provenientes de su compraventa, cambio, permuta, conversión y disposición, **así como también sus rentas**, quedan exentos del impuesto a las ganancias, excepto para los sujetos comprendidos en el Título VI de la ley de impuesto a las ganancias (TO 1986 y modif.). (SUJETOS DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO)

(..).

Art. 83 inciso b) de la ley 24.441

INTERESES DE FIDEICOMISOS FINANCIEROS

Inciso b) Los resultados provenientes de su compraventa, cambio, permuta, conversión y disposición, **como así también sus intereses, actualizaciones y ajustes de capital**, quedan exentos del impuesto a las ganancias, excepto para los sujetos comprendidos en el Título VI de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1986) y sus modificaciones. (SUJETOS DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO)
(..).

INTERESES DE INSTRUMENTOS EN MONEDA NACIONAL DESTINADOS A FOMENTAR LA INVERSION PRODUCTIVA

La exención dispuesta en este inciso también comprende a los **intereses o la denominación que tuviere el rendimiento producto de la colocación de capital** en los instrumentos emitidos en moneda nacional destinados a fomentar la inversión productiva, que establezca el Poder Ejecutivo nacional, siempre que así lo disponga la norma que los regule, y en la medida en que no resulten comprendidos en el párrafo anterior.

Art. 26 inciso t) de la LIG

ACTUALIZACIONES Y DIFERENCIAS DE CAMBIO

Inciso t) Los montos provenientes de **actualizaciones** de créditos de cualquier origen o naturaleza. En el caso de actualizaciones correspondientes a créditos configurados por ganancias que deban ser imputadas por el sistema de lo percibido, solo procederá la exención por las actualizaciones posteriores a la fecha en que corresponda su imputación. A los fines precedentes, las **diferencias de cambio** se considerarán incluidas en este inciso.

Las actualizaciones a que se refiere este inciso con exclusión de las diferencias de cambio y las actualizaciones fijadas por ley o judicialmente deberán provenir de un acuerdo expreso entre las partes.
(..).

SE DEBE IMPUTAR COMO GANANCIA O COMO PERDIDA (LAS ACTUALIZACIONES)

Esta norma está en consonancia con lo establecido en el art. 107 inciso b) de la LIG que establece la valuación de los bienes a la fecha de cierre del ejercicio (incluyendo los intereses y actualizaciones devengados a la fecha de cierre del ejercicio, gravando el resultado por tenencia)

LAS ACTUALIZACIONES DE CREDITOS, DEUDAS Y TITULOS VALORES

Art. 108 Inciso b) **Deberán imputar como ganancias o pérdidas**, según corresponda, del ejercicio que se liquida, el importe de **las actualizaciones legales, pactadas o fijadas judicialmente, de créditos, deudas y títulos valores**

-Excluidas las acciones, valores representativos (ADR`S) y certificados de depósito de acciones (CEDARS) y demás valores, cuotas y participaciones sociales, cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-

En la parte que corresponda al período que resulte comprendido **entre las fechas de inicio** o las de origen o incorporación de los créditos, deudas o títulos valores, si fueran posteriores, **y la fecha de cierre del respectivo ejercicio fiscal.** (SE GRAVA EL RESULTADO POR TENENCIA EXCEPTO ACCIONES, PARTICIPACIONES SOCIALES, FCI, FIDEICOMISOS)

Tratándose de títulos valores cotizables, se considerará su respectiva cotización.

Asimismo deberán imputar el importe de las actualizaciones de las deudas a que se refiere el inciso e) del artículo 107 de la LIG (DEUDAS POR SEÑAS O ANTICIPOS DE CLIENTES QUE CONGELAN PRECIO), en la parte que corresponda al mencionado período.

SE DEBE IMPUTAR COMO GANANCIA O COMO PERDIDA (LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO)

Esta norma está en consonancia con lo establecido en el art. 107 inciso a) de la LIG que establece la valuación de los bienes a la fecha de cierre del ejercicio (se valúan al valor de cotización a la fecha de cierre del ejercicio, gravando el resultado por tenencia)

LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO POR DEPOSITOS, CREDITOS Y DEUDAS EN MONEDA EXTRANJERA.

DIFERENCIAS DE CAMBIO POR EXISTENCIAS DE MONEDA EXTRANJERA

Art. 108 Inciso c) **Deberán imputar como ganancia o, en su caso, pérdida,** la diferencia de valor (LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO) que resulte de comparar la **cotización de la moneda extranjera al cierre del ejercicio con la correspondiente al cierre del ejercicio anterior** o a la fecha de adquisición, si fuera posterior, relativas a los **depósitos, existencias, créditos y deudas en moneda extranjera.** (SE GRAVA EL RESULTADO POR TENENCIA)

ENAJENACION DE BIENES

ACTUALIZACIONES SOBRE ANTICIPOS O SEÑAS DE CLIENTES QUE CONGELAN PRECIO

Art. 108 Inciso d) **Cuando se enajenen bienes por los cuales se hubieran recibido señas o anticipos,** en las condiciones previstas en el art. 107 inciso e) de la LIG, a los fines de la determinación del resultado de la operación, se adicionará al precio de enajenación convenido el importe de las actualizaciones a que se refiere el mencionado inciso, calculadas hasta el mes de cierre del ejercicio inmediato anterior al que corresponda la fecha de enajenación.

DEVENGADO EXIGIBLE

OPCION DE DIFERIR EL COMPUTO DE LA ACTUALIZACION

Art. 108 Inciso e) En los casos en que, de acuerdo a las normas de la LIG o de su decreto reglamentario, se ejerciera la opción de imputar el resultado de las operaciones de ventas a plazos a los ejercicios fiscales en que se hagan exigibles las respectivas cuotas, y hubiera correspondido computar actualizaciones devengadas en el ejercicio respecto de los saldos de cuotas no vencidas al cierre, **podrá optarse por diferir la parte de la actualización** que corresponda al saldo de utilidades diferidas al cierre del ejercicio.

EXPLOTACIONES FORESTALES

ACTUALIZACION DEL COSTO COMPUTABLE

Art. 108 Inciso f) **En las explotaciones forestales no comprendidas en el régimen de la ley 21695**, para la determinación del impuesto que pudiera corresponder por la enajenación del producto de sus plantaciones, **el costo computable podrá actualizarse** mediante la aplicación del índice previsto en el artículo 93 de la LIG, referido a la fecha de la respectiva inversión, de acuerdo con lo que indique la tabla elaborada por la AFIP para el mes al que corresponda la fecha de la enajenación.

Si se tratare de plantaciones comprendidas en el régimen del decreto 465 de fecha 8 de febrero de 1974, los contribuyentes podrán optar por aplicar las disposiciones del párrafo precedente, en cuyo caso no podrán computar como costo el importe que resulte de los avalúos a que se refiere el artículo 4 de dicho decreto.

Art. 276 del D.R. de la LIG

Lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso a) del artículo 106 de la ley, no será de aplicación para las explotaciones forestales comprendidas en el régimen de la ley 21.695 y para las de igual naturaleza que optaren por el procedimiento de actualización del costo a la fecha de venta establecido por el inciso f) del artículo 108 de la ley.

Las explotaciones forestales que no optaren por el procedimiento del inciso f) del artículo 108 de la ley, deberán actualizar el costo de los productos a la fecha de cierre del ejercicio anterior al de su venta.

EXENCIONES QUE NO RESULTAN DE APLICACION

Art. 109 de la LIG

Las exenciones totales o parciales establecidas o que se establezcan en el futuro por leyes especiales **respecto de títulos, letras, bonos, obligaciones y demás valores** emitidos por el Estado Nacional, provincial, municipal o la Ciudad

Autónoma de Buenos Aires, **no tendrán efecto en el impuesto a las ganancias** para las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país ni para los contribuyentes a que se refiere el artículo 53 de la LIG (SUJETOS CON RENTAS DE TERCERA CATEGORIA).

INSTRUCCION GENERAL 236/78

ACLARACIONES DE LA DGI RESPECTO DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO (AÑO 1978)

“Impuesto a las ganancias Ajuste por inflación. Ley N° 21894

Teniendo en cuenta la reciente incorporación a la ley del impuesto a las ganancias de un capítulo nuevo contemplado el ajuste por inflación; y dado que en la etapa de puesta en marcha de dicho régimen es conveniente destacar la correcta aplicación del texto legal en algunos de los aspectos que potencialmente podrían suscitar ciertas dificultades de interpretación, aclárase a las dependencias lo siguiente:

1. Contribuyentes obligados a practicar el ajuste por inflación:

En el artículo incorporado a la ley de impuesto a las ganancias por el punto 1, del artículo 1° de la ley 21894, se les asigna tal carácter a los contribuyentes a que se refieren los incisos a) y b) del artículo 48 de la ley del citado gravamen.

En los restantes casos estarán comprendidos en tanto la forma societaria adoptada o la actividad empresarial desarrollada para la obtención de sus ganancias encuadre en los incisos a) y b) del artículo 48 de la ley. Como ejemplo se cita que la obligación alcanza también a los contribuyentes que efectúen loteos con fines de urbanización y a los que edifiquen o enajenen inmuebles bajo el régimen de la ley 13512, así como también a las entidades dedicadas a las actividades indicadas en los incisos e) y f) del artículo 72 de la ley complementadas con una actividad comercial (sanatorios, etc.).

OJO HOY EL ART. 105 DE LA LIG, SE REFIERE SOLAMENTE A LOS SUJETOS ENUMERADOS EN LOS INCISOS A) A E)

2. Obras en curso (inmuebles) no destinadas al activo fijo de la empresa:

Las obras en curso de inmuebles destinados a la venta integran el activo computable a los efectos del ajuste. *En el supuesto de su ulterior venta la determinación del costo computable actualizado que dispone el artículo 57 de la ley de impuesto a las ganancias se efectuará de acuerdo con lo que dispongan las normas que oportunamente se dictarán. [Se aclara que de acuerdo a lo informado por la Secretaría de Estado de Hacienda, por Acuerdo N° 5020/78, tramita la incorporación de un último párrafo al artículo 74 de la Reglamentación del Impuesto a las Ganancias (TO en 1978), por el que se establece que "el costo*

computable en la construcción deberá actualizarse aplicando el índice de actualización referido al mes en cuyo transcurso se operó la finalización en la misma]".

Los materiales y otros bienes no incorporados efectivamente a la construcción a la fecha de cierre del ejercicio anterior al que se liquida integraran el activo a los fines del ajuste cuando se trate de obras en curso no destinadas al activo fijo de la empresa. En caso contrario deberán ser excluidos del activo a los efectos de determinar el ajuste.

3. Cuotas-parte de fondos comunes de inversión:

Deben detraerse del activo a los fines del ajuste, inciso a) del artículo incorporado a la ley de impuesto a las ganancias por el punto 2 del artículo 1° de la ley 21894.

4. Anticipos del impuesto a las ganancias:

De conformidad a las disposiciones del inciso a) del artículo incorporado a la ley del impuesto a las ganancias por el punto 2. del artículo 1° de la ley 21894, los respectivos importes deben ser excluidos a los fines del ajuste. Idéntico criterio deberá acordarse a las retenciones sufridas y los pagos a cuenta realizados en concepto del mismo gravamen. **No obstante ello, su carácter de activo no computable subsistirá sólo hasta la concurrencia de las sumas ingresadas a cuenta con el monto total de la obligación fiscal del período, debiendo dispensarse a los excedentes el carácter de créditos ordinarios y, por lo tanto, alcanzados por las normas del ajuste.**

5. Inversiones en el exterior:

Deben excluirse del activo [inciso a) del artículo incorporado a la ley de impuesto a las ganancias por el punto 2. del artículo 1° de la ley 21894], aun cuando el beneficio de fuente extranjera fuere nulo (cuentas corrientes sin interés, etc.) u ocasionaran quebrantos. **No obstante las deudas contraídas para financiar estas inversiones deben computarse como pasivo a los fines del ajuste.**

6. Importes que figuran contabilizados como activo o pasivo y que impositivamente se hubieran imputado como gastos o ganancias, respectivamente:

Deberán detraerse del activo o no computarse como pasivo a los fines de la determinación del ajuste. Por ejemplo: Las diferencias de cambio positivas que debieron declararse impositivamente como ganancias [inciso b) del artículo agregado de la ley de impuesto a las ganancias por el punto 3. del artículo 1° de la ley 21894], cuando son contabilizadas en la cuenta "Fondo posición cambio (ley 19742)" como beneficios a realizar en ejercicios futuros, no deben considerarse como pasivo no obstante lo dispuesto en el inciso b) del artículo agregado a la ley de dicho gravamen por el punto 2. del artículo 1° de la ley 21894.

7. Previsión para despidos:

De acuerdo con lo establecido por el inciso b) del artículo incorporado a la ley de impuesto a las ganancias por el punto 2. del artículo 1° de la ley 21894, las provisiones admitidas por la ley del referido impuesto deben consignarse como pasivo por los importes que ella autoriza. Consecuentemente, a los fines del ajuste, debe considerarse como pasivo el saldo acumulado no utilizado de la previsión constituida impositivamente con arreglo a las normas de los artículos 80, inciso f), de la ley y 134 de su reglamentación, con prescindencia de los valores con que figuren registradas contablemente. Idéntico criterio deberá observarse en el supuesto de no haberse seguido contablemente un sistema de previsión pero el mismo hubiera sido adoptado a los efectos impositivos.

8. Gratificaciones, remuneraciones extraordinarias, aguinaldos y otros conceptos similares:

Los importes que se distribuyan efectivamente dentro de los plazos establecidos para presentar la declaración jurada de la entidad (artículo 80, inciso g), de la ley de impuesto a las ganancias y artículo 135 de su reglamentación y que por lo tanto son deducibles en el balance impositivo del ejercicio por el cual se paguen, deben considerarse como pasivo de ese ejercicio a los fines del ajuste.

9. Provisión para impuesto sobre los capitales:

Debe computarse como pasivo a los fines del ajuste.

10. Dividendos en efectivo inclusive los dividendos provisorios:

Deben ser considerados como pasivo solo a partir de la fecha de su aprobación y en tanto permanezcan pendientes de pago al cierre del ejercicio fiscal en que fueron aprobados.

11. Honorarios de Directores y Síndicos:

Dado que en virtud de lo dispuesto por el artículo 136 de la reglamentación del impuesto a las ganancias, **los importes respectivos deben ser deducidos en el balance impositivo del ejercicio por el cual se paguen, tales importes deben considerarse como pasivo de ese ejercicio a los efectos del ajuste.**

12. Títulos públicos:

Aun cuando los contribuyentes comprendidos en las normas del ajuste hubieran optado por practicar el ajuste por inflación de los resultados alcanzados por el impuesto a las ganancias a partir del primer ejercicio fiscal cerrado desde el 1° de enero de 1978, inclusive, en virtud del artículo 7° de la ley 21894 continuarán gozando de exención en el mencionado impuesto hasta el 31 de diciembre de 1978, inclusive, las siguientes ganancias derivadas de títulos públicos:

a) El importe de las actualizaciones e intereses devengados hasta dicha fecha [artículo 20, inciso k, de la ley].

b) Las ganancias, utilidades o beneficios provenientes de transferencias realizadas hasta dicha fecha sujetas al impuesto establecido por la ley 21280 y sus modificaciones. Consecuentemente, a partir del 1° de enero de 1979, inclusive, deberán computarse como ganancias del ejercicio:

1) El importe de las actualizaciones e intereses de títulos públicos, en la parte que corresponde al período de tiempo que resulte comprendido entre el 1° de enero de 1979 o su fecha de adquisición, si fuere posterior, y la fecha de cierre del respectivo ejercicio fiscal o la de su venta, si fuere anterior, todas las fechas inclusive.

2) Las ganancias provenientes de la enajenación de títulos públicos adquiridos en el mismo ejercicio que se liquida. En este último caso la ganancia estará dada por la diferencia entre el valor de costo y el de venta de los respectivos títulos.

13. Vigencia del artículo incorporado a la ley de impuesto a las ganancias por el punto 3. del artículo 1° de la ley 21894:

Las disposiciones de este artículo, excepto el caso previsto en el punto 12 de la presente instrucción, regirán desde el inicio del primer ejercicio fiscal que se cierre desde el 1° de enero de 1979 inclusive o, en su caso, desde el inicio del primer ejercicio fiscal cerrado desde el 1° de enero de 1978, inclusive, según la opción efectuada por el contribuyente respecto del ejercicio fiscal a partir del cual practicará el ajuste por inflación de los resultados a los fines de la determinación del impuesto a las ganancias”.

JURISPRUDENCIA RESPECTO DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO (LUEGO DE LA REFORMA DE LA LEY 27.430)

COMPUTO DEL 100% DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO EN LUGAR DEL COMPUTO EN 1/3 TERCIOS COMO ESTABLECIA LA LIG ANTES DE LA REFORMA DE LA LEY 27.541 (ACTUAL ART. 194 DE LA LIG).

BODEGAS ESMERALDA SA JUZGADO FEDERAL DE CORDOBA N° 1 DEL 15.08.2019

Se debe tener en cuenta que en el fallo “BODEGAS ESMERALDA SA” del JUZGADO FEDERAL DE CORDOBA N° 1 de fecha 15.08.2019 **(la medida cautela fue confirmada por la Sala “B” de la Cámara Federal de Córdoba con fecha 14/2/2020)**, se determinó que:

“La empresa actora “BODEGAS ESMERALDA S.A.”, **inicia acción declarativa de certeza constitucional en contra de Administración Federal de Ingresos Públicos**, solicitando en particular la **inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los últimos párrafos del Art.95** de la Ley 20.628t.o. 1997 y sus modificaciones y de toda norma en tanto impiden a la firma actora aplicar el “ajuste por inflación impositivo” del Título VI, Art.94 y ccs., del Impuesto a las Ganancias ley 20.628,

así como **califican de arbitrario el diferimiento dispuesto en el Art.2 agregado a continuación del Art.118**, Ley 20.628, en su **Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2019 -cierre 31 de marzo de 2019**, disponiéndose en consecuencia que se presente la citada Declaración Jurada aplicando el aludido ajuste por inflación, sin el diferimiento referido.

Específicamente se alega que la no aplicación del “ajuste por inflación” importa que el impuesto así representa una alícuota que absorbe el 60,25 % del resultado impositivo ajustado por inflación, y el 45,74 % de la utilidad contable ajustada por inflación, recordando que la alícuota establecida por la Ley de Impuestos a las Ganancias es del 30% para el ejercicio fiscal citado. Lo cual excede claramente la previsión legislativa produciéndose, según se sostiene, una absorción sustancial de la renta de la empresa actora que se impugna por confiscatoriedad. **Se expresa que el Impuesto a las ganancias ejercicio 2019 determinado sin aplicar el ajuste por inflación asciende a la suma de \$ 504.283.045, mientras que el gravamen aplicando dicho mecanismo arroja la suma de \$ 251.114.810, lo que importaría según se alega, un incremento absoluto de \$ 253.168.235.**

Se ofrece por la firma actora prueba documental y pericial contable.

A tal efecto se acompañó por la empresa actora documental reservada (tres cuadernillos), consistente en “Información Contable Especial requerido por RG (AFIP) 3363 “de Contador Público Ricardo Alfredo Viano Mat. ... CPCE Córdoba; “Estados Financieros Individuales por el Ejercicio 1°/04/2018 al 31/03/2019, con “Informe de Auditor Independiente” Cr. Ricardo Alfredo Moyano Mat. ... CPCE Córdoba; y cuadernillo “Ajuste por Infación Impositivo-Ejercicio Fiscal 2019-Ejercicio Finalizado 31/3/2019”, de donde surge Anexo IV el monto de \$ 504.283.045 como impuesto a las ganancias determinado “sobre el resultado histórico 2019”; así como en el Anexo I se verifica en síntesis el cuadro de los porcentajes de las alícuotas obtenidas antes y después de aplicar “ajuste por inflación”, suscripto por el Cr. Ricardo Alfredo Viano; y los montos que antes se señalaron como finales antes y después de la aplicación de dicho mecanismo. En estos informes se explican pormenorizadamente los procedimientos utilizados y las comparaciones realizadas para el cálculo del ajuste por inflación de acuerdo a la ley del impuesto a las ganancias en el caso concreto de “BODEGAS ESMERALDA S.A.” por el ejercicio fiscal finalizado el 31 de marzo de 2019. Lo que arriba a una diferencia estimada en \$ 253.168.235, **lo que alegan, como un impuesto resultante en un 60,25 %, es decir mas del 100% de la alícuota prevista que asciende al 30% actualmente**, todo lo cual se impugna en la presente acción por confiscatoriedad. Esta documental finaliza con un “Informe Especial sobre los Resultados Fiscales, emitido por Cr. Público Independiente que suscribe Cr. Viano, con firma certificado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Córdoba.

Examinando las actuaciones, en un análisis que no requiere de la certeza acerca de la existencia del derecho, sino que se trata de establecer un grado de verosimilitud suficiente, se advierte que se verifican los requisitos del Art. 230 del CPCN, como así también los presupuestos del Art. 13 de la ley 26.854, **teniendo en cuenta que la firma actora podría verse afectada en la real capacidad**

contributiva lo que redundaría en perjuicio de su desenvolvimiento económico con las consecuencias que pudieran reflejarse tanto en lo impositivo, como laboral y previsional.

Por lo expuesto es que **corresponde hacer lugar a la medida cautelar solicitada por el plazo de seis meses** (Art. 5, 1° párrafo de la ley 26.854), ordenándose a la **Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva** que arbitre los medios necesarios a fin de que la empresa actora presente la **Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal finalizado el 31 de marzo de 2019, aplicando el “ajuste por inflación” contemplado en el Título VI de la Ley de Impuestos a las Ganancias, tomando como índice el “IPC” y sin el diferimiento dispuesto en el Art.2° agregado a continuación del Art.118 de la citada ley, absteniéndose de iniciar y/o proseguir cualquier reclamo administrativo o judicial derivado de la diferencia de impuesto que a su criterio pueda resultar, trabar por sí o judicialmente medidas cautelares en resguardo del crédito, iniciar acciones bajo la ley Regimen Penal Tributario.**

Fijase como contracautela el ofrecimiento de bienes o seguro de caución equivalente a la suma que se denuncia como diferencia cuestionada del impuesto a determinar por la suma de pesos doscientos cincuenta y tres millones ciento sesenta y ocho mil doscientos treinta y cinco (\$ 253.168.235). Ratificada que fuera, líbrese oficio a AFIP-DGI, cuya confección y diligenciamiento se encuentra a cargo de la parte interesada. Téngase presente la autorización conferida por el Dr.German Luis Gianotti, a los abogados Tomás Bobadilla y Nicolás Mauro, en los términos del Art.1276, CPCN.-Notifíquese.-

RICARDO BUSTOS FIERRO
JUEZ FEDERAL”

JURISPRUDENCIA RESPECTO DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO
(LUEGO DE LA REFORMA DE LA LEY 27.430)

COMPUTO DEL 100% DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO EN LUGAR DEL COMPUTO EN SEXTOS COMO ESTABLECIA LA LIG CON LA REFORMA DE LA LEY 27.541 (ACTUAL ART. 194 DE LA LIG).

BIO BAHIA SA CAMARA FEDERAL DE BAHIA BLANCA DEL 03.02.2022

Se trata de una acción declarativa de inconstitucionalidad. Computo del ajuste por inflación impositivo en 1/6. Confiscatoriedad.

“VISTO: Este expediente N° FBB 6573/2020/CA1, caratulado: “BIO BAHIA S.A. c/ ESTADO NACIONAL AFIP s/ACCION MERE DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD”, proveniente del **Juzgado Federal N° 2** de esta ciudad, puesto al acuerdo para resolver los recursos de apelación interpuestos a fs. 210, 211, 215, 218 y 220 contra la sentencia de fs. 202/209 y la regulación de honorarios de fs. 214.

El señor Juez de Cámara, Roberto Daniel Amabile, dijo:

EL JUZGADO FEDERAL Nº 2 DE BAHIA BLANCA ADMITIO EL COMPUTO DEL 100% DEL AJUSTE POR INFLACIÓN IMPOSITIVO SIN EL DIFIRIMIENTO EN 1/6 ESTABLECIDO EN EL ART. 194 DE LA LIG

1ro.) Que a fs. 202/209, la Sra. Jueza de grado hizo lugar parcialmente a la demanda interpuesta por el Dr. Reynaldo Ramiro Rost, en representación de Bio Bahía S.A., facultando al actor a la aplicación del ajuste por inflación en relación al impuesto a las ganancias a tributar computando el 100% del ajuste (aplicación integral), sin tener que hacerlo utilizando el mecanismo impuesto por el art. 194 de la ley 20.628 del Impuesto a las Ganancias (Decreto 824/2019) en cuanto dispone el diferimiento en sextos en relación al ejercicio iniciado el 1 de enero de 2019.

SE DESESTIMA EL PLANTEO DE INCONSTITUCIONALIDAD TENEINDO EN CUENTA EL PRECENTE “CANDY” DE LA CSJN

PERO IGUAL QUE EN EL CASO “CANDY” SE ENCUENTRA ACREDITADA LA CONFISCATORIEDAD

Para así resolver, la a quo entendió que, sin perjuicio de desestimar el planteo de inconstitucionalidad de las normas que dan sustento a la acción, con fundamento en la postura adoptada por la CSJN en el fallo “Candy”, el presente caso se ajusta a los lineamientos detallados en dicho precedente jurisprudencial y se encuentran reunidos los recaudos fijados en aquellos para tener por acreditada la confiscatoriedad invocada por la parte actora, la que no se encuentra condicionada al año fiscal en que se produce sino a la configuración de las circunstancias fácticas que configuran tal supuesto.

(..)

APELACION DEL FISCO NACIONAL

3ro.) Por su parte, a fs. 211 la parte demandada interpuso recurso de apelación, el cual fue debidamente fundando a fs. 221/236.

En primer lugar, cuestionó la vía intentada, por no encontrarse reunidos los requisitos para la procedencia de la vía de la acción declarativa de conformidad con lo previsto por el art. 322 del CPCCN y de acuerdo a los lineamientos establecidos por la jurisprudencia del Máximo Tribunal.

Sobre el particular, sostuvo que en el caso de autos no se advierte situación de incertidumbre alguna que habilite esta acción, dado que las leyes comprometidas se encuentran sancionadas de conformidad con los preceptos constitucionales, no existió ni existe actividad administrativa que pueda concretar un agravio a la contribuyente y, por último, esta contaba con un remedio específico para canalizar, a todo evento, su consulta y pretensión.

Al respecto, indicó que no puede soslayarse que **el actor presentó su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2019, sin contemplar la normativa que ataca, es decir, computándose el 100% del ajuste por inflación, y no 1/6 como la habilitaba la ley;** por ello, la contribuyente no necesita la “convalidación judicial” de la presentación de la Declaración Jurada efectuada, en tanto no existen en la actualidad derechos o garantías constitucionales afectados, ni tampoco riesgo inminente que ello ocurra.

Asimismo, destacó que a la fecha **no existe intimación o proceso de fiscalización** iniciado en su contra, **y mucho menos un procedimiento de determinación de oficio**, por lo que el pedido de la actora debe ser entendido como una indagación meramente especulativa o consultiva.

Por otro lado, sin perjuicio del rechazo de la acción en punto a la inconstitucionalidad esgrimida, hizo referencia a las normas jurídicas cuestionadas, resaltando que el legislador expresamente ha habilitado el ajuste impositivo por inflación en el Título VI de la LIG y que **la modificación efectuada por la Ley 27.541 al plexo normativo relativo al ajuste impositivo por inflación, se inscribe y tiene fundamento en la situación de emergencia pública** que atraviesa nuestro país, y que fuera declarada mediante el artículo 1 de la ley citada.

De manera tal, que **la modificación al sistema de ajuste por inflación responde a una medida excepcional tomada por el congreso a partir de la extrema situación de emergencia** que acaece en el país, cuya justificación y razonabilidad hallan sustento en un contexto coyuntural de extrema dificultad, y que su apreciación constituye un resorte exclusivo del Poder Legislativo y se encuentra vedada, en principio, al Poder Judicial.

En la misma dirección, sostuvo que **la normativa cuestionada no violenta el principio de igualdad**, dado que la carga tributaria que el contribuyente debe soportar es un reflejo justo, razonable y proporcional a su capacidad contributiva.

Finalmente, **alegó la falta de demostración de la confiscatoriedad** para precisar el agravio al derecho de propiedad que se invoca, el cual entiende es solo conjetural, dogmático e infundado, por no haberse demostrado conforme doctrina de la CSJN acabada y categóricamente una violación del derecho pregonado.

En ese sentido, señaló que **la prueba documental acompañada por el accionante no permite deducir por sí sola la confiscatoriedad del tributo, y que las afirmaciones vertidas en la pericia contable realizada en autos no revisten real gravitación, por tratarse de un dictamen parcial e insuficiente cuyos defectos e inconsistencias (que ahora reitera) fueron oportunamente objeto de impugnaciones** de su parte.

Concluyendo, en consecuencia, que el hecho de haberse apoyado la a quo en la validez del citado dictamen para fundar su resolución, significa una inversión injustificada de la carga de la prueba que torna arbitraria la sentencia de grado.

(..)

SENTENCIA DE LA CAMARA

RESPECTO DE LA PROCEDENCIA DE LA ACCION DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD

6to.) Entrando a decidir, corresponde preliminarmente dar tratamiento al primero de los agravios formulados por la demandada, respecto de la improcedencia de la vía elegida por el contribuyente para encausar su pretensión, por entender que **no existe una situación de incertidumbre** actual real para el actor, en tanto **pudo presentar su declaración jurada sin aplicar el diferimiento de sextos y ello a la fecha no fue objeto de cuestionamientos formales por parte del ente recaudador.**

Al respecto, considero que no asiste razón a la recurrente, toda vez que, si bien es cierto que, de modo habitual, en materia tributaria la lesión al actor se genera por un acto administrativo que afecta uno o más de sus intereses legítimos, de modo directo y concreto (Fallos: 307:1379; 327:2529), también lo es que “la inexistencia de un acto administrativo no implica, de forma automática, la improcedencia de la acción declarativa”.

En el caso concreto, observó que, independientemente de la posibilidad que tuvo el actor de hacer uso de la facultad de presentar su declaración utilizando el mecanismo de ajuste por inflación que consideraba adecuado -esto es, deduciéndolo en forma total-, y que, efectivamente, por el momento la autoridad administrativa no se ha expedido en forma contraria a su interés, **de la sola lectura de la actitud asumida en autos al contestar la demanda e interponer el presente recurso, se advierte con claridad la postura de rechazo de la AFIP.**

Así, el Máximo Tribunal ha precisado que “la situación de incertidumbre que afecta el ejercicio de un derecho individual puede derivarse de un contexto normativo o administrativo que el peticionante puede tener legítimo interés en esclarecer de forma inmediata, sin estar obligado a propiciar o soportar un acto administrativo que concrete su agravio. Ello puede darse, por ejemplo, cuando en el tiempo previo al acto administrativo que concretaría el agravio, el derecho que el actor busca proteger se encuentra de hecho negado o cuando el costo en que debe incurrir durante dicho tiempo implica en la práctica la negación del derecho que busca proteger. Sin embargo, en casos de esta naturaleza es el actor quien debe acreditar de qué modo esa incertidumbre afecta sus derechos, a través de la exposición de los presupuestos de la acción y la demostración de que concurren en el caso. Así, debe hacer manifiesta la existencia de una actividad o un contexto normativo que, en forma actual, ponga en peligro el o los derechos invocados o les cause lesión con concreción suficiente para justificar la actuación del Poder Judicial” (CSJN, F. 237 L. REX “Festival de Doma y folklore c/Estado Nacional s/acción meramente declarativa de derecho”, sentencia del 20/02/2018, considerando 9º, Fallos: 341:101).

*Extremos que estimo han sido debidamente acreditados en autos por el actor, en tanto, al promover la presente acción, **se explicitaron los motivos por los que -con sustento en el informe suscripto por su profesional contable- la prohibición de aplicar el ajuste por inflación en su totalidad al período fiscal 2019 derivaría en la determinación de un tributo confiscatorio (en línea con los parámetros establecidos en el caso “Candy” de la CSJN), con un alícuota efectiva 80,22%; que en definitiva también tendría repercusión sobre el pago de los anticipos de ganancia del año siguiente.***

*Todo lo cual, torna procedente el criterio de la CSJN citado precedentemente en cuanto a la inconveniencia de que el contribuyente se vea obligado a esperar el eventual dictado de un acto administrativo que concrete su agravio, evidenciando que **la incertidumbre sobre la aplicación del mecanismo de reajuste por inflación para el período fiscal 2019 afecta claramente sus derechos.***

SENTENCIA DE LA CAMARA

RESPECTO DE LA CUESTION DE FONDO

*7mo.) Sentado lo expuesto, ingresando en el análisis del agravio vinculado a la constitucionalidad de las normas en juego, cabe señalar, que del análisis de la normativa bajo estudio y de las versiones de las partes surge que en el presente no se encuentran controvertida la posibilidad o no de aplicar mecanismos de ajuste por inflación para la determinación del impuesto a las ganancias previstos en la ley 27.430, sino que, **la cuestión a dilucidar consiste en determinar si, en razón de la prueba producida en autos, las modificaciones introducidas primero por la ley 27.468 (COMPUTO EN 1/3 DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO) y luego por la 27.541 (COMPUTO EN 1/6 DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO), que limitaron el modo en el que dicho ajuste podía ser utilizado en el año en curso, implican una reglamentación inconstitucional que resulta confiscatoria del derecho de propiedad del contribuyente.***

LA CUESTION VINCULADA A LA CONFISCATORIEDAD ES ANALOGA A LA DECIDIDA POR LA CSJN EN “CANDY”

EN “CANDY SE DISCUTIA LA APLICACIÓN DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

AQUÍ SE DISCUTE SU COMPUTO EN 1/6

*Es decir, que si bien **la cuestión vinculada a la confiscatoriedad impositiva resulta sustancialmente análoga a la decidida por la CSJN en el precedente “Candy”** (Fallos: 332:1571), consideró oportuno destacar, que la misma tiene lugar en un marco normativa diametralmente opuesta a la existente al momento del citado fallo, en tanto allí, el contribuyente discutía en su origen la constitucionalidad de la prohibición de realizar ajustes por inflación que imperaba en la materia, mientras que, con el actual sistema vigente, dicha herramienta de reajuste se encuentra expresamente reconocida en nuestra normativa, aunque*

limitada en cuanto a la porción que puede ser deducida en cada período fiscal (1/6). Siendo esta última restricción la que se pretende tachar de inconstitucional.

El contribuyente no discute en autos el procedimiento político constitucional seguido para el dictado de las normas cuestionadas, así como tampoco, los fundamentos relativos a la situación de emergencia pública que pudieron ser tenidos en cuenta para su promulgación invocados como agravio por la demandada, dado que ello sí implicaría una intromisión del Poder Judicial en una discusión que ya fue suficientemente efectuada y resuelta en el seno de los poderes democráticos; sino que, por el contrario, el planteo de constitucionalidad promovido, apunta específicamente a la aplicación de la mencionada reglamentación a un caso concreto, jurídica y temporalmente determinado, con una descripción detallada de la afectación

EL COMPUTO DEL AJUSTE POR INFLACION EN 1/6 ARROJA UNA ALICUOTA EFECTIVA DEL 80,22%

*Ello así, debido a que, conforme al planteo efectuado por la parte actora, **la incidencia del monto que arroja el cálculo del impuesto a las ganancias siguiendo los lineamientos del sistema actual (con diferimiento de sextos), respecto de la base imponible que se obtiene del cálculo de la ganancia sujeta a impuesto para el ejercicio fiscal 2019 con la deducción del total del ajuste por inflación correspondiente a dicho período, arroja como resultado final una alícuota efectiva del 80,22%.***

De modo que, es sobre dicha regulación puntualmente vinculada al fraccionamiento y diferimiento del ajuste por inflación sobre la cual debe recaer el análisis de constitucionalidad planteado, a fin de valorar si efectivamente se ha demostrado en autos que la aplicación de tal reglamentación en el caso concreto vulnera el derecho de propiedad del accionante en violación al principio de no confiscatoriedad, sin que ello signifique, pronunciarse respecto de la validez de la norma en forma abstracta para todos los períodos subsiguientes del mismo contribuyente y, mucho menos, con efecto erga omnes.

*8vo.) Bajo esta perspectiva, resulta determinante entonces, evaluar el agravio final relativo a la falta de demostración de la confiscatoriedad alegada por el actor y la arbitrariedad de la interpretación efectuada por la a quo en la sentencia recurrida, dado que **la cuestión a resolver se centra entonces en dilucidar si los parámetros establecidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente “Candy” (Fallos: 332:1571) resultan de aplicación al caso planteado por la empresa actora.***

LA CAMARA RECUERDA LO RESUELTO POR LA CSJN EN EL CONSIDERANDO 14) DE “CANDY”

*En dicha oportunidad, el Máximo Tribunal sostuvo que “...si bien el mero cotejo entre la liquidación de la ganancia neta sujeta al tributo efectuada sin el ajuste por inflación, y el importe que resulta de aplicar a tal fin el referido mecanismo no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad (confr. causa citada ‘Santiago Dugan Trocello’), ello **no debe entenderse como excluyente***

de la posibilidad de que se configure un supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que la ley del impuesto a las ganancias pretende gravar” (Consid. 14).

PAUTAS QUE SE DEBEN EVALUAR PARA DETERMINAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UN IMPUESTO

PARA QUE SE CONFIGURE LA CONFISCATORIEDAD EL IMPUESTO DEBE ABSORBER UNA PORCIÓN SUSTANCIAL DE LA RENTA O DEL CAPITAL

*Para ello, se establecieron diferentes pautas que deben ser evaluadas para analizar la constitucionalidad de un tributo:: a) “...**para que se configure un supuesto de confiscatoriedad debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital** (Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros).”; b) **poner “...énfasis en la actividad probatoria** desplegada por el actor, **requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad** que se alega (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros).”; y c) tener en cuenta que “...el poder estatal de crear impuestos no es omnímodo e ilimitado, pues tiene un natural valladar en los preceptos constitucionales que requieren que **las contribuciones sean razonables en cuanto no han de menoscabar con exceso el derecho de propiedad del contribuyente** que debe soportarlas (Fallos: 235:883)”.*

*En síntesis, podemos señalar, que como principio **la confiscatoriedad implica un perjuicio cuando el gravamen absorbe una parte sustancial de las rentas reales o potenciales** -de acuerdo a una explotación racional de la fuente productora de rédito de una empresa o actividad, encontrándose la prueba de dicho perjuicio a cargo de quien lo alega.*

EL LIMITE DEL 33% DE OTROS PRECEDENTES DE LA CSJN NO RESULTA SUFICIENTE

*Ello es así, por cuanto en el citado fallo, el Címero Tribunal se refirió expresamente a la **imposibilidad de estar férreamente atado a los parámetros establecidos en otros precedentes para fijar los límites de confiscatoriedad (33%)**, por cuanto las características particulares que presenta el impuesto a las ganancias “... difieren de las propias de otras gabelas examinadas en anteriores fallos (vgr. Impuesto sucesorio Fallos: 234:129; 235:883; contribución territorial Fallos: 206:214, 247; 209:114; 210:172 y 239:157; ahorro obligatorio Fallos:318:676 y 785)” (considerando 12).*

ANÁLISIS DE LA PRUEBA DE LA CAUSA

9no.) Preciado lo que antecede, del devenir probatorio de la presente causa se observa que, tal como fuera destacado en la anterior intervención de esta sala en el incidente de medida cautelar, en oportunidad de instar la acción la parte

actora acompañó la **declaración jurada del Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2019** -oportunamente presentada al ente recaudador- con un detalle de las pautas para la determinación de la renta en el ejercicio liquidado y las del cálculo del monto total del ajuste por inflación que cabría aplicar, más las diferencias de resultados si se deduce el total del monto del ajuste o sólo un sexto, seguido de un **informe de aseguramiento de su contador público elaborado conforme a las pautas de la Resolución Técnica 37 de la Federación Argentina de Consejo Profesional de Ciencias Económicas**.

CON EL COMPUTO EN 1/6 DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO EL IMPUESTO DETERMINADO ES DE \$ 12.384.193,29

CON EL COMPUTO TOTAL DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO EL IMPUESTO DETERMINADO ES DE \$ 4.631.336,08

ARROJANDO UNA ALICUOTA EFECTIVA DE 80,22%

*De tales elementos, propios del régimen general de autodeterminación impositiva, surgía que **la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación con diferimientos en sextos implicaba para el actor un impuesto determinado final de \$ 12.384.193,29 (lo que arrojaba una alícuota efectiva de imposición de 80,22%) en lugar de los \$4.631.336,08 que correspondían sin el diferimiento en sextos**. Sin embargo, frente al desconocimiento general efectuado por la apoderada de la AFIP, la magistrada de grado ordenó la realización de una pericia contable, la cual quedo a cargo del Cdor. Víctor Hugo Susbielles.*

LA JUEZA DE PRIMERA INSTANCIA ORDENO UNA PERICIA CONTABLE

CON EL COMPUTO EN 1/6 DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO EL IMPUESTO DETERMINADO ES DE \$ 12.384.193,29

CON EL COMPUTO TOTAL DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO EL IMPUESTO DETERMINADO ES DE \$ 4.631.336,08

LA DIFERENCIA DE IMPUESTO ES DE \$ 7.752.857,21

TASA EFECTIVA DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE 80,22%

*En dicha oportunidad, **el perito destacó** en primer lugar que analizados los libros contables y las declaraciones juradas de la parte actora “Se puede observar que **con la imputación parcial 1/6 del ajuste por inflación impositivo** conforme a los lineamientos de la Ley de la Ley de Impuesto a las Ganancias, **se llega a un impuesto determinado de ‘12.384.193.29’, y con un ajuste por inflación impositivo, se arriba a un impuesto determinado de \$ 4.631.336.08, lo cual hace surgir una diferencia de impuesto a las ganancias de \$ 7.752.857.21”, luego de lo cual, corroboró los montos indicados por el contribuyente según los dos métodos de cálculo expuestos, afirmando -en definitiva- que “...**el computo de un sexto, modifica el resultado del ejercicio de principio, no permitiendo*****

un resultado impositivo real, tal distorsión genera una tasa efectiva del Impuesto a las Ganancias que alcanza al 80.22 %, tasa muy por demás elevada con relación a la tasa real que determina la Ley de impuesto a las ganancias de 30%.” (cf. Dictamen pericial de fs. 179/181).

NO HAY DISCREPANCIA ENTRE LAS CIFRAS ESGRIMIDAS POR LA EMPRESA Y LA PERICIA CONTABLE

*Ahora bien, de la lectura de los agravios esgrimidos por la recurrente, en consonancia con los motivos por los que se impugnó la mencionada pericia, se observa que la crítica del ente recaudador **no se circunscribe a los valores numéricos a los que arriban tanto su contraparte como el profesional contable**, sino que giran en torno al entendimiento de que **el dictamen pericial no se encontraría lo suficientemente fundado**.*

En este sentido, la apoderada de la AFIP hace hincapié en cuestiones terminológicas como el hecho de que el perito haya considerado que la declaración jurada del actor fue presentada en cumplimiento de la normativa legal vigente, cuando en realidad por no haber utilizado el método de diferimiento de sextos que aquí se discute ello no pudo haber sido así, o procedimentales, relativas a la metodología o profundidad de la indagación efectuada por el perito para arribar a las conclusiones que expone.

VALOR PROBATORIO DEL INFORME PERICIAL CONTABLE

*Al respecto, es dable poner de resalto que, en lo atinente al valor probatorio del informe pericial contable, **debe reconocerse validez a las conclusiones del experto** para la decisión de aspectos que requieren apreciaciones específicas de su saber técnico, **de las que sólo cabría apartarse ante la evidencia de errores manifiestos o insuficiencia de conocimientos científicos** (Fallos: 319:469; 320:326), circunstancias que no concurren en el caso.*

LAS CRITICAS DEL FISCO RESULTAN INSUFICIENTES

*De conformidad con lo señalado por la a quo, **las críticas no revisten real gravitación para descalificar el dictamen**, por cuanto, independientemente de la diferencia de criterios que pudieran existir para justificar la tarea profesional encomendada al perito, lo cierto es que en ningún momento se cuestiona o siquiera objeta la validez de los resultados expuestos, las diferencias porcentuales existentes entre las dos formas de calcular el tributo y las razonables consecuencias para la actividad del contribuyente derivadas de un incremento significativo en el importe final del gravamen.*

POR SIMPLE CALCULO ARITMETICO SE OBTIENE LA ALICUOTA EFECTIVA DEL 80,22%

ESTA PROBADA LA CONFISCATORIEDAD

SE PRODUCE UN INSUMO NOTORIO DE UNA PORCION SUSTANCIAL DE LAS RENTAS

Resultados ellos, a partir de los que, **con un simple cálculo aritmético de la incidencia de la suma del tributo a ingresar sin diferimiento de sextos respecto de la base imponible sujeta impuesto con la deducción del ajuste en su totalidad, se puede obtener la alícuota efectiva del gravamen del 80,22% que el contribuyente denuncia, y por lo tanto tener por fehacientemente comprobada la confiscatoriedad alegada; en tanto, no habiendo el ente recaudador aportado elementos propios de las facultades que le competen en materia de fiscalización o de verificación que permitan vislumbrar la existencia de un incumplimiento del actor en sus labores declarativas, **la prueba recabada en esta instancia permite tener por acreditado que la aplicación irrestricta de la normativa reglamentaria implicaría un insumo notorio de una porción sustancial de las rentas obtenidas por el actor.****

Siguiendo ese lineamiento, y particularmente en respuesta al tercer agravio, estimo que el fallo impugnado cumple con la manda de motivación suficiente, pues contiene una explicación de la conclusión a la que arriba la jueza a quo, que aparece como el resultado de un análisis racional de los elementos obrantes en la causa y su aplicación al caso concreto conforme el actual régimen legal.

10mo.) Consecuentemente, considero que la interpretación propiciada en la resolución atacada, con fundamento en la jurisprudencia sentada por la CSJN y su aplicación al caso concreto, se ajusta a las circunstancias comprobadas en la causa, sin que los argumentos planteados por el Fisco Nacional en su escrito recursivo logren conmovier la solución propuesta.

(..)

Por ello, propongo al Acuerdo: 1. **Rechazar los recursos de apelación interpuestos** por la parte actora a fs. 210 y **por la demandada** a fs. 211 y, en consecuencia, **confirmar la resolución** de fs. 202/209. 2. Imponer las costas de esta instancia en el orden causado, atento la índole de la cuestión debatida, y diferir la regulación honorarios de los letrados intervinientes hasta tanto sean estimados los de la primera instancia (art. 30, Ley 27.423). 3. Rechazar los recursos de apelación interpuestos por altos, hacer lugar al intentado por bajos y, en consecuencia, elevar los honorarios regulados al Perito Contador Víctor Hugo Susbielles a la suma de ... UMA, equivalentes a la fecha a \$64.680 (Ac. CSJN nro. 28/2021; arts. 16, 19, 51 y 60 de la ley de arancel).

ES MI VOTO.

El señor Juez de Cámara, doctor Pablo A. Candisano Mera, dijo: Por coincidir en lo sustancial con las consideraciones efectuadas por mi colega preopinante, adhiero a la solución propuesta, y voto en igual sentido.

Por ello, **SE RESUELVE:** 1. **Rechazar los recursos de apelación interpuestos** por la parte actora a fs. 210 y **por la demandada** a fs. 211 y, en consecuencia, **confirmar la resolución** de fs. 202/209. 2. Imponer las costas de esta instancia en el orden causado, atento la índole de la cuestión debatida, y diferir la regulación honorarios de los letrados intervinientes hasta tanto sean estimados los de la primera instancia (art. 30, Ley 27.423). 3. Rechazar los recursos de apelación interpuestos por altos, hacer lugar al intentado por bajos y, en consecuencia, elevar los honorarios regulados al Perito Contador Víctor Hugo

Susbielles a la suma de ... UMA, equivalentes a la fecha a \$64.680 (Ac. CSJN nro. 28/2021; arts. 16, 19, 51 y 60 de la ley de arancel)".

JURISPRUDENCIA RESPECTO DEL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO (ANTES DE LA REFORMA DE LA LEY 27.430)

La CSJN determinó en el año 2005 en "Santiago Dugan Trocello SRL" que el art. 39 de la ley 24.073 no es inconstitucional.

Criterio ratificado por la CSJN en el año 2009 en "Candy SA".

La CSJN mantiene la referida doctrina en el año 2021 en "Giorno SA".

Motivo por el cual debe demostrarse la confiscatoriedad caso por caso en función del porcentaje que el impuesto insume respecto del resultado impositivo,

SANTIAGO DUGAN TROCELLO SRL CSJN DEL 30.06.2005

CANDY SA CSJN DEL 03.07.2009

GIORNO SA CSJN DEL 24.06.2021

SWACO DE ARGENTINA SA CSJN DEL 14.02.2012

ESTANCIAS ARGENTINAS EL HORNERO SA CSJN DEL 2.10.2012

ALUBIA SA CSJN DEL 4.11.2014

M. ROYO SA CSJN 5.7.2016

EDUARDO JORGE FELER CSJN 06.08.2020

RELEVAMIENTO DE GUSTAVO NEVEIRA DE 111 FALLOS DE LA CSJN

SANTIAGO DUGAN TROCELLO SRL CSJN DEL 30.06.2005

El juez de primera instancia declaró la inconstitucionalidad del artículo 39 de la ley 24073, así como de toda otra norma que impida aplicar el mecanismo de ajuste por inflación impositivo, para liquidar el impuesto a las ganancias del ejercicio fiscal iniciado el 1 de agosto de 2001 y finalizado el 31 de julio de 2002.

La Cámara Federal de Apelaciones de Paraná confirmó lo resuelto por el juez de primera instancia y, en consecuencia, ratificó la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 39 de la ley 24073, así como de toda otra norma que impida aplicar el mecanismo de ajuste por inflación impositivo, para liquidar el impuesto a las ganancias del ejercicio fiscal iniciado el 1 de agosto de 2001 y finalizado el 31 de julio de 2002.

El señor Procurador General de la Nación dejó sin efecto la sentencia y rechazó "in limine" la demanda de amparo.

La CSJN revocó la sentencia apelada y rechazó la demanda.

Para la CSJN el art. 39 de la ley 24.073, no es inconstitucional per se.

Para la CSJN el mero cotejo entre la liquidación del impuesto a las ganancias efectuada sin el ajuste por inflación impositivo, y la suma que correspondería pagar de impuesto las ganancias en caso de aplicarse el ajuste por inflación impositivo no es apto para acreditar la afectación al derecho de propiedad.

La lesión al derecho de propiedad sólo puede derivar de la mayor o menor equidad de un sistema por sobre el otro, para que proceda la declaración de inconstitucionalidad se requiere que la lesión al derecho de propiedad sea "manifiesta, clara e indudable".

“Que las cuestiones planteadas han sido adecuadamente consideradas en el dictamen del señor procurador general de la Nación, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal, y al que corresponde remitirse a fin de evitar reiteraciones innecesarias.

*Sin perjuicio de ello, se estima pertinente agregar que **el mero cotejo entre la liquidación del impuesto efectuada sin el ajuste por inflación, y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse tal mecanismo de ajuste no es apto para acreditar la afectación al derecho de propiedad alegado por la actora.** En efecto, pese a que en el segundo supuesto el importe sería sensiblemente inferior -y al margen de que se trata de cálculos presentados por la demandante sobre una materia compleja, como lo es la determinación del impuesto a las ganancias, efectuados sin intervención y sin haberse dado oportunidad de un adecuado control al organismo recaudador- resulta aplicable lo expresado al respecto por el Tribunal en un caso que guarda cierta analogía con el "sub examine" (Fallos: 320:1166) en el sentido de que **"tal compulsión no trasciende el ámbito infraconstitucional, y sólo podría derivar de ella la mayor o menor bondad o equidad de un sistema por sobre el otro, pero no la demostración de la repugnancia de la solución establecida por el legislador con la cláusula constitucional invocada"**, máxime habida cuenta de que para que proceda la declaración de inconstitucionalidad se requiere que tal repugnancia sea "manifiesta, clara e indudable".*

*Por ello, de conformidad con lo dictaminado por el señor procurador general, se declara procedente el recurso extraordinario, **se revoca la sentencia apelada y se rechaza la demanda.** Con costas. Agréguese el recurso de hecho a los autos principales, y reintégrese el depósito de fs. 74. Notifíquese y devuélvanse las actuaciones al Tribunal de origen.*

*Enrique S. Petracchi
Augusto C. Belluscio
Juan C. Maqueda
Elena I. Highton de Nolasco*

Carmen M. Argibay

DICTAMEN DE LA PROCURACION GENERAL DE LA NACION

Suprema Corte:

I. A fs. 246/251, **la Cámara Federal de Apelaciones de Paraná confirmó lo resuelto en la instancia anterior y, en consecuencia, ratificó la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 39 de la ley 24073, 4 de su similar 25561 y 5 del decreto 214/2002, así como de toda otra norma que impida aplicar el mecanismo de ajuste por inflación establecido en los artículos 94 y ss. de la ley 20628 (t.o. por decreto 649/1997) para liquidar el impuesto a las ganancias del ejercicio fiscal iniciado el 1 de agosto de 2001 y finalizado el 31 de julio de 2002.**

(..)

II. **Disconforme, la demandada interpuso el recurso extraordinario de fs. 254/265, que fue concedido a fs. 276/277 en cuanto se puso en tela de juicio la interpretación y alcance de normas de carácter federal, al tiempo que se lo desestimó en lo referente a arbitrariedad y gravedad institucional. Ante esta decisión, la apelante presentó recurso de hecho que corre agregado por cuerda.**

(..)

OPINION DEL PROCURADOR GENERAL

*En tales condiciones, no advierto que se configure en autos el supuesto de procedencia examinado anteriormente, en las condiciones fijadas por la jurisprudencia del Tribunal, dado que la restricción consagrada por los artículos 39 de la ley 24073 y 4 de su similar 25561, así como por el artículo 5 del decreto 214/2002, **no se evidencia en mi criterio como clara, palmaria o manifiestamente contraria a las disposiciones constitucionales invocadas.***

En efecto, el artículo 39 de la ley 24073 dispuso a los fines de las actualizaciones de valores previstas en la ley 11683 y en las normas de los tributos por ella regidos, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23928, que las tablas e índices que a esos fines elabora la Dirección General Impositiva para ser aplicados a partir del 1 de abril de 1992, deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta marzo de 1992 inclusive.

A su turno, el artículo 4 de la ley 25561 modificó -en lo que aquí interesa- el texto de los artículos 7 y 10 de la ley 23928. Con su nueva redacción, el artículo 7 dispone: "El deudor de una obligación de dar una suma determinada de pesos cumple su obligación dando el día de su vencimiento la cantidad nominalmente expresada. En ningún caso se admitirá actualización monetaria, indexación por precios, variación de costos o repotenciación de deudas, cualquiera fuere su causa, haya o no mora del deudor, con las salvedades previstas en la presente ley".

Por su parte, el artículo 10 ahora establece: "Mantiénense derogadas, con efecto a partir del 1 de abril de 1991, todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas,

impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios. Esta derogación se aplicará aun a los efectos de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, no pudiendo aplicarse ni esgrimirse ninguna cláusula legal, reglamentaria, contractual o convencional inclusive convenios colectivos de trabajo de fecha anterior, como causa de ajuste en las sumas de pesos que corresponda pagar".

Es evidente, en mi criterio, que tanto el artículo 39 de la ley 24073 como el artículo 4 de la ley 25561 que sustituyó el texto de los artículos 7 y 10 de su similar 23928 representan una decisión clara y terminante del Congreso Nacional de ejercer las funciones que le encomienda el artículo 67, inciso 10) de la CN (texto anterior a la reforma de 1994, vigente a la promulgación de la ley 24073. Actual artículo 75, inciso 11)].

Creo necesario recordar que, con sustento en idéntico precepto constitucional, VE ratificó la competencia del Congreso Nacional para dictar la ley 23928 y aclaró que, a partir de tal acto legislativo, no sólo habían quedado derogadas disposiciones legales sino que, además, debían ser revisadas las soluciones de origen pretoriano que admitían el ajuste por depreciación, en cuanto, precisamente, se fundaron en la falta de decisiones legislativas destinadas a enfrentar el fenómeno de la inflación (Fallos: 315:158, 993).

*Desde esta perspectiva, **no cabe sino reafirmar aquí que la prohibición al reajuste de valores así como de cualquier otra forma de repotenciar las deudas, ordenada por los preceptos cuestionados, es un acto reservado al Congreso Nacional por disposiciones constitucionales expresas y claras, pues es quien tiene a su cargo la fijación del valor de la moneda y no cabe pronunciamiento judicial ni decisión de autoridad alguna ni convención de particulares tendientes a su determinación (Fallos: 225:135; 226:261 y sus citas).***
(..)

*En tales condiciones, **no puede desconocerse que el acierto o el error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas no son puntos sobre los que el Poder Judicial deba pronunciarse (Fallos: 313:410), por lo que la declaración de inconstitucionalidad de una ley -acto de suma gravedad institucional- exige que la repugnancia de la norma con la cláusula constitucional sea manifiesta, clara e indudable (Fallos: 314:424; 320:1166).***
*Y que **quien tacha de inconstitucional una norma tributaria aduciendo que viola sus derechos de propiedad e igualdad debe probar de modo concluyente cómo tal afectación ha tenido lugar (arg. Fallos: 314:1293 y 320:1166).***

(..)

Para finalizar, creo necesario destacar que las consideraciones anteriores no importan abrir juicio definitivo sobre la legitimidad de la pretensión sustancial de la amparista en orden a los derechos que entienden le asisten, la que podrá entonces ser debatida y dilucidada por la vía pertinente.

IV. Por lo expuesto, opino que corresponde dejar sin efecto la sentencia de fs. 246/251 en cuanto fue materia de apelación extraordinaria y rechazar "in limine" la demanda de amparo.

Buenos Aires, 19 de noviembre de 2004

Esteban Righi".

CANDY SA CSJN DEL 03.07.2009

El juez federal de Catamarca hizo lugar a la acción de amparo y, declaró la inconstitucionalidad del artículo 39 de la ley 24073.

La Cámara Federal de Apelaciones de Tucumán confirmó la sentencia del juez federal.

El Procurador General de la Nación revocó la sentencia apelada, destacando que en caso que se considere que no se ha demostrado adecuadamente el acaecimiento de un resultado confiscatorio en la renta o en el patrimonio, se debería rechazar la demanda.

La CSJN por mayoría revoca la sentencia apelada, pero hace lugar a la acción de amparo.

Para la CSJN el art. 39 de la ley 24.073, no es inconstitucional per se.

La CSJN entiende que la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste por inflación impositivo, genera que la alícuota efectiva a ingresar de impuesto a las ganancias, insume una parte sustancial de las rentas obtenidas, excediendo cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad.

Del informe técnico se desprende que, de no recurrirse en el período fiscal finalizado el 31/12/2002 al mecanismo de ajuste por inflación impositivo, la alícuota efectiva del tributo a ingresar no sería del 35% sino que representaría el 62% del resultado impositivo ajustado correspondiente al ejercicio 2002, o el 55% de las utilidades -también ajustadas- obtenidas durante el ejercicio de ese mismo año, porcentajes estos que excederían los límites razonables de imposición.

Petracchi en disidencia revoca la sentencia apelada, y rechaza la acción de amparo.

*"1. Que los antecedentes y circunstancias fácticas de la causa han sido adecuadamente reseñados en los **apartados I a IV del dictamen del señor Procurador General de la Nación**, a los que **corresponde remitirse por razones de brevedad.***

(..)

*3. Que este Tribunal en los autos "**Santiago Dugan Trocello SRL**" (Fallos: 328:2567), al compartir los argumentos y conclusiones expuestos en el dictamen del señor Procurador General de la Nación, expresó que tanto el artículo 39 de la ley 24073 como el artículo 4 de la ley 25561 -que sustituyó el texto de los arts. 7 y 10 de su similar 23928- representan una decisión clara y terminante del*

Congreso Nacional de ejercer las funciones que le encomienda el artículo 75, inciso 11), de la Constitución.

(..)

6. Que no es función del Poder Judicial juzgar el mérito de las políticas económicas decididas por otros poderes del Estado, sino ponerles un límite cuando violan la Constitución y, en este caso, el derecho de propiedad.

(..)

En virtud de lo expuesto y de la doctrina que surge del precedente "Santiago Dugan Trocello SRL" (Fallos: 328:2567), **corresponde revocar la sentencia apelada.**

ANALISIS DE LA CONFISCATORIEDAD

7. Que, sentado lo que antecede y como correctamente lo puntualiza el señor Procurador General de la Nación en su dictamen, **corresponde examinar los planteos de la actora vinculados con los efectos confiscatorios** que, a su juicio, producirían las normas aquí cuestionadas. Ello es así, en la medida en que a pesar de haber resultado vencedora, la actora mantuvo estos argumentos al contestar el traslado del recurso extraordinario en examen y dichos planteos no fueron tratados por las sentencias de las instancias anteriores (doctrina de Fallos: 247:111; 265:201; 276:261; 311:696 y 1337; 324:3345, entre otros).

Es necesario, entonces, determinar si existe una afectación al derecho de propiedad y, a tales efectos, corresponde reiterar algunas de las pautas jurisprudenciales que esta Corte, desde antiguo, expuso sobre la materia, examinando su concreta aplicación en el sub lite.

(..)

Al respecto, se ha señalado de manera invariable que, **para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital** (Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros).

(..)

INFORME ESPECIAL DE CONTADOR PUBLICO

8. Que en la presente causa la accionante ofreció como prueba, junto con la documental, un **"informe especial de contador público"** conteniendo una "estimación de resultados fiscales con efectos del ajuste por inflación impositivo" (Anexo "G", fs. 74/85).

Sobre la base de los datos que surgen de sus estados contables (aportados como Anexo "H"), en dicho informe se comparó la liquidación del impuesto efectuada sin el ajuste por inflación, y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse tal mecanismo de ajuste, criterio que, de conformidad con la doctrina de Fallos: 328:2567 no es idóneo, por sí mismo, para acreditar la afectación al derecho de propiedad alegado por la actora.

Sin perjuicio de ello, del mencionado informe también se desprende que, **de no recurrirse en el período fiscal finalizado el 31/12/2002 al mecanismo correctivo** cuya aplicación se discute en la causa, es decir, **si se determina el impuesto a las ganancias sin aplicar el ajuste por inflación, la alícuota**

efectiva del tributo a ingresar no sería del 35% sino que representaría el 62% del resultado impositivo ajustado correspondiente al ejercicio 2002, o el 55% de las utilidades -también ajustadas- obtenidas por la actora durante el ejercicio de ese mismo año, porcentajes estos que excederían los límites razonables de imposición.

PRUEBA PERICIAL CONTABLE PARA RATIFICAR O RECTIFICAR EL INFORME ESPECIAL DE CONTADOR PUBLICO

9. Que cabe agregar, ante las objeciones formuladas por la demandada respecto del mencionado informe pericial, que el Juez de primera instancia ordenó la designación de un experto contable "para que realice pericia ratificando o rectificando el contenido del informe contable cuestionado" (fs. 266).

En cumplimiento de la tarea encomendada, el perito presentó un informe mediante el cual, luego de realizar diversas consideraciones y en lo que aquí interesa, verificó que la metodología seguida por la empresa respondiera a la establecida por el Título VI de la ley del gravamen, tanto en lo relativo al ajuste estático como al dinámico.

A partir de la documentación contable de la sociedad, **el experto arribó a resultados que, en líneas generales, coinciden con los expresados por la actora, e incluso consideró que, de aplicarse el ajuste por inflación, el importe que correspondería deducir del resultado sujeto a impuesto era un poco mayor que el señalado en el informe contable que adjuntó la accionante** (fs. 302).

(..)

12. Que **la jurisprudencia de esta Corte no ha tenido la oportunidad de fijar los límites de confiscatoriedad en materia de impuesto a las ganancias.** En razón de ello, y en atención a que las características particulares que presenta el tributo difieren de las propias de otras gabelas examinadas en anteriores fallos (vgr. impuesto sucesorio -Fallos: 234:129; 235:883-; **contribución territorial** -Fallos: 206:214, 247; 209:114; 210:172 y 239:157-; **ahorro obligatorio** -Fallos: 318:676 y 785-, **en los que se fijó un 33% como tope de la presión fiscal**) el criterio para la determinación del límite de afectación del derecho de propiedad en el caso no puede estar férreamente atado a los parámetros fijados en aquellos precedentes.

(..)

14. Que como ya se ha señalado, si bien el mero cotejo entre la liquidación de la ganancia neta sujeta al tributo efectuada sin el ajuste por inflación, y el importe que resulta de aplicar a tal fin el referido mecanismo no es apto para acreditar una afectación al derecho de propiedad (cfr. causa citada "Santiago Dugan Trocello" citada), ello no debe entenderse como excluyente de la posibilidad de que **se configure un supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se presenta una desproporción de magnitud tal que permita extraer razonablemente la conclusión de que la ganancia neta determinada según las normas vigentes no es adecuadamente representativa de la renta, enriquecimiento o beneficio que la ley del impuesto a las ganancias pretende gravar.**

15. Que de acuerdo con dichas pautas, y en virtud de las conclusiones arribadas en los considerandos 8 y 9 del presente decisorio, **cabe concluir que la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del Título VI de la ley del impuesto a las ganancias resulta inaplicable al caso de autos en la medida en que la alícuota efectiva a ingresar de acuerdo con esos parámetros insume una sustancial porción de las rentas obtenidas por el actor -según cabe tener por acreditado con la pericia contable- y excede cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad.**

En consecuencia, corresponde declarar procedente en el caso, la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación por el período fiscal correspondiente al año 2002, que aquí se reclama.

Por ello, y habiendo dictaminado el señor Procurador General, se declara procedente el recurso extraordinario y **se revoca la sentencia apelada**, sin perjuicio de lo cual **se hace lugar a la acción de amparo** deducida en los términos del considerando 15 del presente. Costas por su orden en atención a la complejidad jurídica del tema en debate y la forma en que se resuelve. Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

RICARDO LUIS LORENZETTI
ELENA I. HIGHTON de NOLASCO
CARLOS S. FAYT
JUAN CARLOS MAQUEDA

DISIDENCIA DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI

CONSIDERANDO:

1. Que comparto lo expresado en los considerandos 1 a 6 -inclusive- del voto de la mayoría del Tribunal, cuyo contenido doy por reproducido a fin de evitar una innecesaria reiteración.

2. Que, según resulta de lo allí expuesto y, en especial, de la doctrina que surge del precedente "Santiago Dugan Trocello SRL" (Fallos: 328:2567), las normas impugnadas son, en su génesis y contenido, constitucionalmente válidas y sólo podría prescindirse de la aplicación de aquellas al caso particular, ante la demostración de su manifiesta e indudable incompatibilidad con la cláusula constitucional invocada.

(..)

En particular, corresponde señalar que el informe pericial tampoco se expidió sobre el Anexo IV del informe contable que contiene la determinación del impuesto correspondiente al ejercicio fiscal 2002 realizada por la actora, sin contemplar el ajuste por inflación, mediante la que se arribó al llamado "resultado impositivo histórico", y sobre este, aplicando la alícuota del 35%, se calculó el impuesto a valores históricos (el importe de dicho resultado se estableció en \$ 9.363.934,84, y el del impuesto a ingresar en \$ 3.277.377,19).

La mencionada omisión del informe pericial es relevante porque se trata de datos que la actora utilizó para fundar su tesis, de la siguiente manera: a) del primer importe restó el cálculo del ajuste por inflación y obtuvo una ganancia neta sujeta a impuesto menor sobre la que, según sostuvo, debía calcularse el impuesto a ingresar; b) relacionó esa ganancia así "ajustada" con el segundo importe, esto es, el del impuesto determinado a valores históricos, para sostener que, en ese caso, la alícuota real del tributo a ingresar no sería el 35% sino el 62% (ver Anexo 1 del informe contable). Asimismo, el procedimiento de determinación impositiva descrito en el Anexo IV de aquel informe -que es de naturaleza compleja-, implicó adicionar una serie de conceptos que establece la ley del impuesto a las ganancias, y detracer otros, del "resultado contable histórico" que allí se indica, cuyo importe, por lo demás, no resulta del balance acompañado a la causa como Anexo H del informe contable, puesto que este no ha sido confeccionado en moneda histórica sino constante (ver fs. 85; balance de fs. 86/114, en especial, fs. 96 y fs. 75, párrafo cuarto).

En consecuencia, tratándose de datos cuya constatación exigiría el examen del correspondiente respaldo documental, no podía ser soslayada la opinión técnica si, como fue ordenado por el Juez de la causa, el perito debía corroborar o rectificar la información contenida en el informe contable que la demandada impugnó (fs. 266).

10. Que, por lo tanto, aun en la hipótesis de que se aceptase el razonamiento propuesto por la actora con el objeto de demostrar la confiscatoriedad del impuesto (ver Consid. 4 de esta sentencia), las omisiones de la prueba pericial precedentemente señaladas, impiden tener por cumplidos los recaudos señalados en el considerando 6 de la presente, acerca de que debe colectarse una prueba "clara y precisa" o "concluyente", y obstan al progreso de la demanda. En efecto, tal como fuera señalado por el Tribunal, esa solución debe imponerse si existe una omisión de pronunciamiento por parte del perito sobre ciertos puntos requeridos, que no fue observada en su oportunidad, y que ha permitido que el juicio llegara a sentencia con una notoria insuficiencia de prueba (Fallos: 220:1082)

*Por ello, y lo concordemente dictaminado por el señor Procurador General, se hace lugar al recurso extraordinario **se revoca la sentencia y se rechaza la acción de amparo** promovida. Con costas. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase.*

ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI

DICTAMEN DE LA PROCURACION GENERAL DE LA NACION

Suprema Corte:

I. El juez federal (subrogante) de Catamarca hizo lugar a la presente acción de amparo (fs. 307/310) y, en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad del artículo 39 de la ley 24073, del artículo 40 de la ley 25561, del decreto 214/2002 y de toda otra norma legal o reglamentaria de cualquier órgano estatal

nacional, en tanto y en cuanto impiden a la actora aplicar el ajuste por inflación impositivo (arts. 94 y concs., del impuesto a las ganancias, L. 20628 -t.o. en 1997 y sus modif.-). Asimismo, ordenó a la AFIP-DGI recibir la liquidación del impuesto correspondiente al ejercicio fiscal comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2002 con aplicación del mencionado instituto correctivo, aclarando que lo decidido en autos no implicaba abrir juicio alguno sobre las operaciones contables ni el contenido de las declaraciones juradas de la actora.

(..)

II. A fojas 341/346, **la Cámara Federal de Apelaciones de Tucumán confirmó la sentencia** de la instancia anterior.

(..)

III. A fojas 351/373 vuelta, luce el recurso extraordinario interpuesto por la demandada.

(..)

VI. Aquí se trae nuevamente ante los estrados de Vuestra Excelencia la discusión sobre la validez de los artículos 39 de la ley 24073, 4 de su similar 25561 y 50 del decreto 214/2002, como asimismo de toda otra norma, legal o reglamentaria, que impida aplicar en la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal comprendido entre el 10 de enero y el 31 de diciembre de 2002 el denominado "ajuste por inflación impositivo", previsto en el Título VI de la ley 20628 (t.o. en 1997 y sus modif., arts. 94 y concs. de la ley del tributo).

Este Ministerio Público tuvo ocasión de estudiar ese plexo normativo en oportunidad de dictaminar in re "**Santiago Dugan Trocello SRL** y Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía" (Fallos: 328:2567). Allí expresó, en conceptos que hizo suyos el Tribunal, que tanto el artículo 39 de la ley 24073 como el artículo 4 de la ley 25561 -que sustituyó el texto de los arts. 70 y 10 de su similar 23928- representan una decisión clara y terminante del Congreso Nacional de ejercer las funciones que le encomienda el artículo 75, inciso 11), de la Constitución.

(..)

En tales condiciones, debo poner de manifiesto que el pronunciamiento recurrido, al hacer lugar a la acción de amparo y declarar la inconstitucionalidad de las normas impugnadas, ancló su razonamiento en dos argumentos: por una parte, en que el advenimiento de un período de fuerte inflación torna injustificadas las causas que llevaron a suspender el ya citado mecanismo de ajuste; y, por otra, en la mera posibilidad de que la falta de reconocimiento del componente inflacionario en su tasación por parte de las autoridades "podría ocasionar la gravabilidad de ganancias ficticias", agregando que esa carencia de actualización del valor de los bienes "podría estar gravando, aparentemente, una utilidad producida por inflación y en consecuencia, el capital de la empresa". A la luz de lo señalado, **se desprende sin hesitación que tal conclusión no resulta correcta**, desde la perspectiva antes expuesta por este Ministerio Público, y compartida por Vuestra Excelencia en la causa de Fallos: 328:2567 que aquí reitero y, por ende, **la sentencia de fojas 341/346 debe ser revocada**.

(..)

Por ende, se debe requerir del actor una prueba concluyente a su cargo acerca de la evidencia de la confiscatoriedad alegada (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros).

Observo que, en autos, la accionante ofreció como prueba, junto con la documental, un **"informe especial de contador público"** conteniendo una "estimación de resultados fiscales con efectos del ajuste por inflación impositivo" (Anexo "G", fs. 74/85) . Allí, con base en los datos que surgen de sus estados contables (aportados como Anexo "H"), realiza, entre otras comparaciones, unas entre el tributo que resulta a pagar -calculado "con" y "sin" utilizar el mecanismo del Título VI de la ley de gravamen- y el resultado contable del ejercicio, ajustado este por inflación.

Cuando la AFIP impugnó esta prueba (ver pto. VII de su libelo de fs. 253/265), el Juez de primera instancia ordenó -de conformidad con lo manifestado por la actora a fs. 210- la designación de un perito contable "para que realice pericia ratificando o rectificando el contenido del informe contable cuestionado" (ver auto de fs. 266). Cabe poner de relieve que esa parte no cuestionó, en momento alguno, esta resolución en cuanto tuvo por impugnada la prueba ofrecida.

Más adelante, a fojas 298/302, el perito presenta su informe, el cual contiene dos secciones claramente diferenciadas. En la primera, a la que denomina "marco referencial", realizó un relato de las normas involucradas en la litis, de la posición tomada por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas sobre la obligatoriedad de presentar los estados contables en moneda constante, y sobre cierta doctrina y alguna jurisprudencia de tribunales inferiores relativas al tema aquí discutido.

En la segunda sección, titulada "Análisis de la valoración cuantitativa", únicamente se circunscribió a verificar que la metodología seguida por la empresa respondía a la establecida por el Título VI de la ley del gravamen, tanto en lo relativo al ajuste estático como al dinámico, arribando a resultados más o menos similares a los expresados por la actora en su demanda.

También debo poner de relieve que este informe no fue impugnado por la demandada ni por la actora, aun cuando el profesional actuante omitió "ratificar" o "rectificar" -tal como se le ordenó a fs. 266- los demás extremos indicados por la amparista en el informe contable que acompañó a fs. 74/85, en especial, aquellos referidos al porcentaje de la utilidad absorbido por el gravamen sin aplicación del ajuste.

En estas condiciones, **determinar si, en el caso de autos, se torna confiscatorio el gravamen que debe oblar la actora con aplicación de las normas que impugna remite ineludiblemente al examen y valoración de las pruebas rendidas en autos, tema este que resulta ajeno a mi dictamen, el que debe circunscribirse a las cuestiones de índole federal antes analizadas (conf. criterio de este Ministerio Público, expresado en los dictámenes producidos en las causas de Fallos: 321:2501 y 322:3255, entre otros).**

VIII. Por lo hasta aquí expuesto, me limito a opinar que se debe hacer lugar al recurso extraordinario, **revocar la sentencia apelada y, en caso de que Vuestra Excelencia considere que no se ha demostrado adecuadamente el acaecimiento de un resultado confiscatorio en la renta o en el patrimonio de la actora, rechazar la demanda.**

Buenos Aires, 20 de marzo de 2007

ESTEBAN RIGHI”

GIORNO SA CSJN DEL 24.06.2021

La Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata confirmó la sentencia del juez de grado, hizo lugar a la acción declarativa y declaró la inconstitucionalidad del art. 39 de la ley 24.073.

La CSJN declara procedente el recurso extraordinario y deja sin efecto la sentencia de Cámara.

Respecto de la validez constitucional del art. 39 de la ley 24.073, la CSJN remite al criterio establecido en “SANTIAGO DUGAN TROCELLO” y en “CANDY”.

Reiterando que la comparación entre las liquidaciones del impuesto a las ganancias con y sin ajuste no resulta adecuada para determinar la confiscatoriedad.

“1°) Que **la Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata, al confirmar lo decidido por el juez de grado, hizo lugar a la acción declarativa** interpuesta por *Giorno S.A.* contra la AFIP y, en consecuencia, **declaró la inconstitucionalidad del art. 39 de la ley 24.073** y del art. 5° del decreto 214/02, y ordenó aplicar el mecanismo de ajuste por inflación a las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de la actora correspondientes a los períodos fiscales 2002 a 2008.

Para así decidir entendió que la vía de la acción declarativa resultaba procedente pues existía un estado de incertidumbre en cuanto a la aplicación del citado mecanismo de ajuste en el impuesto a las ganancias ante el fenómeno inflacionario acaecido en el período. Y, en cuanto a la cuestión de fondo, sostuvo que la prueba pericial contable obrante a fs. 83/128 permitía tener por acreditado un supuesto de confiscatoriedad en los términos del precedente "Candy" (Fallos: 332:1571).

En particular, respecto de la alegada confiscatoriedad indicó que comparándose la liquidación del impuesto sin computar el ajuste por inflación con la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse el mecanismo correctivo surgía una pérdida por parte del contribuyente tres veces mayor, lo que excedería el límite razonable de imposición (confr. argumento de fs. 241).

(..)

SENTENCIA DE LA CSJN

LA CSJN REMITE A "SANTIAGO DUGAN TROCELLO" Y A "CANDY"

4°) Que, **con respecto a los agravios dirigidos a poner en tela de juicio la validez constitucional de los artículos 39 de la ley 24.073, 5° de la ley 25.561 y 5° del decreto 214/02 y demás normas reglamentarias, en cuanto impiden la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación para determinar el impuesto a las ganancias, resulta aplicable el criterio establecido en los precedentes "Santiago Dugan Trocello" (Fallos: 328:2567) y "Candy" (Fallos: 332:1571, cons. 1° a 6°), a cuyos fundamentos corresponde remitirse, en lo pertinente, por razones de brevedad.**

5°) Que, en cuanto al fondo de la controversia, cabe recordar en primer término que en la causa "Gaetano de Maio S.A." (Fallos: 341:770), esta Corte recordó que "... a fin de verificar la existencia de un supuesto de confiscatoriedad, en el precedente 'Candy S.A.' este Tribunal consideró que la '... alícuota efectiva del tributo a ingresar no sería del 35 % sino que representaría el 62 % del resultado impositivo ajustado correspondiente al ejercicio 2002, o el 55 % de las utilidades - también ajustadas- obtenidas por la actora durante el ejercicio de ese mismo año' (confr. considerando 8°, último párrafo). **En momento alguno consideró, como lo hizo el tribunal de grado, que la afectación pudiera determinarse a partir de la comparación de la gabela que debía abonarse con el patrimonio neto del contribuyente.**" (considerando 8° del aludido pronunciamiento).

LA COMPARACION ENTRE LAS DDJJ CON Y SIN AJUSTE POR INFLACION NO ES ADECUADA PARA VERIFICAR LA CONFISCATORIEDAD

6°) Que, desde esa óptica, **la comparación entre las liquidaciones del impuesto con y sin ajuste tampoco resulta adecuada para verificar la confiscatoriedad del tributo pues no refleja si en el caso se produjo una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital**" (Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros).

7°) Que, por otro lado, a fin de estudiar correctamente los términos de la prueba pericial contable cabe traer a colación que esta Corte ha sostenido que la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en los términos del precedente "Candy S.A." lo es al solo efecto de evitar la confiscatoriedad que se produciría al absorber el Estado una porción sustancial de la renta o el capital, lo que impide utilizar tal método correctivo para el reconocimiento de un mayor quebranto que pueda ser utilizado por el contribuyente en períodos posteriores, por la sencilla razón de que en tal supuesto "no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados" (confr. en tal sentido la doctrina que surge del mencionado fallo "Candy S.A.", y de las causas "Orbis Mertig San Luis S.A.", (Fallos: 341:581); "Estancias Argentinas El Hornero S.A.", (Fallos: 335:1923); "M. Royo SACIIF y F" (Fallos: 339:897); CSJ 612/2013 (49-A)/CS1 "Alubia S.A. c/AFIP - Dirección General Impositiva s/ repetición", fallada el 4 de noviembre de 2014; CSJ 885/2014 (50-C)/CS1 "Consolidar Administradora de Riesgo de Trabajo ART S.A. c/ EN - AFIP - DGI - resol. LGCN 140/08 s/ Dirección General

Impositiva", fallada el 11 de agosto de 2015; FMP 21057815/2003/CS1 "Fava Hnos. S.A. c/ AFIP-DGI s/ inconstitucionalidad", fallada el 4 de agosto de 2016; FMP 21057780/2003/CS1 "Favacard S.A. c/ AFIP - DGI s/ inconstitucionalidad", fallada el 15 de noviembre de 2016 y CSJ 99/2014 (50-N)/CS1 "Natufarma S.A. c/ AFIP - DGI s/ demanda contenciosa", fallada el 24 de febrero de 2015).

8º) *Que el a quo omitió toda consideración respecto de la mencionada doctrina, pese a que su aplicación al caso era insoslayable puesto que **la pericia contable en que se sustentó el fallo utilizó el mecanismo correctivo respecto de un ejercicio fiscal que arrojó quebrantos con y sin ajuste** (período fiscal 2002), criterio que, como se indicó en el considerando que antecede, obsta a la procedencia de la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en los términos del precedente "Candy S.A."*.

9º) *Que, en tales condiciones, corresponde dejar sin efecto la decisión recurrida y ordenar que se dicte un nuevo fallo en el que se deberá determinar la procedencia de la aplicación del ajuste por inflación, considerando individualmente la alícuota efectiva del tributo para cada uno de los ejercicios contables del período cuestionado.*

*Por ello, **se declara procedente el recurso extraordinario y se deja sin efecto la sentencia apelada.** Costas por su orden en atención a la complejidad de la cuestión debatida y al modo en que se decide. Notifíquese y remítanse los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo decidido en la presente".*

SWACO DE ARGENTINA SA CSJN DEL 14.02.2012

El TFN rechazó la repetición.

La Cámara revocó la sentencia del TFN y por lo tanto hizo lugar a la repetición.

La CSJN confirma la sentencia de la Cámara y por lo tanto hace lugar a la repetición.

Para la CSJN en función del peritaje contable queda demostrada la confiscatoriedad.

*"1º) Que la Sala II de **la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó la sentencia del Tribunal Fiscal y, en consecuencia, admitió el reclamo de repetición** formulado por Swaco de Argentina S.A. contra el Fisco Nacional y declaró que los arts. 39 de la ley 24.073, 4º de la ley 25.561, 5º del decreto 214/02 y la nota externa (AFIP) 10/02 resultaban inaplicables respecto de la liquidación del impuesto a las ganancias a su cargo correspondiente al período fiscal 2002 (fs. 246/250).*

(..)

SENTENCIA DE LA CSJN (se remite a "Candy").

3º) Que **las cuestiones planteadas en los presentes autos resultan sustancialmente análogas a las consideradas y resueltas por el Tribunal en el precedente "Candy"** (Fallos: 332:1571), a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitirse, en lo pertinente, por razones de brevedad.

EN FUNCION DEL PERITAJE CONTABLE QUEDA DEMOSTRADA LA CONFISCATORIEDAD

*En efecto, los instrumentos acompañados por la actora (conf. fs. 36/57, 59/61 y 63/64; conf., asimismo, fs. 1/3 de las actuaciones administrativas agregadas a autos) y, **en especial, las conclusiones del peritaje contable** (fs. 135/136) llevan a tener por demostrada la existencia de un supuesto de confiscatoriedad según el criterio establecido en los considerandos 7º y siguientes del referido precedente.*

4º) Que al respecto resultan inatendibles los agravios de la AFIP-DGI en torno a que la situación ventilada en autos no fue analizada "dentro de un procedimiento fiscalizador previsto en la ley 11.683" sino que la cámara al juzgar "se limitó a lo expresado por la actora y [a] la escasa probanza arrojada a las actuaciones" (conf. fs. 288 vta. in fine), toda vez que el organismo recaudador tuvo la oportunidad de ejercer las amplias potestades de verificación y fiscalización que le confiere la ley 11.683 en el trámite del reclamo administrativo de repetición formulado por la actora el 25 de noviembre de 2003, cuya falta de resolución en tiempo dio lugar a que aquélla ocurriera ante el Tribunal Fiscal -el 5 de julio de 2004- mediante el pertinente recurso por retardo, previsto en el art. 81 de la ley 11.683 (conf. act. adm. cit., fs. 1; conf. además fs. 1 y 66/74 vta.).

5º) Que por lo demás, los agravios de la apelante vinculados con la ineficacia que atribuye a las pruebas reunidas en autos constituyen meras afirmaciones genéricas desprovistas de peso para desvirtuar el resultado confiscatorio que resultaría de no aplicar el ajuste por inflación según surge de aquéllas, y que el a quo tuvo en cuenta al resolver (conf. fs. 150 vta. -2º párr.- 204 -3º y 4º párr.- y fs. 247 -3º párr.-).

Por ello, en virtud de los fundamentos expuestos en la presente **se confirma la sentencia apelada, excepto en lo relativo a la inconstitucionalidad de las normas impugnadas que se declaran inaplicables al caso en los términos del considerando 15 del precedente "Candy"**.

ESTANCIAS ARGENTINAS EL HORNERO SA CSJN DEL 2.10.2012

Se trataba de la disminución de quebrantos producto de la no aplicación del ajuste por inflación impositivo.

El Juez de primera instancia rechazó la acción declarativa de certeza.

La Cámara revocó la sentencia del Juez de primera instancia.

La CSJN revocó la sentencia de la Cámara.

La CSJN remite el dictamen de la procuradora.

Para la señora procuradora la suspensión del ajuste por inflación no es per se inconstitucional, salvo que, en cada caso concreto, se demuestre su repugnancia con alguna garantía amparada por la Constitución Nacional, pesando sobre el contribuyente que la impugne la carga de su demostración.

Debiendo demostrarse que el pago de uno o más gravámenes implican una lesión a la garantía de la propiedad individual, al reducir más allá de lo constitucionalmente tolerable la renta o el capital de los contribuyentes.

El caso de autos no puede ser encuadrado dentro de los lineamientos de esa doctrina, por la sencilla razón de que no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados para verificar si hay una absorción inadmisibles de éstos.

“Que las cuestiones planteadas han sido correctamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que cabe remitir en razón de brevedad.

*Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario, **se revoca la sentencia apelada y se rechaza la demanda** (art. 16, segunda parte, de la ley 48). Las costas de todas las instancias se distribuyen por su orden en atención a la complejidad de las cuestiones debatidas (arts. 68, segundo párrafo, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Agréguese la presentación directa a los autos principales, reintégrese el depósito de fs. 61, notifíquese y devuélvanse las actuaciones al tribunal de origen”.*

DICTAMEN DE LA PROCURACION GENERAL DE LA NACION (Laura Monti)

*“A fs. 235/237 vta. **el juez de primera instancia rechazó la presente acción declarativa de certeza** del art 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, iniciada por Estancias Argentinas El Hornero S.A. a fin de que se declarase la inconstitucionalidad de los arts. 39 de la ley 24.073, 7º y 10 de la ley 23.928 (texto según el art. 4º de la ley 25.561), del decreto 214/02, como así también de toda otra norma legal o reglamentaria que le impidiera aplicar el ajuste por inflación impositivo en el impuesto a las ganancias (arts. 94 y concordantes de la ley 20.628 -t.o. en 1997 y sus modificaciones-) para el ejercicio fiscal comprendido entre el 1/5/02 y el 30/4/03, **debido a que la suspensión de dicho mecanismo le representaba una disminución en sus quebrantos**. En efecto, según alegó la actora, su declaración jurada pasaba de exponer una pérdida de \$... a una menor, de \$... si la realizaba a valores históricos, tal como la obligan dichas normas.*

Para así decidir, sostuvo en forma preliminar que el cauce procesal intentado no es el más apto para ventilar el planteamiento traído a sus estrados, al haber otros

de mayor idoneidad, y puesto que no se percibe con claridad la existencia de un estado de incertidumbre.

Sin perjuicio de ello, sobre el fondo del asunto, señaló que el Poder Judicial no puede juzgar sobre el acierto o error de las soluciones legislativas, motivo por el cual la impugnación de la actora dirigida contra las normas que impiden utilizar el ajuste indicado sólo podría apoyarse en la violación de principios garantizados por la Constitución Nacional.

Con cita del precedente de Fallos: 328:2567, indicó que **el mero cotejo entre una liquidación del gravamen con aplicación del mecanismo y otra sin ella no resulta apto para acreditar la alegada afectación del derecho de propiedad**. Agregó que, en tales condiciones, **no está acreditado el acaecimiento de un despojo en su patrimonio**.

-II-

La Sala III de **la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó esa decisión** (fs. 274/274 vta.) y, en consecuencia, hizo lugar a la demanda declarando la inaplicabilidad del conjunto normativo reseñado con relación a la declaración del impuesto a las ganancias de la actora correspondiente al ejercicio 2002.

Con remisión a un precedente suyo, "Christensen Roder Argentina S.A" (cuya copia obra agregada en el segundo cuerpo de estos autos, sin foliar), adujo que el ajuste por inflación impositivo no fue derogado sino suspendido a partir de la sanción de las leyes 23.928 y 24.073, en razón de las condiciones económicas imperantes en ese momento, las que han sufrido importantes cambios a partir de la salida del sistema de la convertibilidad monetaria.

Añadió que los arts. 1° y 2° de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), en tanto reciben el principio de realidad económica en el ordenamiento jurídico, obligan al intérprete de las normas tributarias a estar a la real significación de los hechos gravados.

Por otra parte, destacó que la nota externa 10/02 de la AFIP resulta ilícita pues importa contravenir el art. 113 de la ley de rito fiscal, toda vez que afecta la indisponibilidad de los créditos tributarios por parte del Fisco, al beneficiar injustamente a aquellos contribuyentes que tienen deudas en pesos y que, por efecto de la inflación, tributan menos de lo que legalmente correspondería. Paralelamente, indicó que dicha nota está reñida con el art. 28 de la Constitución Nacional, ya que consagra una insostenible diferencia entre los contribuyentes, al ver que unos resultan favorecidos y otros perjudicados frente al fenómeno inflacionario.

Afirmó que no cabe pretender que surjan obligaciones fiscales en cabeza de los contribuyentes por encima del proceso generador de riqueza, es decir más allá de sus rentas reales.

Por ello, sostuvo que existe un conjunto de razones que fundan la puesta en vigor del mecanismo del ajuste por inflación al haber cesado las causas de su

suspensión, y que es preciso privilegiar la verdad jurídica objetiva por encima de afirmaciones formalistas despojadas de realidad.

Estimó que, dada la forma en que se resolvía la cuestión, se tornaba innecesario examinar los planteamientos de la actora vinculados con la confiscatoriedad.

-III-

Disconforme con lo resuelto, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario que obra a fs. 280/296.

(..)

OPINION DE LAURA MONTI

(..)

-VI-

La pretensión esgrimida por la actora involucra el estudio sobre la constitucionalidad de los arts. 39 de la ley 24.073, 4º de su similar 25.561 y 5º del decreto 214/02, cómo asimismo de toda otra norma, legal o reglamentaria, que impida aplicar en la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal del año 2002 el denominado "ajuste por inflación impositivo", previsto en el título VI de la ley 20.628, cuestión que ya fue resuelta por V.E., de manera favorable a su validez, en los precedentes de Fallos: 328:2567 y 332:1571.

En prieta síntesis, en ellos se sostuvo que tales normas representan una decisión clara y terminante del Congreso Nacional de ejercer las funciones que le encomienda el art. 75, inc. 11, de la Carta Magna y que, **en principio, resultan constitucionalmente admisibles salvo que, en cada caso concreto, se demuestre su repugnancia con alguna garantía del contribuyente, en especial la de la inviolabilidad de la propiedad, que se vería afectada, por lo común, si se produjeran efectos confiscatorios en su patrimonio o en su renta.**

(..)

Así las cosas, es mi opinión que el cuestionamiento de la demandante al conjunto de normas enjuiciado en el sub lite, que no incorpora argumentos novedosos con relación a los 'expuestos en los indicados precedentes, no es atendible ni por alegarse un vicio de origen ni tampoco uno sobreviniente por el solo hecho del resurgimiento de la inflación. Por el contrario, **reitero que aquél únicamente puede apoyarse en el apartamiento o violación de los principios garantizados por nuestra Constitución Nacional.**

-VII-

Arribados a este punto, destaco que la actora también pretende sostener la inconstitucionalidad de las normas impugnadas en virtud de que su aplicación para el ejercicio fiscal del año 2002 le ocasionan una **disminución en sus quebrantos**, toda vez que, como surge del relato efectuado, su pérdida pasa de \$... a una menor, de \$..., obtenida ésta a valores históricos.

(..)

Por otra parte, tal como recordé más atrás, en las ya citadas causas de Fallos: 328:2567 y 332:1571 **se concluyó en que la suspensión del ajuste por inflación no es per se inconstitucional ante la reaparición de ese fenómeno económico, salvo que, en cada caso concreto, se demuestre su**

repugnancia con alguna garantía amparada por la Constitución Nacional, pesando sobre el contribuyente que la impugne la carga de su demostración.

Las alegaciones de la actora con relación a la confiscatoriedad sufrida (ver fs. 19 y ss.) a mi modo de ver tampoco pueden ser acogidas.

*En efecto, cabe recordar que si bien en sus principios V.E. rechazó la posibilidad de que un tributo resultara inconstitucional por confiscatorio, al tratarse de un acto lícito del Estado que no podía ser confundido con la sanción prevista y prohibida por el art. 17 de la Carta Magna (arg. Fallos: 105:50), más adelante, y como es sabido, **admitió que un tributo válidamente dictado por el Poder legislativo podía, en algún caso concreto, absorber una porción sustancial del capital o de la renta alcanzados y perder, en consecuencia -y en esa proporción- su validez constitucional** (arg. Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, 332:1571, entre muchos otros).*

*Tal solución pretoriana del Tribunal tuvo por miras conjurar aquellas situaciones en las que **el pago de uno o más gravámenes implicaban una lesión a la garantía de la propiedad individual, al reducir más allá de lo constitucionalmente tolerable sea la renta o el capital de los contribuyentes.***

*Es de toda evidencia que **el caso de autos no puede ser encuadrado dentro de los lineamientos de esa doctrina, por la sencilla razón de que no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados para verificar si hay una absorción inadmisibles de éstos.***

Por tal motivo, y al no haber esa parte alegado ni mucho menos demostrado que otra eventual causa de agravio constitucional padece a causa de la suspensión del mecanismo de ajuste inflacionario en trato, estimo que con lo dicho basta para desestimar su demanda.

- VIII -

*Por lo hasta aquí expuesto, considero que se debe hacer lugar al recurso extraordinario, **revocar la sentencia apelada y rechazar la demanda.***

Buenos Aires, 11 de marzo de 2011".

ALUBIA SA CSJN DEL 4.11.2014

El Juez de primera instancia hizo lugar a la repetición.

La Cámara confirmó parcialmente la sentencia del Juez de primera instancia.

La CSJN revoca parcialmente la sentencia de la Cámara.

Para la CSJN las cuestiones planteadas son análogas a las tratadas y resueltas en la causa "Candy S.A."

Las conclusiones del peritaje contable demuestran la existencia de un supuesto de confiscatoriedad.

Mientras que respecto de la existencia de quebrantos la CSJN recuerda lo resuelto en "Estancias Argentinas El Hornero S.A.", es decir que los quebrantos no pueden ser encuadrados en los lineamientos del fallo "Candy" por la sencilla razón de que, "no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados".

"1°) Que la Cámara Federal de Apelaciones de Salta, al confirmar parcialmente lo resuelto por el juez de la anterior instancia, hizo lugar a la demanda promovida por Alubia S.A. con el objeto de obtener la repetición de lo abonado indebidamente -mediante un plan de facilidades de pago- en concepto del impuesto a las ganancias por los periodos fiscales 2002 y 2003. Además, el a quo declaró la inconstitucionalidad del art. 4° de la resolución (M.E.) 314/04 y dispuso que los intereses se liquidaran de acuerdo con la tasa para uso de la justicia, fijada en la comunicación 14.290 del Banco Central de la República Argentina.

2°) Que para decidir en el sentido indicado en el plano sustancial de la controversia, el Tribunal de Alzada recordó que en el precedente "Candy" (Fallos: 332:1571) se había establecido que era inaplicable la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste por inflación cuando se demostraba que el tributo a ingresar insumía una porción sustancial de las rentas obtenidas por el contribuyente en el ejercicio fiscal. Consideró que lo decidido en tal precedente resultaba aplicable al caso de autos toda vez que con el informe del perito único de oficio y del consultor técnico se acreditaba la existencia de un supuesto de confiscatoriedad, motivo por el cual correspondía el cómputo del mecanismo de ajuste por inflación para determinar el impuesto correspondiente al período fiscal 2002. Puso de relieve que mediante la aplicación del referido ajuste, la actora no sólo no debía tributar suma alguna por ese tributo en el citado ejercicio sino que, además, resultaba un quebranto de \$..., que podía compensarse con los resultados netos del año 2003, tal como lo había hecho la accionante en su declaración jurada, que luego rectificó como consecuencia de una inspección efectuada por el organismo recaudador.

(..)

4°) Que contra lo así decidido, el Fisco Nacional interpuso recurso extraordinario (fs. 662/676 vta.) que, tras ser respondido por la actora (fs. 680/686 vta.), fue concedido mediante la resolución de fs. 688/688 vta., y resulta formalmente procedente en lo relativo al aspecto sustancial de la controversia pues se encuentra en tela de juicio la inteligencia y aplicación de normas de carácter federal (art. 14, inc. 3°, de la ley 48).

SENTENCIA DE LA CSJN (similitud con "Candy")

5°) Que, en lo referente a la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación para la determinación del impuesto correspondiente al período fiscal 2002, las

cuestiones planteadas en los presentes autos resultan sustancialmente análogas a las tratadas y resueltas en la causa "Candy S.A." (Fallos: 332:1571) a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitirse en lo pertinente por razones de brevedad.

En efecto, los instrumentos acompañados por la actora (conf. fs. 2/10) y, en especial, **las conclusiones del peritaje contable (fs. 549/551 y 561/562) llevan a tener por demostrada la existencia de un supuesto de confiscatoriedad según el criterio establecido en los considerandos 7° y siguientes del referido precedente, por lo que corresponde confirmar la sentencia en este punto.**

6°) Que, sin embargo, **en lo referente al quebranto** que surgiría de aplicar el referido mecanismo al período fiscal 2002, y que la actora utilizó en el período fiscal 2003 corresponde recordar que esta Corte sostuvo en la causa "**Estancias Argentinas El Hornero S.A.**" (Fallos: 335:1923) a cuyos fundamentos corresponde remitirse en lo pertinente por motivos de brevedad, que **los quebrantos no podían ser encuadrados en los lineamientos del precedente "Candy" por la sencilla razón de que, en tal supuesto "no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados".**

En tal inteligencia, **la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en los términos del precedente "Candy", lo es al sólo efecto de evitar "...una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital"** (confr. considerando 7°, cuarto párrafo del fallo "Candy"), **lo que en las circunstancias del caso de autos, y en lo referente al ejercicio 2002, se traduce en admitir que el pago del impuesto fue hecho sin causa -y que procede su repetición- pero no puede derivarse de ello el reconocimiento de un quebranto que pueda ser utilizado por el contribuyente en otro ejercicio fiscal. En consecuencia, resulta improcedente la demanda de repetición en lo relativo al ejercicio fiscal 2003 pues la pretensión tiene como sustento el menor tributo que se hubiese abonado a causa del cómputo del quebranto del ejercicio del año anterior.**

7°) Que en lo relativo a la tasa de interés aplicable el recurso es improcedente pues no logra refutar todos y cada uno de los fundamentos en que se sustenta la decisión apelada.

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario -excepto en lo concerniente a la cuestión tratada en el considerando 7°- y **se revoca parcialmente la sentencia apelada en los términos que surgen de lo expuesto".**

M. ROYO SA CSJN DEL 05.07.2016

El Juez de primera instancia hizo lugar a la repetición.

La Cámara confirmó la sentencia de primera instancia.

La CSJN confirma parcialmente la sentencia de la Cámara. (se remite a “Candy”, “Estancias Argentinas el Hornero” y “Alubia”)

Sumario:

En relación con la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación para determinar el impuesto correspondiente al período fiscal 2002, las cuestiones planteadas resultan sustancialmente análogas a las tratadas y resueltas en la causa "Candy SA", a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitirse. En efecto, los instrumentos obrantes y, en especial, las conclusiones del peritaje contable llevan a tener por demostrada la existencia de un supuesto de confiscatoriedad, según el criterio establecido en el referido precedente.

En cuanto al quebranto que surgiría de aplicar el referido mecanismo al período fiscal 2002, y que la actora pretende utilizar en el período fiscal 2003, corresponde recordar que esta Corte sostuvo anteriormente que los quebrantos no podían ser encuadrados en los lineamientos del precedente "Candy", dado que en tal supuesto "no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados". "La aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en los términos del citado precedente, lo es al solo efecto de evitar '...una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital', lo que en las circunstancias del caso, y en lo referente al ejercicio 2002, se traduce en admitir que el pago del impuesto fue hecho sin causa -y que procede su repetición- pero no puede derivarse de ello el reconocimiento de un quebranto que pueda ser utilizado por el contribuyente en otro ejercicio fiscal".

EDUARDO JORGE FELER CSJN DEL 06.08.2020

El Juez de primera instancia declaró la inconstitucionalidad del art. 39 de la ley 24.073.

La Cámara de Tucumán confirmó la sentencia de primera instancia.

La CSJN revoca la sentencia de la Cámara.

Se trataba del incremento del quebranto producto de la aplicación del ajuste por inflación impositivo.

La CSJN recuerda lo resuelto en la causa "Candy S.A." en relación con la confiscatoriedad que se produciría al absorber el Estado una porción sustancial de la renta o del capital.

No se puede utilizar el ajuste por inflación impositivo para el reconocimiento de un mayor quebranto que pueda ser utilizado en periodos posteriores, por la sencilla razón de que, en tal supuesto "no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados"

“1º) Que la Cámara Federal de Apelaciones de Tucumán, al confirmar lo decidido por la anterior instancia, hizo lugar a la acción iniciada por el

señor Eduardo Jorge Feler contra la AFIP y, en consecuencia, **declaró la inconstitucionalidad del art. 39 de la ley 24.073** y permitió a la actora aplicar el mecanismo de ajuste por inflación en su declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al **período fiscal 2002**.

MAYOR QUEBRANTO PRODUCTO DEL A x I

Para así decidir sostuvo que de la prueba pericial contable surgía que la aplicación del ajuste implicaba que, **en vez de obtener un quebranto de \$27.501,05, pasaba a tener uno mayor, de \$1.754.934,70**. Y agregó que, de no aplicarse el método correctivo, la alícuota del tributo a ingresar sería superior al 35% y excedería los límites razonables de imposición.

(..)

3°) Que en autos se configura una Cuestión federal suficiente pues lo decidido por el Tribunal respecto de la validez constitucional de los artículos 39 de la ley 24.073, 5° de la ley 25.561, 5° del decreto 214/02, y demás normas reglamentarias que impedían la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación se apartó de manera injustificada de la doctrina fijada por esta Corte en los precedentes "Santiago Dugan Trocello" (Fallos: 328:2567) y "Candy" (Fallos: 332:1571).

4°) Que, por otra parte, si bien en el citado **precedente "Candy" se admitió la posibilidad de que la falta de aplicación del mencionado mecanismo de ajuste podía conducir a resultados confiscatorios** -con el consiguiente agravio constitucional que ello implica y que condujo a esta Corte a descalificar la aplicación del gravamen en esos términos- **tal circunstancia no se presenta en el caso de autos**.

5°) Que, en efecto, no solo los términos de la prueba pericial contable obrante a fs. 93 son insuficientes para demostrar un supuesto de confiscatoriedad por la laxitud de su análisis, sino que, aun prescindiendo del defecto reseñado, de su estudio **se advierte que "... [la actora] en vez de tener una pérdida histórica o sea sin ajustar de \$ 27.501,05 pasa a tener una pérdida de \$ 1.754.934,70 realizando el ajuste por inflación"** (confr. fs. 93).

6°) Que sobre este último punto **cabe recordar que esta Corte ha sostenido que la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en los términos del precedente "Candy S.A." lo es al solo efecto de evitar la confiscatoriedad que se produciría al absorber el Estado una porción sustancial de la renta o el capital, lo que impide utilizar tal método correctivo para el reconocimiento de un mayor quebranto que pueda ser utilizado por el contribuyente en periodos posteriores, ello por la sencilla razón de que, en tal supuesto "no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados" (confr. en tal sentido la doctrina que surge del mencionado fallo "Candy S.A.", y de las causas "Estancias Argentinas El Hornero S.A." -Fallos: 335:1923-; "M. Royo SACIIF y F" -Fallos: 339:897-; CSJ 612/2013 (49-A)/CS1 "Alubia S.A. c/ AFIP - Dirección General Impositiva s/ repetición", fallada el 4 de noviembre de 2014; CSJ 885/2014 (50-C)/CS1 "Consolidar Administradora de Riesgo de Trabajo ART S.A. c/ EN - AFIP - DGI - resol. LGCN 140/08 s/ Dirección General Impositiva", fallada el 11 de agosto**

de 2015; FMP 21057815/2003/CS1 "Fava Hnos. S.A. c/ AFIP-DGI s/ inconstitucionalidad", fallada el 4 de agosto de 2016; FMP 21057780/2003/CS1 "Favacard S.A. c/ AFIP - DGI s/ inconstitucionalidad", fallada el 15 de noviembre de 2016; y, en especial, CSJ 99/2014 (50-N)/CS1 "Natufarma S.A. c/ AFIP - DGI s/ demanda contenciosa", fallada el 24 de febrero de 2015).

Que el juez Lorenzetti suscribe la presente en la localidad de Rafaela, Provincia de Santa Fe, en virtud de las medidas de aislamiento social preventivas dispuestas por las autoridades nacionales.

Por lo tanto, se hace lugar a la queja, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario, **se revoca la sentencia apelada y se rechaza la demanda** (art. 16 de la ley 48). Costas por su orden en atención a la complejidad de la cuestión debatida. Notifíquese, agréguese la presentación directa a los autos principales, y devuélvanse al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento de acuerdo a lo decidido en la presente".

RELEVAMIENTO DE GUSTAVO NAVEIRA DE 111 FALLOS DE LA CSJN¹³

"1. Expedientes de la CSJN en los que se hizo lugar a la demanda por encontrar que se demostró la configuración de un supuesto de confiscatoriedad"

1. Acciones de repetición

["Consolidar AFJP SA c/EN - AFIP DGI - R. 71/2005 \(GC\) s/DGI"](#) - CSJN - 12/4/2011

["Swaco de Argentina SA \(TF 23.453-I\) c/DGI"](#) - CSJN - 14/2/2012

["Automotores Juan Manuel Fangio SA c/EN AFIP DGI s/DGI"](#) - CSJN - 27/3/2012

["Banco Bradesco Argentina SA c/Estado Nacional - AFIP - DGI - R. 48/2007 s/DGI"](#) - CSJN - 22/5/2012

["Orígenes AFJP SA c/EN - AFIP - DGI s/DGI"](#) - CSJN - 12/6/2012

["BBVA Consolidar Seguros SA c/EN - AFIP-DGI - R. \(GC\) 70/2005 c/DGI"](#) - CSJN - 28/5/2013

["Bodegas Chandon SA c/EN - AFIP DGI - Período 2001-2003 s/DGI"](#) - CSJN - 18/6/2013

["Casa Fuentes SACIFI c/EN - AFIP DGI - R. 73/2005 s/DGI"](#) - CSJN - 11/2/2014

¹³ Gustavo Naveira de Casanova "Ajuste por inflación en el impuesto a las ganancias y confiscatoriedad tributaria: Situación posterior al fallo "Candy SA", Errepar DTE, febrero 2016.

["PSA Finance Argentina Compañía Financiera SA c/EN - AFIP DGI - R. 413/2008 s/DGI"](#) - CSJN - 24/6/2014

["IBM Argentina SA c/EN - AFIP - DGI - R. \(GC\) 8/2009 y otros s/DGI"](#) - CSJN - 19/2/2015

["Bayer SA c/AFIP s/contencioso administrativo - varios"](#) - CSJN - 23/6/2015

2. Acciones instadas a raíz de determinaciones de oficio

["Forzani, Roberto Felipe \(TF 32.111-1\) c/DGI"](#) - CSJN - 6/3/2014.

3. Acciones instadas por vía de amparo

["Candy SA c/AFIP y otro"](#) - CSJN - 3/7/2009

["Alica SA c/AFIP y otro s/acción de amparo"](#) - CSJN - 27/4/2010

["Flexiprin SA c/AFIP y otro s/acción de amparo"](#) - CSJN - 27/4/2010

["Montagna, Edmundo Ángel c/EN AFIP s/amparo ley 16986 y medida cautelar"](#) - CSJN - 8/6/2010

["Costa Marina SA c/AFIP s/amparo"](#) - CSJN - 8/6/2010

["Carlisa SA c/AFIP y otro s/acción de amparo"](#) - CSJN - 7/8/2010

["Compañía Marplatense de Construcciones SACIFICA c/AFIP s/amparo"](#) - CSJN - 14/7/2010

["Juplast SA c/Estado Nacional - AFIP s/amparo"](#) - CSJN - 28/9/2010

["Zumos Trading SA c/Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía - AFIP s/amparo"](#) - CSJN - 28/9/2010

["Sardoy, Roberto Jacobo c/ENA - AFIP s/acción de amparo"](#) - CSJN - 2/3/2011

["Jugos SA c/Estado Nacional y otro s/acción de amparo"](#) - CSJN - 6/3/2014

["Luis Solimeno e Hijos SA c/AFIP-DGI s/amparo ley 16986"](#) - CSJN - 17/3/2015

4. Acciones declarativas de certeza

["Scarafia, Julio César c/AFIP s/acción declarativa de certeza"](#) - CSJN - 26/5/2010

["Civalero, Oscar c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza"](#) - CSJN - 26/5/2010

[“Hijos de Justo Ramón Zabaleta SRL c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 8/6/2010

[“Alciati, Carlos Domingo c/AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 8/6/2010

[“Bergesio, José Ángel c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 8/6/2010

[“Quevedo, Eliseo Vicente c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 8/6/2010

[“Hofer, Daniel Oscar c/AFIP s/acción mera declarativa”](#) - CSJN - 8/6/2010

[“Rohrer, Miguel c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 8/6/2010

[“Jakas, Kokic, Ivancich y Cía. Ltda. SA c/AFIP - DGI s/acción declarativa de inconstitucionalidad”](#) - CSJN - 22/6/2010

[“Lux, Elba Josefa c/AFIP s/acción mera declarativa med. cautelar”](#) - CSJN - 22/6/2010

[“Santia, José Santiago c/ENA y AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 22/6/2010

[“ANSER SRL c/AFIP s/acción meramente declarativa”](#) - CSJN - 7/9/2010

[“El Algarrobo SA c/Administración Federal de Ingresos Públicos \(AFIP\) s/acción declarativa”](#) - CSJN - 7/9/2010

[“Álvarez, Gustavo Raúl c/ENA y AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 14/9/2010

[“Cavallero, Ramón Néstor c/ENA - M° de Economía s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 14/9/2010

[“Palazzo, Germán Santiago c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 14/9/2010

[“Teumaco, Evaristo Ángel c/AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 14/9/2010

[“Anselmino, Omar Ángel c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 28/9/2010

[“Clerici, Aníbal Oscar c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 28/9/2010

[“Caruso Cía. Argentina de Seguros SA c/Estado Nacional y otro s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 28/9/2010

[“Estancias y Colonias Hijos de José Gregorio Barrotto SA c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 28/9/2010

[“Huinca Rural SA c/ENA - DGI s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 28/9/2010

[“Irisarri, Hugo José c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 28/9/2010

[“Estancia El Ombú SA c/AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 12/10/2010

[“Agro-Gondal SA c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 26/10/2010

[“Sucesores de Francisco Ceresole c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 26/10/2010

[“Civalero, Oscar c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 9/11/2010

[“Don Marcos SA c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 9/11/2010

[“Establecimiento Agropecuario San Luis SA c/AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 9/11/2010

[“Guzzetta, Marcelo Gustavo c/ENA y AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 9/11/2010

[“Oliva, Osvaldo Alfredo c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 9/11/2010

[“Álvarez, Alicia Ester c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 23/11/2010

[“Costamagna, Juan Francisco c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 23/11/2010

[“Cravero, Víctor Eduardo; Cravero, Jorge Esteban; Cravero, Hugo Dante y Cravero, Sergio Juan S.H. c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 23/11/2010

[“Fernández, Roberto Raúl c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 23/11/2010

[“Molino Passerini SAIC c/Poder Ejecutivo Nacional - AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 23/11/2010

“Picco y Cía. SA c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza” - CSJN - 23/11/2010

“Sucesores de Bonifacio Untermann c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza” - CSJN - 23/11/2010

“Bossio, Juan Carlos c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza” - CSJN - 7/12/2010

“Fortuna, Alberto Luis c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza” - CSJN - 7/12/2010

“Barrotto, José María c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza” - CSJN - 21/12/2010

“Otero, Daniel Alberto y otros c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza” - CSJN - 2/3/2011

“Opizzo, César Alfredo c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza” - CSJN - 2/3/2011

“Rivetti, Ángel Remo c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza” - CSJN - 2/3/2011

“Findar SA c/ENA - AFIP - DGI s/acción declarativa de inconstitucionalidad” - CSJN - 12/4/2011

“Isidro A. Bazterrechea e Hijos SH c/ENA - AFIP - DGI s/acción declarativa de certeza” - CSJN - 12/4/2011

“Schibli Albino e Hijos SH c/AFIP s/acción mere declarativa - medida cautelar” - CSJN - 12/4/2011

“Marengo, Néstor Santiago c/Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y/o Estado Nacional s/acción declarativa de certeza” - CSJN - 26/4/2011

“Comercial Rossi SA c/AFIP-DGI s/acción declarativa de inconstitucionalidad” - CSJN - 17/5/2011

“Fornasari, Héctor Luis c/ENA y AFIP s/acción declarativa de certeza” - CSJN - 17/5/2011

“Rufer, Jorge Arturo c/AFIP s/acción mere declarativa - med. cautelar” - CSJN - 17/5/2011

“Ranko SA c/EN - L. 24073, D. 214/2002 s/proceso de conocimiento” - CSJN - 27/9/2011

“Siat SA c/PEN M° Economía AFIP - L. 24073 s/proceso de conocimiento” 12/6/2012

[“Saneamiento y Urbanización SA c/EN - AFIP DGI - L. 24073 s/proceso de conocimiento”](#) - CSJN - 31/7/2012

[“Leiner Davis Gelatín Argentina c/Estado Nacional y otro s/ acción declarativa”](#) - CSJN - 30/10/2012

[“Gasoducto Nor Andino Argentino SA c/EN - AFIP ley 24073 s/proceso de conocimiento”](#) - CSJN - 6/11/2012

[“Pérez, Luis Alberto c/ENA - AFIP \(DGI\) s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 10/6/2014

[“Distribuidora de Gas del Centro SA c/Estado Nacional - AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 14/10/2014

[“Londero, Aldo Ramón y otro c/AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 24/2/2015

[“Distribuidora Gas del Centro SA c/Estado Nacional \(PEN\) y otro s/acción meramente declarativa”](#) - CSJN - 2/6/2015

[“Distribuidora de Gas Cuyana SA c/AFIP - DGI - PEN s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 27/5/2015

[“Distribuidora Gas del Centro SA c/Estado Nacional \(PEN\) y otro s/acción meramente declarativa”](#) - CSJN - 2/6/2015

Entre las causas que no pueden ser identificadas por la vía seguida figuran:

[“Sol de Mayo c/AFIP - DGI s/ordinario”](#) - CSJN - 19/5/2010

[“Díaz Hermanos Sociedad Colectiva c/AFIP - DGI s/ordinario”](#) - CSJN - 8/6/2010

[“HSBC Participaciones \(Argentina\) SA c/EN - AFIP - ley 24073 - D. 214/2002 s/proceso de conocimiento”](#) - CSJN - 8/6/2010

[“Arquimia SA c/EN - DGI - ley 24073 s/proceso de conocimiento”](#) - CSJN - 17/8/2010

[“Antares Naviera SA c/EN - AFIP DGI - ley 24073 s/proceso de conocimiento”](#) - CSJN - 7/9/2010

[“Siderea SA c/EN - ley 24073 - Mº Economía - D. 214/2002 s/proceso de conocimiento”](#) - CSJN - 2/3/2011

[“Argentoil SA c/AFIP - DGI s/ordinario”](#) - CSJN - 29/3/2011

[“La Primavera SACIFI y A. c/Estado Nacional - Administración Federal de Ingresos Públicos - L. 24073 y otros”](#) - CSJN - 12/4/2011

[“Hotel Edelweiss SA c/Administración Federal de Ingresos Públicos \(DGI\) s/ordinario”](#) - CSJN - 23/9/2014

[“Pemp, Francisco José c/Estado Nacional y AFIP s/ordinario”](#) - CSJN - 29/4/2015

2. Expedientes en los que se rechazó la demanda por encontrar que no se había demostrado la configuración de un supuesto de confiscatoriedad

1. Acciones de repetición

[“Johnson Acero SA c/AFIP s/contencioso administrativo”](#) - CSJN - 4/8/2011

2. Acciones instadas a raíz de determinaciones de oficio

[“CDR Comunicaciones SA \(TF 25.777-I\) c/DGI”](#) - CSJN - 2/3/2011

[“Chubb Argentina de Seguros SA \(TF 31.134-I\) c/DGI”](#) - CSJN - 27/5/2014

3. Acciones instadas por la vía del amparo

[“Costamagna, Ricardo c/Estado Nac. Arg.; MEOSP de la Nación y AFIP s/amparo ley 16986 y med. cautelar”](#) - CSJN - 23/8/2005

[“Williner, Mario Teodulo c/ENA; MEOSP y AFIP s/amparo - L. 16986 y medida cautelar”](#) - CSJN - 8/11/2005

4. Acciones declarativas de certeza

[“Compañía Protel SA c/Estado Nacional s/acción declarativa”](#) - CSJN - 2/3/2011

[“Barbuy Team SA c/PEN y otros s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 19/4/2011

[“Pontoni, Roberto Luis y otros SH c/PEN - AFIP - DGI s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 17/5/2011

[“Fornasari, Eduardo c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 4/8/2011

[“Durán, Juan Bautista c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 4/8/2011

[“Peretti, Daniel Hugo c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza”](#) - CSJN - 4/8/2011

[“Martín SH c/AFIP s/acción mere declarativa de certeza - medida cautelar”](#) - CSJN - 30/8/2011

[“Fornasari, Juan José c/ENA - AFIP s/acción declarativa de certeza” - CSJN - 18/10/2011](#)

[“ART Interacción SA c/PEN ley 25561, D. 1570/2001 y 214/2002 s/proceso de conocimiento” - CSJN - 23/4/2013](#)

[“Rosso, Pascual Venedetto c/AFIP s/acción declarativa de certeza” - CSJN - 2/7/2013”](#)

=====

Capítulo 12. RENTAS DE CUARTA CATEGORIA.

INDICE

Rentas de cuarta categoría

Empleados en relación de dependencia en el sector público

Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional CSJN del 27/11/2018.

Resolución (C.M.) 8.2019 (B.O.06.03.2019)

Empleados en relación de dependencia en la actividad privada

Jubilaciones y pensiones

Jurisprudencia en materia de jubilaciones

García María Isabel CSJN del 26/03/2019

García Blanco Esteban CSJN del 06/05/2021

Planes de seguro de retiro privados

Servicios prestados por socios de cooperativas de trabajo

Profesiones, oficios, directores

Honorarios de los administradores de la "SAS"

Actividad profesional y oficios. Rentas de tercera categoría

Jurisprudencia en relación con la actividad profesional

Paracha Jorge Daniel CSJN del 02/09/2014.

Corredor, viajante de comercio, despachante de aduana

Bienes recibidos en cancelación de créditos

Indemnizaciones y retiros voluntarios

Jurisprudencia en relación con las indemnización y retiros voluntarios

De Lorenzo Amelia Beatriz CSJN de fecha 17/6/2009.

Cuevas Luis Miguel CSJN del 30/11/2010.

Negri Fernando Horacio CSJN del 15/07/2014.

Circular 4.2021 (B.O.18.10.2021)

Viáticos y compensaciones

Opción de compra de acciones

Actividad de transporte de larga distancia

Personal docente. Adicional por material didáctico

Eliminación de exenciones para rentas de cuarta categoría

Beneficios sociales

Instituto de venta y reemplazo y desuso

Jurisprudencia. Opción de compra de acciones de la compañía

Almirón Juan Manual TFN Sala C del 03.07.2013

Almirón Juan Manual CNACAF Sala I del 20.10.2016

Almirón Juan Manual CNAPE Sala B del 31.10.2007

Jurisprudencia. Habitualidad dentro de las rentas de cuarta categoría. Abogado que trabaja en relación de dependencia y percibe una gratificación excepcional por única vez por labores jurídicas

Forenza Arturo TFN Sala A del 16.07.2017

Jurisprudencia. Tratamiento de las propinas dentro de las rentas de cuarta categoría

Huarte Atilio CSJN del 19.05.1961

Dictamen. Cesión de honorarios

Dictamen (DAL) 95/1999 del 05.10.1999

=====

RENTAS DE CUARTA CATEGORIA

Art. 82 de la LIG

El **art. 82 de la LIG**, enumera las rentas de cuarta categoría (RENTAS DEL TRABAJO PERSONAL).

EMPLEADOS EN RELACION DE DEPENDENCIA EN EL SECTOR PUBLICO

Art. 82 inciso a) de la LIG

a) **Del desempeño de cargos públicos** nacionales, provinciales, municipales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sin excepción, incluidos los cargos electivos de los Poderes Ejecutivos y Legislativos.

CASO PARTICULAR DEL PODER JUDICIAL

En el caso de los Magistrados, Funcionarios y Empleados del Poder Judicial de la Nación y de las provincias y del Ministerio Público de la Nación **cuando su nombramiento hubiera ocurrido a partir del año 2017**, inclusive. (S/LEY 27.346)

Comentario:

CSJN **“Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional”** de fecha 27/11/2018. Incidente de medida cautelar.

Se deja sin efecto la medida cautelar de no innovar, solicitada por la Asociación de Magistrados accionante, por medio de la cual se había ordenado al Consejo de la Magistratura y al Ministerio Público que se abstuvieran de retener suma alguna en concepto de impuesto a las ganancias sobre las remuneraciones percibidas por los magistrado, funcionarios y empleados del Poder Judicial **que asumieron sus actuales cargos con posterioridad al 1 de enero de 2017**.

La asociación actora solicitó en la acción principal que el concepto “nombramiento”, incorporado por la modificación legislativa señalada, debía ser interpretado como “ingreso”, y que, hasta tanto no se aclarara el alcance del término, se suspendiera la aplicación de la ley.

Sin embargo, la CSJN interpretó que no resulta posible fundamentar una medida cautelar de no innovar que suspende una ley en la mera aseveración de que la literalidad de los términos de la norma, cuya aclaración se pretende, no parece compatible con la finalidad que el a quo le adjudica.

Es decir, que no se puede fundar la verosimilitud del derecho en una interpretación determinada de la disposición normativa vigente, ya que las medidas de prohibición de innovar son de interpretación restrictiva y carácter excepcional atento a la presunción de validez de los actos estatales y el interés público en juego.

RESOLUCION (CONSEJO DE LA MAGISTRATURA) 8.2019 (B.O.06.03.2019)

“PROTOCOLO DE PROCEDIMIENTO PARA LA RETENCIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS SOBRE LAS REMUNERACIONES DE LOS MAGISTRADOS, FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS DEL PODER JUDICIAL DE LA NACIÓN NOMBRADOS A PARTIR DEL AÑO 2017

Objeto

Art. 1 - El presente “Protocolo” tiene por objeto reglamentar la implementación - en el ámbito del Poder Judicial de la Nación- de la modificación introducida por la ley 27346 al régimen del impuesto a las ganancias.

Ejecución

Art. 2 - La ejecución del presente “Protocolo” corresponde a la Oficina de Administración y Financiera del Poder Judicial en el marco de las competencias previstas en el artículo 18 de la ley 24937 y modificatorias.

Sujetos alcanzados

Art. 3 - Las retenciones sobre las remuneraciones judiciales serán efectuadas exclusivamente respecto de los sujetos alcanzados, conforme al siguiente detalle:

Sujeto

Magistrados designados con anterioridad al 2017, con prescindencia de la fecha en la que hubieran tomado posesión del cargo.

Situación

Remuneraciones exentas de la aplicación del impuesto.

Sujeto

Magistrados designados con anterioridad al 2017, que fueran nombrados con posterioridad en otros cargos de la misma naturaleza sin solución de continuidad.

Situación

Remuneraciones exentas de la aplicación del impuesto.

Sujeto

Magistrados designados a partir del año 2017.

Situación

Remuneraciones incluidas en la aplicación del impuesto.

Sujeto

Magistrados jubilados o retirados convocados a cubrir cargos transitoriamente vacantes cuyas retribuciones no hubieren estado alcanzadas por el impuesto al obtener el respectivo beneficio previsional.

Situación

Remuneraciones exentas de la aplicación del impuesto.

Sujeto

Funcionarios o empleados que hubiesen ingresado con anterioridad al año 2017, cualquiera sea la modalidad de empleo, incluso cuando a partir de ese año fueran efectivizados en el mismo cargo o uno inferior o promovidos a otro cargo de empleado o funcionario, siempre que no mediase solución de continuidad.

Situación

Remuneraciones exentas de la aplicación del impuesto.

Sujeto

Funcionarios o empleados que hubieran ingresado a partir del 2017.

Situación

Remuneraciones incluidas en la aplicación del impuesto.

La situación de los magistrados, funcionarios y empleados de los Poderes Judiciales y de los Ministerios Públicos de las Provincias o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que sean nombrados en la justicia nacional o federal se equipará a la posición que corresponda a los magistrados, funcionarios o empleados que ya integran el Poder Judicial de la Nación a los fines de la aplicación de las pautas precedentes.

Rubros exentos y deducibles

Art. 4 - Sin perjuicio de otras exenciones, deducciones y montos no imposables que correspondan a la situación específica de cada agente y las generales que por ley corresponda en su totalidad, se considerarán deducibles en los términos del artículo 82, inciso e) (HOY ART. 86 INCISO E) DE LA LIG – GASTOS DE MOVILIDAD Y VIATICOS) de la ley del impuesto a las ganancias los rubros salariales correspondientes a “compensación jerárquica”; “compensación funcional” (Anexo 1) o “bonificación título” (Anexo 2) según corresponda; y “bonificación por antigüedad” y “permanencia en la categoría” proporcional a dichos rubros, que integren las remuneraciones del Poder Judicial de la Nación y, por lo tanto, en ningún caso se efectuarán retenciones sobre dichos conceptos.

Aplicación de los descuentos

Art. 5 - Los descuentos comenzarán a computarse a partir de las remuneraciones correspondientes al mes de enero de 2019. El importe acumulado no retenido hasta la puesta en marcha del presente "Protocolo", será descontado en tantas cuotas iguales mensuales y consecutivas como meses resten del año calendario.

Situaciones no previstas o dudosas

Art. 6 - Toda situación no prevista o dudosa vinculada a la interpretación del presente "Protocolo", o a la aplicación de la ley 27346 y sus normas reglamentarias en cuanto a su alcance respecto de sujetos o rubros distintos de los aquí mencionados, deberá ser puesta en conocimiento de la "Comisión de Administración y Financiera" para su análisis y posterior tratamiento por el Plenario.

Para los casos en que se presenten situaciones no previstas o dudosas, la Administración General deberá exceptuarse de efectuar retenciones hasta que se resuelvan por el Plenario del Consejo de la Magistratura de la Nación".

EMPLEADOS EN RELACION DE DEPENDENCIA EN LA ACTIVIDAD PRIVADA

Art. 82 inciso b) de la LIG

b) Del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.

SUELDOS Y REMUNERACIONES RECIBIDAS EN EL EXTRANJERO

Art. 178 del D.R. de la LIG

Los sueldos o remuneraciones **recibidos del o en el extranjero** en virtud de **actividades realizadas dentro del territorio de la República Argentina** están sujetos al gravamen.

JUBILACIONES Y PENSIONES

Art. 82 inciso c) de la LIG

c) **De las jubilaciones, pensiones, retiros** o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y en la medida que hayan estado sujeto al pago del impuesto, y de los consejeros de las sociedades cooperativas.

La ley 27.617 (B.O.21.04.2021), incorpora dentro del inciso c) del art. 82 de la LIG a:

Las asignaciones mensuales y vitalicias reconocidas a presidentes y vicepresidentes de la Nación dispuestas por la ley 24018. (CON VIGENCIA PARA EL PERIODO FISCAL INICIADO EL 01.01.2021).

Comentario:

Se debe tener presente que la **CSJN** en el fallo “**García María Isabel**” de fecha 26/03/2019 (ACCION MERAMENTE DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD), **declaró la inconstitucionalidad del art. 79 inciso c)** de la LIG (HOY ART. 82 INCISO C).

La **CSJN** en el fallo “**García Blanco Esteban**” de fecha 06/05/2021 le ordenó al ANSeS reintegrar las retenciones de impuesto a las ganancias que había practicado a un jubilado (de 93 años de edad) por un reajuste de haber previsional aplicando la doctrina del precedente “García María Isabel”.

PLANES DE SEGURO DE RETIRO PRIVADOS

Art. 82 inciso d) de la LIG

BENEFICIOS NETOS DE APORTES NO DEDUCIBLES

d) De los **beneficios netos de aportes no deducibles**, derivados del cumplimiento de los requisitos de los **planes de seguro de retiro privados** administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, en cuanto **tengan su origen en el trabajo personal**.

SERVICIOS PRESTADOS POR SOCIOS DE COOPERATIVAS DE TRABAJO

Art. 82 inciso e) de la LIG

e) De los servicios personales prestados por los socios de las sociedades cooperativas mencionadas en la última parte del inciso g) del artículo 48 (COOPERATIVAS DE TRABAJO), que trabajen personalmente en la explotación, inclusive el retorno percibido por aquellos.

PROFESIONES, OFICIOS, DIRECTORES.

Art. 82 inciso f) de la LIG

f) Del ejercicio de **profesiones liberales u oficios** y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fiduciario.

También se consideran ganancias de esta categoría las sumas asignadas, conforme lo previsto en el inciso i) del artículo 91, a los **socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada**, en comandita simple y en comandita por acciones.

HONORARIOS DE LOS ADMINISTRADORES DE LAS “SAS”

Art. 179 del D.R. de la LIG

Se considerarán comprendidos en el art. 82 inciso f) de la LIG, los honorarios de los miembros del consejo de vigilancia, y del órgano de administración de las **sociedades anónimas simplificadas** establecidas por la ley 27.349.

ACTIVIDAD PROFESIONAL Y OFICIOS. RENTAS DE TERCERA CATEGORIA.

Art. 53 último párrafo de la LIG

Cuando la **actividad profesional u oficio** a que se refiere el artículo 82 de la LIG, **se complemente con una explotación comercial o viceversa (sanatorios, etcétera)**, el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades **se considerará como ganancia de la tercera categoría.**

Comentario:

Como se puede ver, cuando la actividad profesional, se complemente con una explotación comercial, las rentas se transforman en rentas de la tercera categoría.

Lo cual no significa que un profesional organizado como empresa tenga rentas de tercera categoría, sus rentas siguen siendo de cuarta categoría. Salvo obviamente que complemente la actividad profesional con una explotación comercial.

En el tal orden de ideas se ha expedido la **CSJN** en el fallo “**Paracha Jorge Daniel**” de fecha 02/09/2014.

En el referido fallo se trata de las rentas de un contador público socio de una sociedad civil, determinando la CSJN que sus rentas son de cuarta categoría.

CORREDOR, VIAJANTE DE COMERCIO, DESPACHANTE DE ADUANA

Art. 82 inciso g) de la LIG

g) Los derivados de las actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana.

=====

BIENES RECIBIDOS EN CANCELACION DE CREDITOS.

Art. 185 del D.R. de la LIG

EXCEPCION AL PRINCIPIO DE FUENTE

Los beneficios obtenidos a raíz de la **transferencia de bienes recibidos en cancelación de créditos** originados por el ejercicio de las **actividades comprendidas en los incisos f) (PROFESIONES, OFICIOS, DIRECTORES) e inciso g) (CORREDOR, VIAJANTE, DESPACHANTE) del artículo 82 de la LIG**, constituyen ganancias generadas indirectamente por el ejercicio de estas, comprendidas en el apartado 1) del artículo 2 del referido texto legal, **siempre que entre la fecha de adquisición y la de transferencia no hayan transcurrido más de dos (2) años.**

DETERMINACION DE LA GANANCIA AL VENDERSE LOS BIENES RECIBIDOS EN CANCELACION DE CREDITOS

Art. 186 del D.R. de la LIG

Cuando se transfieran bienes recibidos en cancelación de créditos, la ganancia bruta se establecerá aplicando los artículos 62 a 69 de la LIG (DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE EN TERCERA CATEGORIA), según proceda de acuerdo con la naturaleza del bien transferido.

=====

INDEMNIZACIONES Y RETIROS VOLUNTARIOS.

Art. 82 segundo párrafo de la LIG

NUEVA EXCEPCION AL PRINCIPIO DE FUENTE (LEY 27.430)

Sin perjuicio de las demás disposiciones de esta ley, para quienes se desempeñen en **cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas**, según lo establezca la reglamentación quedan incluidas en este artículo las **sumas que se generen exclusivamente con motivo de su desvinculación laboral**, cualquiera fuere su denominación, **que excedan los montos indemnizatorios mínimos previstos en la normativa laboral aplicable.**

Cuando esas sumas tengan su origen en un acuerdo consensuado (procesos de mutuo acuerdo o retiro voluntario, entre otros) estarán alcanzadas en cuanto superen los montos indemnizatorios mínimos previstos en la normativa laboral aplicable para el supuesto de despido sin causa.

Comentario:

Producto de la reforma introducida por imperio de la ley 27.430, se incorpora en el art. 82 de la LIG, **una excepción al principio de fuente.**

Por lo tanto habrá que ver que tratamiento le da la justicia en el futuro, frente a los planteos de los contribuyentes a los fallos de la CSJN:

“**De Lorenzo Amelia Beatriz**” de la CSJN de fecha 17/6/2009.

“**Cuevas Luis Miguel**” de la CSJN de fecha 30/11/2010.

“**Negri Fernando Horacio**” de la CSJN de fecha 15/07/2014.

Se recuerda que en los referidos fallos la CSJN entendió que las indemnizaciones por despido y los retiros voluntarios, eran conceptos no gravados por el impuesto a las ganancias, por haberse agotado la fuente productora de las rentas de cuarta categoría. Ello antes de la reforma introducida en el art. 82 de la LIG, producto de la ley 27.430.

DEFINICION DE CARGOS DIRECTIVOS Y EJECUTIVOS

Art. 180 del D.R. de la LIG

REQUISITOS CONCURRENTES

Quedan comprendidas las sumas que se generen con motivo de la desvinculación laboral de empleados que se desempeñen en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas **que reúnan en forma concurrente las siguientes condiciones:**

TAREAS DESARROLLADAS

a) hubieren ocupado o desempeñado efectivamente, en forma continua o discontinua, dentro de los doce (12) meses inmediatos anteriores a la fecha de la desvinculación, **cargos en directorios, consejos, juntas, comisiones ejecutivas o de dirección, órganos societarios asimilables, o posiciones gerenciales que involucren la toma de decisiones o la ejecución de políticas y directivas adoptadas por los accionistas, socios u órganos antes mencionados;** y

MONTO DE LA REMUNERACION

b) cuya **remuneración bruta mensual** tomada como base para el cálculo de la indemnización prevista por la legislación laboral aplicable **supere en al menos quince (15) veces el salario mínimo, vital y móvil vigente a la fecha de la desvinculación.**

DEFINICION DE EMPRESAS PUBLICAS

Art. 181 del D.R. de la LIG

Las empresas públicas son las comprendidas en el inciso b) del artículo 8 de la ley 24.156 o en normas similares dictadas por las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las municipalidades.

El art. 8 inciso b) de la ley 24.156, establece que:

“Art. 8. – Las disposiciones de esta ley serán de aplicación en todo el Sector Público Nacional, el que a tal efecto está integrado por:

(..)

b) Empresas y Sociedades del Estado que abarca a las Empresas del Estado, las Sociedades del Estado, las Sociedades Anónimas con Participación Estatal Mayoritaria, las Sociedades de Economía Mixta y todas aquellas otras organizaciones empresariales donde el Estado nacional tenga participación mayoritaria en el capital o en la formación de las decisiones societarias”.

CIRCULAR 4.2021 (B.O.18.10.2021)

TRATAMIENTO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE LAS INDEMNIZACIONES Y GRATIFICACIONES

*“Que mediante la **Resolución General N° 4.003 (AFIP)**, sus modificatorias y complementarias, se estableció un régimen de retención del impuesto a las ganancias aplicable, entre otras, a las rentas del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.*

*Que en la causa **“Negri, Fernando Horacio c/ EN-AFIP DGI”** (sentencia de fecha 15/7/2014), la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió que el monto en concepto de **“gratificación por cese”** convenido entre el trabajador y el empleador, al concluir de mutuo acuerdo la relación laboral -en base al retiro voluntario pactado entre las partes-, **no constituye una renta derivada del trabajo personal**, a la vez que **carece de la periodicidad y la permanencia de la fuente** requeridas para quedar sujeto al impuesto a las ganancias, conforme los términos del artículo 2°, apartado 1 de la ley del tributo.*

*Que, asimismo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re **“De Lorenzo, Amelia Beatriz (TF 21504-I) c/DGI”** (sentencia del 17/06/2009), y **“Cuevas, Luis Miguel c/AFIP-DGI s/Contencioso Administrativo”** (sentencia del 30/11/2010, Fallos:333:2193), había interpretado previamente que los pagos por **indemnizaciones por despido por causa de maternidad o embarazo** -normada en el artículo 178 de la Ley de Contrato de Trabajo- y la **indemnización por estabilidad y asignación gremial** -prevista en el artículo 52 de la Ley N° 23.551- **no están alcanzados por el tributo** en cuestión.*

*Que la **Procuración del Tesoro de la Nación**, en los **Dictámenes Nros. 53/05 del 18/02/2005** (Dictámenes 252:209) y **188/11 del 18/10/2011** (Dictámenes 279:75), entre otros, **ha interpretado que la Administración Pública debe acoger los lineamientos doctrinarios establecidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación**, siempre que se evidencie acabadamente su aplicación al caso concreto analizado.*

Que mediante la **Ley Nº 27.430 se modificó la Ley de Impuesto a las Ganancias**, y, entre otros aspectos, **incorporó como rentas gravadas de cuarta categoría a los montos abonados a los directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas**, según lo establezca la reglamentación, **que se generen exclusivamente con motivo de su desvinculación laboral, cualquiera fuere su denominación, ya sea por causa injustificada, por mutuo acuerdo o retiro voluntario, entre otros, en la medida que dichos montos excedan los importes indemnizatorios mínimos previstos en la normativa laboral aplicable para el supuesto de despido sin causa.**

Que, en función del criterio del Máximo Tribunal en la materia y de lo establecido por la referida modificación normativa, **resulta conveniente aclarar el tratamiento que cabe conceder en el impuesto a las ganancias a las indemnizaciones o gratificaciones laborales motivadas por la extinción del vínculo laboral.**

Por ello,

En ejercicio de las facultades conferidas a esta Administración Federal por el Decreto Nº 618, del 10 de julio de 1997, sus modificatorios y sus complementarios, se aclara que:

INDEMNIZACIONES Y GRATIFICACIONES

EMPLEADOS QUE NO SE DESEMPEÑEN EN CARGOS DIRECTIVOS Y EJECUTIVOS

NO GRAVADO

1. Las ***indemnizaciones o gratificaciones*** abonadas con motivo de la desvinculación laboral, ***a empleados que no se desempeñen en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas***, en las condiciones de los artículos 180 y 181 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, **se encuentran al margen del objeto del gravamen y excluidas del régimen de retención establecido por la Resolución General Nº 4.003 (AFIP), sus modificatorias y complementarias.**

INDEMNIZACIONES Y GRATIFICACIONES

EMPLEADOS QUE SE DESEMPEÑEN EN CARGOS DIRECTIVOS Y EJECUTIVOS

GRAVADO

2. Las ***indemnizaciones o gratificaciones*** abonadas con motivo de la desvinculación laboral, ***a empleados que se desempeñen en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas***, en las condiciones de los artículos 180 y 181 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, **se encuentran**

gravadas por el tributo en el monto que exceda los importes indemnizatorios previstos en el artículo 245 de la Ley de Contrato de Trabajo y sujetas al régimen retentivo mencionado en el punto precedente.

VACACIONES NO GOZADAS, SAC, INDEMNIZACION POR PREAVISO

GRAVADO

3. Las sumas abonadas por el empleador en ocasión de la desvinculación laboral por conceptos devengados con motivo de la relación laboral (**vacaciones no gozadas, sueldo anual complementario, bonificaciones convencionales, indemnización por preaviso, sueldos atrasados, entre otros**) **se encuentran alcanzadas por el gravamen** y sometidas al régimen retentivo previsto por la Resolución General N° 4.003 (AFIP), sus modificatorias y complementarias, aunque el monto correspondiente a esos conceptos no sea identificado expresamente o se lo subsuma bajo otro rótulo”.

=====

VIATICOS Y COMPENSACIONES

Art. 82 tercer párrafo de la LIG

También se considerarán ganancias de esta categoría las compensaciones en dinero y en especie y los viáticos que se abonen como adelanto o reintegro de gastos, por comisiones de servicio realizadas fuera de la sede donde se prestan las tareas, que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en este artículo.

Art. 82 cuarto párrafo de la LIG (MODIFICADO POR LEY 27.617 (B.O.21.04.2021))

DEDUCCION POR GASTOS DE MOVILIDAD Y VIATICOS

No obstante, **tratándose de los gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas abonados por el empleador**, será de aplicación la deducción prevista en el **artículo 86, inciso e), de la LIG, en los importes que fije el convenio colectivo de trabajo** correspondiente a la actividad de que se trate o **-de no estar estipulados por convenio- los efectivamente liquidados de conformidad con el recibo** o constancia que a tales fines provea este al empleado, el que **no podrá superar el equivalente al cuarenta por ciento (40%) del Mínimo No Imponible.** (ANTES DE LA REFORMA LOS IMPORTES LO DEBIA FIJAR LA AFIP).

Art. 86 inciso e) de la LIG.

De las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de esta ley, también se podrán deducir:
(..)

e) Los gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas en la suma reconocida por la AFIP.

DEFINICION DE COMPENSACIONES EN ESPECIE

Art. 177 primer párrafo del D.R. de la LIG

Debe entenderse por compensaciones en especie, todas aquellas prestaciones a las que hace referencia el primer párrafo del artículo 111 de la LIG (BENEFICIOS SOCIALES) y las que bajo cualquier denominación, como ser alimentos, etcétera, fueren susceptibles de ser estimadas en dinero.

=====

OPCION DE COMPRA DE ACCIONES. DETERMINACION DE LA GANANCIA DE CUARTA CATEGORIA

Art. 177 segundo párrafo del D.R. de la LIG

Tratándose de compensaciones consistentes en **opciones de compra de acciones de la sociedad** o de otra perteneciente al grupo, la diferencia entre el costo de adquisición y el valor de cotización o, en su defecto, del valor patrimonial proporcional al momento del ejercicio de la opción, **se considerará ganancia de la cuarta categoría.**

=====

ACTIVIDAD DE TRANSPORTE DE LARGA DISTANCIA

Art. 82 quinto párrafo de la LIG (MODIFICADO POR LEY 27.617 (B.O.21.04.2021))

ACTIVIDAD DE TRANSPORTE DE LARGA DISTANCIA

Respecto de las actividades de **transporte de larga distancia** la deducción indicada en el párrafo anterior (DEDUCCION POR GASTOS DE MOVILIDAD Y VIATICOS) **no podrá superar el importe del Mínimo No Imponible.**

DEFINICION DE TRANSPORTE DE LARGA DISTANCIA

Deberá considerarse como transporte de larga distancia a la **conducción de vehículos cuyo recorrido exceda los cien (100) kilómetros del lugar habitual de trabajo.** (ANTES DE LA REFORMA NO HABIA DEFINICION TRANSPORTE DE LARGA DISTANCIA).

Art. 86 inciso e) de la LIG.

De las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de esta ley, también se podrán deducir:

(..)

e) Los gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas en la suma reconocida por la AFIP.

Art. 182 del D.R. de la LIG

La actividad de transporte de larga distancia -definida en los términos que al respecto prevea la autoridad con competencia en esa materia- comprende a la conducción de vehículos utilizados para el desarrollo del **transporte terrestre, acuático o aéreo**.

=====

PERSONAL DOCENTE. ADICIONAL POR MATERIAL DIDACTICO

Art. 82 sexto párrafo de la LIG

También se considerarán ganancias de esta categoría las sumas abonadas al personal docente en concepto de adicional por material didáctico **que excedan al cuarenta por ciento (40%) de la ganancia no imponible** establecida en el inciso a) del artículo 30 de la LIG.

La AFIP establecerá las condiciones bajo las cuales se hará efectivo el cómputo de esta deducción.

Art. 183 del D.R. de la LIG

Las sumas abonadas al personal docente en concepto de adicional por material didáctico, **serán consideradas ganancias no gravadas hasta** el importe equivalente al **cuarenta por ciento (40%) de la ganancia no imponible** establecida en el inciso a) del primer párrafo del artículo 30 de la LIG.

=====

ELIMINACION DE EXENCIONES PARA RENTAS DE CUARTA CATEGORIA

Art. 110 de la LIG

El art. 110 de la LIG, elimina exenciones para las rentas de cuarta categoría (RENTAS DEL TRABAJO).

Se deroga todas las disposiciones contenidas en leyes nacionales - generales, especiales o estatutarias, excepto las de la ley de impuesto a las ganancias, decretos o cualquier otra norma de inferior jerarquía, **mediante las cuales se establezca la exención total o parcial** o la deducción, de la materia imponible del impuesto a las ganancias, del importe percibido por los contribuyentes comprendidos en los **incisos a), b) y c) del artículo 82**, en concepto de gastos de representación, viáticos, movilidad, bonificación especial, protocolo, riesgo profesional, coeficiente técnico, dedicación especial o funcional, responsabilidad jerárquica o funcional, desarraigo y cualquier otra compensación de similar naturaleza, cualquiera fuere la denominación asignada.

Art. 280 del D.R. de la LIG.

Los importes retributivos a que se refiere el artículo 110 de la ley, cualquiera sea su denominación o naturaleza, que se abonen a todos aquellos que cumplan una función pública o que tengan una relación de empleo público, sin distinción de rango, con organismos pertenecientes a los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, Nacionales, Provinciales o Municipales, centralizados, descentralizados o autárquicos, entidades financieras oficiales, empresas del Estado y las estatales prestatarias de servicios públicos, **no se consideran comprendidos en las deducciones a que alude el inciso e) del artículo 86 de la LIG, con excepción de las sumas que se abonen en concepto de adicional remunerativo para el personal civil y militar por prestaciones de servicio en la Antártida Argentina y el adicional por costo de vida que perciben los miembros del Servicio Exterior de la Nación y los funcionarios del Servicio Civil adscriptos a este, que se desempeñen en el extranjero.**

Art. 86 inciso e) de la LIG.

De las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de esta ley, también se podrán deducir:

(..)

e) Los gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas en la suma reconocida por la AFIP.

=====

LOS BENEFICIOS SOCIALES DE LOS EMPLEADOS EN RELACION DE DEPENDENCIA ESTAN GRAVADOS POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 111 de la LIG

El art. 111 de la LIG, se refiere al tratamiento de los beneficios sociales a favor de los empleados en relación de dependencia

Art. 111 de la LIG primer párrafo

Se aclara que los distintos conceptos que bajo la denominación de beneficios sociales y/o vales de combustibles, extensión o autorización de uso de tarjetas de compra y/o crédito, vivienda, viajes de recreo o descanso, pago de gastos de educación del grupo familiar u otros conceptos similares, sean otorgados por el empleador o a través de terceros a favor de sus dependientes o empleados, se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias, aun cuando los mismos no revistan carácter remuneratorio a los fines de los aportes y contribuciones al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) o regímenes provinciales o municipales análogos.

TRATAMIENTO DE LA ROPA DE TRABAJO Y LOS CURSOS DE CAPACITACION

Art. 111 de la LIG segundo párrafo (MODIFICADO POR LEY 27.617 (B.O.21.04.2021)

Se excluye de las disposiciones del párrafo anterior a la provisión de ropa de trabajo o de cualquier otro elemento vinculado a la indumentaria y al equipamiento del trabajador para uso exclusivo en el lugar de trabajo, **al otorgamiento o pago de cursos de capacitación o especialización** en la medida que los mismos **resulten indispensables para el desempeño y desarrollo de la carrera del empleado o dependiente dentro de la empresa.** (SIN MODIFICACIONES).

NUEVOS BENEFICIOS SOCIALES NO GRAVADOS (S/LEY 27.617)

GASTOS DE GUARDERIA Y/O JARDIN MATERNO INFANTIL

HERRAMIENTAS EDUCATIVAS DE LOS HIJOS

CURSOS O SEMINARIOS DE CAPACITACION O ESPECIALIZACION (TOPE 40% DEL MINIMO NO IMPONIBLE)

Y al reintegro documentado con comprobantes de **gastos de guardería y/o jardín materno-infantil**, que utilicen los contribuyentes con **hijos de hasta tres (3) años de edad** cuando la empresa no contare con esas instalaciones, como así también la **provisión de herramientas educativas para los hijos e hijas** del trabajador y trabajadora y el otorgamiento o pago debidamente documentado de **cursos o seminarios de capacitación o especialización** y, para este último caso, hasta el límite equivalente al cuarenta por ciento (40%) del Mínimo No Imponible.

Art. 280.1 del D.R. de la LIG. Primer párrafo

DEFINICION DE HERRAMIENTAS EDUCATIVAS Y OTROS

La provisión de herramientas educativas a las que alude el segundo párrafo del artículo 111 de la LIG se refiere a aquellos beneficios sociales que el empleador le otorgue al trabajador, de conformidad con el **artículo 103 bis inciso g) de la Ley de Contrato de Trabajo N° 20.744**, o conceptos de idéntica naturaleza incorporados en otros regímenes laborales.

Art. 103 bis inciso g) de la ley 20.744 (LCT)

*“**Art. 103 bis** - Se denominan beneficios sociales a las prestaciones de naturaleza jurídica de seguridad social, no remunerativas, no dinerarias, no acumulables ni sustituibles en dinero, que brinda el empleador al trabajador por sí o por medio de terceros, que tiene como objeto mejorar la calidad de vida del dependiente o de su familia a cargo. Son beneficios sociales las siguientes prestaciones:*

a) los servicios de comedor de la empresa;

b) Derogado por el [artículo 1 de la ley 26341](#) (BO: 24/12/2007) a partir del 2/1/2008.

c) Derogado por el [artículo 1 de la ley 26341](#) (BO: 24/12/2007) a partir del 2/1/2008.

d) los reintegros de gastos de medicamentos y gastos médicos y odontológicos del trabajador y su familia que asumiera el empleador, previa presentación de comprobantes emitidos por farmacia, médico u odontólogo, debidamente documentados;

e) la provisión de ropa de trabajo y de cualquier otro elemento vinculado a la indumentaria y al equipamiento del trabajador para uso exclusivo en el desempeño de sus tareas;

f) los reintegros documentados con comprobantes de gastos de guardería y/o sala maternal, que utilicen los trabajadores con hijos de hasta 6 (seis) años de edad cuando la empresa no contare con esas instalaciones;

g) la provisión de útiles escolares y guardapolvos para los hijos del trabajador, otorgados al inicio del período escolar;

h) el otorgamiento o pago debidamente documentado de cursos o seminarios de capacitación o especialización;

i) el pago de los gastos de sepelio de familiares a cargo del trabajador debidamente documentados con comprobantes”.

Art. 280.1 del D.R. de la LIG. Segundo párrafo

DEFINICION DE CURSOS O SEMINARIOS DE CAPACITACION O ESPECIALIZACION

Los cursos o seminarios de capacitación o especialización a los que se alude en art. 111 segundo párrafo última parte de la LIG, deberán versar sobre materias incluidas en los **planes de enseñanza oficial referidos a todos los niveles y grados hasta el nivel secundario**, inclusive, y cuyo desarrollo responda a tales planes.

Art. 280.1 del D.R. de la LIG. Tercer párrafo

EL BENEFICIO DE EXCLUSION RESULTA DE APLICACIÓN ÚNICAMENTE PARA LOS HIJOS MENORES DE 18 AÑOS O PARA LOS INCAPACITADOS PARA EL TRABAJO QUE REVISTAN EL CARÁCTER DE CARGAS DE FAMILIA

La exclusión prevista en el segundo párrafo del citado artículo 111 resulta aplicable con relación a los conceptos indicados en los párrafos precedentes (HERRAMIENTAS EDUCATIVAS y CURSOS O SEMINARIOS DE CAPACITACION O ESPECIALIZACION) **únicamente respecto de aquellos hijos, aquellas hijas, hijastros o hijastras menores de DIECIOCHO (18) años**

o incapacitados para el trabajo, del trabajador, **en la medida en que revistan para estos últimos la condición de cargas de familia** en los términos del apartado 2 del inciso b) del artículo 30 de la ley.

EL LIMITE DEL 40% DEL MNI SOLO RESULTA DE APLICACIÓN PARA LOS CURSOS O SEMINARIOS

El límite previsto en el citado segundo párrafo, in fine, procederá respecto de los cursos o seminarios de capacitación o especialización a los que se refiere el párrafo precedente.

Art. 280.1 del D.R. de la LIG. Cuarto párrafo

GUARDERIA Y/O JARDIN MATERNO INFANTIL

EL BENEFICIO DE EXCLUSION RESULTA DE APLICACIÓN PARA LOS HIJOS DE HASTA 3 AÑOS QUE REVISTAN EL CARÁCTER DE CARGAS DE FAMILIA

La exclusión relativa al reintegro documentado con comprobantes de gastos de guardería y/o jardín materno infantil resulta de aplicación para hijos, hijas, hijastros e hijastras de hasta TRES (3) años, siempre que revistan para la trabajadora o el trabajador la condición de cargas de familia en los términos del apartado 2 del inciso b) del artículo 30 de la ley.

Art. 280.1 del D.R. de la LIG. Quinto párrafo

La AFIP podrá exigir y establecer modalidades para la acreditación de los conceptos indicados en el segundo párrafo del artículo 111 de la LIG incorporados mediante el artículo 10 de la Ley 27.617.

Comentario:

Los actuales artículos 100 y 111 de la ley de impuesto a las ganancias fueron incorporados por la ley 24.475 (B.O.31.03.1995).

Luego se publicaron las siguientes leyes:

Ley 24.686 (B.O.19.09.1996)

“Art. 1 - Lo dispuesto en el 1er. artículo incorporado a continuación de la ley 20628, (TO 1986 y modif.), por el punto 7 del artículo 1 de la ley 24.475, no será de aplicación respecto del Poder Legislativo, correspondiendo a los presidentes de ambas Cámaras resolver en cada caso acerca de su naturaleza”.

Ley 26.176 (B.O.12.12.2006)

“Art. 1. Los conceptos comprendidos en los artículos 34, 39, 60, 80 y 81 de la convención colectiva de trabajo (CCT) 396/2004, homologada por resolución de la Subsecretaría de Relaciones Laborales del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social 90 del 15 de diciembre de 2004 y en el Acta Acuerdo de fecha

10 de marzo de 2005, homologada por resolución de la Secretaría de Trabajo del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social 78 del 1 de abril de 2005 y en el Acta Acuerdo de fecha 15 de junio de 2006, homologada por resolución de la Secretaría de Trabajo del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social 474 del 4 de agosto de 2006, como así también en toda otra norma convencional, vinculada con la explotación petrolera, que contenga los conceptos comprendidos en los artículos mencionados precedentemente, **no integrarán la base imponible a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias de los trabajadores amparados por dichos Acuerdos Convencionales.**

La Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Producción, dictará las normas necesarias a los efectos de la instrumentación de lo establecido precedentemente.

Las disposiciones del presente artículo serán de aplicación a partir del ejercicio fiscal 2006”.

Ley 27.469 (B.O.04.12.2018) “Consenso Fiscal 2018”:

“En ese marco, el Presidente de la Nación Argentina, los Gobernadores abajo firmantes y el Jefe de Gobierno de la CABA celebran este Acuerdo (en adelante, el “Consenso Fiscal 2018”) por medio del cual se conviene lo siguiente:

I. COMPROMISOS COMUNES

El Estado Nacional, las Provincias y la CABA se comprometen, en el ámbito de sus competencias, a arbitrar todos los medios a su alcance para:
Impuesto a las ganancias

a) Derogar, con efecto a partir del 1 de enero de 2019, toda disposición (cualquiera sea su rango normativo) mediante la que (i) se establezca -directa o indirectamente- la exención total o parcial o la deducción de la materia imponible del impuesto a las ganancias, excepto las establecidas en la ley del impuesto a las ganancias u otras leyes nacionales, del importe percibido por empleados o funcionarios públicos nacionales, provinciales o municipales en concepto de gastos de representación, viáticos, movilidad, bonificación especial, protocolo, riesgo profesional, coeficiente técnico, dedicación especial o funcional, responsabilidad jerárquica o funcional, desarraigo y cualquier otra compensación de similar naturaleza, cualquiera fuere la denominación asignada; o (ii) se caracterice como gastos de movilidad, viáticos u otras compensaciones análogas ítems abonados a los empleados o funcionarios públicos de los poderes ejecutivos nacionales, provinciales o municipales que no se correspondan con la definición de esos conceptos que surge de la normativa laboral nacional y de la ley del impuesto a las ganancias.

b) Derogar, con efecto para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1 de enero de 2019, toda disposición por la que se eximan del impuesto a las ganancias los resultados provenientes de actividades de ahorro, de crédito y/o financieras o de seguros y/o de reaseguros de entidades cooperativas y mutuales”.

=====

INSTITUTO DE VENTA Y REEMPLAZO Y DESUSO. SU APLICACIÓN EN LAS RENTAS DE CUARTA CATEGORÍA

Art. 184 del D.R. de la LIG

Las normas de los artículos 70 y 71 de la LIG (DESUSO Y VENTA Y REEMPLAZO), y 158 y 159 del D.R. de la LIG, **son de aplicación para los contribuyentes que obtengan ganancias de la cuarta categoría**, en tanto los resultados provenientes de la enajenación de los bienes reemplazados se encuentren alcanzados por el presente gravamen, **con excepción del caso de inmuebles sujetos al impuesto cedular contemplado en el artículo 99 de la LIG.**

=====

JURISPRUDENCIA

PARACHA JORGE DANIEL CSJN DEL 02.09.2014

GARCIA MARIA ISABEL CSJN DEL 26.03.2019

GARCIA BLANCO ESTEBAN CSJN DEL 06.05.2021

ALMIRON JUAN MANUEL TFN SALA C DEL 03.07.2013

ALMIRON JUAN MANUEL CNACAF SALA I DEL 20.10.2016

ALMIRON JUAN MANUEL CNAPE SALA B DEL 31.10.2007

FORENZA ARTURO TFN SALA A DEL 16.07.2017

HUARTE ATILIO CSJN DEL 19.05.1961

PARACHA JORGE DANIEL CSJN DEL 02.09.2014

En materia de rentas de cuarta categoría en relación con la actividad profesional, se puede consultar el siguiente fallo:

En el fallo “**Paracha Jorge Daniel**” de la CSJN de fecha 02/09/2014, se trataba de un contador público socio de una sociedad civil. La discusión era si sus rentas son de tercera o cuarta categoría. La CSJN determinó que las rentas que obtiene del contador de la sociedad civil son de cuarta categoría.

Repasemos del relato de los hechos de la causa, la opinión del TFN y de la CNACAF, tribunales que sostuvieron que:

“1º) Que **la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, dejó sin efecto la resolución DV MRRI 7/2007, por medio de la cual la AFIP determinó de oficio la obligación tributaria del contador público Jorge Daniel Paracha en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2002 y 2003 ..** (..) ..”.

Tanto el TFN como la CNACAF en relación con las rentas de un profesional organizado como empresa, entendieron que:

“2º) Que para decidir en el sentido indicado, la cámara coincidió con el Tribunal Fiscal en cuanto a que **las rentas obtenidas por el señor Paracha por su labor profesional como contador público y agente de la propiedad intelectual, desarrollada en el estudio "G. Breuer Sociedad Civil", debían ser computadas en la cuarta categoría del impuesto a las ganancias (trabajo personal), y no en la tercera categoría de ese gravamen, como lo consideró el organismo recaudador al practicar el ajuste discutido en el sub examine.**

Al respecto, **la cámara consideró que el hecho de que la prestación de servicios profesionales se realice a través de una sociedad civil organizada como empresa no determina que las rentas dejen de corresponder a la cuarta categoría. Afirmó que para que ello ocurra debe desarrollarse en forma complementaria una explotación comercial distinta de la principal. En este punto, puso de relieve que el Tribunal Fiscal señaló que tal extremo no se había acreditado en autos, y que el organismo recaudador no había formulado ningún agravio concreto ante esa alzada respecto de esa cuestión. En ese orden de ideas puntualizó -citando un precedente de esa sala- que considerar a las referidas sociedades como empresas no trae consigo aparejado que necesariamente exista una explotación comercial (fs. 365 vta.)”.**

La CSJN respecto de la cuestión de fondo sostiene que:

“6º) Que habida cuenta de que **las sociedades civiles no son un responsable incluido en el art. 69 de la ley 20.628** (HOY ART. 73 DE LA LIG SOCIEDADES DE CAPITAL), de las normas precedentemente transcritas surge que los ingresos de esa clase de sociedades deben tributar de acuerdo con las previsiones del art. 2º, apartado 2, Y sus rentas computarse dentro de la tercera categoría. Sin embargo, **ese principio encuentra excepción -en lo que resulta pertinente para el sub examine- en el supuesto en que tales rentas se originen en el "ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fideicomisario" (inc. f del art. 79 de la ley 20.628), y en tanto esas actividades no se complementen con una explotación comercial (art. 49, último párrafo del citado ordenamiento) (HOY ART. 53 ULTIMO PARRAFO DE LA LIG)”.**

Respecto de la actividad profesional organizada como empresa, la CSJN destaca que:

“7º) Que de tal manera y como con acierto lo entendieron las sentencias de las anteriores instancias, **no basta que la actividad profesional desarrollada en**

los referidos entes tome forma de empresa, para calificar las rentas como de tercera categoría, sino que para ello se requiere que tal actividad se complemente con una explotación comercial distinta de aquélla.

(..)

8º) (..)

si el art. 49 (HOY ART. 53 DE LA LIG) in fine de la ley del tributo prescribe que "Cuando la actividad profesional u oficio a que se refiere el artículo 79 se complemente con una explotación comercial o viceversa (sanatorios, etcétera), el resultado total que se obtenga del conjunto de esas actividades se considerará como ganancia de la tercera categoría", no puede entenderse que esa norma haya pretendido disponer la inclusión en la tercera categoría de las rentas provenientes del ejercicio de actividades profesionales desarrolladas a través de una organización empresarial pues, en ese caso, le hubiese bastado al legislador, simplemente, omitir su mención, en tanto que resultan atribuibles a la tercera categoría los resultados derivados de "empresas unipersonales ubicadas en [el país]" (art. 49 inc. b) y "las demás ganancias no incluídas en otras categorías" (art. 49 inc. e). En suma, no puede sostenerse válidamente que el legislador utilizó la expresión "se complementen con una explotación comercial" pero que en realidad quiso decir "se realicen mediante una organización empresarial".

Por otra parte, no hay elementos que permitan aseverar que la mencionada norma se refiera únicamente a la actividad profesional realizada de manera individual y no a la desarrollada mediante una sociedad civil.

9º) **Que en consecuencia, la organización como empresa no tiene incidencia decisiva respecto del encuadramiento impositivo de las rentas provenientes de la prestación de servicios profesionales. En efecto, en materia de interpretación de disposiciones legales no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador, razón por la cual las normas deben ser entendidas evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, procurando adoptar como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos: 310:195; 312:1614 y 1849; 313:132 y 1149; 314:458; 315:727; 319:1131; 320:2701; 321:2453 y 324:1481, entre otros). De ahí que al utilizar la expresión "explotación comercial" que complementa la actividad profesional, lo que la ley ha pretendido es incluir dentro de la tercera categoría una realidad distinta de aquella en la que la organización como empresa únicamente tiene por objeto dotar de una mayor eficiencia al servicio profesional ordenando a tal fin los distintos recursos humanos y materiales. Lo expuesto se encuentra abonado por el ejemplo dado por el propio legislador en el texto de la norma para esclarecer su sentido. En efecto, en el citado último párrafo del art. 49 (HOY ULTIMO PARRAFO DEL ART. 53 DE LA LIG), tras hacer mención a la actividad profesional u oficio complementado con una explotación comercial o viceversa, el legislador menciona, entre paréntesis, a los "sanatorios", respecto de los cuales puede advertirse con nitidez que la actividad profesional de los médicos se ve complementada con servicios comerciales de diversa naturaleza".**

10) **Que en esa inteligencia, y en cuanto aquí interesa, cabe entender que las ganancias provenientes de los servicios prestados por estudios**

profesionales organizados como empresas o sociedades -siempre que no se trate de sociedades de capital- encuadran en la cuarta categoría de la ley del impuesto, excepto el caso en que la actividad profesional se complemente con una explotación comercial”.

En función de lo expuesto la CSJN concluye:

“11) Que, con tal comprensión, deben desestimarse los agravios del organismo recaudador pues las circunstancias fácticas a las que hace referencia -la cantidad de profesionales que actúan en la sociedad, la afectación de un patrimonio para llevar a cabo su cometido, las inversiones realizadas en equipamiento, la existencia de una estructura jerárquica dedicada a emplear recursos humanos y materiales para llevar adelante una actividad profesional con fines de lucro, el volumen de las operaciones facturadas, etc.- son demostrativas de la existencia de una organización empresaria, pero, como se expuso en los considerandos que anteceden, ello no es determinante para encuadrar a las rentas en la tercera categoría, pues a tal fin resulta necesaria la demostración de que el ente realiza una explotación comercial que complemente la referida actividad profesional, y como lo han señalado los tribunales de las anteriores instancias, no se han aportado pruebas que acrediten esa circunstancia”.

“Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora General, se hace lugar a la queja, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario, y se confirma la sentencia apelada”.

Disidencia de Highton de Nolasco, quien adhiere a la opinión de la señora procuradora fiscal (Gils Carbo), quien sostuvo que:

“la tercera categoría comprende a las rentas que provienen de la conjunción del capital y del trabajo. En los términos de la ley 20.628, la definición de este tipo de ganancias se centra en el sujeto que las obtiene, entre otros, las sociedades de capital y los sujetos mencionados en el artículo 69 (artículo 49, inciso a), y cualquier otra clase de sociedades (artículo 49, inciso b) (HOY ART. 73 Y 53 DE LA LIG). De esta norma resulta que **todas las rentas obtenidas por los sujetos comprendidos en el artículo 49 son consideradas de la tercera categoría, sin perjuicio de la naturaleza de la actividad generadora. En definitiva, la norma asume que en esos casos la renta obtenida no sólo es el resultado de la actividad, sino también de la modalidad de su desarrollo y organización.**

En el presente caso, las rentas en cuestión provienen de una sociedad civil comprendida en el citado inciso b del artículo 49 y, por ello, están alcanzadas por la tercera categoría. En efecto, los ingresos obtenidos por el señor Paracha en carácter de socio de “G. Breuer Sociedad Civil” no son una contraprestación, directa por el desarrollo de manera personal de su actividad profesional. Por el contrario, derivan de su participación en una sociedad, lo que en los términos del artículo 49 de la ley 20.628 determina la categoría de la renta. Es más, esos ingresos no provienen -o al menos, no provienen solamente- del ejercicio de una actividad profesional, sino de la organización de un conjunto de factores productivos -entre ellos, el trabajo de

otros profesionales que se desempeñan en relación de dependencia-, que dirige el actor junto con los restantes socios. Ello refleja que la fuente de las ganancias es una conjunción del capital y el trabajo, lo que es propio de la tercera categoría prevista por la ley 20-628”.

GARCIA MARIA ISABEL CSJN DEL 26.03.2019

En materia de rentas de cuarta categoría en relación con la gravabilidad de las jubilaciones y pensiones en el impuesto a las ganancias, se puede consultar el siguiente fallo:

En el fallo “**García María Isabel**” de la CSJN de fecha 26/03/2019, se trataba de la retención de impuesto a las ganancias de sus haberes previsionales. En el caso particular la persona padecía problemas de salud. La CSJN decretó la inconstitucionalidad del art. 79 inciso c) (HOY ART. 82 INCISO C) de la ley de impuesto a las ganancias.

La causa proviene de la Cámara Federal de Paraná:

“la Cámara Federal de Paraná confirmó la sentencia del juez de instancia que hizo lugar a la demanda y, en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad del art. 79, inc. c) (HOY ART. 82 INCISO C) DE LA LIG), de la Ley de Impuesto a las Ganancias 20.628. En mérito a ello, ordenó a la demandada que procediera a reintegrar a la actora, desde el momento de la interposición de la demanda y hasta su efectivo pago, los montos que se le hubieren retenido por aplicación de la normativa descalificada. Asimismo, dispuso que cesara para el futuro la aplicación del tributo con relación a sus haberes previsionales”.

A la hora de decretar la inconstitucionalidad del art. 79 inciso c) de la ley de impuesto a las ganancias (HOY ART. 82 INCISO C) DE LA LIG), la CSJN entiende que:

LA CORTE SE REFIERE A LOS DERECHOS DE LA ANCIANIDAD

“11) Que no pueden caber dudas acerca de la naturaleza eminentemente social del reclamo efectuado por la actora, afirmación que encuentra amplísimo justificativo en el reconocimiento de los derechos de la ancianidad receptados por la Constitución Nacional y examinados por la jurisprudencia de esta Corte Suprema”.

(..)

LA CORTE SE REFIERE A LA VULNERABILIDAD

“13) Que el envejecimiento y la discapacidad -los motivos más comunes por las que se accede al status de jubilado- son causas predisponentes o determinantes de vulnerabilidad, circunstancia que normalmente obliga a los concernidos a contar con mayores recursos para no ver comprometida

seriamente su existencia y/o calidad de vida y el consecuente ejercicio de sus derechos fundamentales”.

(..)

LA CORTE RELACIONA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA CON LA VULNERABILIDAD

“17) Que lo expuesto pone en evidencia que la sola capacidad contributiva como parámetro para el establecimiento de tributos a los jubilados, pensionados, retirados o subsidiados, resulta insuficiente si no se pondera la vulnerabilidad vital del colectivo concernido. La falta de consideración de esta circunstancia como pauta de diferenciación tributaria supone igualar a los vulnerables con quienes no lo son, desconociendo la incidencia económica que la carga fiscal genera en la formulación del presupuesto de gastos que la fragilidad irroga, colocando al colectivo considerado en una situación de notoria e injusta desventaja”.

(..)

LA CORTE ENTIENDE QUE DEBE DIFERENCIARSE A LOS JUBILADOS VULNERABLES

“19) Que en el caso bajo examen ha quedado comprobado que: a) la actora contaba en 2015, al deducir la demanda, con 79 años de edad (fs. 6); b) padecía problemas de salud que no fueron controvertidos (fs. 56/56 vta.); y, c) los descuentos realizados en su beneficio jubilatorio oscilaron en el periodo marzo a mayo de 2015 entre el 29,33% y el 31,94%, (fs. 41), y fueron reconocidos por la propia demandada.

Tales circunstancias, comprobadas en la causa, convierten a la tipología originaria del legislador, carente de matices, en una manifestación estatal incoherente e irrazonable, violatoria de la Constitución Nacional.

Es probable que la falta de percepción fina respecto de la subcategorización de los jubilados, incorporando los elementos relevantes de la vulnerabilidad a la capacidad económica inicial, se explique por la reiteración de un standard patrimonial escogido varias décadas atrás en las que era tecnológicamente imposible distinguir -dentro del universo rotulado como "jubilados"- entre quienes son vulnerables en mayor o menor medida. Hoy esta diferenciación puede extraerse -cuanto menos en sus trazos más notorios, que es lo que busca el legislador- a partir de la propia información registral en poder del Estado. Bastaría con cruzar los datos de los departamentos previsionales y asistenciales estatales competentes para generar subclasificaciones que conformaran estándares impregnados de justicia y simplificaran la tarea revisora de los tribunales”.

(..)

LA CORTE ENTIENDE QUE EL CONGRESO DEBERIA REVISAR LA LIG

“20) Que debe quedar en claro que no se pretende desde el Poder Judicial establecer, a los efectos del pago del impuesto a las ganancias, cuál debe ser la

capacidad contributiva de cada jubilado en concreto, pues ello equivaldría -desde el punto de vista lógico a consagrar la insensatez de promover tantas categorías como beneficiarios existan en el sistema, y -desde el punto de vista jurídico asumir una tarea propia del legislador, violentando el principio republicano de la división de poderes. **Lo que se pretende, ejerciendo competencias que son propias, es analizar -cuando un caso llega a la decisión del poder encargado de resolver- si en la causa el standard genérico utilizado por el legislador cumple razonablemente con los principios constitucionales o si, por el contrario, su aplicación concreta vulnera derechos fundamentales. En tal hipótesis, lo que corresponde hacer a la magistratura es declarar la incompatibilidad de la norma con la Constitución en el caso concreto, sin perjuicio de poner en conocimiento del Congreso la situación, para que este -ejerciendo sus competencias constitucionales- identifique situaciones y revise, corrija, actualice o complemente razonablemente el criterio genérico originario atendiendo al parámetro establecido por la justicia”.**

(..)

Termina concluyendo la CSJN:

“24) Que dado que la misión más delicada del Poder Judicial es la de saberse mantener dentro del ámbito de su jurisdicción, sin menoscabar las funciones que incumben a los otros poderes ni suplir las decisiones que deben adoptar para solucionar el problema, corresponde ordenar que, hasta que el Congreso Nacional legisle sobre el punto, no podrá retenerse suma alguna en concepto de impuesto a las ganancias a la prestación previsional de la demandante. Asimismo, corresponde confirmar la sentencia apelada en cuanto ordenó el reintegro de los importes abonados por la actora con sustento en las normas declaradas inconstitucionales.

Por todo lo expuesto, y oída la señora Procuradora Fiscal en la causa FPA 21005389/2013/CA1-CS1, "Cuesta, Jorge Antonio c/AFIP s/acción de inconstitucionalidad (sumarísimo)" se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario, y se resuelve:

I. Declarar en el presente caso, y con el alcance indicado, la inconstitucionalidad de los arts. 23, inc. c); 79, inc. c); 81 y 90 de la ley 20.628, texto según leyes 27.346 y 27.430. (HOY ART. 30 INCISO C), ART. 82 INCISO C), ART. 85 Y ART. 94 DE LA LEY)

II. Poner en conocimiento del Congreso de la Nación la necesidad de adoptar un tratamiento diferenciado para la tutela de jubilados en condiciones de vulnerabilidad por ancianidad o enfermedad, que conjugue este factor relevante con. el de la capacidad contributiva potencial.

III. Confirmar la sentencia apelada en cuanto ordena reintegrar a la actora desde el momento de la interposición de la demanda y hasta su efectivo pago, los montos que se hubieran retenido por aplicación de las normas descalificadas. Hasta tanto el Congreso legisle sobre el punto, no podrá

descontarse suma alguna en concepto de impuesto a las ganancias de la prestación previsional’.

Se debe tener presente que Rosenkrantz vota en disidencia.

GARCIA BLANCO ESTEBAN CSJN DEL 06.05.2021

REAJUSTE DE UNA JUBILACION DE UNA PERSONA DE 93 AÑOS DE EDAD

PARA LA CSJN SE TRATA DE UN CASO SIMILAR EL DE “GARCIA MARIA ISABEL” RESUELTO POR LA CSJN EL 26.03.2019

LA CSJN ORDENA REINTEGRAR LAS RETENCIONES DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

“1º) Que a través de su letrada apoderada, el actor, Esteban García Blanco, cuestionó la retención por impuesto a las ganancias que realizó la ANSeS sobre las **sumas liquidadas correspondientes al reajuste de su haber previsional** (fs. 241/244 vta.). En dicha ocasión, además, **puso de manifiesto su avanzada edad (93 años para aquel entonces)**, argumentó sobre la improcedencia de la retención efectuada por la demandada y, en subsidio, **planteó la inconstitucionalidad de la ley** que rige el tributo en cuestión.

La demandada, a su turno, no contravirtió la detracción practicada, sino que se limitó a señalar que ella obedeció a su carácter de “agente de retención” (fs. 249/250 vta.); tal temperamento fue rebatido por la parte actora a fs. 252/253 vta..

PARA EL JUEZ DE PRIMERA INSTANCIA NO SE ACREDITO LA CONFISCATORIEDAD

Al momento de resolver, **el juez subrogante afirmó**: “que en el caso, **la parte actora no ha acreditado en autos ni la confiscatoriedad del tributo ni la ilegalidad o arbitrariedad de lo actuado por la ANSeS**”; luego -en el párrafo siguiente- consideró que “...en relación a la devolución de las sumas retenidas por la demandada en concepto de impuesto a las ganancias, corresponde expresar que la misma deberá ser requerida ante el organismo pertinente (AFIP) o ante el fuero correspondiente. Ello, toda vez que la A.N.Se.S sólo se limita a actuar como agente de retención...” (fs. 254). Dicho en otras palabras: en la misma resolución **el juez subrogante rechazó el planteo del actor por no haber acreditado la confiscatoriedad** y, al mismo tiempo, se declaró incompetente para dirimir esa cuestión.

GARCIA BLANCO APELO A LA CAMARA

2º) Que el actor apeló esa decisión (fs. 255 y fs. 257/259 vta.), sin que la demandada contestase la expresión de agravios (fs. 261, foja sin foliar entre la 261 y la 263, fs. 264). En lo que aquí interesa, llevó a consideración de la Cámara

la declaración de incompetencia del juez de grado y, específicamente, cuestionó dicha decisión por desestimar su planteo con relación a la improcedencia de aplicar el impuesto a las ganancias a las sumas liquidadas que se originaron “en diferencias derivadas de haberes mal liquidados...” (fs. 258).

LA CAMARA NO RESOLVIO LA CUESTION DE FONDO

*3°) Que al resolver el recurso del actor, la **Sala 3 de la Cámara Federal de la Seguridad Social**, por mayoría, se limitó a declarar la competencia del juzgado de primera instancia “...para resolver el planteo de impuesto a las ganancias” (fs. 267/268). Sin embargo, a excepción de uno de los vocales, **guardó silencio sobre la procedencia -o no- de la retención del impuesto a las ganancias practicada** por el organismo previsional.*

GARCIA BLANCO INTERPUSO EL RECURSO EXTRAORDINARIO

4°) Que, a fs. 282/286 vta., el actor dedujo recurso extraordinario en el que tachó a la sentencia de arbitraria, pues -a su juicio- eludió pronunciarse sobre el fondo de la cuestión propuesta en su expresión de agravios. Tal proceder, indicó, resulta lesivo del debido proceso previsto en el art. 18 de la Constitución Nacional. También argumentó que -en función de su avanzada edad- la omisión en la que incurrió la Cámara lo priva de su derecho a obtener un pronunciamiento útil. De igual modo planteó la improcedencia de la retención practicada por impuesto a las ganancias y sostuvo que ello afecta el derecho “a la integridad e incolumidad de su prestación jubilatoria” (fs. 284).

Corrido el traslado del remedio federal articulado (fs. 292), la demandada guardó silencio. A su turno, la sala interviniente concedió el recurso en los términos que da cuenta la resolución de fs. 294.

SENTENCIA DE LA CSJN

5°) Que si bien es cierto que el remedio federal no se dirige contra una sentencia definitiva, ello no es óbice para admitir su procedencia cuando, como en el caso, la omisión de pronunciamiento respecto de agravios oportunamente propuestos configura un supuesto de privación de justicia, incompatible con la naturaleza de los derechos en juego y de imposible o tardía reparación ulterior (arg. doc. Fallos: 316:380; 322:1481, entre muchos otros).

Asimismo, el asunto remite al análisis e interpretación de la ley 20.628, de indiscutible naturaleza federal (art. 14, ley 48).

6°) Que la garantía constitucional consagrada en el art. 18 de la Constitución Nacional importa no sólo el derecho de acceder a un tribunal de justicia imparcial e independiente, sino el de ser oído y, de ahí, que las decisiones que se adopten hagan debido mérito de los planteos conducentes que realicen los litigantes (arg. doct. Fallos: 317:638, entre otros).

SE TRATA DE UNA PERSONA VULNERABLE

En tal estado de cosas, y **con mayor cautela cuando se trata de personas que integran un grupo vulnerable**, con preferente tutela constitucional (art. 75, inc. 23 de la Constitución Nacional), se debe tener presente que el derecho de ocurrir ante un órgano judicial en procura de justicia, consagrado en el citado art. 18, requiere que la tutela judicial resulte efectiva; esto es, que sea oportuna y posea la virtualidad de resolver, sin dilaciones, las cuestiones sometidas a su conocimiento (arg. doct. Fallos: 339:740).

LA CAMARA NO SE EXPIDIO SOBRE LA CUESTION DE FONDO

7º) Que a la luz de lo expuesto, **asiste razón al recurrente puesto que frente a su explícito planteo relativo a la improcedencia de la retención efectuada por el organismo previsional en concepto de impuesto a las ganancias sobre su retroactivo por el reajuste de su haber previsional, la Cámara omitió brindar toda respuesta con relación al punto**, a pesar que se trataba de un agravio cuya consideración resultaba conducente.

SUBSISTENCIA DURANTE LA ANCIANIDAD

8º) Que lo expresado resulta suficiente para descalificar el fallo de la Cámara por arbitrario (doct. Fallos: 317:638, entre otros). Sin embargo, cabe apuntar que: i) **la avanzada edad del actor -que a la fecha tendría 97 años (fs. 87)-; ii) la naturaleza de los derechos involucrados vinculados a la subsistencia durante la ancianidad**, como así también la preferente tutela constitucional de la que goza el demandante; y iii) la incontrastable circunstancia de que el reenvío de la causa a la anterior instancia podría conducir a la definitiva privación de su derecho, imponen a este Tribunal hacer uso de la atribución prevista en el art. 16 de la ley 48 y decidir sobre la procedencia de su reclamo.

PARA LA CSJN SE TRATA DE UN CASO SIMILAR EL DE “GARCIA MARIA ISABEL” RESUELTO POR LA CSJN EL 26.03.2019

Sobre tales bases, **la cuestión traída a conocimiento de esta Corte guarda similitud con lo decidido en el caso “García, María Isabel”** (Fallos: 342:411), cuyos fundamentos y conclusiones, en lo pertinente, se dan por reproducidos por razón de brevedad.

LA CSJN ORDENA REINTEGRAR LAS RETENCIONES DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Por ello, se hace lugar al recurso extraordinario, **se deja sin efecto la sentencia apelada y -de conformidad con la doctrina del precedente “García”- se ordena a la demandada que proceda a reintegrar a la parte actora los montos retenidos** en concepto de impuesto a las ganancias sobre el retroactivo reconocido por el reajuste de su haber previsional. Con costas”.

ALMIRON JUAN MANUEL TFN SALA C DEL 03.07.2013

En materia de opción de compra de acciones de la compañía, su tratamiento como rentas de cuarta categoría, se puede consultar el siguiente fallo del TFN y de la CNACAF.

En el fallo “**Almirón Juan Manuel**” de la sala “C” del TFN de fecha 03/07/2013, se trataba del vicepresidente y gerente de “Coca Cola” que realizó la opción de compra de acciones de “Coca Cola”. La discusión era si la referida opción de compra de las acciones generaba una renta de cuarta categoría en el impuesto a las ganancias.

El TFN revocó la determinación de oficio.

Del relato de los hechos de la causa se puede ver:

*“el organismo recaudador realizó a la aquí recurrente un ajuste en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 1998 en razón de **considerar como renta de cuarta categoría la resultante de haber ejercido la opción de compra de acciones que le fueron entregadas por The Coca Cola Company cuando se desempeñaba como vicepresidente y gerente de Coca Cola de Argentina SA**, detectando además, de la revisión de bienes y deudas al 31/12/97 que la contribuyente omitió considerar \$... correspondientes a anticipos de honorarios y a deuda por IVA período 12/97, lo que dio lugar a un incremento patrimonial no justificado con más un 10% de renta consumida.*

*Que con respecto al primero de los ajustes en cuestión corresponde señalar que **el ente fiscalizador determinó como materia imponible gravada la diferencia entre el costo de adquisición y el valor de cotización de las acciones** mencionadas al 17 de marzo de 1998.*

*Que para así proceder se basó en lo normado en el **segundo párrafo** del artículo 110 del Decreto Reglamentario del Impuesto a las Ganancias (HOY ART. 177 DEL D.R. DE LA LIG), según la reforma introducida al mismo por el Decreto 1344/98 (BO 25/11/98) el que en su segundo párrafo dispone “tratándose de compensaciones consistentes en opciones de compra de acciones de la sociedad o de otra perteneciente al grupo, la diferencia entre el costo de adquisición y el valor de cotización o, en su defecto, del valor patrimonial proporcional al momento del ejercicio de la opción, se considerará ganancia de la cuarta categoría”.*

El TFN analiza la teoría de la fuente, la habitualidad de la operación:

“Que sobre la cuestión planteada cabe recordar que el artículo 2° apartado 1) de la ley del gravamen bajo examen, establece, en el caso de las personas físicas, que “...son ganancias sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría, y aún cuando no se indiquen en ellas...los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación”.

Que conforme lo expuesto, cabe destacar, que la mencionada definición general se complementa con los artículos que definen las ganancias de cada categoría.

Que en el presente caso, y con relación a la definición general contenida en el artículo 2° apartado 1) citado, cobra relevancia el concepto de periodicidad en la obtención de la renta, la cual, según autorizada doctrina, puede ser real o potencial.

Que dicha periodicidad, entendida como la repetición de la renta a través de varios períodos temporales, depende exclusivamente de actos volitivos del sujeto contribuyente, es decir, en este caso específico, de la persona física.

Que aún más, la frecuencia o repetición en el tiempo de actos generadores de ganancias gravadas pierde así importancia en cuanto a la caracterización de la renta obtenida como tal, a condición de que, potencialmente, dicho orden secuencial pueda darse.

Que, conforme lo expuesto, **no se advierte en autos la verificación de la periodicidad que permita calificar a la plusvalía obtenida por el ejercicio de la opción de compra de acciones o participaciones en el capital de las empresas en donde se desempeña el trabajador, como ganancia gravada.**

Que en efecto, **el otorgamiento de la opción de compra no depende de la voluntad de este último sino de la concesión exclusiva y autónoma de dicha opción por parte de la empresa donde éste se desempeña, a efectos de generarle estímulos para una mayor adhesión o compromiso con los objetivos de la misma, además de una mayor actitud de cumplimiento.**

Que **tampoco dicha plusvalía se encuentra como renta incluida dentro de alguna de las categorías de ganancias** contempladas por el ordenamiento en cuestión, según lo dispuesto por los artículos pertinentes del texto legal que, tal como se señaló, complementan la definición general que del hecho imponible del tributo efectúa el artículo 2° de la ley que lo regula.

Que en consecuencia y **en ausencia de normas generales o específicas que permitan caracterizar a dichas plusvalías como ganancias gravadas corresponde poner de relieve que, el fundamento utilizado por el Fisco Nacional sobre la base de lo dispuesto por el artículo 110 del decreto reglamentario** (HOY ART. 177 DEL D.R. DE LA LIG) -según reforma introducida por el Dto. 1344/98-importa redefinir el hecho imponible del tributo, dando una nueva trascendencia y proyección al mismo, además de conferir nuevos efectos a actos consolidados durante la vigencia de la ley anterior (vide "Nerli Antonio Alfredo" TFN Sala C 19/10/2006).

Que **dicha situación importa una violación del principio de legalidad en materia tributaria** conforme lo ha expresado en forma reiterada nuestro Más Alto Tribunal, vide entre otros, "Eves Argentina SA" fallos 316:2329, en cuanto sostuvo que "... ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones -arts. 4°, 17, 44, y 67 de la Constitución Nacional- (vide Fallos 248:482); ello en tanto "los principios y preceptos constitucionales

prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas" (Fallos 321:366 y sus citas).

Que en consecuencia **surge de manera indubitable que ningún Decreto del Poder Ejecutivo puede crear válidamente una carga tributaria, ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo (fallos 319:3400)**".

En función de lo expuesto al TFN, concluye que:

*"Que en función del carácter redimitorio del hecho imponible del impuesto a las ganancias que asume la **reforma introducida en el artículo 110 del Decreto Reglamentario del gravamen, conforme el análisis efectuado precedentemente, corresponde revocar la resolución** venida en recurso en cuanto determina impuesto con más intereses por el período 1998 respecto del ajuste por opción de compra de acciones. Con costas"*.

ALMIRON JUAN MANUEL CNACAF SALA I DEL 20.10.2016

En el fallo "**Almirón Juan Manuel**" de la sala "I" de la CNACAF de fecha 20/10/2016, se trataba del vicepresidente y gerente de "Coca Cola" que realizó la opción de compra de acciones de "Coca Cola". La discusión era si la referida opción de compra de las acciones generaba una renta de cuarta categoría en el impuesto a las ganancias. El TFN revocó la determinación de oficio.

La CNACAF revoca la sentencia del TFN y por ende confirma la determinación de oficio.

La CNACAF en primer lugar analiza el contrato celebrado entre "Almiron" y "Coca Cola".

*"Concretamente, el actor, **en su carácter de vicepresidente y gerente general de Coca Cola de Argentina S.A., suscribió el 04/11/1994 con la casa matriz, The Coca Cola Company, un contrato en el que ésta le otorgaba "una opción para adquirir la cantidad de acciones ordinarias de la Compañía al precio por acción que se establece a continuación, en conformidad y sujeto a los términos, condiciones y restricciones de este Contrato", a ejercerse en cualquier momento hasta el 18/10/2004, fecha de vencimiento (fs. 292/299 del "cuerpo principal – II" de antecedentes administrativos).***

Es de destacar que, entre dichos "términos, condiciones y restricciones", resumidamente, se pueden encontrar:

a.- la prohibición de ejercer dicha opción por un primer lapso desde 12 meses de otorgada la opción (art. 1º, inc. a.);

b.- una limitación proporcional sobre la cantidad de acciones sobre las cuales ejercer la opción en función del tiempo transcurrido, que habilitaba al ejercicio sobre el 100% recién pasados los 36 meses (art. 1º, inc. b.);

c.- un plazo de gracia para el ejercicio de la opción de 6 meses en caso de cese del empleo y de 12 meses en caso de fallecimiento o jubilación (art. 1º, inc. c., d. y e.).

d.- la prohibición de transferir el derecho al ejercicio de la opción, salvo los denominados casos mortis causa (art. 2º);

e.- la reserva del derecho por parte de la sociedad para negarse a transferir acciones sobre las que se ejerza el derecho de opción, en casos en que esa transferencia “esté en conflicto o sea incompatible con cualquier ley o reglamentación aplicable de cualquier organismo gubernamental que tenga jurisdicción”.

En función del derecho conferido en dicho contrato, el actor -habiendo cesado en su cargo en septiembre del 1997 (fs. 125/126)- habría ejercido su opción de compra en marzo del 1998 por 53.146 acciones a un precio unitario de u\$s19,15, pagando la suma total de u\$s1.017.888 (ver fs. 12 83, 90, 206/221). Precio que, en el marco de la fiscalización y sin perjuicio de acompañar la documentación relacionada con el contrato de opción, el actor indicó que respondía “a valores de cotización de mercado” (fs.150)”

La CNACAF analiza luego al ajuste practicado por el organismo fiscal.

“IV.2.- En atención a la información referida, el Fisco decidió determinar al actor el impuesto a las ganancias del período fiscal 1998 en la resolución que aquí se discute.

En primer lugar, ponderó “Que el rubrado debió haber declarado como ganancia la diferencia entre el costo de adquisición y el valor de cotización de las acciones mencionadas ut supra, al 17/03/98.

Que el área fiscalizadora consultó al Sr. Juan Manuel Almirón respecto de la citada compra de acciones, y en respuesta a ello el nombrado manifestó en acta 002 N° 117051 de fecha 5 de diciembre de 200 que ‘... la opción de compra de acciones de Coca Cola Company efectuada en el año 1998 se realizó a valores de cotización de mercado a través del Quilmes Bank and Trust de Islas Cayman’.

Que el área señalada recabó información con relación a la cotización de las acciones de The Coca Cola Company en archivos especializados de internet, información que fue convalidada con la obtenida de diarios de amplia circulación en nuestro país de donde surge que la mínima cotización del día 17 de marzo de 1998 (fecha del ejercicio de la opción) fue de u\$s71,375, por lo cual de acuerdo a lo señalado ut supra **el contribuyente del epígrafe omitió declarar la suma de \$2.775.549,75 en concepto de ingresos de cuarta categoría**, monto éste que surge de considerar el valor de cotización de las acciones \$3.793.295,75 (53.146 acciones x \$71,375) y el valor de adquisición \$1.017.746,00 (según la

composición de bienes y deudas de su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias período fiscal 1998)”.
Dicho ello, **encontró jurídicamente lo relacionado al ejercicio del derecho de opción de compra de acciones como rentas de la cuarta categoría derivadas del trabajo personal (art. 79, ley 20.628, T.O. dec. 649/97) (HOY ART. 82 DE LA LIG), más precisamente como una compensación en dinero o en especie proveniente del ejercicio de su función (inc. f., art. 79 citado), cuyo monto imponible se calcula según la diferencia entre el costo de adquisición de las acciones y su valor de cotización al momento del ejercicio de la opción (art. 110, dec. 1344/98, reglamentario de la ley) (HOY ART. 177 DEL D.R. DE LA LIG).**

A lo que agregó a título explicativo “Que, tal como puede observarse la norma es precisa al preceptuar que las compensaciones derivadas del ejercicio de la opción de compra de acciones importa una ganancia gravable de la cuarta categoría siendo el monto sujeto a gravabilidad, el importe emergente de la diferencia entre el valor de mercado o de cotización a la fecha de ejercicio y el precio de adquisición fijado oportunamente por la empresa. Es dable destacar que el monto para el cálculo de la misma es el año fiscal de ejercicio de la misma, tal como contempla la propia normativa”.

(..)

IV.4.- Sin perjuicio de los argumentos esgrimidos por el actor, **el Tribunal Fiscal -como se indicó en el considerando II- revocó el ajuste en el entendimiento que lo dispuesto artículo 110 del decreto reglamentario (HOY ART. 177 DEL D.R. DE LA LIG) comportaba una violación al principio de legalidad porque las rentas que, en definitiva, pudieran provenir del ejercicio de una opción de compra de acciones no encuadraban en la definición general de renta gravada del artículo 2º de la ley del impuesto (por carecer de periodicidad) ni, en su defecto, se encontraban expresamente contempladas en alguna de las distintas categorías de renta que contempla la ley”.**

La CNACAF, a la hora de analizar la cuestión de fondo sometida a litigio entiende que:

“debe recordarse preliminarmente que el artículo 79 de la ley del impuesto a las ganancias (HOY ART. 82 DE LA LIG) (T.O., dec. 649/97) luego de enumerar cuáles son las ganancias así llamadas “de cuarta categoría” derivadas del trabajo personal -entre las que, en su inc. f., se encuentran aquellas que percibía el actor en su carácter de vicepresidente de empresa, cuestión que se encuentra fuera de discusión- en su último párrafo indica que:

“También se considerarán ganancias de esta categoría las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etc., que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en este artículo, en cuanto excedan de las sumas que la Dirección General Impositiva juzgue razonables en concepto de reembolso de gastos efectuados”.

A su vez, en ejercicio de sus potestades reglamentarias, **el Poder Ejecutivo consideró necesario profundizar el concepto mencionado de las**

“compensaciones en especie” y plasmó en el artículo 110 del decreto 1344/98 (HOY ART. 177 DEL D.R. DE LA LIG), el siguiente texto:

“A los efectos de lo establecido en el último párrafo del artículo 79 de la ley (HOY ART. 82 DE LA LYG), debe entenderse por compensaciones en especie, todas aquellas prestaciones a las que hace referencia el primer párrafo del artículo 100 de la ley (HOY ART. 111 DE LA LIG) y las que bajo cualquier denominación, como ser, alimentos, etc., fueren susceptibles de ser estimadas en dinero.

Tratándose de compensaciones consistentes en opciones de compra de acciones de la sociedad o de otra perteneciente al grupo, la diferencia entre el costo de adquisición y el valor de cotización o, en su defecto, del valor patrimonial proporcional al momento del ejercicio de la opción, se considerará ganancia de la cuarta categoría”.

VI.- En este contexto normativo, este tribunal -en consonancia con los agravios vertidos por la demandada- no comparte la posición adoptada por el tribunal a quo en cuanto a que las rentas derivadas del ejercicio de una opción de compra de acciones no están expresamente incluidas en la ley del impuesto y que, asimismo y por tal razón, la previsión del decreto que sí las incluye constituye un exceso reglamentario que, como tal, es pasible de la tacha de inconstitucionalidad por violar el principio de legalidad en materia tributaria.

Es que la ley es suficientemente clara al incluir todo tipo de “compensaciones en dinero y en especie” que un contribuyente perciba conjuntamente con su remuneración en razón también del ejercicio de su actividad; y el concepto económico de la compensación no puede sino remitir a su par jurídico de la contraprestación. De allí que, no cabiendo posibilidad alguna de presumir que una empresa con fines lucrativos estructure mecanismos generales para otorgar a sus trabajadores y/o profesionales beneficios en forma gratuita, las rentas derivadas del ejercicio de derechos de opciones de compra de acciones deben considerarse incluidas en el referido concepto legal de las “compensaciones en dinero y en especie”. Por esta razón carece de relevancia, a los fines estrictamente tributarios, si la empresa concede tales beneficios con fines adicionales como pueden ser, según invoca el actor, “un incentivo a la permanencia en la empresa” o, según las diversas fórmulas acuñadas en la doctrina, “fidelizar y retener empleados en el mediano/largo plazo” o “alinear los objetivos de los empleados con los de la empresa y los del accionista” (J. M. Arias, “Planes de opciones de compra de acciones (Stock Options)”, publicado en DT:2002-B,1743; y, en el mismo sentido, J. Jalfin, “‘Stock Options’. Tratamiento en el impuesto a las ganancias y bienes personales”, publicado en Errepar, Consultor Tributario, Abril 2014).

En este contexto, el Congreso, evidentemente ante la multiplicidad de formas que podrían asumir las referidas “compensaciones” en la concreta práctica empresarial, decidió gravarlas a todas sin fijar excepciones, en el entendimiento de que no era necesario enumerarlas de forma taxativa. Y si -como se dijo- no se advierten razones para excluir a las rentas derivadas del ejercicio de la opción de compra de acciones del concepto general de “compensaciones en dinero y en especie”, no podría afirmarse que el Poder

Ejecutivo, al formular únicamente una aclaración sobre cómo adaptar el concepto genérico de base imponible brindado por la ley a esta específica modalidad que en la realidad económica puede adoptar el hecho imponible, haya incurrido en la creación ex nihilo de un hecho imponible no previsto expresamente en aquélla.

De lo dicho se desprende, entonces, que **asignarle a las rentas derivadas del ejercicio de la opción de compra de acciones un tratamiento distinto del de las restantes “compensaciones en dinero y en especie” implicaría establecer una distinción allí donde la ley no lo hace y, en consecuencia, se impone concluir que no existió un exceso reglamentario violatorio del principio de legalidad** (cfr. “Wintershall”, Fallos: 331:2453”.

Como se puede ver la CNACAF, entiende que la opción de compra de acciones de la compañía por parte de un empleado encuadra dentro de las rentas de cuarta categoría dentro del concepto de compensaciones en dinero o en especie.

ALMIRON JUAN MANUEL CNAPE SALA B DEL 31.10.2007

En sede penal la CNAPE Sala B con fecha 31.10.2007, absolvió a “Juan Manuel Almirón.

Sostuvo el camarista Roberto Enrique Hornos:

“21) Que, por **la declaración testifical del contador público Xilef IRURETA** se corroboran los extremos invocados por la defensa y atendidos por la resolución de la instancia anterior, pues el nombrado expresó “...sobre el particular [posesión de acciones de THE COCA-COLA COMPANY] le dije que entendía que las mismas tenían que ser declaradas en el impuesto a los bienes personales, al valor de cierre de cotización de esos papeles al 31 de diciembre de 1998. En el impuesto a las Ganancias, entendía y entiendo que debía declararse su valor histórico de ingreso. **No podía a mi entender hablarse de ganancia alguna, toda vez que la cuarta categoría se declara por lo percibido. Mal podía hablarse de percibido o realizado, si dichas acciones continuaban depositadas en un Banco sin realizarse venta alguna.** Creo que incluso tampoco se realizó venta alguna en 1999...”; asimismo, agregó que por valor histórico entendía “...el valor por el que le fueron entregados al ingeniero Juan Manuel ALMIRÓN las acciones...”. Interrogado el testigo mencionado si específicamente ALMIRÓN lo consultó sobre la forma en que debía declarar en el impuesto a las ganancias del período fiscal 1999, las acciones de THE COCA-COLA COMPANY, indicó “...que **por supuesto que me consulto como declararlas, debido a que era un patrimonio muy novedoso en su poder.** Me explicó de que manera le llegaron a él las acciones...”, para continuar diciendo que “...cuando se realice la venta de esas acciones, eso no está alcanzado para las personas físicas que no hacen habitualidad de ese tipo de negocios. Hubo un período de duda en los primeros cuatro o cinco meses del año 2001 y también entiendo que esa duda en alguna medida ya la aclaró la Procuración General del Tesoro ... Incluso la Procuración General ... donde también se hace hincapié en

que no están alcanzadas esas ventas para las personas no habitualistas. **Sí, le indiqué que esa diferencia no era declarable...**".

22) Que, por **el testimonio recordado por el párrafo anterior, se evidencia la existencia del consejo profesional** invocado por la defensa de Juan Manuel ALMIRÓN; sin embargo, resta analizar si la fuente consultada por el nombrado resultaba idónea o fiable, de manera que no pueda exigírsele que haciendo caso omiso de tal opinión o no conformándose con la respuesta recibida, por resultar aquella vaga o imprecisa por parte de la fuente de información, hubiera debido recurrir a otra que corrobore o no aquel dictamen (Günter JAKOBS, ob. cit., pág. 679 y ss.; Hans-Heinrich JESCHECK, ob. cit., pág. 630; Claus ROXIN, ob. cit., pág. 888 y ss.).

"...Una "información improvisada" determinada y clara de un abogado debe bastar también para hacer invencible un error de prohibición..." "...Cuando un sujeto se informa expresamente acerca del carácter permitido de su conducta ... puede partir de la base de que la información es correcta y completa..." (Claus ROXIN, ob. cit., pág. 888 y ss.).

23) Que, en oportunidad de prestar declaración indagatoria Juan Manuel ALMIRÓN **manifestó que Xilef IRURETA era su contador y que "...le ha manejado durante quince años sus asuntos contables..."**. Por esta afirmación, es posible inducir que el asesoramiento que al respecto brindó Xilef IRURETA significó para Juan Manuel ALMIRÓN una fuente confiable de información, que no necesitaba corroboración alguna por otra fuente.

La opinión dada por Xilef IRURETA no debía presentar, a criterio de Juan Manuel ALMIRÓN, dudas o suspicacias que lo hubieran determinado a dudar del juicio emitido por aquél. En efecto, tal circunstancia es deducible fácilmente de los propios dichos de ALMIRÓN que al hacer referencia a la omisión de declarar las acciones de THE COCA-COLA COMPANY al precio de cotización de aquellos títulos, manifestó **"...Es muy clara la ley en cuanto a que tiene que ser una ganancia percibida, así me aconseja mi contador, que durante muchos años hizo mis declaraciones con la legislación vigente al momento..."** (conf. fs. 273/277 vta. de los autos principales).

24) Que, este Tribunal ha expresado con anterioridad que **"...el singular consejo profesional, sobre la base de la confianza que debe existir entre el cliente y el abogado, [criterio asimilable al contador en materia contable o tributaria] conforman una situación objetiva y subjetiva relevante para poder llegar a la conclusión de que, en este caso, el imputado ha padecido un error invencible e inculpable..."** (conf. Regs. 303/95, 77/98, 234/03 y 804/04, de esta Sala B).

25) Que, en consecuencia, **es posible afirmar que Juan Manuel ALMIRÓN incurrió en el caso, en un error de prohibición invencible a partir del consejo profesional emitido por el contador Xilef IRURETA** pues, con anterioridad al hecho que se le imputó en autos, procuró por la vía que, a su entender estimó correcta, la información necesaria a fin de dar el tratamiento

debido a la obligación tributaria generada por la tenencia de las acciones de THE COCA-COLA COMPANY.

"...Si el conocimiento se procura por la vía correcta y la respuesta es que el comportamiento en cuestión está permitido, el autor no es responsable por su error...", sino que aquél "...ha de achacarse ... a la fuente de información..." (Günter JAKOBS, ob. cit., pág. 680). "...El ciudadano no debe cargar con la tarea de verificar la corrección del consejo ... pues ello lo llevaría a una cadena interminable de comprobaciones que prácticamente impediría todo comportamiento..." (BACIGALUPO, ob. cit., pág. 443).

26) Que, por todo lo expresado con anterioridad, **corresponde confirmar la resolución apelada por cuanto Juan Manuel ALMIRÓN habría actuado en el hecho objeto de la investigación bajo un error de prohibición invencible que le impidió comprender la antijuridicidad de la conducta desplegada y, el cual exime al nombrado de un juicio penal de reproche derivado de la misma**".

El camarista Nicanor Miguel Pedro Repetto adhirió al voto de Hornos.

Sostuvo el camarista Marcos Arnoldo Grabivker:

"15) Que, si bien por la doctrina generalmente es admitida, como fuente de información confiable, el consejo profesional de un abogado, en materia tributaria se puede aceptar, **también, en determinadas circunstancias específicas, la opinión que al respecto brinda un contador público.**

16) Que, en este contexto, **cobra relevancia lo expresado por la declaración testifical del contador público Xilef IRURETA**, en cuanto manifestó: "...sobre el particular [posesión de acciones de THE COCA-COLA COMPANY] le dije que entendía que las mismas tenían que ser declaradas en el impuesto a los bienes personales, al valor de cierre de cotización de esos papeles al 31 de diciembre de 1998. En el impuesto a las ganancias, entendía y entiendo que debía declararse su valor histórico de ingreso. **No podía a mi entender hablarse de ganancia alguna, toda vez que la cuarta categoría se declara por lo percibido. Mal podía hablarse de percibido o realizado, si dichas acciones continuaban depositadas en un Banco sin realizarse venta alguna.** Creo que incluso tampoco se realizó venta alguna en 1999..."; asimismo, agregó que por valor histórico entendía "...el valor por el que le fueron entregados al ingeniero Juan Manuel ALMIRÓN las acciones...". Interrogado el testigo mencionado si específicamente ALMIRÓN lo consultó sobre la forma en que debía declarar en el impuesto a las ganancias del período fiscal 1999, las acciones de THE COCA COLA COMPANY, indicó: "...que **por supuesto que me consultó como declararlas, debido a que era un patrimonio muy novedoso en su poder.** Me explicó de que manera le llegaron a él las acciones...", para continuar diciendo: "...cuando se realice la venta de esas acciones, eso no está alcanzado para las personas físicas que no hacen habitualidad de ese tipo de negocios. Hubo un período de duda en los primeros cuatro o cinco meses del año 2001 y también entiendo que esa duda en alguna medida ya la aclaró la Procuración General del Tesoro ... Incluso la Procuración General ... donde también se hace hincapié en

que no están alcanzadas esas ventas para las personas no habitualistas. Sí, **le indiqué que esa diferencia no era declarable...**".

17) Que, **por la declaración testifical recordada por el considerando anterior se evidencia la existencia del consejo profesional** invocado por la defensa de Juan Manuel ALMIRÓN; sin embargo, resta analizar si la fuente consultada por el nombrado resultaba idónea o fiable, de manera que no haya podido exigirse que, haciendo caso omiso de aquella opinión, o no conformándose con la respuesta dada por parte del contador Xilef IRURETA, el imputado haya debido recurrir a otra fuente de información que corrobore, o no, la respuesta dada ante aquella consulta (Günter JAKOBS, ob. cit., págs. 679 y 680; Hans-Heinrich JESCHECK, ob. cit., pág. 630; Claus ROXIN, ob. cit., pág. 888 y ss.)

18) Que, en este orden de ideas, y en atención a lo manifestado por Juan Manuel ALMIRÓN en oportunidad de prestar declaración indagatoria con relación a que **Xilef IRURETA era su contador y que "...le ha manejado durante quince años sus asuntos contables..."**, y al modo asertivo en que aquél habría aconsejado a ALMIRÓN, es posible concluir que el asesoramiento que IRURETA brindó al nombrado significaba para Juan Manuel ALMIRÓN una fuente confiable de información, que no necesitaba corroboración alguna por otra fuente.

Esto es así, pues **la opinión dada por Xilef IRURETA no presentaba, a criterio de Juan Manuel ALMIRÓN, dudas o suspicacias que lo hubieran determinado a dudar del juicio emitido por aquél**. En efecto, esta circunstancia es fácilmente deducible de los dichos mismos de ALMIRÓN por los cuales, al hacer referencia a la omisión de declarar las acciones de THE COCA-COLA COMPANY al precio de cotización de aquellos títulos al valor de cotización, manifestó: **"...Es muy clara la ley en cuanto a que tiene que ser una ganancia percibida, así me aconseja mi contador, que durante muchos años hizo mis declaraciones con la legislación vigente al momento..."** (conf. fs. 273/277 vta. de los autos principales), en consonancia con lo manifestado por el contador aludido.

19) Que, este Tribunal ha expresado, con anterioridad: **"...el singular consejo profesional, sobre la base de la confianza que debe existir entre el cliente y el abogado, conforman una situación objetiva y subjetiva relevante para poder llegar a la conclusión de que, en este caso, el imputado ha padecido un error invencible e inculpable..."** (conf. Regs. 303/95, 77/98, 234/03 y 804/04, de esta Sala B).

La circunstancia mencionada por el párrafo anterior resulta, en este caso particular, análoga a lo acontecido entre el contador IRURETA y Juan Manuel ALMIRÓN.

20) Que, en consecuencia, es posible afirmar que, en las particulares circunstancias de este caso, Juan Manuel ALMIRÓN procuró, por la vía que a su entender creyó correcta, la información necesaria a fin de dar el tratamiento correcto a la obligación tributaria generada por la tenencia de las acciones de THE COCA-COLA COMPANY y **habría actuado bajo un error de prohibición, en el cual incurrió a raíz del consejo profesional emitido por su contador**

Xilef IRURETA, sin que pueda imputarse a ALMIRÓN, el erróneo asesoramiento recibido.

"...Si el conocimiento se procura por la vía correcta y la respuesta es que el comportamiento en cuestión está, permitido, el autor no es responsable por su error...", sino que aquél "...ha de achacarse ... a la fuente de información..." (Günter JAKOBS, ob. cit., pág. 680). "...El ciudadano no debe cargar con la tarea de verificar la corrección del consejo ... pues ello lo llevaría a una cadena interminable de comprobaciones que prácticamente impediría todo comportamiento..." (Enrique BACIGALUPO, ob. cit., pág. 443).

En consecuencia, se encontraría corroborado, con el alcance necesario para el dictado de un auto como el recurrido, que Juan Manuel ALMIRÓN actuó en un supuesto de inculpabilidad.

21) **Que, por todo lo expresado con anterioridad, corresponde confirmar la resolución apelada por los fundamentos de este voto, pues Juan Manuel ALMIRÓN habría actuado bajo un error de prohibición invencible que impidió comprender al nombrado la antijuridicidad de su conducta.**

22) **Que, sin perjuicio de lo expresado por la presente, no puede soslayarse que el asesoramiento contrario a las normas vigentes al momento de los hechos efectuado por el contador Xilef IRURETA provocó el sometimiento de Juan Manuel ALMIRÓN a un proceso penal.**

En efecto, tampoco puede soslayarse que a pesar de que el contador aludido consideró "...que tal reclamo resulta un soberano disparate..." (en alusión a los hechos investigados en autos), en este expediente, tanto el tribunal a quo, como la Sala B de esta Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico establecieron la existencia de un hecho ilícito (conf. el voto mayoritario del Reg. 566/05, de esta Sala B).

Asimismo, la exclusión de la culpabilidad de Juan Manuel ALMIRÓN se ha determinado como consecuencia exclusiva de un consejo profesional equivocado proveniente del contador IRURETA.

En consecuencia, entiendo que corresponde confirmar la resolución apelada, por los fundamentos del presente voto".

FORENZA ARTURO TFN SALA A DEL 16.07.2017

En materia de habitualidad dentro de las rentas de cuarta categoría, se puede consultar el siguiente fallo del TFN.

En el fallo "**Forenza Arturo**" de la sala "A" del TFN de fecha 16/07/2017, se trata de un abogado que trabaja en relación de dependencia, y que percibió una gratificación excepcional por única vez por ciertas labores jurídicas. La discusión

era la falta de periodicidad de esa renta. El TFN confirma la determinación de oficio.

El abogado relata la situación sometida a litigio en los siguientes términos:

“Manifiesta que la gratificación percibida no cumple con los requisitos de periodicidad, permanencia y habilitación, y por ende no se encuentra alcanzada por el impuesto a las ganancias.

Agrega que hace más de 20 años que no ejerce su profesión de abogado, habiendo contratado a distintos profesionales para que intervengan en los juicios en los que es parte, tanto en forma personal o referidos a la sociedad anónima que integra.

Sostiene que, por el sólo hecho de ser abogado, no puede entenderse que todas las ganancias que perciba se encuentran sujetas al gravamen.

Expone que la única participación que tiene en los juicios es la que tiene cualquier cliente con un grado de experiencia o conocimientos técnicos de observar el trabajo de los profesionales contratados.

Aduce que su situación previsional permite demostrar que no ejerce su profesión de abogado.

Advierte que no se cumple con el requisito de periodicidad dispuesto por el art. 2 apartado 1 de la ley del impuesto, en tanto que la gratificación en cuestión ha sido abonada por única vez y es irrepetible.

(..)

Explica que de ninguna manera puede considerarse que actuó profesionalmente y que simplemente su tarea se limitó a decidir la contratación de terceros abogados y de controlar dicha labor profesional”.

El TFN a la hora de confirmar la determinación de oficio, y por lo tanto la periodicidad de la renta entiende que:

“este Tribunal está llamado a resolver sobre el tratamiento que corresponde otorgar al monto percibido por el actor por parte de la sociedad “Francisco Forenza S.A.” en concepto de gratificación y que fuera expuesto en la declaración jurada del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2010 dentro del rubro “ingresos exentos y/o no gravados” del cuadro de justificación patrimonial, habiendo impugnado el Fisco Nacional el tratamiento otorgado por el actor a dicha gratificación, por entender que se encuentra dentro del objeto del impuesto a las ganancias y por ende resulta gravada por dicho impuesto.

Al respecto, cabe puntualizar que el Fisco sustenta su postura en lo expuesto en el Acta de Directorio N° 268 de la empresa Francisco Forenza S.A., en la cual se decidió otorgar al aquí actor, en su calidad de director de la citada empresa, una gratificación especial por única vez por un importe de \$ 210.000.- como retribución por las labores jurídicas que tuvo a su cargo, en su calidad de abogado, en ámbitos administrativos y judiciales de la

sociedad, conforme surge de la copia del Acta obrante a fs. 54/54 vta. de los ant. adm. (cpo. Legajo principal - Impuesto a las ganancias).

Ello así, cabe aclarar que las partes no cuestionan la veracidad de lo dispuesto en el Acta N° 268, centrando la controversia en el tratamiento que debe otorgarse -en el impuesto a las ganancias- a la gratificación acordada al actor”.

En relación con la cuestión de fondo, la habitualidad potencial, el TFN entiende que:

“se advierte que, surge del Acta N° 268 antes citada que **la gratificación cuya gravabilidad aquí se discute le fue reconocida al actor, en su calidad de abogado, por las labores jurídicas efectuadas en ámbitos administrativos y judiciales de la sociedad, con lo cual se evidencia que su título profesional se tuvo especialmente en cuenta al momento de decidir sobre el pago de dicha gratificación, dado que era relevante para el correcto desempeño de las funciones que tuvo a su cargo.**

Ello así, **se encuentra cumplido el requisito de habitualidad dispuesto por el art. 2 de la ley del impuesto, en tanto que, como se expuso, la habitualidad puede ser real, o como se da en este caso, potencial, en virtud del título profesional que posee el actor, lo que lo habilita a percibir en el futuro rentas vinculadas con su condición de abogado, aún cuando, en los hechos, no ejerza la profesión de abogado en forma habitual.**

Sentado ello, cabe aclarar que si bien es correcto el planteo efectuado por el actor respecto a que la circunstancia de poseer un título profesional, no puede implicar la sujeción al impuesto de todas las ganancias que perciba, **en el presente caso, como se expuso, se trató de un ingreso vinculado con el ejercicio de su profesión, razón por la cual es correcto el accionar fiscal al decidir sobre su gravabilidad.**

Por lo demás, y en cuanto al planteo referido a que su participación en los juicios se limitó a la que puede tener cualquier cliente con un grado de experiencia o conocimientos técnicos para observar el trabajo de los profesionales contratados, es dable señalar que dicho planteo no se condice con el reconocimiento de una gratificación especial por la labor desempeñada, como se evidenció en el presente caso.

Por su parte, y si bien el apelante plantea que tampoco se cumpliría el requisito de habilitación de la fuente, que como bien señala el actor consiste en la preparación o el acondicionamiento de los elementos productivos aptos para genera una ganancia, **cabe señalar que, en el presente caso, la habilitación de la fuente la otorga el título profesional que posee el actor.**

En cuanto al requisito “permanencia de la fuente”, no existen dudas que se verificó en el caso, en tanto que, por tratarse de ingresos vinculados a su profesión, no se produce un agotamiento de la fuente productora”.

HUARTE ATILIO CSJN DEL 19.05.1961

En materia de rentas de cuarta categoría en relación con la gravabilidad de las propinas, se puede consultar el siguiente fallo:

En el fallo “**Huarte Atilio**” de la CSJN de fecha 19/05/1961, se trataba del tratamiento de las propinas dentro de las rentas de cuarta categoría.

La CSJN confirmó que están gravadas dentro de las rentas de cuarta categoría.

“Las propinas que recibe un empleado de la Dirección Loterías y Casinos, por vía de “caja de empleados” forman parte de su retribución laboral y por lo tanto están comprendidas dentro de la órbita del impuesto a los réditos.

Tampoco configura tal agravio la circunstancia de que la interpretación de la ley no distinga, respecto de los mencionados ingresos, su “denominación o especie o la forma de su pago”, porque lo esencial del tributo no es la manera de la organización de la empresa en cada caso, sino la relación de la renta con su fuente, a saber: el capital, el trabajo o ambos”.

El fallo si bien fue dictado en materia de impuesto a los réditos, resulta de plena aplicación en el impuesto a las ganancias.

DICTAMENES

DICTAMEN (DAL) 95/1999 DEL 05.10.1999

En el **Dictamen (DAL) 95/1999** de fecha 5.10.1999, se trata de una cesión de honorarios.

“La presente consulta apunta a determinar el procedimiento a seguir respecto de la determinación de oficio -relativa al impuesto a las ganancias, períodos 1992 y 1993- cuya resolución se encontraría pendiente, la cual se habría basado en el ajuste propugnado por la Inspección.

*El referido ajuste, según expresa en su dictamen la División Jurídica de la Región consultante, se habría basado en **las cesiones de derechos “onerosas” de sus respectivos honorarios profesionales, que habrían realizado los Dres. N.N. y X.X., regulados en autos “BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA EN CENTRO FINANCIERA S.A. COMPAÑÍA FINANCIERA - INCIDENTE DE VERIFICACION TARDÍA”.***

(..)

*“los honorarios que en un principio habían quedado firmes, ascendían a pesos cincuenta y dos millones, catorce mil novecientos dos con noventa y nueve centavos (\$ 52.014.902,99.-). **De los mismos, al Dr. RUIZ le correspondía el 91,75 % y al Dr. X.X. el 8,25 %.***

En el mes de Noviembre del año 1992, por Escritura N° ... los Dres. N.N. y X.X., ceden a "M.M." SOCIEDAD ANONIMA el 10,3267 % del crédito del cual son titulares.

Dicho porcentaje era equivalente a la suma de pesos cinco millones, trescientos setenta y un mil cuatrocientos treinta (\$ 5.371.430), o igual cantidad en su valor nominal de Bonos de Consolidación Nacional, Ley N° 23982. **La cesión fue onerosa** y se realizó por la suma de dólares estadounidenses billetes ochocientos mil (U\$ 800.000) que según surge de fojas 3 **"Dicho precio es pagado en este acto** sirviendo el presente de eficaz recibo y carta de pago en legal forma".

Asimismo, con fecha 9/3/93, **por Escritura N° 168, los Dres. N.N. y X.X. vuelven a ceder -esta vez a "C.N." SACF- "...los créditos** enumerados en la cláusula primera, a cobrar en Bonos de Consolidación de Proveedores -Ley N° 23982- hasta la suma de \$ 22.800.000 de valor nominal del crédito, **por el precio de \$ 3.840.000, suma que los CEDENTES reciben en este acto de manos de los CESIONARIOS en dinero efectivo,** sirviendo la presente de suficiente recibo y carta de pago".

Cabe recordar que de los importes recibidos por las cesiones, sólo el 91,75 % pertenece al Dr. N.N..

Respecto de este último, es dable señalar que la determinación que nos ocupa se basa en que **no habría computado en su declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondientes a los años 1992 y 1993, los montos que recibió por los honorarios cedidos.**

(..)

A modo de síntesis refiere que:

a) no hubo percepción de los honorarios, por cuanto no existió disponibilidad de los mismos,

b) una cosa es el porcentaje de participación del abogado en los honorarios regulados, y otra muy distinta el porcentaje de distribución de los importes que se pudieren percibir como consecuencia de ellos,

c) hubo autorretención por parte del abogado citado en la referencia,

d) el ingreso de los mismos no tuvo lugar en el mes de abril de 1992, e) se realizaron una serie de gastos a los fines de obtener la ganancia declarada en el período 1992,

f) los cedentes jamás recibieron el dinero con motivo de la cesión.

Finalmente, es de destacar que en opinión de la División Jurídica preopinante, los referidos honorarios resultan gravados de conformidad con el artículo 79 (HOY ART. 82 DE LA LIG) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, debiendo -a su criterio- procederse respecto de los honorarios efectivamente cedidos".

Respecto de las cesiones onerosas de honorarios, el dictamen entiende que:

*“Ahora bien, **con relación a la cesión de honorarios onerosa** -como en el supuesto traído a consulta-, esa Dirección tuvo oportunidad de manifestar su opinión, en el informe conformado mediante Nota N°...(DI ASLE).*

*En efecto, en el referido acto de asesoramiento, al analizarse los "actos de disposición sobre cosas futuras", se planteó el interrogante de cuál sería el justificativo para no tributar, en el supuesto de un acreedor que decide una disposición anticipada y lo hace por dinero. Al respecto, **se sostuvo que "En el caso de onerosidad no hay duda, pues el titular logra el beneficio pecuniario"**.*

*En el caso que nos ocupa, **el cedente recibió al momento de las cesiones antes aludidas un porcentaje del precio**, del cual las mismas escrituras de cesión son recibo de pago.*

*En ese sentido, y toda vez que según surge de las escrituras de cesión celebradas **el contribuyente ha recibido sumas considerables como consecuencia de aquéllas, cabe adelantar que se comparte la idea de ajustar sus declaraciones en función de las sumas percibidas a cambio.***

*Ahora bien, según surge de fojas 33/4, a los 30 días del mes de diciembre de 1992, se habría celebrado un convenio de distribución de los honorarios regulados, entre los Dres. N.N., X.X. y el Contador F.F., **en virtud del cual los porcentajes a distribuir entre los mismos serían del 45,87 %, 8,25 % y 45,88 %**, respectivamente.*

Dicho convenio establece "Estos porcentajes deberán ser tenidos en cuenta en la distribución de los importes totales y/o parciales que se obtengan, ya sea como consecuencia del cobro directo al deudor principal, o como resultado de las cesiones que del mencionado crédito se haga a terceras personas... este acuerdo ha tenido principio de ejecución con motivo de la cesión parcial que se efectuara con fecha 4 de Noviembre del corriente año, por escritura N° ...".

*De conformidad con lo señalado en los párrafos anteriores, **los porcentajes que figuran en las cesiones en cuestión, se verían modificados por los establecidos en el convenio de distribución de honorarios antes aludido.***

No obstante ello, la Sra. L.L., de la División Revisión y ... del área consultante, manifestó que la veracidad de dicho convenio todavía no se encuentra acreditada".

El dictamen termina concluyendo que:

“En virtud de las consideraciones expuestas, cabe concluir que:

a) Corresponde proseguir con la determinación de oficio de los ejercicios fiscales 1992 y 1993, tomando como base los importes recibidos por el Dr. N.N. por las cesiones de los honorarios profesionales que le fueran regulados.

b) De resultar probado el convenio de distribución de honorarios suscripto con los Dres. N.N., X.X. y F.F., la determinación deberá ajustarse a los porcentajes allí establecidos”.

=====

Capítulo 13. IMPUESTOS CEDULARES.

INDICE

Impuestos cedulares

Intereses de fuente argentina

Intereses gravados a la alícuota del 5%

Intereses gravados a la alícuota del 15%

Acta N° 33 EDI Con Instituciones profesionales del 06/11/2019.

Plazos fijos UVA

Plazos fijos intereses pagados en millas

Rescate de cuota parte de fondos comunes de inversión en distintas monedas

Beneficiarios del exterior

Intereses de fuente extranjera

Diferimiento de intereses de títulos públicos y de obligaciones negociables

Acta N° 29 EDI Con Instituciones profesionales del 11/03/2019.

Acta N° 31 EDI Con Instituciones profesionales del 04/07/2019.

Determinación de la ganancia

Cuando el valor se suscribe o adquiere al precio nominal residual

Adquisición de valores que contengan intereses corridos. Opción

Acta N° 30 EDI Con Instituciones profesionales del 02/05/2019.

Suscripción o adquisición de valores emitidos bajo la par. Tratamiento del descuento

Acta N° 29 EDI Con Instituciones profesionales del 11/03/2019.

Suscripción o compra de un valor pagando un precio neto de intereses superior al nominal residual. Opción.

Las opciones deben mantenerse por 5 años

Imputación por lo devengado

Dividendos y utilidades de fuente argentina

Retención sobre dividendos y utilidades

Fondos comunes de inversión abiertos

Beneficiarios del exterior

Dividendos o utilidades percibidos por sociedades simples, explotaciones unipersonales o fideicomisos transparentes

Imputación de los dividendos

Dividendos no computables

Dividendos y utilidades de fuente extranjera

Resultado por compra venta de instrumentos financieros de fuente argentina

Resultados por compra venta gravados a la alícuota del 5%

Resultados por compra venta gravados a la alícuota del 15%

Resultados por compra venta gravados a la alícuota del 15%

Vigencia particular. Solamente para operaciones de compra de valores realizadas a partir del 01/01/2018

FCI Abiertos y fideicomisos financieros. Tratamiento del activo subyacente principal exento

Valores emitidos en distintas monedas

Determinación de la ganancia bruta

Beneficiarios del exterior

Caso en el que el comprador es un sujeto no residente

Procesos de conversión. Transferencia gravada.

R.G. 4.190 (B.O.12.01.2018). No corresponde aplicar la retención de impuesto a las ganancias de la R.G. 2.139

Resultado por compra venta de inmuebles o de derechos sobre inmuebles de fuente argentina

Determinación de la ganancia bruta

Enajenación de inmuebles afectados a una explotación unipersonal

Vigencia

Decreto 976/2018

ACTA Nº 31 EDI Con Instituciones profesionales del 04/07/2019.

R.G. 4.190 (B.O.12.01.2018). No corresponde aplicar la retención de impuesto a las ganancias de la R.G. 2.139

Deducción especial para ciertos impuestos cedulares

Deducciones admitidas en los impuestos cedulares

Deducciones no admitidas en los impuestos cedulares

Impuestos cedulares. Normas de aplicación supletoria

R.G. 4.468 (B.O.26.04.2019)

ACTA Nº 31 EDI Con Instituciones profesionales del 04/07/2019.

R.G. 4.479 (B.O.09.05.2019)

R.G. 4.488 (B.O.20.05.2019)

R.G. 4.501 (B.O.06.06.2019)

Impuesto semi cedular. Resultado por compra venta de instrumentos financieros e inmuebles de fuente extranjera

Los intereses deben discriminarse del precio de venta. Esos intereses se gravan a la alícuota progresiva del art. 94 primer párrafo (5% al 35%).

Costo computable de fuente extranjera. Moneda dura

=====

IMPUESTOS CEDULARES

Los impuestos cedulares fueron creados por imperio de la ley 27.430 (B.O.29.12.2017).

Requisito común a todos los impuestos cedulares

- a) Ganacias de **fuelle argentina**.
- b) De Personas Humanas y Sucesiones indivisas.

A modo de resumen:

Art. 95 de la LIG Intereses y Rendimientos. (DEROGADO POR LEY 27.541 A PARTIR DEL 01.01.2020)

Art. 96 de la LIG Normas de imputación. (SE MANTIENE VIGENTE SOLAMENTE PARA RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA)

Art. 97 de la LIG Dividendos y Utilidades.

Art. 98 de la LIG Resultado por compra venta de instrumentos financieros.

Art. 99 de la LIG Resultado por compra venta de inmuebles y derechos sobre inmuebles.

ART. 94 tercer párrafo de la LIG. **Fuelle extranjera**. Resultado por compra venta de instrumentos financieros. Resultado por compra venta de inmuebles y derechos sobre inmuebles.

INTERESES DE FUENTE ARGENTINA

Art. 95 de la LIG

ARTICULO DEROGADO POR LEY 27.541 A PARTIR DEL 01 DE ENERO DE 2020

Por lo tanto a partir del 01.01.2020 estos intereses y rendimientos están gravados a la alícuota progresiva del art. 94 primer párrafo de la LIG (5% al 35%). (EN LA MEDIDA QUE NO SE ENCUENTREN EXENTOS POR APLICACION DEL ART. 26 DE LA LIG)

INTERESES Y RENDIMIENTOS DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS ENUMERADOS EN EL ART. 98 DE LA LIG

La ganancia neta de **fuelle argentina** de las **personas humanas y de las sucesiones indivisas** derivada de resultados en concepto de **intereses** o la **denominación que tuviere el rendimiento por de la colocación del capital de valores enumerados en el artículo 98**, o de **intereses** originados en

depósitos a plazo efectuados en instituciones sujetas al régimen de entidades financieras de la ley 21526:

Como se puede ver están gravados con el impuesto cedular del art. 95 de la LIG, **SOLAMENTE** los intereses o rendimientos de los instrumentos financieros enumerados en el art. 98 de la LIG (ES DECIR LOS INTERESES O RENDIMIENTOS PROVENIENTES DE: Fondos Comunes de Inversión, Fideicomisos Financieros, Fideicomisos y contratos similares (EN LA MEDIDA QUE GENEREN INTERESES O RENDIMIENTOS), Títulos, Bonos y Demás valores (DEFINIDOS EN EL ART. 9 DEL D.R. DE LA LIG).

También están gravados con impuesto cedular los intereses por depósitos a plazo en instituciones financieras regidas por la ley de entidades financieras ley 21.526.

Por el contrario, los intereses que provengan de otros conceptos no enumerados en el art. 98 de la LIG, están gravados a la alícuota progresiva del art. 94 primer párrafo de la LIG, 5% al 35%. (POR EJEMPLO INTERESES DE UN CONTRATO DE MUTUO ENTRE DOS PERSONAS HUMANAS).

A su vez los dividendos y utilidades de sociedades (de fuente argentina) están gravados por el impuesto cedular del art. 97 de la LIG. (ART. 49 Y 50 DE LA LIG)

Mientras que los resultados de sociedades simples o residuales (ART. 21 DE LA LEY 21.550 – EX S.H.), y los resultados de explotaciones unipersonales, están gravados como rentas de tercera categoría, a la escala progresiva del art. 94 primer párrafo de la LIG, (5% al 35%) (EN CABEZA DE LOS SOCIOS DE LAS SOCIEDADES O DEL TITULAR DE LA EXPLOTACION UNIPERSONAL).

Téngase presente que el impuesto cedular del art. 95, está vigente para el periodo fiscal 2019 y queda derogado a partir del periodo fiscal 2020, por imperio de la ley 27.541 (ART.32).

INTERESES GRAVADOS A LA ALICUOTA DEL 5%

VALORES EN MONEDA NACIONAL SIN CLAUSULA DE AJUSTE

Intereses o rendimientos provenientes de:

a) Depósitos bancarios, títulos públicos, obligaciones negociables, cuotas partes de fondos comunes de inversión, títulos de deuda de fideicomisos financieros y contratos similares, bonos y demás valores, **en moneda nacional sin cláusula de ajuste**:

Cinco por ciento (5%).

INTERESES GRAVADOS A LA ALICUOTA DEL 15%

VALORES EN MONEDA NACIONAL CON CLAUSULA DE AJUSTE O VALORES EN MONEDA EXTRANJERA

Intereses o rendimientos provenientes de:

b) Depósitos bancarios, títulos públicos, obligaciones negociables, cuotas partes de fondos comunes de inversión, títulos de deuda de fideicomisos financieros y contratos similares, bonos y demás valores, **en moneda nacional con cláusula de ajuste o en moneda extranjera:**

Quince por ciento (15%).

ACTA N° 33 EDI CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DEL 06/11/2019.

PLAZOS FIJOS UVA

“2. IMPUESTO CEDULAR.

En el caso de los plazos fijo en pesos con cláusulas de ajuste, los cuales además de la operatoria del UVA, contienen una TNA 2%, corresponde calcular el impuesto cedular en forma discriminada, o sea, el rendimiento generado por la TNA 2% sobre el capital a la alícuota del 5% y el rendimiento generado por UVA al 15%

¿Se comparte el criterio?

Respuesta de AFIP

No se coincide con el criterio.

El artículo 90.1. (HOY ART. 95 DE LA LIG) de la Ley de Impuesto a las Ganancias prevé que los intereses originados en depósitos a plazo efectuados en instituciones sujetas al régimen de entidades financieras de la Ley N.º 21.526 y sus modificaciones, quedará alcanzada por el impuesto a la alícuota del 5% cuando se trate de colocaciones en moneda nacional sin cláusula de ajuste, o 15% cuando se trate de inversiones en moneda nacional con cláusula de ajuste o realizadas en moneda extranjera.

*Como puede advertirse, la norma no diferencia entre la actualización y los intereses percibidos, sino que **se establece una única alícuota para el rendimiento proveniente del depósito realizado**, la cual variará en función de la moneda en que se encuentra nominado el capital y la aplicación o no de cláusulas de ajuste.*

*Por lo tanto, **en caso que el interés percibido por el ahorrista se conforme de la actualización más un interés anual, todo el monto se encontrará alcanzado a la tasa del 15%**.*

PLAZOS FIJOS INTERESES PAGADO EN MILLAS

“8. PLAZOS FIJOS. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS INTERESES PAGADOS EN MILLAS.

¿Qué base de cálculo considera la AFIP en estos casos? ¿Cuál es el momento de generación del hecho imponible?

Respuesta de AFIP

A efectos de la determinación de la ganancia gravada, corresponderá considerar el valor de las millas a la fecha de su acreditación, ya que es el momento de generación del hecho imponible.

Asimismo, teniendo en cuenta que el valor de las millas está expresado en moneda extranjera, el rendimiento estará sujeto a la alícuota del 15% (quince por ciento), en base a lo establecido por el inciso b) del artículo”.

RESCATE DE CUOTAPARTE DE FONDOS COMUNES DE INVERSION EN DISTINTAS MONEDAS

Art. 95 de la LIG segundo párrafo

Cuando se trate de operaciones de rescate de cuotapartes de fondos comunes de inversión del **primer párrafo del artículo 1 de la ley 24083** (FCI ABIERTOS), integrado por inversiones comprendidas en el primer párrafo del presente artículo **en distintas monedas**, la reglamentación podrá establecer procedimientos que prevean la forma de aplicación de las tasas, en forma proporcional a los activos subyacentes respectivos.

APLICACIÓN DE LA ALICUOTA DEL ACTIVO SUBYACENTE PRINCIPAL (5% O 15%)

Art. 234 del D.R. de la LIG

Cuando un fondo común de inversión comprendido en el primer párrafo del artículo 1 de la ley 24083 (FCI ABIERTO), **esté integrado por un activo subyacente principal**, las utilidades que distribuya o la ganancia por el rescate de las cuotapartes, tratándose del suscriptor original, **estarán sujetas a las tasas** previstas en el primer párrafo del artículo 95 de la ley, **que fueran aplicables a los rendimientos provenientes de ese activo subyacente principal.**

APLICACIÓN DE LA ALICUOTA SEGÚN EL TIPO DE MONEDA Y LA CLASULA DE AJUSTE

En **caso contrario**, estará sujeto al **tratamiento impositivo de conformidad con la moneda y la cláusula de ajuste**, en que se hubiera emitido la cuotaparte.

Si el rescate no arrojará ganancia, su resultado quedará sujeto a las disposiciones del artículo 98 de la LIG.

En ningún caso deberá considerarse como rendimiento a las actualizaciones o diferencias de cambio sobre el capital invertido en la suscripción de cuotapartes.

DEFINICION DE ACTIVO SUBYACENTE PRINCIPAL

Se considerará que un fondo común de inversión está compuesto por un activo subyacente principal **cuando una misma clase de activos represente, como mínimo, un setenta y cinco por ciento (75%) del total de las inversiones del fondo.**

A tales fines deberá considerarse como “clase de activo” a cada una de las inversiones a que hacen referencia los incisos a) y b) del primer párrafo del artículo 95 de la LIG.

MODIFICACION EN LA CARTERA DE INVERSIONES DEL FCI

No se tendrá por cumplido el porcentaje del 75% si se produjera una modificación en la composición de los activos que los disminuyera por debajo del 75% **durante un período continuo o discontinuo de, como mínimo, treinta (30) días en un año calendario**, en cuyo caso las cuotapartes del fondo común de inversión tributarán en los términos dispuestos en el primer párrafo, in fine, del presente artículo. (ALICUOTA SEGÚN EL TIPO DE MONEDA Y LA CLASULA DE AJUSTE)

EXISTENCIA DE GANANCIAS EXENTAS

En los supuestos a los que hace referencia el primer párrafo, in fine, de este artículo, los contribuyentes determinarán la utilidad detrayendo previamente las ganancias comprendidas en el primer párrafo del **inciso u) del artículo 26 de la LIG** del impuesto que el respectivo fondo hubiera devengado hasta la fecha de la distribución.

Las sociedades gerentes deberán suministrar al beneficiario la información que permita determinar la proporción de esas ganancias exentas contenida en el total del rendimiento del fondo.

CASO PARTICULAR DE LOS BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

Art. 95 de la LIG tercer párrafo

Lo dispuesto en el presente artículo también será de aplicación cuando el sujeto enajenante revista la condición de **beneficiario del exterior** (JURISDICCION

COOPERANTE), que no resida en jurisdicciones no cooperantes o los fondos invertidos no provengan de jurisdicciones no cooperantes.

En tales casos la ganancia, en la medida que no se encuentre exenta de acuerdo a lo dispuesto en el cuarto párrafo del inciso u) del artículo 26, quedará alcanzada por las disposiciones contenidas en el artículo 104 de la LIG, a las alícuotas establecidas en el primer párrafo de este artículo (RETENCION CON CARÁCTER DE PAGO UNICO Y DEFINITIVO PERO A LAS ALICUOTAS DEL 5% O 15%).

INTERESES DE FUENTE EXTRANJERA

Los intereses de fuente extranjera, tributan a la escala progresiva del 5% al 35% (ART. 94 DE LA LIG 1º PARRAFO).

Ver convenios de doble imposición.

DIFERIMIENTO DE INTERESES DE TITULOS PUBLICOS Y OBLIGACIONES NEGOCIABLES (PERIODO FISCAL 2018 Y 2019)

Ar. 95 2º párrafo del decreto 1.170.

Titulos públicos

POSIBILIDAD DE DIFERIR LOS INTERES DE TITULOS PUBLICOS AL MOMENTO DE LA VENTA DE LOS TITULOS PUBLICOS.

Obligaciones negociables

POSIBILIDAD DE DIFERIR LOS INTERES DE OBLIGACIONES NEGOCIABLES AL MOMENTO DE LA VENTA DE LAS OBLIGACIONES NEGOCIABLES.

A efectos de lo dispuesto en el **Capítulo II del Título IV de la ley (IMPUESTOS CEDULARES)**, cuando se trate de **títulos públicos y obligaciones negociables** comprendidos en los incisos a) y b) del primer párrafo del artículo 98 de la LIG, **podrá optarse por afectar los intereses o rendimientos del período fiscal 2018 al costo computable del título publico u obligación negociable** que los generó, en cuyo caso **el costo deberá disminuirse en el importe del interés o rendimiento** afectado.

Art. 47 ley 27.541. Su aplicación en el periodo fiscal 2019.

Se mantiene la validez y la vigencia establecidas en el segundo párrafo del art. 95 del decreto 1.170/2018, **para el período fiscal 2019**

Se establece que a efectos de lo dispuesto en el **Capítulo II del Título IV** de la LIG (IMPUESTOS CEDULARES), cuando se trate de **títulos públicos y obligaciones negociables** comprendidos en los incisos a) y b) del primer párrafo del artículo 98 de la LIG, **podrá optarse por afectar los intereses o rendimientos del período fiscal 2019 al costo computable del título público u obligación negociable** que los generó, en cuyo caso el **costo deberá disminuirse en el importe del interés o rendimiento** afectado.

ACTA N° 29 EDI CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DE FECHA 11/03/2019.

“IMPUESTO CEDULAR

8. Impuesto a las Ganancias.

El artículo 95 del decreto N.º 1170/2018, dispuso que “a efectos de lo dispuesto en el Cap. II del Tít. IV de la ley, cuando se trate de Títulos públicos y obligaciones negociables comprendidos en los incs. a) y b) del primer párrafo del cuarto artículo incorporado sin número a continuación del art. 90 (HOY ART. 98 DE LA LIG) de la ley, podrá optarse por afectar los intereses o rendimientos del período fiscal 2018 al costo computable del título u obligación que los generó, en cuyo caso el mencionado costo deberá disminuirse en el importe del interés o rendimiento afectado.”

*Como puede observarse, para el ejercicio de la opción el mencionado art. 95 no exige que se hayan enajenado los instrumentos financieros durante el 2018 motivo por el cual, **entendemos la norma aplica para el caso de que los instrumentos se hayan vendido durante el año 2018 como así también para el caso de que al 31/12/2018 se hubiesen conservado.***

¿Se comparte criterio?

Respuesta de AFIP

Se comparte el criterio.

A efectos de su declaración en el Aplicativo correspondiente, no se incluirán como ganancias gravadas los intereses y rendimientos que se hubieran afectado o imputado al costo del respectivo título público u obligación negociable”.

ACTA N° 31 EDI CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DE FECHA 04/07/2019.

“5. RENTA FINANCIERA

Conforme lo establecido por el art. 95 del Decreto N.º 1170/2018, cuando se trate de títulos públicos y obligaciones negociables comprendidos en los incisos a) y b) del primer párrafo del cuarto artículo incorporado sin número a

continuación del artículo 90 (HOY INCISO A) Y B) DEL ART. 98 DE LA LIG) de la ley, podrá optarse por afectar los intereses o rendimientos del período fiscal 2018 al costo computable del título u obligación que los generó, en cuyo caso el mencionado costo deberá disminuirse en el importe del interés o rendimiento afectado –

¿hay que informar el ejercicio de la opción? En caso afirmativo, ¿cómo se debe proceder?

- esta opción es aplicable tanto para el caso de la venta de los títulos públicos y obligaciones negociables en el 2018 como cuando quedan en stock, dejando ese menor costo en papel de trabajo para la futura venta ¿se comparte la apreciación o debe disminuirse del estado patrimonial del contribuyente?

Respuesta de AFIP

El menor costo de los títulos públicos u obligaciones negociables que generaron los intereses debe tener reflejo en el estado patrimonial del contribuyente.

A efectos prácticos y previendo futuros controles, sería conveniente que el contribuyente refleje en papeles de trabajo el cálculo detallado de los intereses y rendimientos del período fiscal 2018 que se afectarán al título u obligación que los generó”.

=====

DETERMINACION DE LA GANANCIA (INTERESES O RENDIMIENTOS - FORMAS Y PERIODO DE IMPUTACION)

Art. 96 de la ley de impuesto a las ganancias (ARTICULO DEROGADO POR LEY 27.541 A PARTIR DEL 01 DE ENERO DE 2020 PARA RENTAS DE FUENTE ARGENTINA)

Téngase presente que el art. 96 de la LIG, está vigente para el periodo fiscal 2019 y queda derogado a partir del periodo fiscal 2020, por imperio de la ley 27.541 (ART.32).

A efectos de la determinación de la ganancia proveniente de valores que devenguen intereses o rendimientos, que encuadren COMO IMPUESTO CEDULAR o como GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA, deberán aplicarse los siguientes procedimientos:

I - CUANDO EL VALOR SE SUSCRIBE O ADQUIERE AL PRECIO NOMINAL RESIDUAL

Art. 96 inciso a) de la LIG

PAGO DE INTERESES EN PLAZOS DE HASTA UN AÑO: EL INTERES SE IMPUTA POR LO PERCIBIDO O POR LA PUESTA A DISPOSICION (LO QUE OCURRA ANTES)

Art. 96 inciso a) Si el valor **se suscribe o adquiere al precio nominal residual**, el interés que se devengue se imputará al año fiscal en que se verifique el pago, la fecha de puesta a disposición o su capitalización, lo que ocurra primero, **siempre que dicho valor prevea pagos de interés en plazos de hasta un año.**

PAGO DE INTERESES EN PLAZOS SUPERIORES A UN AÑO: EL INTERES SE IMPUTA POR LO DEVENGADO

Respecto de **plazos de pago superiores a un año**, el interés se imputará de acuerdo a su devengamiento en función del tiempo.

ENAJENACION DEL VALOR. COSTO COMPUTABLE (PRECIO DE SUSCRIPCION O PRECIO DE COMPRA)

En caso de enajenación del valor, se considerará el **precio de suscripción o adquisición** como su costo computable.

INTERESES DEVENGADOS AL MOMENTO DE LA ENAJENACION

SE TRATA DE UNA OPCION.

Si al momento de la enajenación existieran intereses devengados desde la fecha de pago de la última cuota de interés (intereses corridos) que no se hubieren gravado a ese momento, esos intereses, **a opción del contribuyente, podrán discriminarse del precio de enajenación.**

Por ejemplo: porque se trata de valores con pago de intereses en plazos menores a un año (QUE SE IMPUTAN POR LO PERCIBIDO) sin percepción o puesta a disposición de los intereses al momento de la venta.

Entonces tenemos dos opciones para imputar los intereses EN EL MOMENTO DE LA VENTA:

Opción 1:

Dejar los intereses corridos dentro del precio de venta.

En este caso se obtiene una mayor ganancia por enajenación.

Y no se imputan como ganancia los intereses corridos.

Opción 2:

Segregar los intereses corridos del precio de venta.

En este caso se obtiene una menor ganancia por enajenación.

Pero se imputan como ganancia los intereses corridos.

DISCRIMINACION DE LOS INTERESES DEL PRECIO DE VENTA

Art. 233 del D.R. de la ley de impuestos a las ganancias

INTERESES DE FUENTE EXTRANJERA GRAVADOS A LA ESCALA PROGRESIVA DEL 5% AL 35%

VALORES QUE SE ENAJENAN DENTRO DE LOS 15 DIAS CORRIDOS ANTERIORES A LA PUESTA A DISPOSICION DE LOS INTERESES.

LOS INTERESES DEBEN DISCRIMINARSE DEL PRECIO DE VENTA Y ESTAN GRAVADOS A LA ESCALA PROGRESIVA DEL ART. 94 1º PARRAFO (5% AL 35%).

Los intereses corridos a la fecha de enajenación de los valores que generen ganancias comprendidas en el **Título VIII de la LIG** (RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA), deberán **-si la enajenación de los valores se concreta dentro de los quince (15) días corridos con anterioridad a la fecha de puesta a disposición de los intereses o rendimientos- discriminarse del precio, quedando sujetos a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 94 de la LIG.**

II - ADQUISICION DE VALORES QUE CONTENGAN INTERESES CORRIDOS. OPCION

Art. 96 inciso b) de la LIG

SE TRATA DE UNA OPCION

Art. 96 inciso b) Si se adquiere un valor, sea que cotice o no en bolsas o mercados, **que contenga intereses corridos desde la emisión o desde la fecha del pago de la última cuota de interés,**

El contribuyente **podrá optar** entre:

- (i) considerar el precio de adquisición como costo computable del valor adquirido, o
- (ii) **discriminar del precio de adquisición el interés corrido.**

De optar por la segunda alternativa, en la medida en que los intereses se paguen, se pongan a disposición o se capitalicen, lo que ocurra antes, el interés sujeto a impuesto será la diferencia entre el importe puesto a disposición o capitalizado y la parte del precio de adquisición atribuible al interés corrido a la fecha de adquisición.

Entonces tenemos dos opciones para imputar los intereses EN EL MOMENTO DE LA COMPRA:

Opción 1:

Dejar los intereses corridos dentro del precio de compra.

En este caso se obtiene una menor ganancia por enajenación. (TENGO UN MAYOR COSTO PRODUCTO DE LOS INTERESES CORRIDOS).

Luego cuando se cobran los intereses, se declara como ganancia, el total de los intereses cobrados. (lo mismo ocurre en el caso de puesta a disposición de los intereses).

Valor de compra 120 (\$ 100 + \$ 20 de intereses corridos).

Cobro de intereses \$ 30.

Intereses declarados como renta \$ 30.

Valor de costo \$ 120.

Opción 2:

Segregar los intereses corridos del precio de compra.

En este caso se obtiene una mayor ganancia por enajenación. (TENGO UN MENOR COSTO POR HABER SEGREGADO LOS INTERESES CORRIDOS).

Luego cuando se cobran los intereses, se declara como ganancia, la diferencia entre los intereses cobrados y lo declarado como ganancia en el momento de la compra. (lo mismo ocurre en el caso de puesta a disposición de los intereses).

Valor de compra 120 (\$ 100 + \$ 20 de intereses corridos).

Cobro de intereses \$ 30.

Intereses declarados como renta \$ 10 (\$ 30 - \$ 20).

Valor de costo \$ 100.

Art. 238 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias

Tratándose de valores existentes al 31/12/2017 respecto de los cuales no se hubiera aplicado la opción prevista en el segundo párrafo del artículo 95 del decreto 1170/2018, (DIFERIMIENTO DE LOS INTERESES DE TITULOS PUBLICOS U OBLIGACIONES NEGOCIABLES)

La opción del inciso b) del primer párrafo del artículo 96 de la ley es aplicable con relación a los intereses contenidos en ese valor que se hubieran devengado desde la emisión o desde la fecha de pago, puesta a disposición o capitalización,

aun cuando ese devengamiento se haya producido con anterioridad al 1 de enero de 2018.

No será posible ejercer esa opción si, a los efectos de determinar el resultado por enajenación, **se computa como costo de los valores la cotización al 31 de diciembre de 2017** de acuerdo con lo que prevé el **inciso f) del artículo 86 de la ley 27430**.

ACTA N° 30 EDI CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DEL 02/05/2019.

“9. Renta financiera

A los efectos del cálculo de la renta del año 2018 para bonos existentes al 31/12/2017, se consulta si es de aplicación la opción prevista en el inciso b) del segundo artículo incorporado a continuación del artículo 90 (HOY INCISO B) DEL ART. 96 DE LA LIG) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en cuanto a la deducibilidad de los intereses devengados al 31/12/2017.

Respuesta de AFIP

El inciso b) del primer párrafo del segundo artículo incorporado a continuación del 90 (HOY INCISO B) DEL ART. 96 DE LA LIG) de la Ley del Impuesto a las Ganancias dispone que “Si se adquiere un valor, sea que cotice o no en bolsas o mercados, que contenga intereses corridos desde la emisión o desde la fecha del pago de la última cuota de interés, el contribuyente podrá optar entre (i) considerar el precio de adquisición como costo computable del valor adquirido, o (ii) discriminar del precio de adquisición el interés corrido.

De optar por la segunda alternativa, en la medida en que los intereses se paguen, se pongan a disposición o se capitalicen, lo que ocurra antes, el interés sujeto a impuesto será la diferencia entre el importe puesto a disposición o capitalizado y la parte del precio de adquisición atribuible al interés corrido a la fecha de adquisición.”

*Por su parte, el **inciso f) del artículo 86 de la Ley 27.430** prevé que “Para la determinación de la ganancia bruta a que se refiere el cuarto párrafo del cuarto artículo agregado a continuación del artículo 90 (HOY ART. 98 DE LA LIG) de la Ley del Impuesto a las Ganancias, en el caso de valores comprendidos en los incisos a y b del primer párrafo de ese artículo, cuyas ganancias por enajenación hubieran estado exentas o no gravadas con anterioridad a la vigencia de esta ley, **el costo a computar será el último precio de adquisición o el último valor de cotización de los valores al 31 de diciembre de 2017, el que fuera mayor.”.***

*Considerando la normativa glosada cabe interpretar que, tratándose de valores existentes al 31/12/2017 **-para casos en que no se hubiera aplicado la opción prevista en el segundo párrafo del artículo 95 del Decreto 1170/18-** la opción del citado inciso b) es aplicable con relación a los intereses corridos que se hubieran devengado desde la fecha de adquisición y hasta aquella en que se produjera el cobro, puesta a disposición o capitalización de los intereses de los*

cuales se deducirán los primeros. **No será posible ejercer esa opción si, a los efectos de determinar el resultado por enajenación, se computa como costo de los valores la cotización al 31/12/2017, según permite el inciso f) del artículo 86 de la Ley 27.430**".

III - SUSCRIPCION O ADQUISICION DE VALORES EMITIDOS BAJO LA PAR. TRATAMIENTO DEL DESCUENTO

Art. 96 inciso c) de la LIG

SE TRATA DE UNA OBLIGACION (NO ES UNA OPCION).

Art. 96 inciso c) Si se suscribe o adquiere un valor que hubiera sido **emitido bajo la par,**

Pagando un precio neto de intereses corridos, menor al nominal residual,

TRATAMIENTO DEL DESCUENTO (SE IMPUTA POR LO DEVENGADO).

El descuento recibirá el tratamiento aplicable a los intereses, debiendo imputarse en función de su devengamiento en cada año fiscal, **a partir del mes de suscripción o adquisición hasta el mes en que se produzca la amortización parcial y/o total o hasta su enajenación,** lo que ocurra con anterioridad.

La reglamentación establecerá los casos en donde ese procedimiento no resulte aplicable, así como el mecanismo de imputación en caso de amortizaciones parciales.

Como se puede ver el DESCUENTO debe imputarse como GANANCIA como si fuese un INTERES en función del devengamiento.

Es decir que el DESCUENTO se va a declarar como ganancia DESDE el momento de la suscripción o desde el momento de la compra HASTA el momento de la amortización (TOTAL O PARCIAL) o HASTA el momento de la venta.

CASOS EN LOS CUALES EL DESCUENTO NO DEBE DECLARARSE COMO INTERES (COMO GANANCIA)

Art. 236 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias

Cuando se trate de las operaciones a que hace referencia el inciso c) del primer párrafo del artículo 96 de la ley, lo previsto en la primera parte de ese inciso **no será de aplicación** si:

a) Los valores **se enajenan con anterioridad a la fecha de cierre del período fiscal en que se hubieran adquirido;** o

b) **El porcentaje del descuento**, computado por cada valor, **fuera inferior al diez por ciento (10%)** del valor nominal residual de suscripción o adquisición.

De acaecer la situación mencionada en el punto b) del párrafo precedente (DESCUENTO MENOR AL 10%), ello no implica desconocer la naturaleza de rendimiento que posee el descuento, excepto que el valor se enajenara con anterioridad al pago de amortizaciones parciales o totales.

Similar naturaleza tendrá la diferencia que se hubiera pagado al adquirir un valor abonando un precio neto de intereses corridos menor al nominal residual, en la medida que el adquirente perciba la amortización parcial o total del capital.

“En estos supuestos, el descuento se imputa como ganancia con el resultado de la enajenación o amortización total del valor” (Rajmilovich Dario, Manual de Impuesto a las ganancias, Ediciones La Ley, 4º edición, página 710).

ACTA Nº 29 EDI CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DEL 11/03/2019.

“2. Compras bajo la par. Requisitos para la discriminación de la diferencia entre el precio de compra y el valor nominal residual. Artículo 90.2 (HOY ART. 96 DE LA LIG) Ley de Impuesto las Ganancias

Consideramos que resulta de aplicación el procedimiento previsto en el inciso c) del primer párrafo del artículo 90.2 (HOY ART. 96 DE LA LIG) de la Ley de Impuesto a las Ganancias cuando se verifiquen concurrentemente las siguientes condiciones:

- *Debe tratarse de títulos emitidos bajo la par y con un descuento igual o superior al 10%;*
- *Deben adquirirse bajo la par con un descuento igual o superior al 10%;*
- *No deben comprarse y enajenarse en el mismo ejercicio fiscal.*

De no verificarse alguna de las condiciones enumeradas, no se considerará el descuento como interés a devengarse y consecuentemente se gravará la diferencia en el ejercicio de la venta o amortización parcial o total al 5% o 15% según corresponda.

¿Se comparte el criterio?

Respuesta de AFIP

Cuando se suscriba o adquiera un valor que haya sido emitido bajo la par, por un precio inferior al nominal o nominal residual, el descuento deberá tratarse como si fuera un interés e imputarse en función de su devengamiento en cada año fiscal a partir del mes de suscripción o adquisición hasta el mes en que se produzca la amortización parcial y/o total, o hasta su enajenación.

*Tal descuento no tendrá ese tratamiento y **por lo tanto formará parte del resultado por enajenación y/o amortización del valor**, en caso de verificarse alguna de las condiciones previstas en los incisos a) y b) del artículo 149.4 del Decreto Reglamentario (HOY ART. 236 DEL D.R. DE LA LIG), no siendo necesaria la concurrencia de ambas.*

Dicho de otro modo, tratándose de valores emitidos bajo la par, sea que fueran suscriptos inicialmente o adquiridos con posterioridad a su emisión, tendrán el tratamiento especial previsto por el inciso c) del Artículo 90.2 salvo que se enajenen con anterioridad a la fecha de cierre del período en que se adquirieron o que el porcentaje del descuento, computado por cada valor, resulte inferior al diez por ciento (10%) del valor nominal residual de adquisición”.

ACTA Nº 29 EDI CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DEL 11/03/2019.

“3. Devengamiento de intereses por plazos de pago mayores al año. Artículo 18, inciso a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

El inciso a) del artículo 18 (HOY ART. 24 DE LA LIG) de la Ley de Impuesto a las Ganancias dispone que los intereses de títulos, bonos, etc., respecto de valores que prevean plazos de pago superiores al año, la imputación se realizará de acuerdo con su devengamiento en función del tiempo.

Entendemos que la excepción de imputación dispuesta no resulta de aplicación a los bonos cupón cero porque no tienen intereses explícitos –cupones de intereses- sino que se trata de bonos que se colocan o negocian a valores inferiores al nominal que se abona al vencimiento. En este caso, podrá resultar de aplicación el tratamiento previsto en el inciso c) del artículo 90.2 (HOY INCISO C) DEL ART. 96 DE LA LEG) de la ley del gravamen.

¿Se comparte el criterio?

Respuesta de AFIP

Se comparte el criterio.

El sexto párrafo del inciso a) del segundo párrafo del artículo 18 (HOY ART. 24 DE LA LIG) dispone:

“En el caso de emisión o adquisición de tales valores a precios por debajo o por encima del valor nominal residual, en el caso de personas humanas y sucesiones indivisas, las diferencias de precio se imputarán conforme los procedimientos contemplados en los incisos c) y d) del segundo artículo sin número agregado a continuación del artículo 90 (HOY INCISOS C) Y D) DEL ART. 96 DE LA LEY).”

IMPUTACION DEL DESCUENTO EN FUNCION DEL DEVENGAMIENTO (AMORTIZACION PARCIAL, AMORTIZACION TOTAL, O VENTA)

Art. 235 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias

DESDE EL MOMENTO DE LA COMPRA HASTA EL MOMENTO DE LA AMORTIZACION TOTAL

Cuando se trate de las operaciones a que hace referencia el inciso c) del primer párrafo del artículo 96 de la ley, el descuento determinado para cada valor se imputará proporcionalmente a cada período fiscal, **considerando la totalidad de los meses existentes contados desde el de suscripción o adquisición y hasta el de amortización total.**

EL IMPORTE DE LA AMORTIZACION PARCIAL ES EL TOPE MAXIMO PARA DECLARAR EL DESCUENTO COMO RENTA EN ESE PERIODO FISCAL

Si en un período fiscal existiera una amortización parcial, el importe del descuento aún no imputado se considerará percibido **hasta el límite del de dicha amortización parcial.**

El remanente no imputado se proporcionará en los meses existentes contados desde el de la referida amortización parcial y hasta el de la amortización total.

El procedimiento indicado en el párrafo precedente deberá aplicarse ante cada amortización parcial.

EN EL MOMENTO DE LA AMORTIZACION TOTAL O EN EL MOMENTO DE LA VENTA SE DECLARA COMO GANANCIA EL DESCUENTO AUN NO DECLARADO COMO RENTA

En el período fiscal en que se produzca la enajenación o amortización total, lo que ocurriera con anterioridad, se gravará el descuento pendiente de imputación al inicio de ese ejercicio.

TRATAMIENTO DE LOS INTERESES (ART. 96 INC. C)

Con respecto a los intereses que devengue el valor es aplicable lo dispuesto en el inciso a) precedente. (ES DECIR: PLAZO DE PAGO DE INTERESES DE HASTA EL AÑO: PERCIBIDO Y PLAZO DE PAGO DE INTERESES MAYORES AL AÑO: DEVENGADO)

DETERMINACION DEL RESULTADO POR LA ENAJENACION (ART. 96 INC. C). EL DESCUENTO SE DEBE SUMAR AL COSTO

A efectos de la determinación del resultado por enajenación, **al precio de suscripción o adquisición se le sumará el descuento** que se hubiera gravado cada año entre la fecha de suscripción o adquisición y la de enajenación.

Como se puede ver, en el momento de la venta, al costo del valor, se le debe SUMAR el descuento declarado como interés (COMO GANANCIA)

Es decir que se obtendrá un menor resultado por la venta.

Ejemplo:

Valor nominal residual \$ 120. Valor de adquisición \$ 100. DESCUENTO \$ 20.

El descuento de \$ 20 se imputa como ganancia en función del tiempo por lo devengado. (hasta la amortización parcial o total o hasta el momento de la venta).

Valor de compra \$ 100. MAS el descuento imputado como renta \$ 20. Costo \$ 120.

IV - SUSCRIPCION O COMPRA DE UN VALOR PAGANDO UN PRECIO NETO DE INTERESES SUPERIOR AL NOMINAL RESIDUAL. OPCION

Art. 96 inciso d) de la LIG

SE TRATA DE UNA OPCION.

TRATAMIENTO DE LA DIFERENCIA (SOBRE PRECIO)

Art. 96 inciso d) Si se suscribe o adquiere un valor pagando un precio neto de intereses corridos, superior al nominal residual, a los fines de determinar la porción gravable de los intereses pagados, puestos a disposición o capitalizados, el contribuyente **podrá optar por deducir esa diferencia en función de su devengamiento** en cada año fiscal, a partir del mes de suscripción o adquisición hasta el mes en que se produzca la amortización parcial y/o total o hasta su enajenación, lo que ocurra con anterioridad.

La reglamentación establecerá el mecanismo de imputación en caso de amortizaciones parciales.

Como se puede ver el SOBRE PRECIO, es decir la DIFERENCIA pagada por encima del valor nominal residual, SE PUEDE DEDUCIR en función del devengamiento, de los intereses que se perciban en el futuro.

IMPUTACION DE LA DIFERENCIA (SOBRE PRECIO) EN FUNCION DEL DEVENGAMIENTO (DESDE LA COMPRA HASTA LA AMORTIZACION TOTAL)

Art. 237 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias

Cuando se trate de las operaciones a que hace referencia el inciso d) del primer párrafo del artículo 96 de la ley, **la diferencia de precio**, neto de intereses corridos, **superior al nominal residual**, se imputará proporcionalmente a cada período fiscal, teniendo en cuenta la totalidad de los meses existentes contados **desde el de suscripción o adquisición y hasta el de amortización total**.

EL IMPORTE DE LOS INTERESES PERCIBIDOS ES EL TOPE MAXIMO DEDUCIBLE EN ESE PERIODO FISCAL

El importe deducible en cada período fiscal, correspondiente a la diferencia de precio a que hace referencia el párrafo anterior **no podrá exceder el equivalente al de los intereses que se perciban** en cada uno de ellos.

De existir un remanente no deducible, este se proporcionará en los meses existentes contados desde el mes de la percepción de los intereses y hasta el de la amortización total.

Este procedimiento deberá reiterarse en cada período fiscal, hasta aquel de la referida amortización.

TRATAMIENTO DE LOS INTERESES (ART. 96 INC. D)

Con respecto a los intereses que devengue el valor es aplicable lo dispuesto en el inciso a) precedente. (ES DECIR: PLAZO DE PAGO DE INTERESES DE HASTA EL AÑO: PERCIBIDO Y PLAZO DE PAGO DE INTERESES MAYORES AL AÑO: DEVENGADO)

DETERMINACION DEL RESULTADO POR LA ENAJENACION (ART. 96 INC. D)

A efectos de la determinación del resultado por enajenación, **al costo de suscripción o adquisición se le restará**, en su caso, el costo a que se refiere la primera parte del presente inciso d) **que se hubiera deducido cada año** entre la fecha de suscripción o adquisición y la de enajenación.

Como se puede ver, en el momento de la venta el SOBRE PRECIO se RESTA del costo.

MOMENTO DE LA AMORTIZACION TOTAL O MOMENTO DE LA VENTA (IMPUTACION DEL SALDO DEL SOBRE PRECIO)

Art. 237 del D.R. de la ley de impuesto a las ganancias

En el ejercicio fiscal en que se produzca la enajenación o amortización total, lo que ocurriera con anterioridad, **se imputará la diferencia de precio pendiente de devengamiento** al inicio de ese ejercicio.

Ejemplo:

Valor nominal residual \$ 100. Valor de adquisición \$ 120. SOBRE PRECIO \$ 20.

Intereses percibidos \$ 30. MENOS sobre precio \$20. Intereses que se declaran como renta \$ 10.

Valor de compra \$ 120. MENOS el SOBRE PRECIO imputado como DEDUCCION \$ 20. Costo \$ 100.

V - REQUISITO PARA LOS CASOS DE LOS INCISO B), C) Y D). LAS OPCIONES DEBEN MANTENERSE POR 5 AÑOS

Las opciones a que se refieren los incisos b), c) y d) precedentes, deberán ser ejercidas sobre la totalidad de las inversiones respectivas y mantenerse durante cinco (5) años.

VI - CASOS EN QUE SE IMPUTAN POR LO DEVENGADO. VALORES CON CALUSULA DE AJUSTE Y VALORES EN MONEDA EXTRANJERA

La imputación de acuerdo a su devengamiento en función del tiempo a que se refiere el inciso a) del primer párrafo del presente artículo, así como el devengamiento en forma proporcional que mencionan sus incisos c) y d), implican que, en los casos de **valores en moneda extranjera** la conversión a pesos de los respectivos conceptos se hará al **tipo de cambio comprador** conforme al **último valor de cotización del Banco de la Nación Argentina al 31 de diciembre** de cada año.

Tratándose de valores con cláusula de ajuste, tales conceptos se calcularán sobre el valor del capital actualizado a esa fecha.

DIVIDENDOS Y UTILIDADES DE FUENTE ARGENTINA

Art. 97 de la LIG

La ganancia neta de las **personas humanas** y sucesiones indivisas, derivada de los dividendos y utilidades a que se refieren los artículos 49 de la LIG (DIVIDENDOS Y UTILIDADES REALES) y artículo 50 de la LIG (DIVIDENDOS Y UTILIDADES PRESUNTAS), tributará a la alícuota del siete por ciento (7%), no resultando de aplicación para los sujetos que tributen las rentas a que hace referencia el segundo párrafo del artículo 73 (JUEGOS DE AZAR QUE TRIBUTAN LA ALICUOTA DEL 41,50%).

LA ALICUOTA DEL 13% NUNCA SE LLEGO A APLICAR PRODUCTO DE LA REFORMA DE LA LEY 27.630 (B.O.16.06.2021)

La ley 27.630 (B.O.16.06.2021) implementa la alícuota progresiva del 25% al 35% para las sociedades de capital, y deroga en el artículo 97 de la LIG la alícuota del 13% para los dividendos y utilidades, con vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 01.01.2021. Por lo tanto a partir de la vigencia de la ley 27.430 en adelante los dividendos y utilidades quedan gravados a la alícuota del 7%.

VIGENCIA DE LA ALICUOTA DEL 7% (S/LEY 27.430, LEY 27.541, LEY 27.630)

ART. 86 INCISOS D) Y E) DE LA LEY 27.430

“Art. 86 - Las disposiciones de este Título surtirán efecto para los ejercicios fiscales o años fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018, inclusive, con las siguientes excepciones:

(..)

d) Las tasas previstas en los nuevos incisos a) y b) del artículo 69 (HOY ART. 73) de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones serán de aplicación para los **ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2020, inclusive. Para los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018 y hasta el 31 de diciembre de 2019, inclusive, cuando en aquellos incisos se hace referencia al veinticinco por ciento (25%), deberá leerse treinta por ciento (30%) y cuando en el inciso b) menciona al trece por ciento (13%) deberá leerse siete por ciento (7%).**

A los fines de lo establecido en el tercer artículo sin número agregado a continuación del artículo 15 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, no resultarán de aplicación las normas transitorias previstas en el párrafo precedente.

e) La alícuota prevista en el primer párrafo del tercer artículo agregado a continuación del artículo 90 (HOY ART. 97) de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, **será de aplicación para los años fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2020, inclusive.**

Para los años fiscales 2018 y 2019, cuando el citado párrafo menciona al trece por ciento (13%) deberá leerse siete por ciento (7%)”.

ART. 48 DE LA LEY 27.541

“Art. 48 - Suspéndese hasta los **ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2021 inclusive, lo dispuesto en el artículo 86 incisos d) y e) de la ley 37.430 y establécese para el período de la suspensión ordenada en el presente artículo, que la alícuota prevista en los incisos a) y b) del artículo 73 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019, será del treinta por ciento (30%) y que la prevista en el segundo párrafo del inciso b) de ese artículo y en el artículo 97 ambos de la misma ley, será del siete por ciento (7%)”.**

ART. 11 DE LA LEY 27.630

“Art. 11 - Las disposiciones de esta ley entrarán en vigencia el día de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina y surtirán efecto para los **ejercicios fiscales o años fiscales iniciados a partir del 1° de enero de 2021, inclusive”.**

Resumiendo:

Cuando la sociedad tributaba el 35% los dividendos y utilidades eran NO COMPUTABLES

Cuando la sociedad tributa la alícuota del 30% los dividendos y utilidades tributan al 7% (ejercicios iniciados a partir del 01.01.2018)

Cuando la sociedad tributa a la alícuota progresiva del 25% al 35% los dividendos y utilidades tributan al 7% (ejercicios iniciados a partir del 01.01.2021)

Si la sociedad hubiese llegado a tributar la alícuota del 25% los dividendos y utilidades hubiesen tributado al 13% (NUNCA SE LLEGO A APLICAR PRODUCTO DE LA REFORMA DE LA LEY 27.630 B.O.16.06.2021)

RETENCION SOBRE DIVIDENDOS Y UTILIDADES

Art. 97 segundo párrafo de la LIG

El impuesto deberá ser retenido por parte de las entidades pagadoras de los dividendos y utilidades.

CARÁCTER DE LA RETENCION

PUEDE TENER EL CARÁCTER DE PAGO UNICO Y DEFINITIVO

O PUEDE TENER EL CARÁCTER DE PAGO A CUENTA

La retención tendrá el **carácter de pago único y definitivo** para las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en la República Argentina **que no estuvieran inscriptos en el impuesto a las ganancias.**

Para las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en la República Argentina que están inscriptos en el impuesto a las ganancias, **la retención tiene el carácter de pago a cuenta.**

FONDOS COMUNES DE INVERSION ABIERTOS

Art. 97 tercer párrafo de la LIG

Cuando se trate de los fondos comunes de inversión comprendidos en el primer párrafo del artículo 1 de la ley 24083 (FCI ABIERTOS), la reglamentación podrá establecer regímenes de retención de la alícuota a que se refiere el primer párrafo, sobre los dividendos y utilidades allí mencionados, que distribuyan a sus inversores en caso de rescate y/o pago o distribución de utilidades.

Art. 242 del D.R. de la LIG

FCI ABIERTOS (RETENCION DEL IMPUESTO)

Tratándose de los fondos comunes de inversión comprendidos en el primer párrafo del artículo 1 de la ley 24083 (FCI ABIERTOS), **las sociedades gerentes y/o depositarias, el Agente de Colocación y Distribución Integral (ACDI) o el Agente de Liquidación y Compensación (ALyC) serán, los encargados de retener el impuesto, en los términos del artículo 97** de la LIG, sobre las utilidades que distribuyan a los cuotapartistas que revistan el carácter de personas humanas o sucesiones indivisas residentes en el país o beneficiarios del exterior, en el momento del rescate y/o pago o distribución de las utilidades, **en la medida en que el monto del rescate y/o pago o distribución estuviera integrado por los dividendos y utilidades** asimilables a que hace referencia el artículo 49 de la LIG.

BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

Art. 97 cuarto párrafo de la LIG

RETENCION CON CARÁCTER DE PAGO UNICO Y DEFINITIVO

Cuando los dividendos y utilidades a que se refiere el primer párrafo de este artículo se paguen a beneficiarios del exterior, corresponderá que quien los pague efectúe la pertinente **retención** e ingrese a la AFIP dicho porcentaje, **con carácter de pago único y definitivo.**

DIVIDENDOS O UTILIDADES PERCIBIDOS POR SOCIEDADES SIMPLE, EXPLOTACIONES UNIPERSONALES O FIDEICOMISOS TRANSPARENTES

Art. 241 del D.R. de la LIG

Los dividendos o utilidades asimilables a que hacen referencia los **artículos 49** (dividendos reales) y **artículo 50** (DIVIDENDOS PRESUNTOS) de la LIG, que perciban los sujetos comprendidos en los **incisos b)**, (SOCIEDADES SIMPLES O RESIDUALES – EX S.H.), **inciso c)** (FIDEICOMISOS TRANSPARENTES) e **inciso d)** (EXPLOTACIONES UNIPERSONALES) **del artículo 53** de la LIG - excepto para aquellos que ejercieran la opción del ap. 8 del inc. a) del art. 73 de la ley-, **constituyen ganancia gravada de las personas humanas** o sucesiones indivisas residentes en el país o de los beneficiarios del exterior, **en su carácter de socios, fiduciantes o dueños**, respectivamente, de esos sujetos, **quedando alcanzados por las disposiciones del artículo 97** de la ley del impuesto.

IMPUTACION DE LOS DIVIDENTOS

Art. 241 segundo párrafo del D.R. de la LIG

DDJJ EN LA CUAL DEBEN INCLUIRSE LOS DIVIDENDOS (PERIODO FISCAL DE LA PUESTA A DISPOSICION)

Las personas humanas y sucesiones indivisas residentes, **deberán imputar los respectivos dividendos y utilidades en la declaración jurada correspondiente al período fiscal de su puesta a disposición**, de acuerdo con la participación que les corresponda.

DIVIDENDOS NO COMPUTABLES

Los dividendos de fuente argentina que perciben las sociedades de capital son no computables.

Art. 68 de la LIG (RENTAS DE TERCERA CATEGORIA)

*“**Art. 68** - Los dividendos, así como las distribuciones en acciones provenientes de revalúos o ajustes contables no serán computables por sus beneficiarios para la determinación de su ganancia neta.*

A los efectos de la determinación de la misma se deducirán -con las limitaciones establecidas en esta ley- todos los gastos necesarios para obtención del beneficio, a condición de que no hubiesen sido ya considerados en la liquidación de este gravamen.

Igual tratamiento tendrán las utilidades que los sujetos comprendidos en los apartados 2, 3, 6, 7 y 8 del inciso a) del artículo 73, distribuyan a sus socios, integrantes, fiduciantes, beneficiarios o cuotapartistas”.

DIVIDENDOS Y UTILIDADES DE FUENTE EXTRANJERA

Los dividendos y utilidades de fuente extranjera, tributan a la escala progresiva del 5% al 35% (ART. 94 DE LA LIG 1º PARRAFO).

Ver convenios de doble imposición.

RESULTADO POR VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS DE FUENTE ARGENTINA

Art. 98 de la LIG

La ganancia neta de **fuente argentina** de las **personas humanas** y sucesiones indivisas derivada de **resultados provenientes de operaciones de enajenación** de acciones, valores representativos de acciones y certificados de depósito de acciones, cuotas y participaciones sociales -incluidas cuotapartes de

fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, quedará alcanzada por el impuesto a la alícuota que se detalla a continuación dependiendo del valor de que se trate:

RESULTADO POR COMPRA VENTA GRAVADO EL 5%

Art. 98 inciso a) de la LIG

VALORES EN MONEDA NACIONAL SIN CLASULA DE AJUSTE

ALICUOTA DEL 5%

a) Títulos públicos, obligaciones negociables, títulos de deuda, cuotapartes de fondos comunes de inversión abiertos, así como cualquier otra clase de título o bono y demás valores, en todos los casos **en moneda nacional sin cláusula de ajuste**:

Cinco por ciento (5%).

RESULTADO POR COMPRA VENTA GRAVADO EL 15%

Art. 98 inciso b) de la LIG

VALORES EN MONEDA NACIONAL CON CLAUSULA DE AJUSTE O VALORES EN MONEDA EXTRANJERA

ALICUOTA DEL 15%

b) Títulos públicos, obligaciones negociables, títulos de deuda, cuotapartes de fondos comunes de inversión abiertos, **monedas digitales**, así como cualquier otra clase de título o bono y demás valores, en todos los casos **en moneda nacional con cláusula de ajuste o en moneda extranjera**:

Quince por ciento (15%).

RESULTADO POR COMPRA VENTA GRAVADO EL 15%

Art. 98 inciso c) de la LIG

ALICUOTA DEL 15%

c) Acciones, valores representativos de acciones y certificados de depósitos de acciones y demás valores, certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares y cuotapartes de condominio de fondos comunes de inversión cerrados, que:

(i) cotizan en bolsas o mercados de valores autorizados por la Comisión Nacional de Valores que no cumplen los requisitos del inciso u) del artículo 26 de la ley (NO EXENTOS), o que

(ii) no cotizan en las referidas bolsas o mercados de valores:

Quince por ciento (15%).

Observaciones:

En el inciso c) del art. 98 de la LIG, deberían incluirse las “cuotas y participaciones sociales”, que se encuentran enumeradas en el copete el art. 98 de la LIG. Quedando por lo tanto gravadas a la alícuota del 15%.

VIGENCIA PARTICULAR. SOLAMENTE PARA OPERACIONES DE COMPRA DE VALORES REALIZADAS A PARTIR DEL 01/01/2018

Art. 86 inciso g) de la ley 27.430

NORMA DE TRANSICION

En el caso de certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares y cuotapartes de condominio de fondos comunes de inversión cerrados, las disposiciones allí previstas se aplicarán, en la medida que las ganancias por su enajenación hubieran estado exentas o no gravadas con anterioridad a la vigencia de esta ley **para las adquisiciones de tales valores producidas a partir de esa vigencia.**

Es decir que en el caso de:

- Certificados de participación de fideicomisos financieros,
- Cualquier otro derecho sobre fideicomisos,
- Contratos similares, y
- Cuotapartes de condominio de fondos comunes de inversión cerrados;

Si la operación de venta estaba exenta o no gravada antes de la vigencia de la ley 27.430;

La venta estará gravada siempre que LA ADQUISICION SE HAYA PRODUCIDO A PARTIR DEL 1/1/2018.

FCI ABIERTOS Y FIDEICOMISOS FINANCIEROS. TRATAMIENTO DEL ACTIVO SUBYACENTE PRINCIPAL EXENTO

Art. 98 segundo párrafo de la LIG

1142

Cuando se trate de **cuotapartes de fondos comunes de inversión abiertos** y/o de **certificados de participación de los fideicomisos financieros**,

Cuyo activo subyacente principal esté constituido por:

(i) acciones y/o valores representativos de acciones o certificados de participación en acciones y demás valores, que cumplen las condiciones del **inciso u) del artículo 26** de la LIG (EXENTOS), así como

(ii) valores a que se refiere el **cuarto párrafo del inciso u) del artículo 26** de la LIG (EXENTOS),

La ganancia por rescate derivada del FCI abierto o del fideicomiso financiero, **tendrá el tratamiento correspondiente a dicho activo subyacente.** (EXENTO)

EXISTENCIA DE UN ACTIVO SUBYACENTE PRINCIPAL (75 % DEL TOTAL DE LAS INVERSIONES)

Art. 247 del D.R. de la LIG

A efectos de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 98 de la LIG, se considerará que **existe un activo subyacente principal cuando una misma clase de activos represente, como mínimo, un setenta y cinco por ciento (75%) del total de las inversiones del fondo.**

DEFINICION DE “CLASE DE ACTIVOS”

Debe considerarse como “clase de activo” a cada conjunto de las inversiones a que hacen referencia los incisos a), b) y c) del primer párrafo del citado artículo 98.

ACTIVO SUBYACENTE PRINCIPAL EXENTO (LA GANANCIA POR LA VENTA DEL FCI O DEL FIDEICOMISO FINANCIERO ESTA EXENTA)

De tratarse de un activo subyacente principal EXENTO por aplicación del primer párrafo del **inciso u) del artículo 26** de la ley, **la ganancia** con motivo del rescate de las cuotapartes de los fondos comunes de inversión abiertos, o de certificados de participación en fideicomisos financieros, **estará exenta** para sus beneficiarios.

MODIFICACION DE LAS INVERSIONES

No se tendrá por cumplido el porcentaje (75%) si se produjera una modificación en la composición de los activos que los disminuyera por debajo de tal porcentaje **durante un período continuo o discontinuo de, como mínimo, treinta (30) días en un año calendario.**

VALORES EMITIDOS EN DISTINTAS MONEDAS

Art. 98 tercer párrafo de la LIG

Cuando se trate de operaciones de rescate de cuotapartes de fondos comunes de inversión abiertos y/o de certificados de participación de fideicomisos financieros, **integrado por valores comprendidos en el primer párrafo del presente artículo en distintas monedas**, la reglamentación podrá establecer procedimientos que prevean la forma de aplicación de las alícuotas a que se refieren los incisos del primer párrafo, en forma proporcional a los activos subyacentes respectivos, así como la aplicación de exenciones en los casos que tales activos principales sean los comprendidos en el cuarto párrafo del inciso u) del artículo 26 de la LIG.

ALICUOTA DEL ACTIVO SUBYACENTE PRINCIPAL

Art. 247 del D.R. de la LIG

Tratándose de otros activos subyacentes principales, esa ganancia deberá tributar a la alícuota a que hace referencia el primer párrafo del artículo 98 de la LIG y mediante el procedimiento de determinación previsto en el cuarto párrafo de ese artículo, **que fueran aplicables como si se tratara de la enajenación del activo subyacente principal**, independientemente del resto de los activos subyacentes que integran el fondo común de inversión o el fideicomiso financiero.

INEXISTENCIA DE ACTIVO SUBYACENTE PRINCIPAL (SE APLICA LA ALICUOTA SEGÚN LA MONEDA EN QUE FUE EMITIDA LA CUOTAPARTES DEL FCI O EL CERTIFICADO DE PARTICIPACION DEL FIDEICOMISO FINANCIERO)

En caso de inexistencia del porcentaje (75%) o del incumplimiento de la condición prevista en el párrafo anterior (MODIFICACION DE LAS INVERSIONES DURANTE UN PERIODO DE 30 DIAS), las ganancias por rescate de las cuotapartes de los fondos comunes de inversión abiertos, o de los certificados de participación, **estarán sujetas al tratamiento impositivo de conformidad con la moneda y la cláusula de ajuste, en que se hubieran emitido las cuotapartes o los certificados de participación.**

SE DEBE RESTAR PREVIAMENTE LA GANANCIA EXENTA

En los supuestos del párrafo precedente, los contribuyentes determinarán la utilidad **detrayendo previamente** las ganancias comprendidas en el **primer párrafo del inciso u) del artículo 26** de la ley que el respectivo vehículo hubiera devengado hasta la fecha del rescate.

A tales efectos, las sociedades gerentes -o el fiduciario- deberán suministrar al beneficiario la información que permita determinar la proporción de esas ganancias exentas contenida en el total del rendimiento del fondo.

DETERMINACION DE LA GANANCIA BRUTA

Art. 98 cuarto párrafo de la LIG

La ganancia bruta por la enajenación se determinará con base en las siguientes pautas:

VALORES INCLUIDOS EN EL ART. 98 INCISOS A) Y B)

Valores de los incisos a) y b) del art. 98 (TITULOS PUBLICOS, OBLIGACIONES NEGOCIABLES, TITULOS DE DEUDA, CUOTAPARTES DE FCI ABIERTOS, CUALQUIER OTRA CLASE DE TITULO O BONO, MONEDAS DIGITALES, DEMAS VALORES)

COSTO HISTORICO

En los casos de los valores comprendidos en los incisos a) y b) del primer párrafo de este artículo, **deduciendo del precio de transferencia el costo de adquisición**. (COSTO HISTORICO)

LAS ACTUALIZACIONES Y LAS DEFERENCIAS DE CAMBIO NO INTEGRAN LA GANANCIA BRUTA

De tratarse de valores en moneda nacional con cláusula de ajuste o en moneda extranjera, **las actualizaciones y diferencias de cambio no serán consideradas como integrantes de la ganancia bruta**.

“O sea que se sumarán al costo de adquisición”. (Luis Omar Fernández, “Impuesto a las ganancias”, Ediciones La Ley, 4º edición, tomo I, página 906).

INTERESES DE TITULOS PUBLICOS Y DE OBLIGACIONES NEGOCIABLES QUE NO SE DECLARARON COMO RENTA (SE RESTAN DEL COSTO)

Art. 95 segundo párrafo del decreto 1.170:

Cuando se trate de **títulos públicos y obligaciones negociables** comprendidos en los incisos a) y b) del primer párrafo del artículo 98 de la ley, **podrá optarse por afectar los intereses o rendimientos del período fiscal 2018 al costo computable del título u obligación negociable** que los generó, en cuyo caso el mencionado **costo deberá disminuirse en el importe del interés o rendimiento** afectado. (EL ART. 47 DE LA LEY 27.541 PERMITE SU APLICACIÓN EN EL 2019)

POSIBILIDAD DE COMPUTAR EL VALOR DE COTIZACION AL 31/12/2017

Art. 86 inciso f) de la ley 27.430:

Para la determinación de la ganancia bruta a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 98 de la ley, en el caso de **valores comprendidos en los incisos a) y b) del primer párrafo del artículo 98** (TITULOS PUBLICOS, OBLIGACIONES NEGOCIABLES, TITULOS DE DEUDA, CUOTAPARTES DE FCI ABIERTOS, CUALQUIER OTRA CLASE DE TITULO O BONO, MONEDAS DIGITALES, DEMAS VALORES), cuyas ganancias por enajenación hubieran estado exentas o no gravadas con anterioridad a la vigencia de la ley 27.430, **el costo a computar será el último precio de adquisición o el último valor de cotización de los valores al 31 de diciembre de 2017, EL QUE FUERA MAYOR.**

VALORES INCLUIDOS EN EL ART. 98 INCISO C)

Valores del inciso c) del art. 98 (ACCIONES, VALORES REPRESENTATIVOS DE ACCIONES, CERTIFICADOS DE DEPOSITOS DE ACCIONES, DEMAS VALORES, CERTIFICADOS DE PARTICIPACION DE FIDEICOMISOS FINANCIEROS, CUALQUIER OTRO DERECHO SOBRE FIDEICOMISOS, CONTRATOS SIMILARES, FCI CERRADOS)

COSTO AJUSTADO POR IPC

En el caso de los valores comprendidos en el inciso c) del primer párrafo de este artículo, **deduciendo del precio de transferencia el costo de adquisición actualizado**, por IPC, **desde la fecha de adquisición hasta la fecha de transferencia.**

Tratándose de acciones liberadas se tomará como costo de adquisición aquel al que se refiere el cuarto párrafo del artículo 49. (COSTO IGUAL A CERO)

A tales fines se considerará, sin admitir prueba en contrario, que los valores enajenados corresponden a las adquisiciones más antiguas de su misma especie y calidad.

COMPRA DE OTRO VALOR SIMILAR DENTRO DE LAS 72 HORAS. EL QUEBRANTO NO ES COMPUTABLE

Art. 246 del D.R. de la LIG

A los fines de la determinación de la ganancia bruta, cuando se enajene un valor y dicha operación arroje un **quebranto, este no resultará computable** en la medida que el contribuyente adquiera dentro de las setenta y dos (72) horas previas o posteriores, un valor de naturaleza sustancialmente similar (considerando, entre otros datos, la entidad emisora, la moneda, el plazo y la tasa de interés), **debiendo adicionarse el referido quebranto al costo de adquisición de este último.**

BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR (JURISDICCIONES COOPERANTES)

Art. 98 quinto párrafo de la LIG

Lo dispuesto en el presente artículo también será de aplicación cuando el sujeto enajenante revista la condición de beneficiario del exterior, que no resida en jurisdicciones no cooperantes o los fondos invertidos no provengan de jurisdicciones no cooperantes.

En dicho caso la ganancia -incluida aquella a que hace referencia el art. 15 de esta ley- quedará alcanzada por las disposiciones contenidas en el inciso i) del art. 104 de la LIG (PRESUNCION DEL 90% DE GANANCIA NETA), y en el segundo párrafo del artículo 104 de la LIG (DEDUCCION DE GASTOS REALES)), a la alícuota de que se trate establecida en el primer párrafo de este artículo. (ALICUOTA DEL 5% O DEL 15%).

CASO EN QUE EL COMPRADOR ES UN SUJETO NO RESIDENTE

Art. 98 sexto párrafo de la LIG

En los supuestos, incluido el caso comprendido en el artículo 15 de la ley, en que el sujeto **adquirente no sea residente en el país, el impuesto deberá ser ingresado por el beneficiario del exterior a través de su representante legal domiciliado en el país.**

A tales efectos, resultará de aplicación la alícuota de que se trate, establecida en el primer párrafo de este artículo sobre la ganancia determinada de conformidad con lo dispuesto en esta ley.

Art. 252 del D.R. de la LIG

En los supuestos contemplados en el último párrafo del artículo 98 de la ley, **el enajenante beneficiario del exterior deberá ingresar el impuesto directamente** a través del mecanismo que a esos efectos establezca la AFIP, o podrá hacerlo: (i) a través de un sujeto residente en el país con mandato suficiente o (ii) por su representante legal domiciliado en el país.

PROCESOS DE CONVERSION – TRANSFERENCIA GRAVADA

Art. 87 del D.R. de la LIG

VALORES REPRESENTATIVOS DE ACCIONES QUE SE CONVIERTEN EN ACCIONES

CERTIFICADOS DE DEPOSITOS DE ACCIONES QUE SE CONVIERTEN EN ACCIONES

Cuando las personas humanas residentes y las sucesiones indivisas radicadas en el país lleven a cabo un **proceso de conversión** mediante el cual **dejen de ser titulares de valores representativos de acciones o certificados de depósitos de acciones**, que no cumplen los requisitos establecidos en el segundo párrafo del inciso u) del artículo 26 de la ley y **pasen a serlo de las acciones subyacentes** que cumplieren esos requisitos, **ese proceso implica una transferencia gravada de los valores representativos de acciones al valor de plaza a la fecha de su conversión en acciones**.

Como se puede ver lo que pretende el decreto reglamentario, de dudosa legalidad, es gravar la diferencia entre valor de plaza al momento de la conversión, y el valor de adquisición del certificado.

“Es dudosa la legalidad de este hecho imponible ya que, más allá de que el tercero depositario de las acciones deba entregar estas a cambio del certificado de depósito que oportunamente emitiera, lo que hay es un simple cambio de un certificado por la especie que representa”. (Luis Omar Fernández, “Impuesto a las ganancias”, Ediciones La Ley, 4º edición, página 907).

ACCIONES QUE SE CONVIERTEN EN VALORES REPRESENTATIVOS DE ACCIONES

ACCIONES QUE SE CONVIERTEN EN CERTIFICADOS DE DEPOSITOS DE ACCIONES

Lo dispuesto en el párrafo precedente también resultará de aplicación cuando se lleve a cabo un **proceso de conversión de acciones** que no cumplen los requisitos establecidos en el segundo párrafo del inciso u) del artículo 26 de la LIG y **pasen a ser valores representativos de acciones o certificados de depósito de acciones** a los que aplicara la exención prevista en el primer párrafo de ese inciso.

TRANSFERENCIA EXENTA DE LAS ACCIONES

Art. 87 del D.R. de la LIG

En todos los casos, los resultados provenientes de operaciones de compraventa, cambio, permuta o disposición de las referidas acciones subyacentes y de los mencionados valores representativos de acciones o certificados de depósito de acciones gozarán de la exención contemplada en el primer párrafo del inciso u) del artículo 26 de la LIG, siempre que se cumplan las condiciones previstas en su segundo párrafo.

PROCESOS DE CONVERSION. CASO PARTICULAR DE BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

Art. 88 del D.R. de la LIG

El tratamiento impositivo y las condiciones dispuestos en el artículo anterior también serán de aplicación para aquellas operaciones en las que un beneficiario

del exterior lleve a cabo un proceso de conversión mediante el cual deje de ser titular de acciones que no cumplan los requisitos del segundo párrafo del inciso u) del artículo 26 de la LIG y pase a serlo de valores representativos de acciones y certificados de depósito de acciones, que cuenten con la dispensa indicada en el punto (iii) del cuarto párrafo del referido inciso.

CANJES DE SUS PROPIAS ACCIONES, OPERACION EXENTA

Art. 89 del D.R. de la LIG

El canje que efectúen las entidades emisoras de sus propias acciones, de conformidad con los requisitos que a tal fin prevea la Comisión Nacional de Valores, queda encuadrado en los términos del punto (c) del segundo párrafo del inciso u) del artículo 26 de la LIG.

ENAJENACION DE ACCIONES DE FUENTE EXTRANJERA (EXENTAS)

Art. 89 del D.R. de la LIG

Los resultados obtenidos con motivo de la enajenación de acciones emitidas por sociedades del exterior, que cumplan las condiciones del segundo párrafo del inciso u) del artículo 26 de la LIG, resultan alcanzadas por las disposiciones del primer párrafo de ese inciso, cualquiera fueran los mercados donde la persona humana residente o sucesión indivisa radicada en el país las hubiese adquirido o suscripto.

BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR (EXENCION)

Art. 90 del D.R. de la LIG

Las exenciones comprendidas en el cuarto párrafo del inciso u) del artículo 26 de la LIG resultarán de aplicación para los inversores (o depositantes del exterior, en su caso) que revistan el carácter de beneficiarios del exterior que residan en jurisdicciones que no sean consideradas “no cooperantes”.

Cuando los beneficiarios del exterior residan en jurisdicciones que no sean consideradas “no cooperantes”, las dispensas mencionadas en el párrafo precedente solo serán de aplicación si, además, los fondos invertidos no provienen de jurisdicciones que sean consideradas “no cooperantes”.

OPERACIONES DE ENAJENACIÓN CON LIQUIDACIÓN O ENTREGA DIFERIDA DE LOS VALORES.

Art. 248 del D.R. de la LIG

La ganancia derivada de operaciones de enajenación con liquidación o entrega diferida de los valores, tendrá el tratamiento previsto en el artículo 98 de la LIG.

FINANCIACION. OPERACIÓN GRAVADA A LA ESCALA PROGRESIVA DEL 35% DEL ART. 94 DE LA LIG

Sin perjuicio de ello, si con motivo del diferimiento existiera una financiación por parte del enajenante, la ganancia obtenida con motivo de esa financiación deberá tributar en los términos del primer párrafo del artículo 94 de la LIG. (ESCALA PROGRESIVA DEL 35%)

OPERACIÓN CON DERIVADOS

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación cuando se trate de operaciones de enajenación de valores en que, a su término, no exista entrega de la especie sino el pago de una compensación con motivo de la variación del precio del valor.

En este supuesto, las ganancias quedan comprendidas en las disposiciones del inciso j) del artículo 48 de la LIG.

R.G. 4.190 (B.O.12.01.2018). No corresponde aplicar la retención de impuesto a las ganancias de la R.G. 2.139

*“**Art. 2** - Las operaciones efectuadas por personas humanas y sucesiones indivisas que tengan por objeto la enajenación de, o la transferencia de derechos sobre, inmuebles situados en la República Argentina a que se refiere el quinto artículo sin número incorporado a continuación del artículo 90 de la referida ley (HOY ART. 99 DE LA LIG), y la **transferencia de cuotas y participaciones sociales** prevista en el cuarto artículo sin número incorporado a continuación de dicho artículo 90 (HOY ART. 98 DE LA LIG), **quedan excluidas del régimen de retención establecido por la resolución general 2139, sus modificatorias y su complementaria**”.*

=====

RESULTADO POR VENTA DE INMUEBLES O DE DERECHOS SOBRE INMUEBLES DE FUENTE ARGENTINA

Art. 99 de la LIG

ENAJENACION DE INMUEBLES O TRANSFERENCIA DE DERECHOS SOBRE INMUEBLES DE FUENTE ARGENTINA

La ganancia de las **personas humanas** y de las sucesiones indivisas derivada de la **enajenación de inmuebles** o de la **transferencia de derechos sobre, inmuebles situados en la República Argentina**, tributará a la alícuota del quince por ciento (15%).

DETERMINACION DE LA GANANCIA BRUTA

La ganancia bruta se determinará en base a las siguientes pautas:

PRECIO DE VENTA MENOS COSTO AJUSTADO

a) **Deduciendo del precio de enajenación o transferencia el costo de adquisición, actualizado por IPC**, desde la fecha de adquisición hasta la fecha de enajenación o transferencia.

DEDUCCION DE LAS AMORTIZACIONES (INMUEBLE AFECTADO A LA PRODUCCION DE RENTAS GRAVADAS)

Si el inmueble hubiera estado afectado a la obtención de resultados gravados por el impuesto, al monto obtenido de acuerdo a lo establecido precedentemente, **se le restará el importe de las amortizaciones** admitidas que oportunamente se hubieran computado y las que resulten procedentes hasta el trimestre inmediato anterior a aquel en que proceda su enajenación.

OPERACIONES A PLAZO

b) En los casos de operaciones a plazo, la ganancia generada con motivo del diferimiento y/o financiación tendrá el tratamiento respectivo conforme las disposiciones aplicables de esta ley.

DEDUCCION DE GASTOS

Podrán computarse los gastos (comisiones, honorarios, impuestos, tasas, etcétera) directa o indirectamente relacionados con las operaciones a que se refiere el presente artículo.

ENAJENACION DE INMUEBLES AFECTADOS A EXPLOTACIONES UNIPERSONALES (RENTAS DE 3º CATEGORIA)

Art. 157 del D.R. de la LIG

Los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, obtenidos por los sujetos del **inciso d) del artículo 53** de la ley (EXPLOTACIONES UNIPERSONALES), **no quedan comprendidos en los términos del artículo 99 de la ley.**

VIGENCIA

Art. 86 inciso a) de la ley 27.430.

Las operaciones detalladas en el apartado 5 del art. 2 de la ley de impuesto a las ganancias, tributarán **en tanto el enajenante o cedente hubiera adquirido el bien a partir del 1 de enero de 2018.**

En el caso de bienes recibidos por herencia, legado o donación, **cuando el causante o donante lo hubiese adquirido con posterioridad al 1 de enero de 2018.**

En tales supuestos, las operaciones no estarán alcanzadas por el I.T.I. (Ley 23.905 Título VII).

Como se puede ver para que la venta del inmueble esté alcanzada por el impuesto cedular del art. 99 de la LIG, la adquisición del inmueble se tiene que haber producido a partir del 01/01/2018.

En el caso de inmuebles recibidos por herencia, al causante lo tiene que haber adquirido a partir del 01/01/2018.

En el caso de inmuebles recibidos por donación, donante lo tiene que haber adquirido a partir del 01/01/2018.

Se debe tratar de inmuebles afectados a rentas de 1º, 2º o 4º categoría, o de inmuebles no afectados a la producción de rentas.

Tengase presente, que el art. 26 inciso n), exime la venta del inmueble destinado a casa habitación.

Los inmuebles afectados a rentas de 3º categoría (EXPLORACION UNIPERSONAL) están gravados por impuesto a las ganancias a la escala progresiva del 5% al 35% del art. 94 1º párrafo de la LIG.

Los inmuebles no gravados por impuesto cedular, están gravados por el Impuesto a la transferencia de inmuebles (ITI LEY 23.905).

DECRETO 976/2018

Art. 1 del decreto 976/2018

DERECHOS REALES Y CESIONES DE BOLETOS

La transferencia de derechos sobre inmuebles a la que hace referencia el art. 2 inciso 5) de la LIG, comprende los derechos reales que recaigan sobre esos bienes y las cesiones de boletos de compraventa u otros compromisos similares.

Art. 2 del decreto 976/2018

MOMENTO A PARTIR DEL CUAL SE CONFIGURA LA ADQUISICION

Se considerará configurada la adquisición a la que hace referencia el inciso a) del art. 86 de la ley 27.430 cuando, **a partir del 1 de enero de 2018** inclusive:

ADQUISICION DE INMUEBLES

- a) se hubiere otorgado la escritura traslativa de dominio;
- b) se suscribiere boleto de compraventa u otro compromiso similar, siempre que se obtuviere la posesión;
- c) se obtuviere la posesión, aun cuando el boleto de compraventa u otro compromiso similar se hubiere celebrado con anterioridad;

ADQUISICION DE BOLETOS SOBRE INMUEBLES

d) se hubiese suscripto o adquirido el boleto de compraventa u otro compromiso similar -sin que se tuviere la posesión- o de otro modo se hubiesen adquirido derechos sobre inmuebles; o

HERENCIAS O DONACIONES

e) en caso de bienes o derechos sobre inmuebles recibidos por herencia, legado o donación, se hubiere verificado alguno de los supuestos previstos en los incisos a) a d) de este artículo **respecto del causante o donante** (o, en caso de herencias, legados o donaciones sucesivas, respecto del primer causante o donante).

OBRAS EN CONSTRUCCION AL 1 DE ENERO DE 2018. (I.T.I.)

Cuando se trate de obras en construcción sobre inmueble propio al 1 de enero de 2018, la enajenación del inmueble construido quedará alcanzada, de corresponder y por el I.T.I. (Ley 23.905 Título VII) -impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas-.

Como se puede ver, para que la venta del inmueble esté alcanzada por el impuesto cedular del art. 99 de la LIG, la construcción se debe haber realizado íntegramente a partir del 01/01/2018.

BOLETO DE COMPRA VENTA Y 75% DEL PRECIO PAGADO ANTES DEL 1 DE ENERO DE 2018 (I.T.I.)

Igual tratamiento al previsto en el párrafo anterior (I.T.I.) corresponderá aplicar a la enajenación de un inmueble respecto del cual, **al 31 de diciembre de 2017, se hubiere suscripto un boleto de compraventa u otro compromiso similar y pagado a esa fecha, como mínimo, un setenta y cinco por ciento (75%) del precio**, aun cuando se verificara alguno de los supuestos contemplados en el primer párrafo de este artículo.

Art. 3 del decreto 976/2018

INMUEBLES. RENTAS DE FUENTE ARGENTINA

Son ganancias de fuente argentina las generadas por la transferencia de derechos sobre **inmuebles situados en la República Argentina**, con

independencia de la residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones o el lugar de celebración de los contratos.

Art. 4 del decreto 976/2018

CUANDO NO SE PUEDA DETERMINAR EL VALOR DE ADQUISICION DEL INMUEBLE

En caso de no poder determinarse el valor de adquisición, **se considerará el valor de plaza del bien a la fecha de incorporación al patrimonio del enajenante, cedente, causante o donante**, el que deberá surgir de una constancia emitida y suscripta por:

- (i) un corredor público inmobiliario, matriculado ante el organismo que tenga a su cargo el otorgamiento y control de las matrículas en cada ámbito geográfico del país, o
- (ii) por otro profesional matriculado cuyo título habilitante le permita dentro de sus incumbencias la emisión de tales constancias, o
- (iii) por una entidad bancaria perteneciente al Estado Nacional, Provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

INMUEBLES UBICADOS EN EL EXTERIOR ¿???? (NO ESTAN ALCANZADOS POR EL IMPUESTO CEDULAR. SON RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA)

Tratándose de inmuebles ubicados en el exterior, la valuación deberá surgir de dos (2) constancias emitidas por un corredor inmobiliario o por una entidad aseguradora o bancaria, todos del país respectivo.

A los fines de la valuación, el valor a computar será el importe menor que resulte de ambas constancias.

Art. 6 del decreto 976/2018

PERSONAS HUMANAS Y SUCESIONES INDIVISAS RESIDENTES DEL EXTERIOR

La ganancia de las personas humanas y sucesiones indivisas **residentes en el exterior**, derivada de la enajenación de **inmuebles o transferencia de derechos sobre inmuebles, situados en la República Argentina**, quedará alcanzada por las disposiciones contenidas en el artículo 99 de la ley de impuesto a las ganancias, pudiendo computarse, a efectos de lo dispuesto en el último párrafo de ese artículo, **solo los gastos realizados en el país**.

RETENCION DEL IMPUESTO

El adquirente o cesionario residente en el país deberá retener el impuesto con carácter de pago único y definitivo o,

COMPRADOR Y VENDEDOR NO RESIDENTES

Cuando ambas partes no sean residentes en el país, el impuesto deberá ser ingresado directamente por el enajenante o cedente, en forma personal o a través de su representante legal en el país.

PRESUNCION DEL ART. 52 DE LA LIG.

Por aplicación del art. 101 de la LIG, resulta de aplicación el art. 52 de la LIG en el caso del impuesto cedular del art. 99.

*“**Art. 52** - Cuando no se determine en forma expresa el tipo de interés, a los efectos del impuesto se presume, salvo prueba en contrario, que toda deuda, sea esta la consecuencia de un préstamo, de venta de inmuebles, etcétera, devenga un tipo de interés no menor al fijado por el Banco de la Nación Argentina para descuentos comerciales, excepto el que corresponda a deudas con actualización legal, pactada o fijada judicialmente, en cuyo caso serán de aplicación los que resulten corrientes en plaza para ese tipo de operaciones, de acuerdo con lo que establezca la reglamentación.*

Si la deuda proviene de ventas de inmuebles a plazo, la presunción establecida en el párrafo anterior rige sin admitir prueba en contrario, aun cuando se estipule expresamente que la venta se realiza sin computar intereses”.

Se debe tener presente que, la presunción que no resulta de aplicación en el caso de transferencia de derechos sobre inmuebles.

ACTA Nº 31 EDI CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DEL 04.07.2019

“I. IMPUESTO A LAS GANANCIAS

1. Impuesto a las ganancias. Ley 27.430. Venta de derechos sobre fideicomisos inmobiliarios

A partir de las modificaciones introducidas en la ley del impuesto a las ganancias por la ley 27.430 quedaron alcanzados por el gravamen - a la alícuota del 15% - los resultados obtenidos por las personas humanas y sucesiones indivisas derivados de la enajenación de derechos sobre fideicomisos cuando las mismas se efectúen a partir del 01/01/2018 (art. 2 inciso 4. de LIG).

A diferencia de lo que ocurre con los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre los mismos (tal sería el caso de la cesión de un boleto de compraventa), ni la ley ni la reglamentación establecen precisiones respecto del tratamiento a dispensar cuando, por ejemplo, la adhesión al fideicomiso inmobiliario se realiza antes del 31/12/2017 pero el precio de compra se abona en cuotas, verificándose pagos antes y después de la citada fecha.

Entendemos que a los fines de definir la gravabilidad de la venta se deberá atender a la fecha de la firma del contrato de adhesión al fideicomiso,

independientemente de la existencia y/o cuantía de pagos efectuados con motivo del mismo, ya sea antes o después del 31/12/2017. En tal sentido, si la adhesión fue formalizada antes del 31/12/2017 la venta no se encontraría alcanzada por el impuesto. Por el contrario, de formalizarse la adhesión a partir del 01/01/2018 el resultado por la venta tributaría el gravamen a la alícuota del 15%.

¿Se comparte el criterio?

Respuesta de AFIP

En el entendimiento de que la consulta está referida a la adhesión al fideicomiso inmobiliario y la posterior cesión de los derechos sobre el mismo, se comparte el criterio.

Ello, por cuanto el artículo 86, inciso g), de la Ley N.º 27.430 prevé que “En el caso de certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos (...) comprendidos en el inciso c) del primer párrafo del cuarto artículo agregado a continuación del artículo 90 de la Ley (...), las disposiciones allí previstas se aplicarán, en la medida que las ganancias por su enajenación hubieran estado exentas o no gravadas con anterioridad a la vigencia de esta ley, para las adquisiciones de tales valores producidas a partir de esa vigencia.”.

Se interpreta que la adquisición de los derechos sobre el fideicomiso debe considerarse producida al momento de la suscripción del convenio de adhesión, independientemente de la forma y plazos de cancelación de su precio.

Por otro lado, para el caso de que la consulta esté referida a la adquisición de los derechos sobre el fideicomiso, la posterior adjudicación del inmueble y su venta en una tercera instancia, se formulan las siguientes consideraciones.

Al respecto, cabe señalar que la adhesión a un fideicomiso inmobiliario no se traduce en derechos sobre inmuebles, sino en el derecho a la adjudicación futura de la o las unidades funcionales construidas, operación que se ejecuta mediante la transmisión de la propiedad fiduciaria a sus beneficiarios.

Así pues, en caso de haberse producido la adjudicación de las unidades con anterioridad al 01/01/18, la enajenación posterior de dicho inmueble por parte de una persona humana o sucesión indivisa estará alcanzada por el impuesto a la transferencia de inmuebles, y no por la ley de impuesto a las ganancias.

Por el contrario, si se efectuó la adjudicación después del 01/01/18, la enajenación posterior se encontrará alcanzada por el impuesto a las ganancias, de conformidad al artículo 2º, inciso 5), de la ley del gravamen”.

Comentario:

En el caso de venta de inmuebles adjudicados por un fideicomiso inmobiliario, el fisco entiende que a los efectos de la vigencia del impuesto cedular del art. 99

de la LIG, debe tenerse en cuenta la fecha de adjudicación del inmueble, la que debe ser posterior al 01/01/2018, aunque la suscripción del contrato de fideicomiso, y la construcción del inmueble, sea anterior al 01/01/2018.

R.G. 4.190 (B.O.12.01.2018). No corresponde aplicar la retención de impuesto a las ganancias de la R.G. 2.139

*“**Art. 2** - Las operaciones efectuadas por personas humanas y sucesiones indivisas que tengan por objeto la **enajenación de, o la transferencia de derechos sobre, inmuebles** situados en la República Argentina a que se refiere el quinto artículo sin número incorporado a continuación del artículo 90 de la referida ley (HOY ART. 99 DE LA LIG), y la transferencia de cuotas y participaciones sociales prevista en el cuarto artículo sin número incorporado a continuación de dicho artículo 90 (HOY ART. 98 DE LA LIG), **quedan excluidas del régimen de retención establecido por la resolución general 2139, sus modificatorias y su complementaria**”.*

=====

DEDUCCION ESPECIAL PARA CIERTOS IMPUESTOS CEDULARES

Art. 100 de la LIG

EN EL CASO DE LOS IMPUESTOS CEDULARES DEL ART. 95 Y DEL ART 98 INCISO A) Y B)

Cuando las **personas humanas** y las sucesiones indivisas residentes en el país, obtengan las ganancias del **artículo 95** (INTERESES GRAVADOS AL 5% O AL 15%) **y del artículo 98 incisos a) y b)** (RESULTADO POR VENTA DE: TITULOS PUBLICOS, OBLIGACIONES NEGOCIABLES, TITULOS DE DEUDA, CUOTAPARTES DE FCI ABIERTOS, CUALQUIER OTRA CLASE DE TITULO O BONO, MONEDAS DIGITALES, DEMAS VALORES), en tanto se trate de **ganancias de fuente argentina,**

DEDUCCION ESPECIAL EQUIVALENTE EL MINIMO NO IMPONIBLE

Podrá efectuarse una **deducción especial** por un monto equivalente a la suma del inciso a) del artículo 30 de la LIG (MINIMO NO IMPONIBLE), por período fiscal y **que se proporcionará de acuerdo a la renta atribuible a cada uno de esos conceptos.** (VER ART. 262 DEL D.R.)

El cómputo de la deducción especial no podrá dar lugar a quebranto y tampoco podrá considerarse en períodos fiscales posteriores, de existir, el remanente no utilizado.

DEDUCCIONES ADMITIDAS EN LOS IMPUESTOS CEDULARES

Solo podrán computarse contra las ganancias mencionadas en este Capítulo (IMPUESTOS CEDULARES DE LOS ART. 95 A 99), los costos de adquisición y gastos directa o indirectamente relacionados con ellas.

DEDUCCIONES NO ADMITIDAS EN LOS IMPUESTOS CEDULARES (GASTOS DE SEPELIO, DEDUCCIONES PERSONALES, DEDUCCIONES GENERALES)

No pudiendo deducirse los conceptos previstos en los artículos 29 de la LIG (GASTOS DE SEPELIO), art. 30 de la LIG (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPECIAL) y art. 85 de la LIG (DEDUCCIONES GENERALES) y todos aquellos que no correspondan a una determinada categoría de ganancias.

IMPUESTOS CEDULARES. DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA

Art. 260 del D.R. de la LIG

Para establecer la ganancia neta de las inversiones y operaciones a las que hace referencia el Capítulo II del Título IV de la ley (IMPUESTOS CEDULARES DE LOS ART. 95 A 99) **se restará de la ganancia bruta, en primer lugar, los gastos directa o indirectamente relacionados con aquellas.**

PRORRATEO DE GASTOS (rentas gravadas a la escala progresiva y rentas gravadas por impuestos cedulares)

Tratándose de gastos directos o indirectos que estuvieran vinculados tanto con la obtención de rentas que deban tributar en los términos del primer párrafo del artículo 94 de la ley (RENTAS GRAVADAS A LA ESCALA PROGRESIVA) como otras que deban hacerlo de acuerdo con el Capítulo II del Título IV de la ley (IMPUESTOS CEDULARES), **los gastos se proporcionarán, de conformidad con la ganancia bruta atribuible a cada una de ellas.**

PRORRATEO DE GASTOS (rentas gravadas por distintos impuestos cedulares)

Los gastos directos o indirectos correspondientes a más de una determinada categoría de ganancias (CEDULARES) en los términos de los artículos 95 (INTERESES) y 98 (VENTA INSTRUMENTOS FINANCIEROS), **los gastos se proporcionarán en función de la renta bruta atribuible a cada inciso de tales artículos.**

DEDUCCION DE QUEBRANTOS ESPECIFICOS DE AÑOS ANTERIORES Y DEDUCCION ESPECIAL DEL ART. 100 (ORDEN DE IMPUTACION)

Art. 261 del D.R. de la LIG

A la ganancia neta determinada de conformidad con lo dispuesto en el artículo precedente, **se le restará el quebranto de naturaleza específica correspondiente a ejercicios anteriores** (en los términos de lo establecido en

los artículos 25 de la LIG y art. 74 del D.R. de la LIG) **y posteriormente, en caso de corresponder, la deducción especial** que autoriza el primer párrafo del artículo 100 de la LIG, teniendo en consideración las previsiones establecidas en el artículo siguiente.

PRORRATEO DE LA DEDUCCION ESPECIAL DEL ART. 100 ENTRE LAS RENTAS DE LOS DISTINTOS IMPUESTOS CEDULARES

Art. 262 del D.R. de la LIG

A los efectos del cálculo de la proporción a que se refiere el primer párrafo del artículo 100 de la LIG, deberán considerarse de manera individual:

- (i) los intereses o rendimientos brutos comprendidos en el inciso a) del artículo 95 de la LIG,
- (ii) los intereses o rendimientos brutos comprendidos en el inciso b) del artículo 95 de la LIG,
- (iii) las ganancias brutas por la enajenación de los conceptos comprendidos en el inciso a) del artículo 98 de la LIG y
- (iv) las ganancias brutas por la enajenación de los conceptos comprendidos en el inciso b) del artículo 98 de la LIG.

=====
IMPUESTOS CEDULARES. NORMAS DE APLICACIÓN SUPLETORIA

Art. 101 de la LIG

A efectos de la determinación de las ganancias a que se refiere el presente Capítulo II (IMPUESTOS CEDULARES), en todo aquello no específicamente regulado por este, **se aplicarán supletoriamente, las disposiciones de los Títulos I y II de la ley.** (ART. 1 A 82 DE LA LIG).

=====
IMPUESTOS CEDULARES. REGLAMENTACION DE LA AFIP

R.G. 4.468 (B.O.26.04.2019) (Modificada por R.G. 5.075 B.O.21.09.2021)

1 – PRESENTACION DE DECLARACION JURADA Y PAGO DE IMPUESTOS CEDULARES (ART.1)

Las personas humanas y las sucesiones indivisas, para determinar y pagar el impuesto cédular previsto en los **art. 98** (VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS) y **art. 99** (VENTA DE INMUEBLES) de la LIG, deberán observar

los procedimientos, formas, plazos y condiciones que se establecen en la presente resolución general.

2 – LA DDJJ SOLO SE PRESENTA SI ARROJA IMPUESTO DETERMINADO (ART.2)

Los sujetos deberán cumplir con la presentación de la declaración jurada del impuesto cedular **cuando la misma arroje impuesto determinado**.

SUJETOS QUE SERAN DADOS DE ALTA DE OFICIO EN EL IMPUESTO CEDULAR

Cuando se trate de la presentación de la declaración jurada determinativa del impuesto cedular previsto en el **art. 98** (VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS), los contribuyentes **serán dados de alta de oficio** en dicho gravamen.

LA DDJJ DEBERA PRESENTARSE HASTA QUE SOLICITEN LA BAJA EN EL IMPUESTO CEDULAR

La obligación deberá cumplirse **hasta tanto el contribuyente solicite la cancelación de la inscripción en el impuesto cedular** conforme el procedimiento previsto por la R.G. 2.322.

3 – APLICATIVO A UTILIZAR PARA LA PRESENTACION DE LA DDJJ DEL IMPUESTO CEDULAR (AR.3)

La confección de la declaración jurada deberá realizarse utilizando el servicio informático denominado “**Ganancias Personas Humanas - Portal Integrado**” disponible en la página “web” de la AFIP, e ingresando a la opción que corresponda según el tipo de renta a declarar.

Los contribuyentes deberán contar con “clave fiscal” con nivel de seguridad 2.

4 – FORMULARIOS DE DECLARACION JURADA F.2022 Y F.2023 (ART.4)

Formulario F. 2022 en el caso de resultado por venta de instrumentos financieros.

Formulario F. 2023 en el caso de resultado por venta de inmuebles y transferencia de derechos sobre inmuebles.

5 – PAGO DEL IMPUESTO CEDULAR (ART.5)

El ingreso del saldo resultante se realizará mediante la “Billetera Electrónica AFIP” (R.G. 4.335) o el procedimiento de transferencia electrónica de fondos a través de “Internet”,

Se deberá generar el respectivo VEP, utilizando los siguientes códigos, según la obligación que corresponda:

Impuestos	Concepto	Subconcepto
1025 - Impuesto cedular renta financiera.	019	019
1026 – Impuesto cedular venta de inmuebles.	019	019

Para el pago de los intereses y demás accesorios que correspondan a la obligación principal, se deberán seleccionar los códigos de subconcepto pertinentes desde el menú desplegable en la Billetera Electrónica o al generar el Volante Electrónico de Pago (VEP).

EL IMPUESTO CEDULAR SE PUEDE PAGAR POR COMPENSACION

El impuesto resultante podrá ser compensado con saldos de libre disponibilidad provenientes de otros impuestos, conforme el procedimiento previsto en la R.G. 1.658.

ACTA N° 31 EDI CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DEL 04/07/2019.

“6. Saldo De Renta Financiera

Si optamos por la presentación de la Declaración Jurada simplificada o general, ¿el impuesto a pagar puede ser compensado con Saldo de Libre Disponibilidad que tenga el contribuyente en otros impuestos?

Se consulta para el caso del método simplificado, como se debe proceder, ya que este saldo no figurara en cuentas tributarias.

Respuesta de AFIP

El impuesto cedular puede ser compensado con Saldos de Libre Disponibilidad, así lo dispone expresamente la Resolución General N.° 4.468 en su artículo 5°.

Dicha posibilidad es independiente de haber presentado la declaración jurada confeccionada por "modalidad detallada" o "modalidad simplificada", previstas en el artículo 4° de la Resolución General N.° 4.501.

Diferente es el caso del procedimiento simplificado dispuesto por la Resolución General N.° 4.488, el cual por sus características propias, debe indefectiblemente efectuarse por transferencia electrónica de fondos, conforme a lo dispuesto en la Resolución General N.° 1.778. Así lo indica el artículo 2° de la primera norma mencionada”.

6 – VENCIMIENTO DEL IMPUESTO CEDULAR (ART.6)

La presentación de la declaración jurada e ingreso del saldo resultante deberán efectuarse **hasta el día del mes de junio** del año inmediato siguiente al del período fiscal que se declara, **según el cronograma de vencimientos que se establezca para cada año fiscal.**

7 – SE MODIFICA LA R.G. 4.243 (ART.7)

Se modifica en la R.G. 4.243, la denominación del servicio informático “Ganancias Personas Humanas” por “**Ganancias Personas Humanas - Portal Integrado**”.

R.G. 4.479 (B.O.09.05.2019)

SE ESTABLECE LA POSIBILIDAD DE QUE EL IMPUESTO CEDULAR DE LOS ART. 95 (INTERESES), 98 (VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS) Y 99 (VENTA DE INMUEBLES) SE PUEDA PAGAR EN CUOTAS A TRAVES DEL REGIMEN DE LA R.G. 4.057

Se modifica el art. 1 de la R.G. 4.057

Los contribuyentes y responsables de los impuestos a las ganancias **-incluido el impuesto cedular previsto en los arts. 95 (INTERESES), art. 98 (VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS) y art. 99-** (VENTA DE INMUEBLES) y/o sobre los bienes personales -excepto aquellos alcanzados por las disposiciones del art. 25.1 de la ley de impuesto sobre los bienes personales-, siempre que se encuentren incluidos en las Categorías A, B, C o D del “Sistema de Perfil de Riesgo (SIPER)” aprobado por la R.G. 3.985, podrán solicitar -desde el primer día del mes de vencimiento de la obligación de pago hasta el último día del mes siguiente- la cancelación del saldo de impuesto resultante de la declaración jurada y, en su caso, de los intereses resarcitorios calculados desde la fecha de vencimiento hasta la fecha de presentación del plan, así como las multas que pudieran corresponder por aplicación del artículo 38 de la ley 11683, conforme al régimen de facilidades de pago que se establece en la R.G. 4.057.

Asimismo, podrán efectuar el ingreso del saldo de impuesto correspondiente a las declaraciones juradas rectificativas que se presenten dentro del plazo indicado en el párrafo anterior, cuando para la cancelación de la declaración jurada originaria o alguna rectificativa anterior del mismo período fiscal, no se hubiera solicitado este plan de pagos.

La cancelación con arreglo a esta modalidad no implica reducción alguna de intereses resarcitorios, como tampoco liberación de las pertinentes sanciones.

R.G. 4.488 (B.O.20.05.2019)

1 – IMPUESTO CEDULAR REGIMEN SIMPLIFICADO (ART1)

Las personas humanas y las sucesiones indivisas, a fin de cumplir con las obligaciones de determinación anual e ingreso del impuesto cedular previsto en los **art. 95 (INTERESES)** y **art. 98 (VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS)** de la LIG,

Podrán optar por utilizar el procedimiento simplificado que se establece en la presente, en reemplazo del previsto en la R.G. 4.468,

Siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

- a) Los rendimientos o resultados brutos totales que hubieran obtenido durante el período fiscal que se declara, por los conceptos incluidos en los art. 95 y art. 98, **resulten iguales o inferiores a doscientos mil pesos (\$ 200.000)**, y
- b) **No se encuentren inscriptos en el impuesto cedular.**

2 – SE PAGA POR VEP (ART.2)

El procedimiento simplificado consistirá en generar un (VEP), ingresando al servicio “Presentación de DDJJ y pagos” en la página web de la AFIP y seleccionando en el campo Grupo de Tipo de Pagos la opción “**Cedulares - Rendición o Enajenación Valores o Depósitos a Plazo**”, y en Tipo de Pago, “**Cedulares - Valores o Depósitos - Pago único (F. 2121)**”.

Se deberán declarar -entre otros datos- el monto de los rendimientos o resultados brutos alcanzados por la alícuota del cinco por ciento (5%) y del quince por ciento (15%), respectivamente, así como el impuesto determinado que corresponde ingresar.

NO PUEDEN ADHERIR AL PLAN DE PAGOS DE LA R.G. 4.057

Los contribuyentes que opten por este procedimiento simplificado no podrán adherirse al régimen de facilidades de pago previsto en la R.G. 4.057, para cancelar el impuesto determinado.

3 – SOLO SE PUEDE HACER UNA SOLA PRESENTACION ORIGINAL (ART.3)

Los sujetos que encuadren en las condiciones previstas en el artículo 1, podrán utilizar una vez por período fiscal el procedimiento simplificado que se establece en la presente resolución general.

Cuando sea necesario rectificar la información declarada en el volante electrónico de pago (VEP), se deberá presentar una declaración jurada en los términos de la R.G. 4.668.

4 – NO SERAN DADOS DE ALTA DE OFICIO EN EL IMPUESTO CEDULAR (ART.4)

La utilización del procedimiento simplificado previsto en la presente no implicará el alta de oficio en el impuesto cedular.

R.G. 4.501 (B.O.06.06.2019)

Las personas humanas y sucesiones indivisas que deban presentar la declaración jurada del impuesto cedular (ART. 95 Y ART. 98 DE LA LIG), **podrán optar por confeccionarla**, dentro del servicio “Ganancias Personas Humanas - Portal Integrado” de conformidad con lo dispuesto por el art. 3 de la R.G. 4.468, mediante una de las siguientes modalidades:

a) “Declaración jurada detallada”: se consignarán los importes individuales por cada tipo de renta.

b) “**Declaración jurada simplificada**”: **se informarán los importes totales por cada tipo de renta.**

En el caso de optar por la declaración prevista en el inciso b) precedente, el sujeto deberá conservar a disposición de la AFIP los papeles de trabajo que respalden el cálculo de los importes totales consignados.

=====

IMPUESTO SEMI CEDULAR. RESULTADO POR VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS E INMUEBLES DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 94 tercer párrafo de la LIG

RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA OBTENIDAS POR SUJETOS RESIDENTES DEL PAIS POR VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS E INMUEBLES

ALICUOTA DEL 15%

Cuando la determinación de la ganancia neta de los sujetos a que hace referencia el primer párrafo de este artículo (PERSONAS HUMANAS Y SUCESIONES INDIVISAS RESIDENTES DEL PAIS), incluya resultados comprendidos en el Título VIII de la LIG (RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA), provenientes de **operaciones de enajenación** de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales -incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, así como por la enajenación de inmuebles o transferencias de derechos sobre inmuebles, **estos quedarán alcanzados por el impuesto a la alícuota del quince por ciento (15%)**.

LOS INTERESES DEBEN DISCRIMINARSE DEL PRECIO DE VENTA

El art. 233 del D.R. de la LIG.

INTERESES DE FUENTE EXTRANJERA GRAVADOS A LA ESCALA PROGRESIVA DEL 5% AL 35%

VALORES QUE SE ENAJENAN DENTRO DE LOS 15 DIAS CORRIDOS ANTERIORES A LA PUESTA A DISPOSICION DE LOS INTERESES.

LOS INTERESES DEBEN DISCRIMINARSE DEL PRECIO DE VENTA Y ESTAN GRAVADOS A LA ESCALA PROGRESIVA DEL ART. 94 1º PARRAFO.

Los intereses corridos a la fecha de enajenación de los valores que generen **ganancias comprendidas en el Título VIII** de la LIG (RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA), deberán **-si la enajenación de los valores se concreta dentro de los quince (15) días corridos con anterioridad a la fecha de puesta a disposición de los intereses** o rendimientos- **discriminarse del precio, quedando sujetos a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 94 de la LIG (ESCALA PROGRESIVA DEL 35%).**

COSTO COMPUTABLE DE FUENTE EXTRANJERA. MONEDA DURA

Art. 143 de la LIG. (RENTAS DE SEGUNDA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA)

Para determinar la ganancia **por la enajenación** de bienes comprendidos en esta categoría (SEGUNDA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA), **los costos** o inversiones oportunamente efectuados así como las actualizaciones que fueran aplicables en virtud de lo establecido por las disposiciones de la jurisdicción respectiva, **expresados en la moneda del país (EXTRANJERO) en que se hubiesen encontrado** situados, colocados o utilizados económicamente los bienes, **deberán convertirse al tipo de cambio vendedor** que considera el artículo 155 (BNA), **correspondiente a la fecha en que se produzca su enajenación.**

Como se puede ver el costo se determina en moneda extranjera (en moneda dura).

Ver convenios de doble imposición.

=====

Capítulo 14. DEDUCCIONES.

INDICE

Deducciones

Gastos necesarios para obtener mantener y conservar la fuente

Gastos necesarios para obtener mantener y conservar ganancias gravadas

Tratamiento de los gastos realizados en el país y en exterior

Resultado por compra venta de instrumentos financieros de fuente extranjera.
Deducciones.

Deducciones generales

Intereses de deudas

Principio de afectación patrimonial

Intereses por créditos hipotecarios

Rentas de tercera categoría. Deducción de intereses por deudas financieras
contraídas con sujetos vinculados.

Primas de seguro para caso de muerte

Donaciones

Los aportes para jubilaciones y pensiones

Las amortizaciones de los bienes inmateriales

Los aportes para obras sociales y cuotas de medicina prepaga

Los honorarios médicos

Deducción de gastos de medicamentos

ID 667851 del 13/12/2019

Alquiler del inmueble destinado a casa habitación.

Aportes a planes de seguro de retiro privados

Personal doméstico

Deducciones especiales de primera, segunda, tercera y cuarta categoría.

Los impuestos

Las primas de seguros

Las pérdidas extraordinarias

Delitos cometidos por los empleados

Los gastos de movilidad y viáticos

Las amortizaciones

Amortización de inmuebles

Amortización de bienes muebles

Jurisprudencia

Jurisprudencia relacionada con la deducción de pérdidas extraordinarias

Roque Vasalli SA CSJN del 13.05.1982

Astra Capsa CSJN del 2.02.2011

Jurisprudencia relacionada con la deducción de intereses del impuesto a los réditos

Sociedad Argentina de Edificación SA CSJN del 12.7.1967

Jurisprudencia relacionada con la deducción de amortizaciones

Telintar SA CSJN del 22.05.2012

Telintar SA CNACAF Sala IV del 25.09.2009

Telintar SA TFN Sala B del 28.07.2005

Oleoductos del Valle S.A. C.S.J.N. del 16.02.2010

Transporte Automotores Plusmar S.A. C.N.A.C.A.F. Sala III del 06/10/09

Transporte Automotores Plusmar S.A. T.F.N. Sala A del 30/11/05

Centrales Térmicas Patagónicas SA C.N.A.C.A.F. Sala II del 26.02.09

Oleoducto Trasandino Argentina SA CSJN del 08.04.2008

CEP SA CNACAF Sala I del 30.08.2005

Alto Palermo Shopping Argentina SA TFN Sala D DEL 11.04.2005

Central Costanera SA TFN Sala C del 29.6.2001

Jurisprudencia relacionada con la deducción de gastos necesarios para obtener mantener y conservar ganancias gravadas

Magdalena Ruiz Guiñazú TFN Sala D del 05.03.2008

Gelblung Samuel CNACAF Sala IV del 14.02.2012

Trucco Pedro Agustín CNACAF Sala IV del 18.06.2013

Fiume Angel TFN Sala A del 12.08.2014

Jurisprudencia relacionada con el principio de afectación patrimonial en el caso de una SA

INC SA CSJN del 15.07.2021

Jurisprudencia relacionada con la deducción del impuesto sobre los bienes personales

Aldrey Florencio CNACAF Sala I del 12.06.2018

Ceide Néstor Raúl CNACAF Sala IV del 18.12.2012

Blaquier Carlos Pedro CNACAF Sala IV del 04.09.2013

Dictamen (DAT) 55/2002 del 31.05.2002

Jurisprudencia relacionada con donaciones

Asociación Civil Jockey Club CSJN del 23.11.2004

Jurisprudencia relacionada con la deducción del impuesto al valor agregado

Antares TFN Sala A del 21.09.1992

Ascona SA Cía. de Reaseguros CNACAF Sala II del 02.10.2007

=====

DEDUCCIONES

GASTOS NECESARIOS PARA OBTENER MANTENER Y CONSERVAR LA FUENTE

Art. 23 de la LIG

El art. 23 de la LIG, en materia de deducción de gastos, establece que:

GANANCIA NETA

GASTOS NECESARIO PARA OBTENER MANTENER Y CONSERVAR LA FUENTE

Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los **gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente**, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga.

GANANCIA NETA SUJETA A IMPUESTO

Para establecer la ganancia neta sujeta a impuesto se restarán del conjunto de las ganancias netas de la primera, segunda, tercera y cuarta categorías las deducciones que autoriza el artículo 30 de la LIG (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPECIAL).

GASTOS RELACIONADOS CON GANANCIAS EXENTAS O NO GRAVADAS

En ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto.

INVERSIONES DE LUJO Y RECREO PERSONAL

Cuando el resultado neto de las inversiones de lujo, recreo personal y similares, establecido conforme con las disposiciones de esta ley, acuse pérdida, no se computará a los efectos del impuesto.

=====

GASTOS NECESARIOS PARA OBTENER MANTENER Y CONSERVAR GANANCIAS GRAVADAS.

Art. 83 de la LIG

El art. 83 de la LIG, en materia de deducción de gastos, establece que:

GASTOS NECESARIOS PARA OBTENER MANTENER Y CONSERVAR GANANCIAS GRAVADAS

Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en ella, son los **efectuados para obtener, mantener y conservar**

las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina.

GASTOS AFECTADOS A GANANCIAS GRAVADAS, NO GRAVADAS Y EXENTAS. PRORRATEO.

Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar **ganancias gravadas, exentas y/o no gravadas**, generadas por distintas fuentes productoras, **la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva.**

Cuando medien razones prácticas, y siempre que con ello no se altere el monto del impuesto a pagar, se admitirá que el total de uno o más gastos se deduzca de una de las fuentes productoras.

GASTOS CAUSIDICOS

Art. 188 del D.R. de la LIG

Los gastos causídicos, en cuanto constituyan gastos generales ordinarios de la actividad del contribuyente, **necesarios para obtener, mantener y conservar ganancias**, son deducibles en el balance impositivo.

En caso contrario solo serán deducibles parcialmente y en proporción a las ganancias obtenidas dentro del total percibido en el juicio.

No son deducibles los incurridos con motivo de juicios sucesorios (salvo los impuestos que graven la transmisión gratuita de bienes), sin perjuicio de su consideración como costo de los bienes que se hubieren adquirido.

TRATAMIENTO DE LOS GASTOS REALIZADOS EN EL PAIS Y EN EL EXTERIOR

Art. 84 de la LIG

El art. 84 de la LIG, en materia de deducción de gastos, establece que:

GASTOS REALIZADOS EN EL PAIS. PRESUNCION

Los gastos realizados en la República Argentina **se presumen vinculados con ganancias de fuente argentina.**

GASTOS REALIZADOS EN EL EXTERIOR. PRESUNCION

Sin perjuicio de lo dispuesto por el inciso e) del artículo 91 de la LIG (DEDUCCIONES DE TERCERA CATEGORIA), los gastos realizados en el extranjero **se presumen vinculados con ganancias de fuente extranjera**.

Podrá admitirse su deducción de las ganancias de fuente argentina si se demuestra debidamente que están destinados a obtener, mantener y conservar ganancias de fuente argentina.

=====

RESULTADO POR COMPRAVENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS DE FUENTE EXTRANJERA GRAVADOS AL 15% (ART. 94 TERCER PARRAFO DE LA LIG). DEDUCCIONES.

Art. 189 segundo párrafo del D.R. de la LIG

RESULTADO POR COMPRA VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS DE FUENTE EXTRANJERA

GASTOS DE SEPELIO, DEDUCCIONES PERSONALES Y DEDUCCIONES GENERALES

A los fines de la determinación de la ganancia neta mencionada en el tercer párrafo del artículo 94 de la LIG (RESULTADO POR COMPRA VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS DE FUENTE EXTRANJERA GRAVADOS AL 15%), **se podrá deducir**, de corresponder, **el remanente no utilizado de las deducciones que autorizan el artículo 29** (GASTO DE SEPELIO), **el artículo 30** (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPECIAL) **y el artículo 85 de la LIG** (DEDUCCIONES GENERALES) que se hubieran computado contra las rentas sujetas a la escala del primer párrafo del artículo 94 de la LIG (RENTAS SUJETAS A LA ESCALA PROGRESIVA DEL 5% al 35%).

=====

DEDUCCIONES GENERALES

Art. 85 de la LIG

El **art. 85 de la LIG**, enumera las deducciones generales admitidas.

INTERESES DE DEUDAS

Art. 85 inciso a) de la LIG

a) **Los intereses de deudas**, sus respectivas actualizaciones y los gastos originados por la constitución, renovación y cancelación de las mismas.

PRINCIPIO DE AFECTACION PATRIMONIAL

Art. 85 inciso a) segundo párrafo de la LIG

APLICACIÓN PARA PERSONAS HUMANAS

En el caso de **personas humanas y sucesiones indivisas** la relación de causalidad que dispone el artículo 83 de la LIG (OBTENER MANTENER Y CONSERVAR RENTAS GRAVADAS) se establecerá de acuerdo con el **principio de afectación patrimonial**.

Solo resultarán deducibles los intereses, actualizaciones y gastos antes mencionados, cuando pueda demostrarse que los mismos **se originen en deudas contraídas por la adquisición de bienes o servicios que se afecten a la obtención, mantenimiento o conservación de ganancias gravadas**.

No procederá deducción alguna cuando se trate de ganancias gravadas que, conforme a las disposiciones de esta ley, tributen el impuesto por vía de retención con carácter de pago único y definitivo.

En el acápite de jurisprudencia analizaremos el fallo INC SA CSJN del 15.07.2021, en relación con el principio de afectación patrimonial en el caso de una SA.

Se trataba de intereses y gastos para la emisión de obligaciones negociables, la CSJN entendió que el principio de afectación patrimonial resulta de aplicación tanto para personas humanas como para sujetos empresa.

INTERESES POR CREDITOS HIPOTECARIOS. INMUEBLES DESTINADOS A CASA HABITACION

Art. 85 inciso a) tercer párrafo de la LIG

INMUEBLES DESTINADOS A CASA HABITACION. TOPE \$ 20.000.

Las **personas humanas y sucesiones indivisas** podrán deducir el importe de los **intereses correspondientes a créditos hipotecarios** que les hubieren sido otorgados por la **compra o la construcción de inmuebles destinados a casa habitación del contribuyente, o del causante** en el caso de sucesiones indivisas, **hasta la suma de pesos veinte mil (\$ 20.000) anuales**.

INMUEBLES EN CONDOMINIO

En el supuesto de **inmuebles en condominio**, el monto a deducir por cada condómino no podrá exceder al que resulte de aplicar el **porcentaje de su participación sobre el límite** de \$ 20.000.

RENTAS DE TERCERA CATEGORIA. DEDUCCION DE INTERESES POR DEUDAS FINANCIERAS CONTRAIDAS CON SUJETOS VINCULADOS.

Art. 85 inciso a) cuarto párrafo de la LIG

DEUDAS DE CARÁCTER FINANCIERO

CON SUJETOS VINCULADOS

En el caso de los sujetos comprendidos en el artículo 53 (RENTAS DE TERCERA CATEGORIA), los **intereses de deudas de carácter financiero** - excluyéndose, en consecuencia, las deudas generadas por adquisiciones de bienes, locaciones y prestaciones de servicios relacionados con el giro del negocio- **contraídos con sujetos**, residentes o no en la República Argentina, **vinculados** en los términos del artículo 18 de la LIG, (LOS SUJETOS VINCULADOS PUEDEN SER DEL PAIS O DEL EXTERIOR)

TOPE PARA LA DEDUCCION DE LOS INTERESES

30% DE LA GANANCIA NETA O \$ 1.000.000 (EL MAYOR)

Serán deducibles del balance impositivo al que corresponda su imputación, **no pudiendo superar tal deducción el monto anual** (VER ART. 192 DEL D.R. DE LA LIG) **que al respecto establezca el Poder Ejecutivo Nacional o el equivalente al treinta por ciento (30%) de la ganancia neta** (VER ART. 194 DEL D.R. DE LA LIG) **del ejercicio** que resulte antes de deducir tanto los intereses a los que alude este párrafo como las amortizaciones previstas en esta ley, **el que resulte mayor**.

MONTO ESTABLECIDO POR EL DECRETO REGLAMENTARIO

Art. 192 del D.R. de la LIG

El monto anual a considerar es de pesos un millón (**\$ 1.000.000**).

Los intereses comprenden, los descuentos que se devenguen con motivo de colocaciones de deuda financiera que se hubieren realizado bajo la par.

VIGENCIA. PRIMER EJERCICIO INICIADO A PARTIR DEL 1/1/2018. (LEY 27.430)

Art. 195 del D.R. de la LIG

La limitación resulta de aplicación con respecto a los intereses, actualizaciones y diferencias de cambio devengados en el **primer ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2018**, aunque se tratara de pasivos financieros existentes al cierre del ejercicio inmediato anterior a aquel.

DEFINICION DE GANANCIA NETA

Art. 194 del D.R. de la LIG

LA GANANCIAS NETA ES LA GANANCIA NETA SUJETA A IMPUESTO

A los fines de lo dispuesto en el cuarto párrafo del inciso a) del artículo 85 de la LIG, la **“ganancia neta del ejercicio” es la “sujeta a impuesto”**, determinada conforme las disposiciones de la ley de impuesto a las ganancias, antes de deducir los intereses, actualizaciones y diferencias de cambio a que se refiere el anteúltimo párrafo de ese inciso y los quebrantos acumulados correspondientes al inicio del ejercicio; en tanto, las “amortizaciones” son las deducibles conforme lo prevé el inciso f) de su artículo 86 de la LIG.

REALIDAD ECONOMICA. DEUDA FINANCIERA ENCUBIERTA

Art. 193 del D.R. de la LIG

Cuando la realidad económica indique que una deuda financiera ha sido encubierta a través de la utilización de formas no apropiadas a su verdadera naturaleza, los intereses generados por esa deuda también deberán incluirse en la limitación prevista en el cuarto párrafo del inciso a) del artículo 85 de la LIG.

AMPLIACION DEL LIMITE DEL EJERCICIO. SE PUEDE ADICIONAR LOS EXCEDENTES DE PERIODOS ANTERIORES

Art. 85 inciso a) quinto párrafo de la LIG

LIMITE NO COMPUTADOS EN LOS 3 EJERCICIOS ANTERIORES

Al límite (DEL EJERCICIO) aplicable a que se refiere el párrafo anterior se le podrá adicionar el excedente que se haya acumulado **en los tres (3) ejercicios fiscales inmediatos anteriores**, por resultar inferior -en cualquiera de dichos períodos- el monto de los intereses efectivamente deducidos respecto del límite aplicable, en la medida que dicho excedente no hubiera sido aplicado con anterioridad conforme el procedimiento dispuesto en este párrafo.

Art. 196 del D.R. de la LIG

El excedente al que se refiere el quinto párrafo del inciso a) del artículo 85 de la LIG **será el acumulado durante los tres (3) ejercicios que cierren con posterioridad al iniciado a partir del 1 de enero de 2018**, incluyendo este último.

A estos fines deberá considerarse, en primer término, el excedente del ejercicio de mayor antigüedad.

Veamos un ejemplo:

El límite del 30% o el importe de \$ 1.000.000 el que fuese mayor, supongamos \$ 1.000.000 (por superar el 30% de la ganancia neta sujeta a impuesto).

Supera el importe de los intereses del período fiscal, supongamos 600.000.

La diferencia de \$ 400.000, se puede sumar, ampliando por lo tanto el límite de los 3 ejercicios fiscales siguientes.

INTERESES QUE NO SE PUEDEN DEDUCIR PRODUCTO DEL LIMITE

Art. 85 inciso a) sexto párrafo de la LIG

INTERESES NO DEDUCIBLES PRODUCTO DEL LIMITE

SU DEDUCCION EN LOS EJERCICIOS SIGUIENTES

Los intereses que, de acuerdo con lo dispuesto en los párrafos precedentes, no hubieran podido deducirse, **podrán adicionarse a aquellos correspondientes a los cinco (5) ejercicios fiscales inmediatos siguientes**, quedando sujetos al mecanismo de limitación allí previsto.

Art. 197 del D.R. de la LIG

A los fines del cómputo de los intereses al que alude el sexto párrafo del inciso a) del artículo 85 de la LIG, **se deducirán, en primer término, aquellos correspondientes a los ejercicios fiscales de mayor antigüedad.**

CASOS EN LOS CUALES NO CORRESPONDE LA LIMITACION DE LA DEDUCCION

Art. 85 inciso a) séptimo párrafo de la LIG

Lo dispuesto en el cuarto párrafo del presente inciso **no será de aplicación** en los siguientes supuestos:

1. Para las entidades regidas por la ley 21526;
2. Para los fideicomisos financieros constituidos conforme a las disposiciones de los artículos 1690 a 1692 del Código Civil y Comercial de la Nación;
3. Para las empresas que tengan por objeto principal la celebración de contratos de leasing en los términos, condiciones y requisitos establecidos por los artículos 1227 y siguientes del Código Civil y Comercial de la Nación y en forma secundaria realicen exclusivamente actividades financieras;

4. Por el monto de los intereses que no exceda el importe de los intereses activos;

El art. 198 del D.R. de la LIG, establece que:

Los intereses activos a que se refiere el cuarto apartado del séptimo párrafo del inciso a) del artículo 85 de la LIG son los devengados en cada ejercicio fiscal por activos financieros.

5. Cuando se demuestre fehacientemente que, para un ejercicio fiscal, la relación entre los intereses sujetos a la limitación del cuarto párrafo de este inciso y la ganancia neta a la que allí se alude, resulta inferior o igual al ratio que, en ese ejercicio fiscal, **el grupo económico** al cual el sujeto en cuestión pertenece posee por pasivos contraídos con acreedores independientes y su ganancia neta, determinada de manera análoga a lo allí dispuesto, según los requisitos que establezca la reglamentación; o

El art. 199 del D.R. de la LIG, establece que:

El sujeto local forma parte de un “grupo económico”, a los fines de lo previsto en el quinto apartado del séptimo párrafo del inciso a) del artículo 85 de la LIG, cuando al menos **el ochenta por ciento (80%) de su patrimonio** pertenece -en forma directa o indirecta- a un mismo titular, residente o no en el país, siempre que esa titularidad se mantenga durante el lapso en que aquella entidad adeude las sumas que generan los intereses y conceptos similares deducibles.

El ratio mencionado en el referido quinto apartado deberá estar respaldado por un **informe especial que tendrá que ser emitido y suscripto por contador público** independiente del país.

La AFIP dictará la normativa que resulte pertinente a los fines de dar cumplimiento a lo dispuesto en este párrafo.

6. cuando se demuestre fehacientemente, conforme lo disponga la reglamentación, que el beneficiario de los intereses a los que alude dicho cuarto párrafo hubiera tributado efectivamente el impuesto respecto de tales rentas, con arreglo a lo dispuesto en esta ley.

El art. 200 del D.R. de la LIG, establece que:

La exclusión prevista en el sexto apartado del séptimo párrafo del inciso a) del artículo 85 de la LIG, será de aplicación en el ejercicio por el cual se pagan los intereses, diferencias de cambio y/o actualizaciones cuando hubieren sido incluidos en la declaración jurada de sujetos residentes en el país como ganancia gravada y el impuesto determinado de estos fuera igual o superior al monto que surja de aplicar la alícuota prevista en el inciso a) del artículo 73 de la LIG (30% / 25%) a las sumas que fueran deducibles para el sujeto que los paga.

Cuando el beneficiario no sea residente en el país, la referida exclusión será de aplicación en la medida que los intereses, actualizaciones y descuentos que se paguen y que conformen la base de cálculo de los conceptos deducibles, estén sujetos a retención del impuesto con carácter de pago único y definitivo, aun cuando la retención a aplicar se encuentre limitada o no sea procedente por resultar de aplicación un convenio para evitar la doble imposición en vigor entre la República Argentina y el país de residencia del beneficiario del interés.

La exclusión no comprende las diferencias de cambio que devenguen deudas en moneda extranjera, no sujetas a retención del impuesto, las que estarán sujetas, de corresponder, a la limitación dispuesta en el cuarto párrafo del mencionado inciso a) del artículo 85 de la LIG.

RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS SOBRE LOS INTERESES

Art. 85 inciso a) octavo párrafo de la LIG

Los intereses quedarán sujetos, en el momento del pago, a las normas de retención vigentes dictadas por la AFIP, con independencia de que resulten o no deducibles.

CONCEPTOS INCLUIDOS DENTRO DEL CONCEPTO DE INTERESES

Art. 85 inciso a) noveno párrafo de la LIG

SE INCLUYE A LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO Y ACTUALIZACIONES

A los fines previstos en los párrafos cuarto a séptimo de este inciso, el término "intereses" **comprende a las diferencias de cambio y, en su caso, actualizaciones**, generadas por los pasivos que los originan, **en la medida en que no resulte de aplicación el procedimiento previsto en el artículo 106 de la LIG (AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO)**, conforme lo dispuesto en su segundo párrafo.

La reglamentación podrá determinar la inaplicabilidad de la limitación prevista en el cuarto párrafo cuando el tipo de actividad que desarrolle el sujeto así lo justifique.

PRIMAS DE SEGUROS PARA CASO DE MUERTE

Art. 85 inciso b) de la LIG

b) Las sumas que pagan los tomadores y asegurados por:

(i) **seguros para casos de muerte**; y

(ii) seguros mixtos -excepto para los casos de seguros de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación-, en los cuales serán deducibles tanto las primas que cubran el riesgo de muerte como las primas de ahorro.

ADQUISICION DE CUOTAPARTES DE FCI CON FINES DE RETIRO

Asimismo, serán deducibles las sumas que se destinen a la **adquisición de cuotapartes de fondos comunes de inversión** que se constituyan **con fines de retiro** en los términos de la reglamentación que a tales efectos dicte la Comisión Nacional de Valores y en los límites que sean aplicables para las deducciones previstas en los puntos (i) y (ii) de este inciso b).

TOPE PARA LA DEDUCCION

Fijase como importe máximo a deducir por los conceptos indicados en este inciso la suma de pesos cuatro centavos (\$ 0,04) anuales, se trate o no de prima única.

Montos para el período fiscal 2018 \$ 996,23.

Montos para el período fiscal 2019 \$ 12.000.

Montos para el período fiscal 2020 \$ 18.000.

Montos para el período fiscal 2021 \$ 24.000.

EXCEDENTES NO DEDUCIBLES PODRAN DEDUCIRSE DURANTE LOS AÑOS DE VIGENCIA DEL CONTRATO DE SEGURO

Los excedentes del importe máximo mencionado precedentemente **serán deducibles en los años de vigencia del contrato de seguro posteriores** al del pago, hasta cubrir el total abonado por el asegurado, teniendo en cuenta, para cada período fiscal, el referido límite máximo.

Los importes cuya deducción corresponda diferir serán actualizados aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 93, referido al mes de diciembre del período fiscal en que se realizó el gasto, según la tabla elaborada por la AFIP para el mes de diciembre del período fiscal en el cual corresponda practicar la deducción. (TENER EN CUENTA EL ART. 93 DE LA LIG Y EL ART. 39 DE LA LEY 24.073)

ACLARACIONES REALIZADAS POR EL DECRETO REGLAMENTARIO DE LA LIG

Art. 201 del D.R. de la LIG

PRIMAS DE SEGUROS DEDUCIBLES

Art. 201 primer del D.R. de la LIG

Las primas de seguros de vida que cubran riesgo de muerte y de los seguros mixtos -tanto la parte que cubra el riesgo de muerte como la destinada al ahorro- **serán deducibles por parte de los tomadores y asegurados en la medida en que cada uno soporte el cargo del pago**, hasta el límite máximo anual que se fije.

Los excedentes del límite, **al cabo de la vigencia del contrato de seguro, no podrán deducirse** en períodos fiscales siguientes.

Se entenderá que el asegurado soporta ese cargo, entre otros supuestos, si el pago de la prima por parte del tomador implica la existencia para el asegurado de una remuneración sujeta al impuesto.

PRIMAS DE SEGUROS NO DEDUCIBLES

Art. 201 segundo párrafo del D.R. de la LIG

En el caso de seguros para casos de muerte, **NO serán deducibles las primas que se destinen a coberturas de riesgos que no fueran el de muerte**, con excepción de aquellas cláusulas adicionales que cubran riesgos de invalidez total y permanente, ya sea por accidente o enfermedad, de muerte accidental o desmembramiento, o de enfermedades graves.

GRAVABILIDAD DE LA DEVOLUCION DE PRIMAS QUE FUERON DEDUCIBLES

Art. 201 tercer párrafo del D.R. de la LIG

Las primas mencionadas en los párrafos anteriores, devueltas en caso de anulación del seguro, **deberán ser gravadas, en la medida en que se hubiere efectuado su deducción**, en el período fiscal en que tenga lugar la rescisión del contrato y se perciban los respectivos importes.

SEGUROS MIXTOS

Art. 201 cuarto párrafo del D.R. de la LIG

CONCEPTOS GRAVADOS

En los seguros mixtos y/o de vida con capitalización y ahorro, la parte de la prima destinada a ahorro o capitalización que se deduzca en cada año fiscal, **deberá gravarse en el ejercicio fiscal que se perciba el capital acumulado, con motivo del rescate anticipado**, parcial o total.

DEFINICION DE RESCATE ANTICIPADO

Deberá entenderse por rescate anticipado el producido con anterioridad a la fecha de vencimiento estipulada en la póliza en la que se cumplan las condiciones necesarias para que, no habiendo fallecido el asegurado, este pueda acceder al capital asegurado, sea en forma total o a través del cobro de una renta vitalicia.

NORMA DE EXCEPCION. NO GRAVABILIDAD

La devolución a que se refiere el presente párrafo no aplicará **si los fondos rescatados son invertidos, en el lapso de quince (15) días hábiles siguientes al del rescate, en un seguro similar** con otra compañía de seguros autorizada por la Superintendencia de Seguros de la Nación, organismo descentralizado en el ámbito de la Secretaría de Finanzas del Ministerio de Hacienda.

ADQUISICION DE CUOTAPARTES DE FONDOS COMUNES DE INVERSION CON FINES DE RETIRO

Art. 201 quinto párrafo del D.R. de la LIG

Similar tratamiento al de los párrafos anteriores, deberá aplicarse en los casos de las sumas destinadas a la adquisición de las cuotapartes de fondos comunes de inversión a que se refiere el segundo párrafo del inciso b) del artículo 85 de la LIG.

Las disposiciones del párrafo anterior, referidas al rescate anticipado, serán de aplicación cuando se produzca el rescate de las referidas cuotapartes con anterioridad al plazo fijado por la Comisión Nacional de Valores.

La devolución a que se refiere el párrafo anterior no aplicará si los fondos rescatados son invertidos, en el lapso de quince (15) días hábiles siguientes al del rescate, en otro fondo común de inversión comprendido en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 85 de la LIG.

RESCATES NO GRAVADOS

Art. 201 sexto párrafo del D.R. de la LIG

La gravabilidad, en caso de rescates anticipados de fondos deducidos a que se refiere el presente artículo, no aplicará si esos rescates ocurrieran como consecuencia de acontecimientos que otorgaran derecho a rescate (fallecimiento, incapacidad total, enfermedades graves, etcétera), conforme lo determinen la AFIP, la Comisión Nacional de Valores y/o la Superintendencia de Seguros de la Nación.

=====

LAS DONACIONES

Art. 85 inciso c) de la LIG

DONACIONES AL ESTADO O A ENTIDADES EXENTAS

LIMITE DEL 5% DE LA GANANCIA NETA

c) Las donaciones a los Fiscos nacional, provinciales y municipales, al Fondo Partidario Permanente, a los partidos políticos reconocidos incluso para el caso de campañas electorales y a las instituciones comprendidas en el inciso e) del artículo 26 (INSTITUCIONES RELIGIOSAS), realizadas en las condiciones que determine la reglamentación y **hasta el límite del cinco por ciento (5%) de la ganancia neta del ejercicio.**

Lo dispuesto precedentemente también será de aplicación para las instituciones comprendidas en el inciso f) del citado artículo 26 (ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO) **cuyo objetivo principal sea:**

1. La realización de actividad de asistencia social u obra médica asistencial de beneficencia, sin fines de lucro, incluidas las actividades de cuidado y protección de la infancia, vejez, minusvalía y discapacidad.

El art. 203 del D.R. de la LIG, establece que:

A los fines de lo dispuesto en el apartado 1 del inciso c) del artículo 85 de la ley, **se entiende que la “actividad de asistencia social”** comprende a aquellas acciones o proyectos que tiendan:

- a) a promover la integración social mediante la protección integral de derechos de la infancia, de la juventud, de la tercera edad y de género;
- b) al desarrollo de comunidades sostenibles;
- c) a la capacitación vinculada a la economía social, de oficios y saberes populares;
- d) al fortalecimiento institucional de organizaciones de la sociedad civil y comunitarias destinadas a la asistencia de la población;
- e) al desarrollo territorial e infraestructura social urbana y rural;
- f) a la prevención y asistencia de las adicciones;
- g) a la seguridad alimentaria; y
- h) a toda otra acción o actividad que fomente el desarrollo humano, bregando por el mejoramiento de la calidad de vida de personas en riesgo o situación de vulnerabilidad.

La AFIP podrá requerir la información que estime necesaria a los fines de asegurar el correcto cumplimiento de las disposiciones del inciso c) del artículo 85 de la LIG.

2. La investigación científica y tecnológica, aun cuando la misma esté destinada a la actividad académica o docente, y cuenten con una certificación de calificación respecto de los programas de investigación, de los investigadores y del personal de apoyo que participen en los correspondientes programas, extendida por la Agencia Nacional de Promoción Científica y Tecnológica dependiente de la Secretaría de Gobierno de Ciencia, Tecnología e Innovación Productiva del Ministerio de Educación, Cultura, Ciencia y Tecnología.

3. La investigación científica sobre cuestiones económicas, políticas y sociales orientadas al desarrollo de los planes de partidos políticos.

4. La actividad educativa sistemática y de grado para el otorgamiento de títulos reconocidos oficialmente por el Ministerio de Educación, Cultura, Ciencia y Tecnología, como asimismo la promoción de valores culturales, mediante el auspicio, subvención, dictado o mantenimiento de cursos gratuitos prestados en establecimientos educacionales públicos o privados reconocidos por los Ministerios de Educación o similares, de las respectivas jurisdicciones.

En el caso de donaciones al Fondo Partidario Permanente o a los partidos políticos reconocidos, incluyendo las que se hagan para campañas electorales, el límite establecido para su deducción deberá calcularse de forma autónoma respecto del resto de las donaciones.

LAS ENTIDADES EXENTAS DEBEN CONTAR CON EL CERTIFICADO DE EXENCION DE LA AFIP

Art. 202 primer párrafo del D.R. de la LIG

SE DEBE CUMPLIR CON LA R.G. 2.681

El cómputo de las donaciones a que se refiere el inciso c) del artículo 85 de la LIG, será procedente **siempre que las entidades e instituciones** beneficiarias **hayan sido**, cuando así corresponda, **reconocidas como entidades exentas por la AFIP**, y en tanto **se cumplan los requisitos que la AFIP disponga** y los que se establecen en el mencionado inciso.

VALUACION DE LAS DONACIONES EN ESPECIE

Art. 202 segundo párrafo del D.R. de la LIG

Las donaciones referidas precedentemente, que no se efectúen en dinero efectivo, serán valuadas de la siguiente forma:

a) bienes muebles e inmuebles, amortizables y no amortizables, bienes intangibles, acciones, cuotas o participaciones sociales, cuotas partes de fondos comunes de inversión, títulos públicos, otros bienes, excepto bienes de cambio:

Por el valor que resulte de aplicar las normas previstas en los artículos 62 a 67, 69 y 185 de la LIG (COSTO COMPUTABLE EN RENTAS DE TERCERA CATEGORIA).

En el supuesto de tratarse de bienes actualizables, el mecanismo de actualización será el previsto, en su caso, en los artículos antes mencionados, correspondiendo tomar como fecha límite de esta, el mes en que fue realizada la donación, inclusive;

b) bienes de cambio: por el costo efectivamente incurrido.

BASE DE IMPONIBLE PARA LA APLICACIÓN DEL LIMITE DEL 5% DE LA GANANCIA NETA

Art. 202 tercer párrafo del D.R. de la LIG

BASE IMPONIBLE PARA LA APLICACIÓN DEL LIMITE DEL 5%

Para la aplicación del límite del cinco por ciento (5%), a que se refiere el inciso c) del art. 85 de la LIG, los contribuyentes aplicarán dicho porcentaje sobre las ganancias netas del ejercicio que **antes de deducir**:

El importe de la donación,

El importe de los conceptos previstos en el inciso f) del art. 85 de la LIG (CUOTA MEDICO ASISTENCIAL)

El importe de los conceptos previstos en el inciso g) del art. 85 de la LIG (HONORARIOS MEDICOS),

El importe de los quebrantos de años anteriores y,

El importe de las deducciones personales del art. 30 de la LIG, cuando corresponda (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPECIAL).

DEMÁS SOCIEDADES (ART. 53 INCISO B) DE LA LIG). LA DEDUCCION LA COMPUTAN LOS SOCIOS DE LAS SOCIEDADES

Art. 202 cuarto párrafo del D.R. de la LIG

Las sociedades a que se refiere el inciso b) del artículo 53 de la LIG (DEMÁS SOCIEDADES) no deberán computar para la determinación del resultado impositivo el importe de las donaciones efectuadas, excepto que hubieren ejercido la opción a que se refiere el punto 8 del inciso a) del artículo 73 de la LIG (TRIBUTAR COMO SOCIEDADES DE CAPITAL).

LAS DONACIONES REALIZADAS POR LA SOCIEDAD LAS COMPUTAN LOS SOCIOS

La deducción por las donaciones realizadas por las sociedades **será computado por los socios en sus respectivas declaraciones juradas individuales**, en proporción a la participación que les corresponda en los resultados sociales.

Los socios tendrán en cuenta, a los efectos de la determinación del límite del cinco por ciento (5%), las normas que se establecen en el tercer párrafo de este artículo.

Art. 202 quinto párrafo del D.R. de la LIG

Las donaciones que se efectúen a las empresas formadas por capitales de particulares e inversiones del Estado Nacional o Provincial, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o de las municipalidades, solo serán computables con arreglo a la proporción que corresponda a dichas inversiones.

LOS APORTES PARA JUBILACIONES Y PENSIONES

Art. 85 inciso d) de la LIG

d) Las contribuciones o descuentos para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios, **siempre que se destinen a cajas nacionales, provinciales o municipales.**

LAS AMORTIZACIONES DE LOS BIENES INMATERIALES

Art. 85 inciso e) de la LIG

e) Las amortizaciones de los bienes inmateriales que por sus características **tengan un plazo de duración limitado, como patentes, concesiones y activos similares.**

Art. 209 del D.R. de la LIG

La amortización solo procederá respecto de intangibles adquiridos cuya titularidad comporte un derecho que se extingue por el transcurso del tiempo.

Con el fin de establecer las amortizaciones deducibles, el costo de adquisición de los referidos intangibles se dividirá por el número de años que, legalmente, resulten amparados por el derecho que comportan.

El resultado así obtenido será la cuota de amortización deducible, resultando aplicable a efectos de su determinación y cómputo, en lo pertinente, las disposiciones contenidas en los artículos 88 de la LIG y art. 206 y 207 del D.R. de la LIG (PAUTAS PARA AMORTIZACION DE BIENES MUEBLES AMORTIZABLES).

=====

LOS APORTES PARA OBRAS SOCIALES Y CUOTAS DE MEDICINA PREPAGA

Art. 85 inciso f) de la LIG

OBRA SOCIAL

f) Los descuentos obligatorios efectuados para aportes para obras sociales correspondientes al **contribuyente y a las personas que revistan para este el carácter de cargas de familia**.

MEDICINA PREPAGA CON EL TOPE DEL 5% DE LA GANANCIA NETA

Asimismo serán deducibles los importes abonados en concepto de cuotas o abonos a instituciones que presten **cobertura médico asistencial** (MEDICINA PREPAGA), correspondientes al **contribuyente y a las personas que revistan para este el carácter de cargas de familia**.

La deducción por cobertura médico asistencial (MEDICINA PREPAGA) **no podrá superar el cinco por ciento (5%) de la ganancia neta del ejercicio**.

BASE DE IMPONIBLE PARA LA APLICACIÓN DEL LIMITE DEL 5% DE LA GANANCIA NETA

Art. 85 segundo párrafo de la LIG

LIMITE DEL 5% DE LA GANANCIA NETA PARA DONACIONES, MEDICINA PREPAGA Y HONORARIOS MEDICOS

A los fines de la determinación de los límites establecidos en el primer párrafo del inciso c) (DONACIONES) y en el segundo párrafo de los incisos f) (COBERTURA MEDICO ASISTENCIAL) y g) (HONORARIOS MEDICOS),

BASE IMPONIBLE PARA LA APLICACIÓN DEL LIMITE DEL 5%

El 5% se aplicará sobre las ganancias netas del ejercicio que resulten **antes de deducir**:

- El importe de las donaciones,
- El importe de la medicina prepaga,
- El importe de los honorarios médicos,
- El importe de los quebrantos de años anteriores y,
- El importe de las deducciones personales del art. 30 de la LIG cuando corresponda (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPECIAL).

=====

HONORARIOS MEDICOS

Art. 85 inciso g) de la LIG

g) Los honorarios correspondientes a los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica del contribuyente y de las personas que revistan para este el carácter de cargas de familia:

- a) de hospitalización en clínicas, sanatorios y establecimientos similares;
- b) las prestaciones accesorias de la hospitalización;
- c) los servicios prestados por los médicos en todas sus especialidades;
- d) los servicios prestados por los bioquímicos, odontólogos, kinesiólogos, fonoaudiólogos, psicólogos, etcétera;
- e) los que presten los técnicos auxiliares de la medicina;
- f) todos los demás servicios relacionados con la asistencia, incluyendo el transporte de heridos y enfermos en ambulancias o vehículos especiales.

LIMITE DEL 40% DEL MONTO TOTAL FATURADO

La deducción se admitirá siempre que se encuentre **efectivamente facturada por el respectivo prestador del servicio y hasta un máximo del cuarenta por ciento (40%) del total de la facturación** del período fiscal de que se trate, siempre y en la medida en que **los importes no se encuentren alcanzados por sistemas de reintegro** incluidos en planes de cobertura médica.

CON EL TOPE DEL 5% DE LA GANANCIA NETA

Esta deducción **no podrá superar el cinco por ciento (5%) de la ganancia neta del ejercicio.**

BASE DE IMPONIBLE PARA LA APLICACIÓN DEL LIMITE DEL 5% DE LA GANANCIA NETA

Art. 85 segundo párrafo de la LIG

LIMITE DEL 5% DE LA GANANCIA NETA PARA DONACIONES, MEDICINA PREPAGA Y HONORARIOS MEDICOS

A los fines de la determinación de los límites establecidos en el primer párrafo del inciso c) (DONACIONES) y en el segundo párrafo de los incisos f) (COBERTURA MEDICO ASISTENCIAL) y g) (HONORARIOS MEDICOS),

BASE IMPONIBLE PARA LA APLICACIÓN DEL LIMITE DEL 5%

El 5% se aplicará sobre las ganancias netas del ejercicio que resulten **antes de deducir:**

- El importe de las donaciones,
- El importe de la medicina prepaga,
- El importe de los honorarios médicos,
- El importe de los quebrantos de años anteriores y,
- El importe de las deducciones personales del art. 30 de la LIG cuando corresponda (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPECIAL).

ID 667851 DEL 13/12/2019

GASTOS POR COMPRA DE MEDICAMENTOS

“ID 667851

¿Se pueden deducir los gastos por compra de medicamentos?

13/12/2019 12:00:00 a.m.

Sólo se encuentran comprendidos los medicamentos que forman parte del servicio prestado en clínicas, sanatorios o establecimientos similares.

En tal sentido, los gastos por medicamentos que se efectúen al margen del servicio de hospitalización, no resultan deducibles.

Fuente: Art. 85 Ley 20.628”

=====

ALQUILER DEL INMUEBLE DESTINADO A CASA HABITACION. CON EL TOPE DEL MINIMO NO IMPONIBLE.

Art. 85 inciso h) de la LIG

EL 40% DEL ALQUILER DEL INMUEBLE DESTINADO A CASA HABITACION
CON EL LIMITE DEL MNI
NO DEBE TENER NINGUN INMUEBLE

h) **El cuarenta por ciento (40%)** de las sumas pagadas por el contribuyente, o del causante en el caso de sucesiones indivisas, en concepto de **alquileres de inmuebles destinados a su casa habitación**, y **hasta el límite de la suma prevista en el inciso a) del artículo 30 de LIG** (MINIMO NO IMPONIBLE), siempre y cuando el contribuyente o el causante **no resulte titular de ningún inmueble, cualquiera sea la proporción.**

La AFIP establecerá las condiciones bajo las cuales se hará efectivo el cómputo de esta deducción.

CASO DE VARIOS LOCATARIOS

Art. 204 del D.R. de la LIG

Cuando la locación involucre a varios locatarios, el importe total a deducir por todos estos no podrá superar el cuarenta por ciento (40%) de las sumas pagadas en concepto de alquiler y hasta el límite del monto previsto en el inciso a) del primer párrafo del artículo 30 de la LIG (MINIMO NO IMPONIBLE).

=====

APORTES A PLANES DE SEGURO DE RETIRO PRIVADOS

Art. 85 inciso i) de la LIG

i) Los aportes correspondientes a los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación.

Montos para el período fiscal 2018 \$ 996,23.

Montos para el período fiscal 2019 \$ 12.000.

Montos para el período fiscal 2020 \$ 18.000.

Montos para el período fiscal 2021 \$ 24.000.

=====

BASE DE IMPONIBLE PARA LA APLICACIÓN DEL LIMITE DEL 5% DE LA GANANCIA NETA

Art. 85 segundo párrafo de la LIG

LIMITE DEL 5% DE LA GANANCIA NETA PARA DONACIONES, MEDICINA PREPAGA Y HONORARIOS MEDICOS

A los fines de la determinación de los límites establecidos en el primer párrafo del inciso c) (DONACIONES) y en el segundo párrafo de los incisos f) (COBERTURA MEDICO ASISTENCIAL) y g) (HONORARIOS MEDICOS),

BASE IMPONIBLE PARA LA APLICACIÓN DEL LIMITE DEL 5%

El 5% se aplicará sobre las ganancias netas del ejercicio que resulten **antes de deducir:**

- El importe de las donaciones,
- El importe de la medicina prepaga,
- El importe de los honorarios médicos,
- El importe de los quebrantos de años anteriores y,
- El importe de las deducciones personales del art. 30 de la LIG cuando corresponda (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPECIAL).

=====

TOPES QUE DEBERAN SER FIJADOS POR EL PODER EJECUTIVO

Art. 85 tercer párrafo de la LIG

El Poder Ejecutivo Nacional establecerá los montos máximos deducibles por los conceptos a que se refiere **el inciso b)** (PRIMAS DE SEGUROS PARA CASO DE MUERTE) y **el inciso i)** (APORTES A PLANES DE SEGURO DE RETIRO PRIVADOS).

Montos para el período fiscal 2018 \$ 996,23.

Montos para el período fiscal 2019 \$ 12.000.

Montos para el período fiscal 2020 \$ 18.000.

Montos para el período fiscal 2021 \$ 24.000.

=====

DEDUCCION DEL PERSONAL DOMESTICO

El art. 16 de la ley 26.063, establece que:

A efectos de la determinación del impuesto a las ganancias, las personas de existencia visible y las sucesiones indivisas, ambas **residentes en el país**, que revistan el carácter de **dadores de trabajo con relación al personal del servicio doméstico, podrán deducir de la ganancia bruta gravada de fuente argentina** del año fiscal, cualquiera sea la fuente de ganancia, **el total de los importes abonados en el período fiscal**:

a) A los trabajadores domésticos en concepto de contraprestación por los servicios prestados;

b) Para cancelar las contribuciones patronales indicadas en el artículo 3 del Régimen Especial de Seguridad Social para Empleados del Servicio Doméstico, aprobado por el artículo 21 de la ley 25239 (HOY LEY 26.844 PERSONAL DE CASAS PARTICULARES).

La deducción prevista en el presente artículo tendrá el carácter de deducción general y se imputará de acuerdo con el procedimiento establecido en el inciso b) del artículo 31 de la reglamentación de la ley del referido impuesto para la compensación de quebrantos del ejercicio.

TOPE. HASTA EL IMPORTE DEL MINIMO NO IMPONIBLE

Se fija como importe máximo a deducir por los conceptos anteriormente indicados la suma equivalente a la de la ganancia no imponible anual, definida en el inciso a) del artículo 23 de la LIG (HOY ART. 30 INCISO A) DE LA LIG, MINIMO NO IMPONIBLE).

En todo lo no dispuesto en este artículo serán de aplicación las normas establecidas por la ley del mencionado impuesto y por su reglamentación.

=====

DEDUCCIONES ESPECIALES DE PRIMERA, SEGUNDA, TERCERA Y CUARTA CATEGORIA.

Art. 86 de la LIG

El art. 86 de la LIG, enumera las deducciones especiales de primera, segunda, tercera y cuarta categoría.

LOS IMPUESTOS

Art. 86 inciso a) de la LIG

a) Los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias.

=====

LAS PRIMAS DE SEGUROS

Art. 86 inciso b) de la LIG

b) Las primas de seguros que cubran riesgos sobre bienes que produzcan ganancias.

=====

LAS PERDIDAS EXTRAORDINARIAS

Art. 86 inciso c) de la LIG

c) Las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias, como incendios, tempestades u otros accidentes o siniestros, **en cuanto no fuesen cubiertas por seguros o indemnizaciones.**

DETERMINACION DEL MONTO DE LA PERDIDA

Art. 205 primer párrafo del D.R. de la LIG

El importe de las pérdidas extraordinarias, sufridas en bienes muebles e inmuebles amortizables, **se establecerá a la fecha del siniestro**, de conformidad con las siguientes disposiciones:

BIENES MUEBLES

a) bienes muebles: se aplicarán las normas del artículo 62 de la LIG (COSTO COMPUTABLE EN RENTAS DE TERCERA CATEGORIA);

BIENES INMUEBLES

b) bienes inmuebles: se aplicarán las normas del artículo 63 de la LIG (COSTO COMPUTABLE EN RENTAS DE TERCERA CATEGORIA).

Art. 205 segundo párrafo del D.R. de la LIG

En ambos casos será de aplicación el índice de actualización mencionado en el artículo 93 de la LIG, de acuerdo con lo que indique la tabla elaborada por la AFIP, para el mes al que corresponda la fecha del siniestro. (TENER EN CUENTA EL ART. 93 DE LA LIG Y EL ART. 39 DE LA LEY 24.073)

INDEMNIZACION PERCIBIDA Y VALOR RECUPERABLE DEL BIEN SINIESTRADO

Art. 205 tercer párrafo del D.R. de la LIG

SE DEBE RESTAR EL VALOR RECUPERABLE Y LA INDEMNIZACION

Al monto de las pérdidas determinado de acuerdo con lo precedentemente establecido, **se le restará el valor neto de lo salvado o recuperable y el de la indemnización percibida**, en su caso.

OPCION EN EL CASO EN QUE LA INDEMNIZACION ARROJE UN BENEFICIO

Art. 205 cuarto párrafo del D.R. de la LIG

PRODUCTO DE LA INDEMNIZACION SE GENERA UNA GANANCIA

Si de esta operación **resultara un beneficio**, se procederá en la forma que se indica a continuación:

DOS OPCIONES:

I) LA INDEMNIZACION SE DESTINA AL REEMPLAZO DEL BIEN SINIESTRADO

I) En el caso de que la indemnización percibida **se destine total o parcialmente dentro del plazo de dos (2) años de producido el siniestro, a reconstruir o reemplazar los bienes afectados**,

SE REDUCE EL COSTO DEL NUEVO BIEN. SE GENERA UNA MENOR AMORTIZACION

El beneficio o su parte proporcional **se deducirá a los efectos de la amortización** del importe invertido en la reconstrucción o reemplazo de dichos bienes, **salvo que el contribuyente optare por computar el nuevo costo, en cuyo caso deberá incluir el beneficio en el balance impositivo.**

DE NO REALIZARSE EL REEMPLAZO SE DEBE DECLARAR LA GANANCIA

De no efectuarse el reemplazo o iniciarse la reconstrucción dentro del plazo de los 2 años, **el beneficio se imputará al ejercicio fiscal en cuyo transcurso haya vencido el plazo de los 2 años** o, en su caso, **a aquel en que se hubiera desistido de realizar el reemplazo.**

ACTUALIZACION

El importe respectivo deberá actualizarse aplicando el índice de actualización mencionado en el artículo 93 de la LIG, referido al mes de cierre del ejercicio fiscal en que se determinó la utilidad afectada, según la tabla elaborada por la AFIP para el mes de cierre del período fiscal en que corresponde imputar la ganancia. (TENER EN CUENTA EL ART. 93 DE LA LIG Y EL ART. 39 DE LA LEY 24.073)

La AFIP podrá ampliar el plazo de dos (2) años a pedido expreso de los interesados, cuando la naturaleza de la reinversión lo justifique.

II) LA INDEMNIZACION NO SE DESTINA AL REEMPLAZO DEL BIEN SINIESTRADO

LA INDEMNIZACION SE DECLARA COMO GANANCIA

II) Si la indemnización percibida o parte de ella no se destinara a los fines indicados en el apartado I) precedente, **el total del beneficio** o su parte proporcional, respectivamente, **deberá incluirse en el balance impositivo del ejercicio en que se hubiera hecho efectiva la indemnización.**

APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO PARA EL CASO DE DELITOS COMETIDOS POR LOS EMPLEADOS

Art. 205 último párrafo del D.R. de la LIG

Idéntico procedimiento al indicado precedentemente se aplicará para determinar el monto de las pérdidas originadas por delitos de los empleados a que se refiere el **inciso d) del artículo 86 de la LIG**, cuando su comisión hubiera afectado a inmuebles o bienes muebles de explotación de los contribuyentes.

DELITOS COMETIDOS POR LOS EMPLEADOS

Art. 86 inciso d) de la LIG

d) Las pérdidas debidamente comprobadas, a juicio de la AFIP, originadas por delitos cometidos contra los bienes de explotación de los contribuyentes, por empleados de los mismos, **en cuanto no fuesen cubiertas por seguros o indemnizaciones.**

LOS GASTOS DE MOVILIDAD Y VIATICOS

Art. 86 inciso e) de la LIG

e) Los gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas en la suma reconocida por la AFIP.

LAS AMORTIZACIONES

Art. 86 inciso f) de la LIG

f) **Las amortizaciones por desgaste, agotamiento u obsolescencia** y las pérdidas por desuso, de acuerdo con lo que establecen los artículos pertinentes, excepto las comprendidas en el inciso l) del artículo 92 (DEDUCCIONES NO ADMITIDAS – AMORTIZACION DE AUTOMOVILES).

Observaciones:

El concepto de obsolescencia fue incorporado en la ley de impuesto a las ganancias por la reforma de la ley 27.430.

Art. 206 del D.R. de la LIG

Las amortizaciones cuya deducción admite el inciso f) del artículo 86 de la LIG, se deducirán anualmente a los efectos impositivos, aun cuando el contribuyente no hubiera contabilizado importe alguno por ese concepto y cualquiera fuere el resultado que arroje el ejercicio comercial.

GASTOS QUE SE DEBEN ACTIVAR

Art. 207 del D.R. de la LIG

LOS INTERESES NO SE PUEDEN ACTIVAR

El costo original de los bienes amortizables **comprende los gastos incurridos con motivo de la compra o instalación, excepto los intereses** reales o presuntos contenidos en la operación.

Los intereses sobre el capital invertido no serán computados a los efectos de la fijación del costo.

=====

CONDICION

Art. 86 segundo párrafo de la LIG

En los casos de los incisos c) (PERDIDAS EXTRAORDINARIAS) e inciso d) (DELITOS DE LOS EMPLEADOS), el decreto reglamentario fijará la incidencia que en el costo del bien tendrán las deducciones efectuadas.

=====

AMORTIZACION DE INMUEBLES.

Art. 87 de la LIG

El art. 87 de la LIG, se refiere a las amortizaciones de inmuebles.

2% ANUAL SOBRE LOS EDIFICIOS Y CONSTRUCCIONES

Art. 87 primer párrafo de la LIG

En concepto de **amortización de edificios y demás construcciones sobre inmuebles** afectados a actividades o inversiones que originen resultados alcanzados por el impuesto, **excepto bienes de cambio, se admitirá deducir el dos por ciento (2%) anual sobre el costo del edificio o construcción**, o sobre la parte del valor de adquisición atribuible a los mismos, teniendo en cuenta la relación existente en el avalúo fiscal o, en su defecto, según el justiprecio que se practique al efecto, hasta agotar dicho costo o valor.

LA AMORTIZACION SE PRACTICA DESDE EL TRIMESTRE DE LA AFECTACION

Art. 87 segundo párrafo de la LIG

A los fines del cálculo de la amortización a que se refiere el párrafo anterior, la misma deberá practicarse **desde el inicio del trimestre del ejercicio fiscal o calendario en el cual se hubiera producido la afectación del bien**, hasta el trimestre en que se agote el valor de los bienes o hasta el trimestre inmediato anterior a aquel en que los bienes se enajenen o desafecten de la actividad o inversión.

ACTUALIZACION

Art. 87 tercer párrafo de la LIG

El importe resultante **se ajustará** (ACTUALIZACION) conforme al procedimiento indicado en el inciso 2) del artículo 88. (BIENES MUEBLES AMORTIZABLES) (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

LA AFIP PODRA AUTORIZAR UNA AMORTIZACION SUPERIOR AL 2% ANUAL

Art. 87 cuarto párrafo de la LIG

La AFIP podrá admitir la aplicación de porcentajes anuales superiores al dos por ciento (2%), cuando **se pruebe fehacientemente que la vida útil de los inmuebles es inferior a cincuenta (50) años** y a condición de que se comunique a la AFIP tal circunstancia, en oportunidad de la presentación de la declaración jurada correspondiente al primer ejercicio fiscal en el cual se apliquen.

Art. 206 del D.R. de la LIG.

Las **amortizaciones** cuya deducción admite el **inciso f) del artículo 86 de la LIG**, se deducirán anualmente a los efectos impositivos, aun cuando el

contribuyente no hubiera contabilizado importe alguno por ese concepto y cualquiera fuere el resultado que arroje el ejercicio comercial.

Art. 86 inciso f) de la LIG

De las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de esta ley, también se podrán deducir:

AMORTIZACION POR DESGASTE, AGOTAMIENTO U OBSOLESCENCIA

Las **amortizaciones por desgaste, agotamiento u obsolescencia** y las pérdidas por desuso, de acuerdo con lo que establecen los artículos pertinentes, excepto las comprendidas en el inciso l) del artículo 92. (DEDUCCIONES NO ADMITIDAS – AMORTIZACION DE AUTOMOVILES).

Observaciones:

El concepto de obsolescencia fue incorporado en la ley de impuesto a las ganancias por la reforma de la ley 27.430.

GASTOS QUE SE DEBEN ACTIVAR

Art. 207 del D.R. de la LIG

LOS INTERESES NO SE PUEDEN ACTIVAR

El costo original de los bienes amortizables **comprende los gastos incurridos con motivo de la compra o instalación, excepto los intereses** reales o presuntos contenidos en la operación.

Los intereses sobre el capital invertido no serán computados a los efectos de la fijación del costo.

INMUEBLES CON VIDA UTIL MENOR A 50 AÑOS. PRUEBA

Art. 208 del D.R. de la LIG.

A los efectos previstos en el último párrafo del artículo 87 de la LIG, la prueba fehaciente relativa a la vida útil del inmueble deberá ponerse a disposición de la AFIP, en la oportunidad y forma que esta determine.

Si a juicio de la AFIP la prueba producida no fuera aceptable o resultara insuficiente, las diferencias de impuesto que pudieran surgir a raíz de la consideración de la vida útil prevista en el citado artículo, deberán ingresarse, con más las actualizaciones y accesorios que correspondan, en el tiempo y condiciones que aquel determine, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, resultaren aplicables.

=====

AMORTIZACION DE BIENES MUEBLES.

Art. 88 de la LIG

El **art. 88 de la LIG**, se refiere a las amortizaciones de bienes muebles.

Art. 88 primer párrafo de la LIG

En concepto de amortización impositiva anual para compensar el desgaste de los bienes -excepto inmuebles- empleados por el contribuyente para producir ganancias gravadas, se admitirá deducir la suma que resulte de acuerdo con las siguientes normas:

LA VIDA UTIL DE LOS BIENES MUEBLES LA DETERMINA EL CONTRIBUYENTE

1) Se dividirá el costo o valor de adquisición de los bienes por un número igual a los **años de vida útil probable de los mismos**.

La AFIP podrá admitir un procedimiento distinto (unidades producidas, horas trabajadas, etcétera) cuando razones de orden técnico lo justifiquen.

ACTUALIZACION DE LA AMORTIZACION

2) A la cuota de amortización ordinaria calculada conforme con lo dispuesto en el apartado anterior, o a la cuota de amortización efectuada por el contribuyente con arreglo a normas especiales, **se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 93**, referido a la fecha de adquisición o construcción que indique la tabla elaborada por la AFIP para el mes al que corresponda la fecha de cierre del período fiscal que se liquida.

El importe así obtenido será la amortización anual deducible. (RESPECTO DE LA ACTUALIZACION SE DEBE TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG).

BIENES INMATERIALES

Art. 88 segundo párrafo de la LIG

Cuando se trate de **bienes inmateriales amortizables** la suma a deducir se determinará aplicando las normas establecidas en el párrafo anterior. (BIENES MUEBLES AMORTIZABLES)

DETERMINACION DEL COSTO DE LOS BIENES MUEBLES AMORTIZABLES

Art. 88 tercer párrafo de la LIG

A los efectos de la determinación del valor original de los bienes amortizables, no se computarán las comisiones pagadas y/o acreditadas a entidades del

mismo conjunto económico, intermediarias en la operación de compra, salvo que se pruebe una efectiva prestación de servicios a tales fines.

Art. 206 del D.R. de la LIG.

Las **amortizaciones** cuya deducción admite el **inciso f) del artículo 86 de la LIG**, se deducirán anualmente a los efectos impositivos, aun cuando el contribuyente no hubiera contabilizado importe alguno por ese concepto y cualquiera fuere el resultado que arroje el ejercicio comercial.

Art. 86 inciso f) de la LIG

De las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de esta ley, también se podrán deducir:

AMORTIZACION POR DESGASTE, AGOTAMIENTO U OBSOLESCENCIA

Las **amortizaciones por desgaste, agotamiento u obsolescencia** y las pérdidas por desuso, de acuerdo con lo que establecen los artículos pertinentes, excepto las comprendidas en el inciso l) del artículo 92. (DEDUCCIONES NO ADMITIDAS – AMORTIZACION DE AUTOMOVILES).

Observaciones:

El concepto de obsolescencia fue incorporado en la ley de impuesto a las ganancias por la reforma de la ley 27.430.

Art. 92 inciso l) de la LIG

AMORTIZACION NO DEDUCIBLE

No serán deducibles, sin distinción de categorías:

AMORTIZACION DE AUTOMOVILES

l) Las amortizaciones y pérdidas por desuso a que se refiere el inciso f) del artículo 86, correspondientes a **automóviles** y el alquiler de los mismos (incluidos los derivados de contratos de leasing), en la medida que excedan lo que correspondería deducir con relación a automóviles cuyo costo de adquisición, importación o valor de plaza, si son de propia producción o alquilados con opción de compra, sea superior a la suma de pesos veinte mil (\$ 20.000) -neto del impuesto al valor agregado-, al momento de su compra, despacho a plaza, habilitación o suscripción del respectivo contrato según corresponda.

Lo dispuesto en este inciso no será de aplicación respecto de los automóviles cuya explotación constituya el objeto principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares).

GASTOS QUE SE DEBEN ACTIVAR

Art. 207 del D.R. de la LIG

LOS INTERESES NO SE PUEDEN ACTIVAR

El costo original de los bienes amortizables **comprende los gastos incurridos con motivo de la compra o instalación, excepto los intereses** reales o presuntos contenidos en la operación.

Los intereses sobre el capital invertido no serán computados a los efectos de la fijación del costo.

=====

JURISPRUDENCIA

Jurisprudencia relacionada con la deducción de pérdidas extraordinarias

PERDIDAS EXTRAORDINARIAS

ROQUE VASALLI SA CSJN DEL 13.05.1982

ASTRA CAPSA CSJN DEL 2.02.2011

ROQUE VASALLI SA CSJN DEL 13.05.1982

En materia de deducciones de perdidas extraordinarias, se puede consultar el siguiente fallo:

En el fallo **“Roque Vasalli SA”** de la CSJN de fecha 13/05/1982, se trataba de la deducción del importe pagado en concepto de rescate por el secuestro extorsivo del presidente de la sociedad. La CSJN admitió la deducción,

Del relato de los hechos de la causa se puede ver que:

“la Sala B de la Cámara Federal de Apelaciones de Rosario confirmó la sentencia de instancia que hizo lugar a la demanda deducida contra la DGI, tendiente a obtener la devolución de la suma de \$ 12.197.055, abonada por Roque Vasalli SA, en virtud de haberse admitido como gasto deducible el monto que esta empresa pagó en calidad de rescate para lograr la liberación de su presidente que fuera sometido a un secuestro extorsivo, bajo amenaza de muerte”.

A la hora de encuadrar la deducción dentro del marco normativo de la LIG, la CSJN entiende que:

“pueden señalarse dos excepciones que no constituían "gastos necesarios" sino pérdidas del capital fuente. Las deducciones aludidas se hallaban contempladas en el art. 88, incs. c) y d) (HOY ART. 92 INCISO C) Y D) DE LA LIG). El primero admitía la detracción de "las pérdidas extraordinarias sufridas por caso

fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias, como incendios, tempestades u otros accidentes o siniestros, en cuanto no fuesen cubiertos por seguros o indemnizaciones". El inc. d) se refería a "las pérdidas debidamente comprobadas, a juicio de la Dirección, originadas por delitos cometidos contra los bienes de explotación de los contribuyentes, por empleados de los mismos, en cuanto no fuesen cubiertas por seguros e indemnizaciones".

De estas normas interesa el caso planteado en la primera, pues en ella se ha basado el a quo para admitir la deducción del importe abonado por la empresa para rescatar a su presidente del secuestro extorsivo a que fuera sometido".

A la hora de analizar el concepto de pérdidas extraordinarias sobre los bienes que producen ganancias, la CSJN entiende que:

"cuando la ley 20628 se refería a "las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias", no debe entenderse esta última expresión limitada a los objetos materiales -bienes propiamente dichos- en un sentido estricto (inmuebles, instalaciones, maquinarias, materias primas, productos acabados, etc.). Económicamente hablando, tal como corresponde según la regla de interpretación del art. 11 de la ley 11683 (doctrina de "Ika Renault SAICyF s/recurso de apelación" del 25/2/1982, consid. 6º), quedan igualmente comprendidos en el concepto de "bien" los objetos inmateriales (acción del trabajo, prestación de servicios). La característica que ambos medios ofrecen es la de ser capaces de satisfacer una necesidad humana.

Por lo demás, cuando la norma que se analiza menciona expresamente "a los bienes que producen ganancias", la determinación de éstos debe hacerse dentro del proceso productivo que se cumple en toda empresa industrial o comercial; y en él los factores de producción son: el elemento material (capital: fijo y circulante) y el elemento humano (trabajo: directivo, ejecutivo, empleados y obreros).

De la conjunción de estos elementos fluye la renta. De ahí, que no deba decirse que sólo tiene origen en el capital materializado en los inmuebles, maquinarias, etc., sino también en la parte del mismo relacionada con la organización de la producción; dentro de ésta, las funciones directivas y de ejecución se caracterizan por la importancia que revisten. Mediante su acción sobre los recursos industriales o comerciales se logran las ganancias o beneficios.

Si de acuerdo con la ley son deducibles "las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias", y entre éstos -en sentido económico- se insertan los originados en factores humanos de producción, no parece dudoso que la suma pagada por la actora para rescatar a su presidente del secuestro a que fue sometido pudo ser deducida de la ganancia bruta de la empresa en la determinación del beneficio neto".

ASTRA CAPSA CSJN DEL 2.02.2011

DEDUCCION DE UNA PERDIDA EXTRAORDINARIA POR ACCIDENTE EN UN POZO PETROLERO

La firma tiene la concesión para la exploración y explotación de yacimientos de hidrocarburos.

El tema en discusión es la deducción de una pérdida extraordinaria, por los gastos realizados para controlar el accidente ocurrido durante la perforación de uno de los pozos del yacimiento de hidrocarburos.

El TFN revoco la determinación de oficio.

La CNACAF revoco la sentencia del TFN y por lo tanto convalido la determinación de oficio.

La CSJN confirma la sentencia de la Cámara y por lo tanto confirma la determinación de oficio.

“1°) Que **el Tribunal Fiscal de la Nación dejó sin efecto la resolución mediante la cual la Administración Federal de Ingresos Públicos determinó de oficio las obligaciones tributarias de la empresa Astra CAPSA en el impuesto a las ganancias -períodos fiscales 1993 a 1996-, calculó los intereses resarcitorios correspondientes y le aplicó una multa con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683 (fs. 223/225).**

PERDIDA EXTRAORDINARIA POR UN ACCIDENTE OCURRIDO DURANTE LA PERFORACION DE UN POZO DEDUCCION (ABANDONO TEMPORARIO VS ABANDONO DEFINITIVO DEL POZO)

*Para fundar tales determinaciones el ente recaudador impugnó la deducción realizada por la empresa, con carácter de **pérdida extraordinaria** imputable al período fiscal 1993, de los **gastos realizados para controlar el accidente ocurrido durante la perforación de uno de los pozos del yacimiento de hidrocarburos cuya exploración y explotación tiene en concesión**. En el acto determinativo de oficio, **la AFIP-DGI entendió que como el pozo en cuestión se hallaba en estado de abandono temporario desde el control del siniestro** -para lo cual tuvo en cuenta las pautas fijadas por la **resolución 5/95 de la Secretaría de Energía, Transporte y Comunicaciones**- la empresa **sólo podía efectuar la deducción de las erogaciones incurridas una vez que se produjese su abandono definitivo**, sobre la base de lo dispuesto en la **circular (DGI) 1079/79** que establece que cuando se determine la imposibilidad de encarar la explotación económica de los bienes respectivos corresponde computar su costo en el ejercicio fiscal en que ello ocurra (fs. 44/58).*

SENTENCIA DEL TFN. SE ADMITIO LA DEDUCCION.

2º) Que el Tribunal Fiscal juzgó que **la empresa se encontraba facultada para deducir en forma inmediata las erogaciones**, por surgir de la prueba reunida en autos -en especial el peritaje técnico producido por los expertos propuestos por la actora- que el procedimiento de contingencia llevado a cabo por la empresa para paliar el incendio desatado en el pozo impedía su reutilización posterior, lo que configuraba su abandono en forma definitiva (fs. 224 vta. in fine).

SENTENCIA DE LA CAMARA. NO ADMITIO LA DEDUCCION.

3º) Que la Sala IV de **la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal** -que intervino en la causa en virtud de la apelación deducida por la AFIP- **revocó lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación** (fs. 287/288 vta.).

Para así decidir el a quo estimó que no resultaba procedente la deducción como pérdida extraordinaria de los gastos aludidos, al entender que el art. 82 -inc. c- (HOY ART. 86 INCISO C) DE LA LIG) de la ley de impuesto a las ganancias establece como **requisito para el cómputo impositivo de los gastos extraordinarios** allí contemplados **que el bien afectado por el siniestro se encuentre en estado de producción de rentas, lo que no sucedía con el pozo petrolero que se hallaba en exploración, sin haber generado ganancias.**

(..)

SENTENCIA DE LA CSJN

5º) Que la cuestión central por decidir en la presente causa consiste en establecer si los desembolsos de dinero -descontadas las sumas cobradas en concepto de seguros- efectuados por Mexpetrol Argentina S.A. (absorbida primero por **Astra** S.A. y luego ésta por YPF S.A.) para controlar el accidente suscitado en uno de los pozos petroleros operados por la empresa resultan deducibles de las ganancias brutas a fin de llegar a la ganancia neta sujeta a impuesto bajo la ley del tributo (ley 20.628, t.o. -1986-).

RELATO DE LOS HECHOS

6º) Que no es objeto de controversia que **la empresa actora había iniciado a mediados de septiembre de 1993 la perforación del pozo** de avanzada EPn a-1007 en el yacimiento 'El Portón', Provincia de Neuquén, y que **el 3 de octubre de ese mismo año el pozo entró en surgencia expulsando los fluidos internos en forma descontrolada, lo que requirió la realización de una serie de trabajos especiales** -incluida la perforación de un pozo de alivio a 300 metros al sudeste de aquél con el que logró conectarse a una profundidad de 1142,50 metros- **que permitió el control definitivo de la situación el 24 de diciembre del mismo año, es decir 83 días después de producido el accidente** (cfr. informe preparado el 16/11/95 por la Dirección de Exploración y Explotación dependiente de la Dirección Nacional de Recursos en la órbita de la Subsecretaría de Energía obrante a fs. 14/20 del expediente C.O.D. n° 870/2 agregado por cuerda; peritaje técnico de fs. 159/188 y aclaraciones de fs. 195/196). Tampoco se halla en discusión que **a la fecha del siniestro el yacimiento contaba con otros pozos en estado de operación y explotación** (cfr. Memoria de los Estados contables de Mexpetrol S.A. -puntos 'Producción' e

1202

'Inversiones'- correspondientes al ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 1993 obrantes en el expediente de la orden de intervención n° 1669-1 (fs. 14/15) agregado por cuerda, y dichos de la actora de fs. 357 vta.).
(..)

ANALISIS DEL ART. 86 INCISO C) DE LA LIG. NO CORRESPONDE SU APLICACIÓN.

8º) Que, en tales condiciones, corresponde destacar que **el supuesto de autos no es susceptible de ser examinado bajo la norma del art. 82, inc. c** (HOY ART. 86 INCISO C) DE LA LIG), de la ley de impuesto a las ganancias **porque en ella se prevé la deducción de pérdidas y no la de gastos**, como ocurre en las presentes actuaciones. Sin embargo, en la sentencia apelada se entiende que la norma citada "es específica para el caso de las erogaciones extraordinarias (como son las originadas en un incendio, supuesto de autos y al que expresamente se alude en esa norma), y ... en ella se impone como requisito para el cómputo impositivo de la pérdida, el de que el bien afectado esté en estado de producción de rentas (confr., en el mismo sentido, conclusión a la que arribó el tribunal a quo)", infiriéndose que como "el pozo en donde se generó el siniestro no produjo ganancias, tampoco corresponde deducción alguna" (sentencia de cámara, fs. 288 vta., consid. VII, el subrayado corresponde al Tribunal).

En efecto, la norma en cuestión dispone que " De las ganancias [brutas] de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de esta ley, también se podrán deducir: ... c) las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias, como incendios, tempestades u otros accidentes o siniestros, en cuanto no fuesen cubiertas por seguros e indemnizaciones" (art. 82, inc. c, ley 20.628 -t.o. 1986-, el subrayado corresponde al Tribunal).

En tal inteligencia, **la deducción de pérdidas extraordinarias comprende situaciones que técnicamente no son "gastos necesarios" por tratarse de pérdidas del capital fuente** (cfr. causa "Roque Vassalli S.A.", Fallos: 304:661, consid. 6º), y por lo tanto, no constituyen, de por sí, un desembolso de dinero, sino que se relacionan con supuestos que importan la disminución del valor -o la desaparición- de bienes que producen ganancias o que se encuentran afectados a la explotación (cfr. causa "Citibank, N.A.", Fallos: 323:1315, consid. 7º).

ANALISIS DEL ART. 23 DE LA LIG. SI CORRESPONDE SU APLICACIÓN.

9º) Que, en cambio, **corresponde encuadrar el caso sub examine en el art. 17** (HOY ART. 23 DE LA LIG) de la ley del tributo que dispone que para " establecer la ganancia neta [sujeta a impuesto] se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga", y en su art. 80 en cuanto establece que " los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina".

Es del caso puntualizar, como lo sostuvo esta **Corte** en la citada causa "**Roque Vassalli S.A.**", que la ley 20.628 no mantuvo un criterio riguroso, particularmente en las ganancias de la tercera categoría, en cuanto al carácter 'necesario' de los gastos, como ocurría con la ley 11.682, sino a través de la finalidad económica de aquéllos (Fallos: 304:661, consid. 7º).

En función de lo anteriormente expuesto **cabe concluir que toda vez que la mina es fuente productora de ganancias gravadas** (cfr. arg. doctrina de Fallos: 220:939) y que **los yacimientos de hidrocarburos constituyen una especie de ellas** (cfr. arg. Fallos: 170:274; 301:341; 311:1265; Código de Minería, Apéndice -"Del régimen legal de las minas de petróleo e hidrocarburos fluidos"- art. 1º; ley 17.319, art. 8º), **las erogaciones incurridas por la empresa actora destinadas a detener la salida descontrolada de la sustancia mineral del yacimiento revisten el carácter de gastos necesarios para mantener y conservar la fuente de las ganancias gravadas por el tributo.**

10) Que al tratarse pues, de uno de los gastos cuya deducción admite la ley queda por determinar el modo y oportunidad en que la empresa se encontraba facultada para restarlos de la ganancia bruta.

TRATAMIENTO DE LAS AMORTIZACIONES

A tal fin, resulta necesario remitirse a las **normas que regulan el sistema de amortización aplicable en la explotación de minas, canteras, bosques y bienes análogos** (art. 75, ley 20.628 -t.o. 1986-, art. 84 del dto. 2353/86 -reglamentario de la ley del tributo-, resolución general DGI 2165/79 y circular DGI 1079/79). Dicho sistema admite deducir el valor impositivo del bien [la mina] - formado por su costo atribuible [aspecto éste reglamentado por la resolución general DGI 2165/79] más los gastos incurridos para obtener la concesión- en forma proporcional al agotamiento de la sustancia productora de la renta (art. 75, ley 20.628 -t.o. 1986-). El monto de amortización anual deducible se obtiene multiplicando el valor unitario de agotamiento -obtenido mediante la división del valor impositivo de la mina por el número de unidades que el contribuyente calcule extraer de ella a lo largo de la concesión- por las unidades de producción extraídas en el período fiscal de que se trate (art. 84, dto. 2353/86, [art. 87 de la actual reglamentación]).

En uso de sus facultades reglamentarias el organismo recaudador fijó mediante la resolución general (DGI) 2165/79 -referente al art. 91 del texto reglamentario anterior, que luego pasó como art. 84 del dto. 2353/86- el costo atribuible de los bienes objeto de amortización compuesto por "el valor de todas las erogaciones relativas al estudio, descubrimiento y/o exploración de los yacimientos y fuentes naturales, realizadas hasta la determinación de la posibilidad de encarar o no su explotación económica, inclusive, computándose en su caso los gastos incurridos para obtener la concesión". A su vez, en la circular (DGI) 1079/79 se señaló que "cuando se determine la imposibilidad de encarar la explotación económica de los bienes respectivos, el costo atribuible a los mismos, debidamente actualizado, deberá computarse en el ejercicio fiscal en que tal hecho ocurra".

Cabe puntualizar que el reseñado método de amortización es el empleado por la empresa actora en la confección de sus balances, en los que se alude a aquél como el "método del 'costo total'", en función del cual "todos los costos incurridos en la exploración y desarrollo de dichas propiedades son activados cuando se incurre en ellos y amortizados por el método de agotamiento en función de los metros cúbicos de hidrocarburos extraídos a partir del mes de puesta en marcha de cada bien, sobre el total de reservas probadas desarrolladas, consideradas en las mencionadas áreas" (cfr. Nota 1 "Bases de preparación y presentación de Estados Contables" a los estados contables de Mexpetrol Argentina S.A. correspondientes al ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 1993, agregados a fs. 12/42 del expediente de la orden de intervención n° 1669-1 agregado por cuerda).
(..)

MOMENTO DE IMPUTACION DE LA AMORTIZACION

12) Que en atención a las citadas pautas interpretativas y sobre la base del juego armónico de las normas antes reseñadas surge que **los gastos que componen el costo atribuible de la mina sólo pueden amortizarse a partir del momento en que se determine la posibilidad de encarar la explotación económica del bien** (resolución general DGI 2165/79). En su defecto, **tales gastos deben imputarse como gasto deducible íntegramente en el ejercicio fiscal en que se determine la imposibilidad de encarar su explotación** (circular DGI 1079/79; art. 18, ley 20.628 -t.o. 1986-). De lo expuesto se infiere, a contrario sensu, que **en tanto el contribuyente no determine la viabilidad o la inviabilidad de la explotación del bien -o de la parte de éste que corresponda de acuerdo con el proceso productivo de que se trate-, tampoco podrá imputar el gasto a él relacionado** -tomando en cuenta su finalidad económica tal como se expone en el considerando 8º- **hasta tanto no adopte la decisión correspondiente.**

CONCLUSION DE LA CSJN

13) Que, en dicha inteligencia, puede concluirse de las pruebas incorporadas a estas actuaciones que **el criterio de imputación del gasto por la empresa actora al período fiscal 1993 no se compadece con la conducta que ella desplegó luego de controlado el accidente, ya que lejos de determinar la imposibilidad de explotación del área del yacimiento involucrada, mantuvo viva la expectativa de su habilitación -no concretada-** mediante una vía alternativa.

Ello queda corroborado por la **decisión del directorio de la sociedad de persistir en el intento de explotar dicha área del yacimiento mediante el desvío del pozo accidentado a un pozo productor.** Así, en la memoria a sus estados contables el órgano de administración de la sociedad destacó que "durante el ejercicio bajo examen, se finalizó con la perforación del pozo EPn-1003 y se perforaron los pozos EPn-1004, EPn-1005, EPn-1006 y EPn-1007. En este último se generó una situación de descontrol que pudo finalmente normalizarse a través de un pozo de alivio manteniéndoselo en observación con

miras a ejecutar un programa de redireccionamiento para su transferencia a un pozo productor en tanto y en cuanto las circunstancias hicieran aconsejable el procedimiento", agregando que en el programa de actividades del año 1994 siguiente "está prevista la perforación de seis pozos de desarrollo y dos de exploración y eventualmente, el desvío a productor del pozo EPn-1007" (cfr. memoria a los estados contables de Mexpetrol Argentina S.A. correspondientes al ejercicio fiscal cerrado el 31/12/93, fs. 14/16 del expediente de la orden de intervención nº 1669-I, agregado por cuerda, el subrayado es el Tribunal).

De otro lado, aun cuando los estados contables correspondientes a los ejercicios fiscales cerrados al 31 de diciembre de 1994, 1995 y 1996 contienen información generalizada sobre la producción de los pozos ubicados en el yacimiento "El Portón" y no especifican la concreta evolución operativa del pozo analizado (cfr. fs. 283/311 -ejercicio fiscal cerrado al 31/12/94-, fs. 312/345 -ejercicio fiscal cerrado al 31/12/95- y fs. 346/385 -ejercicio fiscal cerrado al 31/12/96-, exp. adm. cit.), tampoco surge de los antecedentes probatorios que la empresa manifestara su inequívoca voluntad de renunciar a la explotación de dicha área del yacimiento. Muy por el contrario, **a fines del año 1999 la empresa reconoció expresamente que " el pozo de referencia se encuentra en el estado de abandono temporario desde el 24 de diciembre de 1993" anunciando que " se procederá a su abandono definitivo durante el año 2000"** lo que ratificó en mayo de 2000 al señalar que "[desde el 24/12/93] y hasta la fecha, el pozo quedó inactivo y, tal como surge de la nota enviada por Astra a la Secretaría de Energía de la Nación el día 7 de diciembre de 1999, durante el año 2000 se procederá a su abandono definitivo" (cfr. nota dirigida por el gerente de la empresa del yacimiento el 7/12/99 a la Secretaría de Energía, fs. 408 del exp. adm. cit.; y escrito de contestación de vista y descargo del contribuyente ante la AFIP-DGI frente al sumario instruido por la administración tributaria, fs. 551 del exp. adm. cit.). Desde tal perspectiva **no puede pasarse por alto que el reconocimiento del carácter 'temporario' que la empresa asignó al abandono del pozo en sus declaraciones importa, en esencia, el mantenimiento de la expectativa respecto a su eventual reutilización** (resolución 5/96 de la Secretaría de Energía, Transporte y Comunicaciones, art. 1º - Anexo I, Capítulo V: Técnicas recomendadas para el abandono de pozos, pto. 1: Abandono temporario), y con ello, la consecuente posibilidad de explotar la zona del yacimiento por él comprendida.

No obsta a tales conclusiones que el peritaje técnico afirme que "en las condiciones presentes al día 31 de diciembre de 1993, el pozo era imposible de recuperar y poner en producción, al menos desde el punto de vista de una prudente y razonable ecuación técnico-económica" (fs. 186) toda vez que su objeto se circunscribió exclusivamente a informar "si el pozo EPn a-1007 [...] se encuentra en estado de abandono, detallando sus condiciones" (fs. 182), limitándose con ello a evaluar la viabilidad de extracción de petróleo por esa concreta vía, examen que resulta irrelevante para conocer la postura que había asumido la empresa respecto a la explotación potencial del área del yacimiento en cuestión.

(..)

Por ello, en virtud de los fundamentos expuestos en la presente, **se confirma la sentencia apelada**, excepto en lo relativo a la multa, que se deja sin efecto, y a

la imposición de costas, las que se distribuyen por su orden en todas las instancias (arts. 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase”.

=====

Jurisprudencia relacionada con la deducción de intereses del impuesto a los réditos

SOCIEDAD ARGENTINA DE EDIFICACION SA CSJN DEL 12.7.1967

INTERESES DE IMPUESTO A LOS REDITOS

En materia de deducciones de intereses, se puede consultar el siguiente fallo:

En el fallo “**Sociedad Argentina de Edificación SA**” de la CSJN de fecha 12/07/1967, se trataba de la deducción de los intereses del impuesto a los réditos. La CSJN admitió su deducción.

Se discutía “*si los intereses que abonó la actora a la referida Dirección sobre el importe de su deuda por impuesto a los réditos, en razón de la prórroga que se le acordó para proceder al pago, deben deducirse en su balance impositivo, a los efectos de determinar el monto imponible*”.

La Corte a la hora de admitir la deducción, fundamentó la misma en los siguientes términos:

“**Que el art. 62, inc. a), de la ley 11.682 (T.O. 1960), permite a tal fin la deducción de "los intereses de las deudas", sin discriminación alguna. Siendo así, no parece dudoso que los discutidos en autos caen dentro de ese concepto general, pues responden a la deuda impositiva que, en su momento, tuvo la actora con la apelante. En coincidencia con esta interpretación el decreto 435/63, en su art. 1º, inc. 2º, agregó al art. 15 de la reglamentación de la ley 11.682 el siguiente párrafo: "Los intereses de prórroga por el pago de los gravámenes serán deducibles en el balance impositivo de acuerdo al sistema seguido para la imputación de gastos"**.

Agregando luego el máximo tribunal de justicia:

“**Que con referencia a las razones aducidas para sostener lo contrario cabe señalar que ellas suponen la agregación de un distingo no marcado en la ley y que, además, se apoyan principalmente sobre un principio de derecho común -lo accesorio sigue a lo principal- que no es de estricta aplicación en la materia del derecho tributario.**

En efecto: si bien es cierto que lo pagado en concepto de impuesto a los réditos no puede deducirse con arreglo a lo que expresamente dispone el art. 66, inc. d), de la ley 11.682, no cabe inferir de allí la inexcusabilidad de análogo tratamiento para los intereses que se liquiden sobre tales sumas.

Ello así, porque los intereses a que da lugar la prórroga cumplen una función económica distinta; son en realidad erogaciones financieras que permiten disponer temporariamente del capital que no se ingresa al Fisco y que el contribuyente mantiene en su poder, utilizándolo para la realización y conservación de la renta”.

Lo expuesto por la CSJN en materia de impuesto a los réditos, resulta de aplicación en el caso del impuesto a las ganancias.

=====

Jurisprudencia relacionada con la deducción de amortizaciones

AMORTIZACIONES

TELINTAR SA CSJN DEL 22.05.2012

TELINTAR SA CNACAF SALA IV DEL 25.09.2009

TELINTAR SA TFN SALA B DEL 28.07.2005

OLEODUCTOS DEL VALLE S.A. C.S.J.N. DEL 16.02.2010

TRANSPORTE AUTOMOTORES PLUSMAR S.A. C.N.A.C.A.F. SALA “III” DEL 06/10/09

TRANSPORTE AUTOMOTORES PLUSMAR S.A. T.F.N. SALA “A” DEL 30/11/05

CENTRALES TERMICAS PATAGONICAS SA C.N.A.C.A.F. SALA “II” DEL 26.02.09

OLEODUCTO TRASANDINO ARGENTINA SA CSJN DEL 08.04.2008

CEP SA CNACAF SALA I DEL 30.08.2005

ALTO PALERMO SHOPPING ARGENTINA SA TFN SALA D DEL 11.04.2005

CENTRAL COSTANERA SA TFN SALA C DEL 29.6.2001

ASTRA CAPSA CSJN DEL 2.02.2011

TELINTAR SA CSJN DEL 22.05.2012

En materia de deducción de amortizaciones, se puede consultar el siguiente fallo:

En el fallo “**Telintar SA**” de la CSJN de fecha 22/05/2012, se trataba de la deducción de la amortización de la fibra óptica. El tema en discusión era la vida útil de la fibra óptica. La CSJN admitió su deducción teniendo en cuenta la obsolescencia.

Téngase presente que la ley 27.430 modificó el art. 82 inciso f) de la LIG (HOY ART. 86 INCISO F) DE LA LIG), incorporando el concepto de obsolescencia.

El TFN confirma la determinación de oficio.

La CNACAF revoca la sentencia del TFN.

La CSJN confirma la sentencia de la CNACAF

En la causa se discute la duración de la vida útil de la fibra óptica, y si para determinar la vida útil se debe tener en cuenta la obsolescencia.

LA SALA B DEL TRIBUNAL FISCAL CON FECHA 28.07.2005, CONFIRMO LA DETERMINACION DE OFICIO

El Tribunal Fiscal de la Nación confirmó, por mayoría, la resolución de la AFIP que determinó de oficio la obligación tributaria en el impuesto a las ganancias de los ejercicios fiscales 1995 a 1999.

Por otro lado revocó la aplicación de la multa y de los intereses resarcitorios.

El ajuste se originó en la diferencia de criterios respecto del plazo de amortización de **cables submarinos de fibra óptica**: la AFIP entendió que la vida útil que debía computarse era de veinte años y no quince, como lo había calculado la actora.

El tribunal consideró, que para establecer el plazo de amortización **debía tenerse en cuenta únicamente el “desgaste puro”, esto es, “el envejecimiento que sufren los bienes por su utilización normal** en la actividad a la que están destinados, de acuerdo con lo que dispone el artículo 82, inciso f, de la ley de impuesto a las ganancias.

Entendió que **“el factor obsolescencia”, es decir, “la pérdida de utilidad relativa de los bienes causada por el avance tecnológico” no era computable**, porque la obsolescencia normalmente ocasiona el “desuso”, contemplado en el art. 66 de la ley del impuesto y en el art. 95 del reglamento, normas que dan al contribuyente la opción de seguir amortizando el bien anualmente hasta la total extinción del valor original o imputar la diferencia entre el bien aún no amortizado y el precio de venta en el balance impositivo del año en que ésta se realice.

El Tribunal examinó el material probatorio reunido en la causa, **prescindiendo de los peritajes e informes que tuvieron en cuenta el “factor obsolescencia” como elemento prioritario para estimar la duración de la fibra óptica**, y teniendo en consideración únicamente la medida del “factor desgaste puro”. De tal manera, **convalidó el criterio empleado por la AFIP, al sostener que el plazo de vida útil del bien de uso “fibra óptica” empleado por la actora es de veinte años.**

LA SALA IV DE LA CAMARA CON FECHA 25.06.09, REVOCA LA SENTENCIA DEL TFN Y LA DETERMINACION DE OFICIO

La Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó lo decidido por el Tribunal Fiscal y, dejó sin efecto el ajuste efectuado por la AFIP.

Entendió que **para establecer la vida útil de un bien debe considerarse, entre otros elementos, el factor obsolescencia**. Fundó tal conclusión en el **informe producido por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires** que, a su vez, se sustentó en una **resolución técnica de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas**.

Examinó los distintos informes producidos en autos y puso de relieve que de ellos resultan plazos de amortización menores al pretendido por la AFIP.

Llegó a la conclusión de que **el acto determinativo del impuesto carecía de suficientes fundamentos como para modificar la amortización calculada por la actora respecto de las fibras ópticas submarinas**.

SENTENCIA DE LA CORTE (Confirma la sentencia de Cámara y revoca la determinación de oficio).

EL TFN CONFIRMO LA RESOLUCION DE LA AFIP

“el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó, por mayoría, la resolución por la cual la Administración Federal de Ingresos Públicos determinó de oficio la obligación tributaria de la actora frente al impuesto a las ganancias correspondiente a los ejercicios fiscales 1995 a 1999.

(..)

El ajuste efectuado se originó en la diferencia de criterios respecto del plazo de amortización de cables submarinos de fibra óptica: el organismo recaudador entendió que la vida útil que debía computarse para dicho bien de uso era de veinte años y no quince, como lo había calculado la actora para liquidar el impuesto en sus declaraciones juradas”.

LA CNACAF REVOCO LA SENTENCIA DEL TFN

“la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó lo decidido por el Tribunal Fiscal y, en consecuencia, dejó sin efecto el ajuste efectuado por la AFIP. Para decidir en el sentido indicado, la alzada entendió que para establecer la vida útil de un bien debe considerarse, entre otros elementos, el factor obsolescencia. Fundó tal conclusión en el informe producido por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires que, a su vez, se sustentó en una resolución técnica de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Desde tal perspectiva, examinó los distintos informes producidos en autos y puso de relieve que de ellos resultan plazos de amortización menores al pretendido por la AFIP. Por lo tanto, llegó a la conclusión de que el acto determinativo del impuesto carecía de suficientes

1210

fundamentos como para modificar la amortización calculada por la actora respecto de las fibras ópticas submarinas”.

La CSJN a la hora de confirmar la sentencia de la CNACAF, y por lo tanto revocar la determinación de oficio, entiende que:

“6º) Que en primer lugar cabe puntualizar que la **ley del impuesto** (ley 20.628 y sus modif.) **permite deducir** de las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta **“las amortizaciones por desgaste y agotamiento y las pérdidas por desuso”** (art. 82, inc. f) (HOY ART. 86 INCISO F) DE LA LIG). Por su parte, el art. 84 (HOY ART. 88 DE LA LIG) establece ciertas reglas con arreglo a las cuales es admisible la deducción en concepto de "amortización impositiva anual para compensar el desgaste de los bienes empleados por el contribuyente para producir ganancias gravadas". A tal fin dispone, **en lo que tiene relevancia para el caso de autos, que "se dividirá el costo o valor de adquisición de los bienes por un número igual a los años de vida útil probable de los mismos"** (punto 1º).

7º) Que al respecto corresponde poner de relieve que -con excepción de las previsiones del art. 83 (HOY ART. 87 DE LA LIG) referentes a inmuebles- **ni la ley ni la reglamentación fijan la vida útil computable para cada tipo de bien, ni establecen pautas para su cálculo**. Con relación a ello, debe observarse asimismo que **la ley se refiere a la vida útil "probable" de los bienes**. En tales condiciones -es decir, **ante la ausencia de toda precisión normativa y al no exigir la ley más que una estimación "probable"**- **debe entenderse que la determinación de la vida útil de los bienes de uso a los fines de la amortización ha sido deferida, en principio, a la estimación que razonable y ponderadamente efectúe el contribuyente**. Si bien tal estimación se verá reflejada en el cálculo del impuesto contenido en la declaración jurada y es innegable, por lo tanto, que la administración tributaria tiene facultades para impugnarla (art. 13 de la ley 11.683), corresponde concluir, sobre la base de lo precedentemente señalado, que **para descalificar el plazo de amortización establecido por el contribuyente, la AFIP debe apoyarse en motivos categóricos, que demuestren claramente la ausencia de razonabilidad en el cálculo de la vida útil efectuado por el contribuyente** o su notorio apartamiento de los criterios contables usualmente seguidos a tal fin.

8º) Que a lo expuesto cabe agregar que **el concepto de “vida útil” alude en realidad al lapso durante el cual el bien es utilizable en condiciones económicamente provechosas**; es decir, no se trata de establecer el tiempo durante el cual el bien puede ser usado, sino aquél en el que su uso resulte eficiente desde el punto de vista económico, cuyo plazo naturalmente puede resultar más breve. En síntesis, **el tiempo que debe estimarse es el de la “vida económicamente útil”** (confr. 0.73.XLII “Oleoducto Trasandino Argentina S.A. c/ DGI”, considerando 8º, sentencia del 8 de abril de 2008 y 0.125. XLIII. “Oleoductos del Valle S.A. c/ DGI”, considerando 7º, sentencia del 16 de febrero de 2010).

NO SE VEN RAZONES PARA EXCLUIR LA OBSOLECENCIA

9º) Que en ese contexto **no se advierten razones que lleven a excluir de los factores a tener en cuenta para estimar la vida económicamente útil de los bienes a la obsolescencia, entendida como la depreciación que estos pueden tener a causa de innovaciones tecnológicas.** Por el contrario, y especialmente **en determinados sectores de industrias o servicios en los que es constante el avance técnico -como el de las telecomunicaciones- resulta indudable que no podría ser desatendida esa realidad para el cálculo de la amortización** de los bienes respectivos, máxime ante la ausencia de una norma que prohíba proceder de ese modo. Por lo demás, la conclusión expuesta es la que mejor concilia con el propósito de la amortización, consistente en la necesidad de cubrir la disminución gradual del valor de uso de los bienes afectados a una actividad económica y, **en última instancia, en la mejor observancia del principio de capacidad contributiva.**

SE DEBE TENER EN CUENTA EL CRITERIO ESTABLECIDO POR LA FACPCE Y POR EL CPCECABA

10º) Que asimismo debe ponderarse -tal como lo puso de relieve el a quo- que la conclusión expuesta es concorde con el criterio establecido en las **resoluciones técnicas 10 y 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas**, según se afirma en el informe del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires obrante a fs. 586/588, en el que **-mediante remisión a las citadas normas contables profesionales- se expresa que "para el establecimiento de la vida útil de los bienes de uso es importante considerar -entre otros- los factores de obsolescencia del bien"** (fs. 586).

11º) Que sentado lo que antecede, **no resulta atendible el argumento de la AFIP en cuanto a que lo relativo a la obsolescencia resultaría ajeno a la deducción contemplada por el art. 82, inc. f (HOY ART. 86 INCISO F) DE LA LIG), de la ley del impuesto a las ganancias y tendría su cauce en el procedimiento reglado en el artículo 66 de esa ley (HOY ART. 70 DELA LIG INSTITUTO DEL DESUSO), que otorga al contribuyente la posibilidad de optar entre seguir amortizando anualmente los bienes que quedan fuera de uso hasta la total extinción del valor original, o bien imputar la diferencia del importe aun no amortizado con el precio de venta, en el balance impositivo del año en que esta se realice.**

En efecto, el citado artículo 66 prevé una solución para el caso en que se produce la desafectación del bien mueble amortizable de la actividad generadora de ganancias, pero **no hay motivos para entender que esa norma excluye la posibilidad de que se compute la obsolescencia como un factor a tener en cuenta para el cálculo de la vida útil probable de un bien** a los fines de cubrir la disminución gradual de su valor mediante la deducción prevista en el editado inciso del art. 82.

12º) Que en tales condiciones, al resultar de todo lo expuesto que **no corresponde excluir la consideración de la obsolescencia como uno de los factores a tener en cuenta para establecer la vida útil probable de los bienes**, debe estarse a las conclusiones de la cámara en cuanto a que -sobre la

*base del examen de las distintas pruebas reunidas en autos- entendió que **el acto determinativo carecía de suficientes fundamentos como para modificar la amortización calculada por la actora respecto de las fibras ópticas submarinas.***

***Por ello, se confirma la sentencia apelada.** Con costas. Notifíquese y devuélvase. — Ricardo Luis Lorenzetti. — Elena I. Highton de Nolasco. — Carlos S Fayt. — Juan Carlos Maqueda.*

OLEODUCTOS DEL VALLE S.A. C.S.J.N. DEL 16.02.2010

El TFN revoca la determinación de oficio.

La CNACAF confirma la sentencia del TFN.

La CSJN confirma la sentencia de la CNACAF.

Se trata de la amortización de los oleoductos y de las estaciones de bombeo.

Para la AFIP se debió haber calculado la amortización de los bienes en función de los 35 años que prevé el artículo 41 de la ley 17319 -L. de hidrocarburos- por haber sido otorgada la concesión del transporte bajo dicha normativa.

El TFN consideró que para determinar el plazo de amortización debía estimarse la vida útil del bien.

Para el TFN como se trata de bienes utilizados por un propietario anterior, la vida útil depende de consideraciones, análisis y cálculos que debe practicar el responsable de la explotación con el asesoramiento de expertos cuando lo justifique la envergadura y costo de los bienes.

Si bien la ley 17319 dispone que todas las concesiones de transporte se realicen por 35 años, ello no implica que la vida útil probable de los bienes afectados deba coincidir necesariamente con dicho término y agotarse junto con el contrato de concesión.

La duración de la vida útil es un problema de exclusiva raigambre técnica dada por las diferentes características que presentan los bienes afectados a la generación de rentas gravadas.

Para la CSJN el lapso de amortización de los bienes, debe fijarse según la duración de su vida económicamente útil, y con arreglo a criterios de carácter técnico.

EL TFN Y LA CNACAF REVOCARON LA DETERMINACION DE OFICIO

“1) Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (fs. 333/335 vta.), al desestimar el recurso planteado

ante esa Alzada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación de fojas 235/242 por la que se revocó en todas sus partes la resolución del Organismo Recaudador que -sobre la base de impugnar el plazo de amortización de los bienes de uso (oleoductos y estaciones de bombeo)- determinó de oficio la obligación de Oleoductos del Valle SA en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 1993 a 1998, calculó intereses resarcitorios, y le aplicó una multa con sustento en el artículo 45 de la ley 11683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

2) Que para así decidir, la Cámara sostuvo que el Tribunal Fiscal fundó su sentencia en la apreciación de elementos fácticos, cuya revisión, en principio, no cabe en esa Alzada, según lo dispuesto por el artículo 86 de la ley 11683, pues está reservada a aquel Tribunal la valoración de la prueba, sin que en el caso mediara error de magnitud suficiente como para apartar la aplicación de aquel principio, máxime si los agravios vertidos ante esa instancia por la representación del Organismo Recaudador sólo trasuntan su discrepancia con el criterio de selección y valoración de la prueba y se limitan a contradecir mediante afirmaciones dogmáticas las razones expuestas en el pronunciamiento del Tribunal Fiscal.

Con tal comprensión, tras detallar distintos argumentos de la sentencia de ese organismo jurisdiccional que en su criterio no fueron debidamente refutados, consideró que resultaba infundado el planteo de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) sobre la supuesta colisión entre el plazo de amortización utilizado por la actora y las normas legales, toda vez que no se individualiza la disposición que establezca un término diferente. Al respecto aseveró que si bien la concesión de transporte, como bien inmaterial, tiene una vida útil establecida por ley y consecuentemente el plazo de su amortización sea el de 35 años que fija el artículo 41 de la ley 17319 [art. 80, inc. e), de la LIG], **tal circunstancia no altera lo decidido por el Tribunal administrativo, en el sentido que la amortización de los oleoductos y de las estaciones de bombeo, como bienes que integran la inversión, se realice en uno menor en función de su vida útil.** Y señaló que ese mismo criterio utilizó YPF para amortizar los bienes antes de transferirlos.

(..)

SENTENCIA DE LA CSJN (se confirma la sentencia de Cámara y del TFN)

4) Que según surge de las constancias de autos (cfr. fs. 18/29), **la AFIP impugnó las declaraciones juradas de la actora por considerar que debió haber calculado la amortización de los bienes en función de los 35 años que prevé el artículo 41 de la ley 17319 -L. de hidrocarburos- por haber sido otorgada la concesión del transporte bajo dicha normativa.**

5) Que en primer lugar corresponde poner de relieve -tal como lo ha señalado el a quo- que el artículo 86, inciso b), de la ley 11683 otorga carácter limitado a la revisión de la Cámara y, en principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (Fallos: 300:985). Si bien no se trata de una regla absoluta y, por consiguiente, la cámara debe apartarse de las conclusiones del mencionado organismo jurisdiccional cuando estas presentan

deficiencias manifiestas (Fallos: 326:2987, Consid. 9), tal situación dista de configurarse en el caso de autos.

6) Que en efecto, **la cuestión central debatida en los presentes autos fue resuelta por el Tribunal Fiscal de la Nación sobre la base del examen que efectuó de los distintos elementos probatorios reunidos en la causa que lo llevó a rechazar los argumentos de la AFIP. En particular, el mencionado Tribunal consideró que para determinar el plazo de amortización debía estimarse la vida útil del bien la que, en especial cuando se trata de bienes utilizados por un propietario anterior, como en el caso, depende de consideraciones, análisis y cálculos que deberá practicar el responsable de la explotación con el asesoramiento de expertos cuando lo justifique la envergadura y costo de los bienes, pues la correcta imputación de la depreciación a cada ejercicio económico influye en su resultado y en la formación del fondo de reposición tendiente a preservar la intangibilidad del activo fijo (capital) puesto al servicio de la actividad. Y agregó que si bien la ley 17319 dispone que todas las concesiones de transporte se realicen por 35 años, ello no implica que la vida útil probable de los bienes afectados deba coincidir necesariamente con dicho término y agotarse junto con el contrato de concesión, pues el lapso de aquella depende de distintos factores y se trata, en definitiva, de un problema de exclusiva raigambre técnica dada por las diferentes características que presentan los bienes afectados a la generación de rentas gravadas.**

7) Que ante tales argumentos, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que los agravios planteados por el Organismo Recaudador ante esa Alzada carecen de entidad para descalificar los fundamentos desarrollados en la instancia anterior, pues no surge la existencia de errores en la apreciación de los extremos fácticos del caso efectuada por el Tribunal Fiscal de la Nación que pudieran haber habilitado la revisión por parte de la Cámara de acuerdo con lo dispuesto por el mencionado artículo 86, inciso b), de la ley 11683, **máxime al no haber desarrollado la representación de la AFIP razones suficientes para refutar el juicio relativo a que el plazo de la concesión de transporte no es determinante para establecer el lapso de amortización de los bienes, el que debe fijarse según la duración de su vida económicamente útil, y con arreglo a criterios de carácter técnico** (cfr. en similar sentido causa O.73.XLII, "Oleoducto Trasandino Argentina SA c/DGI - TF 18.271-I", Sent. del 8 de abril de 2008).

Por ello, **se confirma la sentencia apelada.** Con costas (art. 68 del CPCC de la Nación)".

TRANSPORTE AUTOMOTORES PLUSMAR S.A. C.N.A.C.A.F. SALA "III" DEL
06/10/09

El TFN confirma la determinación de oficio.

La CNACAF revoca parcialmente la sentencia del TFN. (confirma la sentencia en cuanto a que la amortización debe ser lineal, pero revoca la sentencia en cuanto a la duración de la vida útil).

Se discutían dos cuestiones, la primera si la amortización debe ser lineal, y la segunda el plazo de duración de la vida útil.

El fisco entendía que el método de amortización debe ser lineal y la vida útil de 5 años.

A su vez la empresa sostenía que el método de amortización no debía ser lineal (40%, 40% Y 20%), y la vida útil de 3 años.

El TFN confirmó la determinación de oficio.

La Cámara entiende que el método de amortización debe ser lineal y la vida útil de 3 años.

EL TFN CONFIRMO LA DETERMINACION DE OFICIO

“I. Que el organismo, jurisdiccional confirmó a fs. 130/132vta. la resolución de la AFIP-DGI por la que se determinó de oficio la obligación tributaria de la actora frente al impuesto a las ganancias por el año 1998 con más intereses resarcitorios.

Para resolver de ese modo consideró el a quo que la actora se había apartado del método lineal de amortización establecido en la ley de la materia, respecto de los micros utilizados, en el desarrollo de su actividad, sin fundamento suficiente para sustentar el sistema adoptado.

Sostuvo asimismo que, si bien la recurrente había alegado que el procedimiento empleado se fundaba en la realidad económica de la empresa, no surgían de la prueba arrimada a los autos, elementos con entidad suficiente para acreditarlo y desvirtuar la cuota de amortización anual calculada por el organismo fiscal de acuerdo con una vida útil de los rodados estimada en 5 años.

II. Que a fs. 133 y 144/152vta. la actora dedujo y fundó su recurso de apelación ante esta Cámara. Sostiene —en síntesis— que:

1) No surge de norma alguna la obligación de comunicar o pedir autorización al Fisco para cambiar el método de amortización.

2) La amortización de los microómnibus se observa como resultado del "desuso" entendido como la sobreutilización del bien que provoca que, mas allá de los tres años, no le sea rentable a la empresa la continuidad de su posesión en el parque automotor.

3) La vida útil de un bien termina cuando su utilización deja de ser económicamente ventajosa y eso es lo que ocurre en autos en que conservar un rodado por mayor cantidad de tiempo impide brindar un servicio acorde a la

realidad económica imperante para poder mantener el nivel ejecutivo del servicio de conformidad con las normas de la Comisión Nacional de Regulación del Transporte.

4) El Tribunal Fiscal convalidó un plazo de amortización que no surgía de norma legal o reglamentaria alguna y que no fundamentó en la sentencia apelada.

(..)

SENTENCIA DE LA CAMARA

IV. Que de acuerdo a lo que surge de estas actuaciones y de las administrativas agregadas, **el ajuste motivo de autos tuvo su origen en las impugnaciones que efectuó el Fisco de las declaraciones juradas presentadas por la actora relativas al impuesto a las ganancias del año 1998, por haber considerado que ella no había aplicado un sistema de amortizaciones lineal y que la vida útil que había asignado impositivamente a los micros afectados a su actividad de transporte de pasajeros de larga distancia era inferior a la considerada por los usos y costumbres imperantes.**

V. Que tal como está planteada la litis, la cuestión sometida, a decisión de esta Cámara consiste en determinar si resultaba justificado en autos el apartamiento del método lineal de amortización establecido en el artículo 84 (HOY ART.88 DE LA LIG) de la ley de la materia y —en tal caso— si era obligatorio comunicarlo a la AFIP. Además, **si el plazo de vida útil que correspondía asignar a los rodados afectados a la actividad de la empresa era de tres años —como lo sostenía la actora— o de cinco años —como lo consideraba el Fisco— en criterio que fue confirmado por el Tribunal Fiscal.**

(..)

LA EMPRESA AMORTIZO EN 3 AÑOS (40%, 40% Y 20%)

VII. Que **la actora dedujo las amortizaciones de los rodados motivo de autos en tres períodos fiscales, imputando en los dos primeros años un cuarenta por ciento (40%) y en el tercero el veinte por ciento (20%) restante de la depreciación computable, alegando que debido a las características de su actividad el desgaste era mayor en los primeros años e invocando las exigencias de las normas que regulan su actividad a fin de poder brindar un servicio de mayor calidad y confort.**

VIII. Que cabe interpretar el artículo 84 de la ley de impuesto a las ganancias sin alterar el espíritu que lo informa. En ese orden de ideas del análisis de la norma cuestionada se desprende que la ley estableció pautas para llegar al resultado impositivo de las empresas ponderando la incidencia que, en su determinación, debía tener la amortización impositiva de sus bienes en el transcurso del tiempo considerando la pérdida patrimonial operada en su valor como consecuencia de la depreciación que sufren a raíz de distintos factores como ser el desgaste producido por su utilización, el progreso técnico, la evolución del mercado, etc.

IX. Que, por otra parte, se ha sostenido reiteradamente que procede analizar las normas tributarias considerando, no sólo su espíritu y fundamentos, sino también los términos en que fueron redactadas. Ello por cuanto —como ha sido

reiteradamente sostenido— la primera fuente de interpretación de la ley son sus palabras, que deben entenderse usadas en su verdadero sentido, en el que tienen en la vida diaria, partiendo de la base de que no son superfluas sino que han sido empleadas con algún propósito, sea de ampliar, limitar o corregir los conceptos (Fallos 200:165; esta Sala "Empresa Líneas Marítima S.A., 27-2-96 y Cafés La Virginia, 9-3-98, entre muchos otros).

X. Que, sentado lo que antecede, corresponde señalar que en el artículo 84 de la ley de impuesto a las ganancias se dispone que Dirección General Impositiva **podrá admitir un procedimiento de amortización distinto al allí establecido (unidades producidas, horas trabajadas, etcétera) cuando razones de orden técnico lo justifiquen. Esas razones de orden técnico no han sido alegadas en autos, en el que solo se invocaron razones de orden económico, las que —por otra parte— tampoco han sido demostradas.**

A lo expuesto, cabe agregar que en su expresión de agravios la actora manifiesta admitir expresamente "la característica inexorable de linealidad que debe contener el método para el cálculo de la amortización". En tales condiciones resulta superfluo ahondar en el tema y analizar si el apartamiento del método citado debía o no ser comunicado a la AFIP a fin de obtener la correspondiente autorización.

LA CAMARA CONFIRMA LA DETERMINACION DE OFICIO EN CUANTO A QUE LA AMORTIZACION DEBE SER LINEAL

Por ello corresponde confirmar en este aspecto la sentencia recurrida.

PERO LA CAMARA REVOCA LA DETERMINACION DE OFICIO EN CUANTO AL PLAZO DE DURACION DE LA VIDA UTIL

XI. Que, sin embargo, **a distinta conclusión se llega con relación al plazo de vida útil** a ser considerado para la amortización de los vehículos cuestionados.

En efecto, en primer término cabe precisar que el objetivo primordial de las distinciones efectuadas en las normas impositivas cuestionadas concierne a la vida útil de los bienes afectados o utilizados en actividades que originan resultados alcanzados por el impuesto a las ganancias, lo cual resulta ser una cuestión de orden eminentemente técnico. Así lo ha entendido nuestra Corte Suprema al afirmar que las amortizaciones por desgaste y agotamiento se relacionan con supuestos que importan la disminución del valor de bienes que constituyen ganancias o que se encuentran afectados a la explotación (C.S.J.N., Fallos: 323:1315).

XII. Que de lo expuesto se concluye en que la vida útil de un bien no es el período durante el cual el bien puede ser usado sino aquel durante el cual el bien puede ser utilizado en forma económicamente ventajosa, dependiendo en principio de la apreciación del contribuyente, quien deberá justificar —en caso de impugnación fiscal— que el criterio empleado se ajustó a la realidad.

XIII. Que, en ese orden de ideas corresponde señalar que **no hay disposición legal o reglamentaria alguna que avale la tesis del Fisco de que los vehículos utilizados por la actora deban amortizarse en cinco años, pues el organismo recaudador sólo invocó a favor de su tesis los usos y costumbres imperantes** (conf. informe de inspección a fs. 261 de las actuaciones administrativas).

XIV. Que, concretamente, respecto de la vida útil de los ómnibus utilizados para el servicio ejecutivo de transporte de pasajeros, no se comparte la valoración del a quo respecto de la prueba rendida en autos.

TODOS LOS MICROS UTILIZADOS TENIAN UNA VIDA UTIL MENOR A 3 AÑOS

En efecto, de la prueba pericial efectuada por profesionales de ambas partes surge que las veinte unidades que la empresa habría utilizado para el servicio ejecutivo durante el período cuestionado tenían una antigüedad menor de tres años (punto 4º). Además, en la contestación al oficio librado al C.E.L.A.D.I. (Cámara Empresaria de Larga Distancia) se informa que la falta de mantenimiento de las unidades y la antigüedad y su correlato con el uso tanto en kilómetros recorridos como en pasajeros son los factores que influyen en el deterioro de las unidades (fs. 91). No puede obviarse, que siendo que los vehículos cuestionados en autos son empleados diariamente para recorrer trayectos de larga distancia transportando grandes cantidades de pasajeros existe una alta probabilidad de que se configure dicho factor (conf. acta notarial de fs. 92/93).

IMPORTANCIA DE LA RESOLUCION DE LA SECRETARIA DE TRANSPORTE

XV. Que **no puede dejarse de lado lo dispuesto por la resolución 577/03 de la Secretaría de Transporte** (modificatoria de la 102/92) referida a los vehículos destinados al servicio ejecutivo, en el sentido de que **para el primer establecimiento de prestaciones o incremento de material rodante deberán ofrecer unidades de hasta tres años de antigüedad** pues ello no puede sino interpretarse como que la propia autoridad de aplicación está promoviendo el uso de unidades nuevas y descalificando a las que superen ese período de tiempo.

XVI. Que, por último, cabe hacer una ponderación respecto a la aceleración del desarrollo tecnológico de la industria automotriz y a las ventajas de los nuevos vehículos en relación, al confort y seguridad de los pasajeros en las rutas, lo que hace aparecer como razonable el plazo de vida útil para la amortización de los bienes motivo de autos utilizado al efecto por la parte actora.

En consecuencia, Se Resuelve: **Confirmar parcialmente, la sentencia apelada en cuanto al método de amortización utilizado por la actora debiendo emplearse el lineal establecido por el artículo 84 de la ley del impuesto a las ganancias y revocarla en lo que hace al plazo de vida útil el que queda establecido en tres años, de conformidad con lo expuesto en los considerandos**

precedentes. Atento la forma en que se resuelve, las costas se imponen en el orden causado (artículo 68, segundo párrafo del C.P.C.C.)”.

TRANSPORTE AUTOMOTORES PLUSMAR S.A. T.F.N. SALA “A” DEL 30/11/05

“(..)

I. Que a fs. 15/27 se interpone recuso de apelación contra la resolución dictada por la AFIP-DGI de fecha 17 de mayo de 2000, mediante la cual se determinó de oficio la obligación tributaria de la recurrente frente al impuesto a las ganancias por el período fiscal 1998, con más intereses resarcitorios.

(..)

SENTENCIA DEL TFN

I. Que la cuestión nuclear sobre la que este Tribunal está llamado a decidir refiere a la procedencia de la impugnación por parte del organismo fiscal de la metodología empleada por la actora a efectos de calcular las amortizaciones de los micros utilizados en el desarrollo de su actividad.

Sobre el particular, conforme se aprecia en las presentes actuaciones (vid. resolución a fs. 10) **la actora procedió a deducir las amortizaciones de los rodados en tres períodos fiscales, imputando en los 2 primeros años un 40% y en el tercero el 20% restante** de la depreciación computable. Dicho procedimiento fue impugnado por el organismo fiscal atento a no haber fundamentado técnicamente el contribuyente —a juicio del citado organismo— la metodología empleada.

Sentado lo expuesto, cabe dejar en claro que **el organismo fiscal cuestiona la vida útil y el método empleado** por la actora en la amortización de los micros utilizados en el desarrollo de su actividad.

(..)

De lo expuesto, **surge claramente que la ley opta por el método lineal de amortización**, que consiste en dividir el valor de origen de los bienes de uso por los años de vida útil de los mismos, obteniendo así la cuota de amortización a deducir durante la vida útil de dichos bienes. Por su parte, **es dable advertir que la ley habilita al organismo fiscal a autorizar otros métodos siempre que existan razones de orden técnicas que justifique el cambio de criterio.**

En el caso de autos, la actora se apartó del método lineal establecido en la ley, amortizando un 40% en el primer y segundo año de la vida útil estimada, y un 20% en el último año, **no surgiendo del recurso interpuesto, como tampoco de los antecedentes acompañados a la causa, fundamento con entidad suficiente para sustentar el criterio de amortización seguido por la actora.**

Asimismo, corresponde agregar que la probanza arrojada a estos actuados, tampoco resulta hábil para acreditar el procedimiento de amortización empleado.

III. Que en cuanto a la vida útil de los bienes, es dable advertir que si bien su determinación responde en principio a la apreciación del contribuyente, no puede desconocerse que en uso de sus facultades discrecionales el Fisco puede modificar las pautas de depreciación adoptadas por aquél, cuando no se adapten razonable y adecuadamente a la naturaleza de la explotación (cfr. sentencia de este Tribunal in re "Agip Argentina SA de Hidrocarburos" de fecha 14/6/77). Ello así, es dable advertir que **si bien la actora sustenta el procedimiento de amortización empleado en la realidad económica de la empresa, no surgen de la probanza arrojada a estos actuados, elementos con entidad suficiente para acreditar dicha realidad y desvirtuar así la cuota de amortización anual calculada por el organismo fiscal de acuerdo con una vida útil estimada en 5 años** (vid. fs. 284, ant. adm. "Anexo Amortizaciones" Cpo. Ganancias Nro. 2).

En efecto, la Cámara Empresaria de Larga Distancia informó (vid. fs. 91) en forma genérica cuales son los factores que influyen en el deterioro de los vehículos de transporte de pasajeros, no efectuando consideración alguna sobre la vida útil de los bienes.

Por su parte, a través del acta de constatación que se encuentra agregada a fs. 92, el escribano interviniente se limita a constatar los kilómetros recorridos por 4 micros de la empresa, lo cual sin perjuicio de tratarse de una verificación efectuada en solo 4 unidades, tampoco permite acreditar por sí solo la vida útil de los mismos.

Idénticas consideraciones merece la contestación del oficio efectuado a la Comisión Nacional de Regulación del Transporte, dado que dicho organismo informa un dato promedio, el cual resulta insuficiente a los efectos de dilucidar las cuestiones controvertidas en la presente causa.

Por último, es dable advertir que el informe presentado por los peritos ingenieros (vid. fs. 96/100), más allá de la impugnación efectuada por el Organismo Fiscal, tampoco permite acreditar los dichos de la actora. En efecto los peritos actuantes informaron que (rta. N° 1 del cuestionario de la parte demandada) "De acuerdo a la normativa vigente de la Secretaría de Transporte una unidad puede estar habilitada diez años en las prestaciones de servicios interurbanos (larga distancia), siempre que semestralmente realice las correspondientes Revisiones Técnicas Obligatorias...".

Asimismo los peritos manifestaron que (rta. N° 5 del cuestionario de la parte actora) "La intensidad de utilización de un vehículo destinado a servicios mencionados en los puntos anteriores no agota la vida útil de la unidad una vez transcurridos los 3 años, señalándose que dicha utilización es una decisión de política empresarial", y además que (rta. N° 6 del cuestionario de la parte actora) "No existen razones de orden técnico que justifiquen la amortización en tres años de los vehículos utilizados en los servicios precedentemente, siendo esa una decisión de política empresarial".

En virtud de lo expuesto, cabe concluir que no surge de las respuestas brindadas por los peritos firmantes que la vida útil de los vehículos en cuestión ascienda a

3 años, respecto de lo cual los peritos informan que dicha estimación puede tratarse de una decisión de política empresarial.

Por su parte, es dable advertir que es errónea la interpretación efectuada por el perito de la actora (rta. N° 4 del cuestionario de la parte actora) respecto a la Res. 577/03 (S.T.) —modificatoria de la Res. 102/92—, por cuanto resulta claro que lo dispuesto en dicha norma respecto a que "...Para el primer establecimiento de servicios o incremento de material rodante deberán ofrecer unidades de hasta tres (3) años de antigüedad...", se trata de una antigüedad máxima requerida para la incorporación de las unidades, pero que obviamente no determina la vida útil de tales bienes

En virtud de lo expuesto **corresponde confirmar la resolución apelada**, con costas".

AMORTIZACION DE MAQUINAS Y MOTORES QUE SE ENCUENTRAN INMOVILIZADOS POR ADHESION FISICA AL SUELO CONSTITUYENDO CENTRALES TERMICAS

CENTRALES TERMICAS PATAGONICAS SA C.N.A.C.A.F. SALA "II" DEL 26.02.09

La discusión pasa por determinar si las máquinas y motores que integran las centrales térmicas constituyen inmuebles por accesión o por el contrario se trata de bienes muebles.

La empresa los había amortizado en 5 años.

El TFN revocó la determinación de oficio.

La CNACAF confirmó la sentencia del TFN y por lo tanto también revocó la determinación de oficio.

Para la CNACAF la característica que distingue los bienes muebles de los inmuebles es la posibilidad de trasladarlos, aun cuando se los fije a un inmueble, si no se lo hace con el carácter de perpetuidad.

Para la CNACAF se trata de bienes muebles y no de inmuebles por accesión, pues además de que pueden, desarmarse y trasladarse, no presentan el carácter de instalados a perpetuidad.

EL TFN REVOCO LA DETERMINACION DE OFICIO

"II. A fojas 259/264 el Tribunal Fiscal de la Nación revocó -con costas- la determinación de oficio efectuada por la División Revisión y Recursos I de la Región Microcentro de la AFIP, apelada por la actora, y relacionada con el impuesto a las ganancias períodos 1996, 1997 y 1998.

LA EMPRESA AMORTIZA LAS MAQUINAS Y MOTORES EN 5 AÑOS
EL FISCO ENTIENDE QUE SE TRATA DE BIENES INMOVILIZADOS AL
SUELO CONSTITUYENDO LAS CENTRALES TERMICAS Y POR LO TANTO
LA VIDA UTIL ES DE 50 AÑOS

*Expresó que la controversia se suscitó porque la inspección verificó que la actora amortiza contablemente, la cuenta Maquinarias y Motores, correspondiente al rubro Bienes de Uso, asignándole una vida útil de cinco años, lo que el Fisco impugna por considerar que la citada cuenta está integrada por bienes que se encuentran inmovilizados por adhesión física al suelo y que constituyen las distintas **centrales** térmicas, por lo que les cabe el tratamiento de inmuebles por accesión frente a la ley del gravamen, asignándoles a los efectos de su amortización, una vida útil de 50 (años), admitiendo la deducción del 2% anual sobre el costo o valor de adquisición atribuibles a los bienes.*

LA CUESTION A RESOLVER ES SI SE TRATA DE BIENES MUEBLES O DE
INMUEBLES POR ACCESION

Para definir el plazo que debe tenerse en cuenta para la amortización de los bienes de uso, el Tribunal a quo, afirmó que primero debe decidirse si a estos corresponde dar el trato de bienes muebles como plantea la recurrente, o de inmuebles por accesión como sostiene el Fisco. A esos efectos, se remitió a la pericia efectuada, citando las precisiones otorgadas por los expertos propuestos tanto por la actora como por el Fisco, y se refirió también a los informes brindados por la Dirección Nacional de Prospectiva de la Subsecretaría de Energía del Ministerio de Economía.

EL TFN ENTIENDE QUE LOS BIENES PUEDEN SER TRASLADADOS

Recordó la normativa aplicable, con expresa consideración de las disposiciones del Código Civil (arts. 2315, 2316 y 2322), y sostuvo que ha quedado establecido que los bienes cuestionados pueden ser trasladados y sólo son fijados al suelo mediante un sistema de tuercas y bulones que permite su remoción, sin que pueda otorgárseles el carácter de permanente en cada uno de los predios utilizados para desarrollar la actividad de la empresa recurrente y teniendo en cuenta las normas indicadas y la realidad económica de la firma, concluyó que los bienes de uso, maquinarias y motores, objeto de la litis, conservan su calidad de bienes muebles como lo afirmó la recurrente.

Por ello, decidió que debe estarse al cálculo de amortizaciones efectuado por aquella en las declaraciones presentadas oportunamente, y en esos términos dejar sin efecto la determinación de oficio impugnada.

(..)

SENTENCIA DE LA CAMARA (se confirma la sentencia del TFN y por lo tanto se revoca la determinación de oficio).

*V. Para resolver la cuestión planteada, conviene recordar que el artículo 2315 del Código Civil, define a los **inmuebles por accesión**, como las cosas muebles que se encuentran realmente inmovilizadas por su adhesión física al suelo, con*

tal que esta adhesión tenga el carácter de perpetuidad. Y el artículo 2316 de esa norma, agrega, son también inmuebles las cosas muebles que se encuentran puestas intencionalmente, como accesorias de un inmueble, por el propietario de este, sin estarlo físicamente.

Por otra parte, el artículo 2318 de la ley civil, establece: "Son cosas muebles las que puedan transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose por sí mismas, sea que sólo se muevan por una fuerza externa, con excepción de las que sean accesorias a los inmuebles", y el artículo 2322 dice: "Las cosas muebles, aunque se hallen fijadas en un edificio, conservan su naturaleza de muebles cuando estén adheridas al inmueble en mira de la profesión del propietario, o de una manera temporaria".

CARACTERISTICAS DE LOS BIENES MUEBLES. SU DISTINCION DE LOS INMUEBLES

A la luz de esas normas corresponde estudiar el caso, ya que esas definiciones son las que permiten calificar la naturaleza de los bienes involucrados, debiendo adelantarse que, se desprende de su lectura, **la característica que distingue los bienes muebles de los inmuebles, es la posibilidad de trasladarlos, aun cuando se los fije a un inmueble, si no se lo hace con el carácter de perpetuidad.**

LAS CENTRALES TERMICAS PUEDEN DESARMARSE POR MODULOS Y TRASLADARSE

VI. En las actuaciones administrativas se ha acreditado que: **las centrales térmicas** de las que se trata, y cuya descripción obra a foja 465 (informe del perito de la actora) **pueden desarmarse por módulos y trasladarse por tierra** (en estos coinciden los expertos de ambas partes, sin perjuicio de que para el del Fisco el traslado puede no realizarse fácilmente) y poseen un módulo de control propio, aunque el perito de la demandada señala que para funcionar requiere de otras instalaciones. También coinciden los informes técnicos, en que pueden instalarse en la intemperie sin alterar su normal funcionamiento (ver fs. 465 y 510) y que se instalan en bases de hormigón mediante bulones y tuercas (fs. 467 y 511).

Agregó el experto propuesto por la actora, que muchos de los equipos en cuestión han estado instalados previamente en otras ubicaciones, y que el pliego para la venta de acciones de la empresa actora, establece la posibilidad de reubicar los equipos dentro de las distintas **centrales** que conforman la unidad de negocios de la firma (fs. 466).

PARA LA CAMARA SE TRATA DE BIENES MUEBLES

VII. Ello así, las características enunciadas hacen encuadrar los bienes en cuestión en la categoría de muebles y no de inmuebles por accesión, pues **además de que pueden, desarmarse y trasladarse, no presentan el carácter de instalados a perpetuidad** al que refiere el artículo 2316 del Código Civil.

En efecto, incluso se ha señalado que las **centrales** fueron trasladadas, como da cuenta el informe obrante a fojas 499/500 de las actuaciones administrativas, suscripto por el Director Nacional de Prospectiva de la Subsecretaría de Energía, con la aclaración del último párrafo del informe de foja 500.

Como corolario, corresponde desestimar los agravios expuestos por el Fisco Nacional.

AÑOS DE VIDA UTIL

VIII. Finalmente, en lo que hace al cálculo de las amortizaciones, cabe señalar que el Tribunal Fiscal decidió que debía estarse al efectuado por la actora en las declaraciones presentadas oportunamente, en los que se mentó que no se trataba de bienes nuevos al momento de incorporarse a su activo. Si bien el Organismo Recaudador, al apelar señaló que la circunstancia de considerar que se trata de maquinarias y motores, no implica automáticamente que es acertado el plazo de amortización de 10 años empleado por la recurrente, omitió fundar adecuadamente el desacierto o la irrazonabilidad de la decisión que, al contrario de lo sostenido por el apelante, entendió adecuado el cálculo de su contraria.

Por lo expuesto, el pronunciamiento apelado resiste incólume las críticas del Fisco Nacional, por lo que corresponde confirmarlo en todo lo que fue materia de agravios

IX. En consecuencia, **el Tribunal Resuelve: Desestimar la apelación** de la demandada y confirmar la resolución de fojas 259/264, con costas a la vencida (art. 68 del CPCCN). Así se decide”.

OLEODUCTO TRASANDINO ARGENTINA SA CSJN DEL 08.04.2008

La cuestión controvertida era la vida útil, y por lo tanto el plazo de amortización de un oleoducto.

La discusión consistía en determinar si la vida útil era de 15 años (postura de la empresa) o de 35 años (postura del fisco).

El plazo de concesión del transporte de petróleo era de 15 años. (contrato con YPF).

El art. 41 de la ley 17.319 (de hidrocarburos) establecía que las concesiones se otorgaban por 35 años.

El TFN, la CNACAF y la CSJN entienden que la vida útil de oleoducto es de 15 años.

“1) Que la Sala III de **la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**, al desestimar el recurso deducido antes esa Alzada por el Organismo Recaudador, **confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la**

Nación que dejó sin efecto las resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos -Dirección General Impositiva- por las cuales se determinó de oficio la obligación de la actora en el impuesto a las ganancias con relación a retenciones por pagos a beneficiarios del exterior, y por **diferencias derivadas del cómputo de las amortizaciones.**

(..)

Por otra parte, en cuanto al plazo de amortización del **oleoducto** afirmó que tampoco fueron rebatidas las **razones dadas por el Tribunal Fiscal de la Nación**, centradas en que **la vida económica útil de aquél -a los efectos impositivos- estaba ligada necesariamente al plazo de concesión del transporte de petróleo -quince años-** dado que la fórmula tarifaria aprobada contempló, precisamente, ese plazo para el recupero de la inversión. Agregó a ello que el derecho exclusivo a percibir todas las sumas emergentes del pago de tal tarifa integra la compensación total que YPF reconoce a la actora como contraprestación por la construcción del **oleoducto**. Agregó a ello que **la circunstancia de que la concesión de transporte -como bien inmaterial- tenga una vida útil establecida por ley y consecuentemente un plazo de amortización de 35 años [arts. 41 de la L. 17319 y 80, inc. e) de la ley de impuesto a las ganancias] no alteraba lo decidido por el Tribunal Fiscal, en el sentido de que la amortización del **oleoducto**, como bien que integra la inversión realizada por la actora, se realice en un tiempo menor, en función del plazo fijado para el recupero de aquella inversión.**

(..)

AMORTIZACION DEL OLEODUCTO

8) Que en lo referente al plazo de amortización, la deficiencia del memorial de agravios señalada en el considerando 6 resulta determinante de la suerte del recurso, en razón de que **la sentencia del Tribunal Fiscal expuso detalladamente los motivos por los cuales juzgó correcto el plazo de quince años computado por la actora**, para lo cual tuvo en cuenta las particularidades de la contratación utilizada para construir el **oleoducto** en lo que respecta a su financiación y a la concesión para su explotación, lo cual lo llevó a concluir que **la vida económicamente útil del **oleoducto** -a los fines impositivos- se extendía por el referido plazo de quince años**, por el cual la actora había contratado con YPF el transporte de petróleo aprobándose una fórmula tarifaria acorde con el recupero de la inversión en ese término. En virtud de ello, **el mencionado tribunal restó gravitación a la circunstancia de que, una vez concluido el aludido contrato de transporte, el **oleoducto** pudiera seguir operando en manos de la actora o de otra concesionaria pues esto dependía de un hecho aleatorio y fortuito que sólo podía evaluarse en el futuro, y que mal podía ser tenido en cuenta al integrar la ecuación económico-financiera del emprendimiento.** A la falta de refutación por parte del Organismo Recaudador de tales argumentos, **agrego la Cámara que la duración de treinta y cinco años de las concesiones de transporte, como bien inmaterial -prevista por el art. 41 de la L. 17319- no (ARTICULO LUEGO MODIFICADO POR LEY 27.007 B.O.31.10.2014) impide que la amortización del **oleoducto**, como bien que integra la inversión realizada por la actora, se efectúe en uno menor en función del plazo fijado para el recupero de esa inversión. En síntesis, las sentencias de las anteriores instancias exhiben un ponderado examen de las circunstancias de la causa a fin de determinar**

los años de vida útil probable del bien -desde el punto de vista de su aprovechamiento económico en orden a la aplicación del art. 84 de la ley de impuesto a las ganancias- sin que en el memorial de agravios se expresen argumentos de peso que conduzcan a dejar de lado la conclusión a la que llegaron los tribunales intervinientes.

Por ello, se declara desierto el recurso ordinario de apelación (art. 280, párr. 2 del CPCC)". Con costas. Notifíquese y devuélvase.

CEP SA CNACAF SALA I DEL 30.08.2005

Se trata de la amortización de Rodados, Herramientas y Muebles y útiles de oficina.

Para el TFN las amortizaciones eran deducibles, porque se trataba de bienes adquiridos que se encontraban en condiciones de ser utilizados, y el transcurso del tiempo les generaba un deterioro.

Para la CNACAF la amortización no resulta deducible, porque los bienes no fueron afectados a la producción de rentas gravadas, porque aún no se había puesto en marcha la empresa. (no se había terminado aún de construir la fábrica).

“El señor Juez de Cámara Dr. Bernardo Licht dijo:

*I. Apela la representante del Fisco Nacional (AFIP-DGI) mediante el escrito de fs. 279 -sustentado en el memorial de agravios de fs. 281/282vta., replicado a fs. 383/385vta.-, el pronunciamiento del **Tribunal Fiscal de la Nación** (fs. 264/273vta.), en cuanto **revocó parcialmente las resoluciones de la Dirección General Impositiva** dictadas el 30/11/81-por las que (i) se impugnaron las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Capitales por los años 1976, 1977 y 1978 y se determinó la obligación fiscal correspondiente (Expte. N° 4357-I), (ii) se impugnó la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado por el año 1978, se determinó de oficio la obligación fiscal, se calculó la actualización monetaria y se aplicaron los correspondientes intereses resarcitorios (Expte. N° 4358-I), (iii) se impugnó la declaración jurada del Impuesto sobre los capitales y Patrimonios del año fiscal 1975 (Expte. N° 4359-I) y (iv) se impugnaron las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias por los años 1975, 1976, 1977 y 1978 y se determinó la obligación fiscal ajustando los respectivos quebrantos (Expte. N° 4360-I)- en lo relativo a la improcedencia de la deducibilidad de las **amortizaciones de bienes de uso por tratarse de una fábrica que aún no había operado su puesta en marcha.***

*II. Para así decidir, el tribunal administrativo sostuvo que "con relación a la amortización de los bienes de uso, si bien los mismos pueden no estar en funcionamiento dado que aún no había finalizado la etapa de organización y montaje de la planta industrial, también es cierto que -tratándose de **rodados, herramientas y muebles y útiles de oficina, o sea bienes muebles***

terminados y no en curso de fabricación- los mismos se encuentran en expectativa [sic] y disponibilidad para ser utilizados cuando las circunstancias lo requieran, o sea, en actitud [sic] de funcionar para generar la ganancia de la empresa; que además el mero transcurso del tiempo ocasiona un deterioro, al menos tecnológico, que legítimamente habilita a la sociedad actora a considerar en sus costos dicho desgaste", concluyendo que "entonces, la amortización sería procedente con los respectivos efectos en el Impuesto sobre los Capitales y Patrimonios (1975), sobre los Capitales (1976, 1977 y 1978) en la determinación del activo computable y en el impuesto a las Ganancias (1975 a 1978) en la determinación de la renta imponible" (cfr. fs. 272, considerando XII).

(..)

SENTENCIA DE LA CAMARA

V. **Corresponde hacer lugar a los agravios de la apelante en tanto el tribunal a quo ha utilizado el concepto de amortización económica desprovisto de toda conexión lógica con los parámetros que la ley tributaria establece a los efectos de la procedencia de su deducibilidad en el Impuesto a las Ganancias. En tal sentido, las apreciaciones vertidas en la resolución apelada, reproducidas en el considerando II del presente voto, carecen de sustento legal, exhibiéndose en desmedro de la letra y el espíritu de la ley del gravamen.**

(..)

VII. **En consecuencia, toda vez que la ley permite descontar de la ganancia bruta impositiva aquellos recursos destinados a su obtención, como asimismo, al mantenimiento y conservación de la fuente productiva (explotada o habilitada) de que derivan -o sea, de aquella fuente efectivamente usada o empleada voluntariamente para producir bienes y/o servicios, y no de aquella sólo susceptible de serlo- cae por su propio peso que los recursos destinados a recomponer la integridad de la fuente productiva sólo puedan comenzar a ser válidamente descontados de la base imponible del impuesto a partir del momento en que la fuente comience a ser explotada con la finalidad para la que fue concebida, y no antes.**

LA EMPRESA NO SE HABIA PUESTO EN MARCHA. POR LO TANTO LA AMORTIZACION NO RESULTA DEDUCIBLE.

VIII. **Ello expuesto, corresponde puntualizar que si la empresa en cuestión aún no había operado su 'puesta en marcha' (expresión ésta última que conforme el Diccionario de la Real Academia Española alude al "mecanismo del automóvil que se utiliza para su arranque", es decir, no había comenzado a funcionar con la finalidad para la que se la había ideado) -porque la fábrica no había terminado de ser construida, lo que acarrearía la inutilidad de los demás elementos tales como muebles, útiles y rodados en relación al giro comercial al que serían afectados-, no se estaba ante una fuente productiva amortizable sino ante una fuente inexplorada, y por ello, in susceptible de amortización.**

IX. Por lo precedentemente expuesto, VOTO porque **se revoque la sentencia apelada**, con costas de ambas instancias a la vencida por no existir mérito para la dispensa (art. 68 -1ª parte- del Código Procesal).

El Juez de Cámara Dr. Pedro José Jorge Coviello adhiere al voto precedente.

En virtud del resultado que informa el Acuerdo que antecede, el Tribunal

RESUELVE:

Revocar la sentencia apelada, con costas de ambas instancias a la vencida”.

ALTO PALERMO SHOPPING ARGENTINA SA TFN SALA D DEL 11.04.2005

Se discute la vida útil del Shopping.

Para el contribuyente es de 20 años.

Para el fisco fue variando de 45 años, a 31,9 años, a 26,1 años y finalmente 24,22 años.

El TFN por mayoría confirma la determinación de oficio. Teniendo en cuenta el informe presentado por los expertos como medida para mejor proveer. (vida útil 24.22 años).

Para Brodsky no se debe tener en cuenta la obsolescencia.

“La Dra. Siritto dijo:

I. Que a fs. 44/51 se interpone recurso de apelación contra tres resoluciones de fecha 19 de diciembre de 1997, suscriptas por el jefe (int.) de la División Determinaciones de Oficio de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP-Dirección General Impositiva. Por la primera, se impugnan las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias correspondiente a los períodos 1990 y 1991, se determina quebranto impositivo por el primero de ellos, resultado neto positivo por el período fiscal 1991 e impuesto a las ganancias de ese mismo año 1991, con más intereses resarcitorios. Por la segunda, se impugnan las declaraciones juradas del impuesto sobre los capitales del período 1990, y se determinan el capital neto sujeto a impuesto de ese período fiscal y el impuesto sobre los capitales que corresponde al mismo período fiscal 1990, con más intereses resarcitorios. Por la tercera, se impugnan las declaraciones juradas del impuesto sobre los activos del período 1991, y se determinan el activo gravado al cierre del mismo y el impuesto sobre los activos que correspondía al período 1991. En las primeras dos resoluciones se aplica una multa equivalente al 70% del impuesto presuntamente omitido con sustento en lo dispuesto por el artículo 45 de la ley 11683 (t.o. 1978 y sus modif.).

La recurrente relata que como consecuencia de la construcción y explotación del centro comercial **Alto Palermo Shopping**, a los efectos de amortizar en el impuesto a las ganancias su inversión en el inmueble y bienes de uso que lo abarcan recurrió, para establecer concretamente la vida útil de su inversión amortizable, al **asesoramiento técnico y dictamen de la firma de plaza Organización Levin SA, Consultores de Valuación y Sistemas, en virtud del cual declara la vida útil del bien en 20 años**, amortizando en el ejercicio en cuestión el correspondiente 5% anual del valor de su inversión. Tales circunstancias fueron comunicadas a la DGI.

Señala que en el largo procedimiento administrativo que insumió seis años - frente a su postura técnica y legal- el organismo fiscal en los sucesivos actos administrativos verificadorios y determinativos sostuvo diversos y disímiles criterios técnicos que ponen en duda su eficacia técnico-legal en la cuestión de que se trata, quitando certeza al procedimiento y rigor a sus conclusiones.

Narra que como resultado de la verificación realizada el primer criterio de la DGI fue de elevar la **amortización a 45 años** de vida útil en oposición al de 20 años expresado por **Alto Palermo Shopping** y que al no aceptarlo, la Dirección realiza una nueva evaluación técnica que determina la **vida útil en un período de 31,9 años**.

Indica que sobre la base de este segundo criterio se le otorga vista, y que al contestarla debatió legal y técnicamente la opinión sostenida por el ente recaudador, que luego emite un nuevo dictamen evaluativo por el cual establece que la **vida útil del bien en cuestión es de 26,1 años**.

Apunta que el ingeniero mecánico que realizó el informe técnico del Fisco Nacional resaltó en el último párrafo del mismo, la necesidad de que **Alto Palermo** aportara nueva documentación y recomendó que su evaluación sea efectuada a través de un ingeniero de la especialidad civil, construcciones civiles y/o arquitecto.

Expresa que como consecuencia de lo mencionado en el párrafo anterior, **el mismo ingeniero rectifica su anterior dictamen disminuyendo la vida útil a 24,22 años, lo que dio pie a las determinaciones de impuestos, intereses y multas que se apelan por el presente recurso.** (VIDA UTIL SEGÚN LA DETERMINACION DE OFICIO)

Hace hincapié en que lo expuesto es demostrativo de la inseguridad jurídica que provocaron los seis años de procedimientos así como los disímiles criterios técnicos de la Dirección General Impositiva que hacen perder certeza jurídica al procedimiento y a las determinaciones y sus accesorios.

Sostiene que lo tributado por la empresa ha sido legalmente correcto y se ha sustentado en elaborados informes y criterios científicos de la llamada ciencia de la ingeniería de valuación, efectuada por profesionales idóneos en la materia.

(..)

Declara que los diferentes criterios técnicos de la propia DGI sobre la misma cuestión demuestran que las pruebas técnicas aportadas

por **Alto Palermo Shopping** fueron fehacientes y aceptables, y carentes de irresponsabilidad o imputabilidad.

(..)

SENTENCIA DEL TFN

*II. Que de las constancias obrantes en los antecedentes administrativos que corren por cuerda separada resulta que las resoluciones apeladas en autos se originan en la verificación llevada a cabo acerca del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la recurrente, que tiene como actividad principal la adquisición, construcción y venta de inmuebles por el Régimen de Propiedad Horizontal o en block y en general la construcción, compraventa, locación y administración de todo tipo de inmuebles así como la administración y explotación del **shopping Alto Palermo** de la Ciudad de Buenos Aires, de cuyo edificio e instalaciones es propietaria, comprendiendo su administración la publicidad, mantenimiento, mejoras, creación de imagen comercial, asesoramiento comercial a los locatarios y en general tareas de marketing referentes al mencionado **shopping**.*

INFORME TECNICO DE ORGANIZACIÓN LEVIN SA

En el transcurso de las tareas de fiscalización realizadas se detectó que al determinar el impuesto a las ganancias la recurrente había practicado una amortización acelerada de los bienes de uso -inmuebles- basándose en una "inspección técnica y determinación de vidas útiles de bienes de uso" realizada por la Organización Levin SA. Sobre su base estimó una vida útil de veinte (20) años y consecuentemente imputó una tasa de amortización del cinco por ciento (5%) anual sobre el valor de origen de los inmuebles, actualizado por los índices correspondientes.

Tal como surge de las vistas de fs. 82/85, 77/81 y 62/66 de los antecedentes administrativos (cuerpos determinación de oficio ganancias, activos y capitales, respectivamente), la recurrente cumplimentó en tiempo y forma la condición -impuesta por el último párrafo del artículo 83 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 1986 y modif.)- de comunicar a la Dirección General Impositiva haber empleado un porcentaje de amortización superior al dos por ciento (2%) anual.

El informe producido por la Organización Levin SA antes mencionado fue sometido a consideración de especialistas de la Dirección General Impositiva a los efectos de que se expidieran sobre su aceptabilidad o insuficiencia.

INFORME DE LAS INGENIERAS DE LA AFIP. SE DEBE DIFERENCIAR LA VIDA UTIL TECNICA DE LA VIDA UTIL TECNICO ECONOMICA. OPINIONES ENCONTRADAS EN LA PROPIA AFIP

*En cumplimiento de ese cometido las ingenieras Sras. María E. Foti y Silvia R. Ponce diferencian "vida útil técnica" y "vida útil económica", expresando en su informe que "Considerando las duraciones técnicas mencionadas y sin alejarnos demasiado de los valores asignados por Levin SA, salvo en el rubro estructuras resistentes, **la vida útil técnica sería de 45 años**" y agregan "**En base a los***

datos recogidos en el extranjero, como ser Francia y Brasil, se puede inferir que la vida útil técnico-económica de un shopping center es un 30% inferior a la netamente técnica".

Y prosiguiendo su tarea **las ingenieras informan** que "... en base a las razones expuestas en los puntos precedentes y en el desarrollo de este informe se **estima una duración técnica para este inmueble en particular de 45 años...**".

Estas conclusiones fueron sometidas a la consideración del **ingeniero de la Dirección General Impositiva** Sr. Oscar E. Lowcewicz que determinó -según el informe del inspector actuante- **una vida útil de 31,9 años y una amortización del 3,13% anual.**

A fs. 104, 88 y 83 de los antecedentes administrativos citados, la recurrente solicitó prórroga para contestar las vistas conferidas, la que fue otorgada a fs. 114, 89 y 93 y al expedirse en relación a ellas, lo que hizo a fs. 116/124, 95/103 y 91/95, aportó nuevos elementos de prueba.

A fs. 142, 121 y 113 (de los ant. adm. citados) el organismo recaudador requirió la intervención del Ing. Oscar E. Lowcewicz a los efectos de que valuara los nuevos elementos ofrecidos por la recurrente y ratificara o rectificara las conclusiones a las que se arribara en los informes producidos con fechas 7 y 9 de marzo de 1995.

A fs. 143/144, 122/123 y 114/115 el ingeniero Lowcewicz estimó razonables los argumentos esgrimidos por la empresa en sus escritos de defensa con respecto a los rubros "instalación eléctrica" e "instalaciones de transporte" (ascensores y escaleras rodantes). En cuanto a los rubros "albañilería y vidrios" manifestó que "Atento a la naturaleza de los mismos con implicancias directas a características que hacen a la materialización de obras civiles, se interpreta que para considerarse su análisis, debería solicitarse al contribuyente una ampliación de sus argumentos técnicos indicando la incidencia porcentual de los "tabiques interiores", documentando las superficies que han sido remodeladas con respecto al total de metros cubiertos, cantidad de vidrios y su superficie que fueron cambiados con referencia al total vidriado y documentando a su vez a cargo de quién le ha correspondido dichas inversiones" (sic).

MEDIDA PARA MEJOR PROVEER

Sobre la base de lo expresado precedentemente, a fs. 149/151, 120/122 y 128/130 de los antecedentes administrativos citados, **se dispuso una medida para mejor proveer.**

INFORME ELABORADO POR MAS CONSULTORES DE EMPRESAS SA Y POR JUAN CARLOS LOPEZ Y ASOCIADOS

Como resultado de la misma se produjo el informe fechado el 25/11/1997 que expresa: "En respuesta a lo requerido con relación al tema de referencia y particularmente frente al nuevo aporte de elementos proporcionados por la contribuyente **-informe técnico complementario elaborado por MAS**

Consultores de Empresas SA y Juan Carlos López y Asociados de fecha 21/11/1997, se informa lo siguiente:

"i) Contemplando las razones que se esgrimen como condicionantes para la prosperidad futura de **Alto Palermo Shopping**, es criterio del suscripto que sin dudar de la veracidad de las mismas se observa que son reflejadas desde una óptica muy negativa, cuando en realidad también deben valorarse otros aspectos favorables que hacen a este **shopping** único frente a la competencia; como por ejemplo el contar con una ubicación privilegiada en una zona de alta densidad edilicia de categoría y con un **alto** poder adquisitivo, con una estación de subterráneos de la Línea "D" prácticamente en su puerta de ingreso.

ii) En función de lo expuesto precedentemente y teniendo en cuenta las descripciones ilustradas en el informe complementario para aquellos rubros más relevantes, resulta adecuado aplicar una depreciación del orden del 5% en el denominado Rubro 1. En consecuencia, sobre la vida útil ponderada de 23,4 años, resulta:... = 22,23.

iii) Mientras que en el Rubro II, a partir de la descripción de las inversiones señaladas para el ítem -Albañilería- corresponde adoptar como nuevo valor de vida útil (15 años) resultando:... = 1,99 años.

Conclusiones: Rubros (I + II): 22,23 + 1,99 = 24,22 años" (ver fs. 175/176; 142/143 y 133/134 de los ant. adm. citados) (el destacado es propio).

III. Que, por lo tanto, la cuestión se centra en establecer la vida útil del inmueble, para lo cual corresponde analizar el desgaste u obsolescencia de los bienes de uso y la vida útil del negocio.

(..)

ANALISIS DE LA PRUEBA

IV. Que teniendo en cuenta la normativa transcripta corresponde analizar la prueba producida a fin de determinar si ha sido eficiente a los efectos de establecer la vida útil del inmueble en cuestión.

INFORME DEL EXPERTO DESIGNADO POR EL CONTRIBUYENTE

En el informe pericial técnico el experto designado por la recurrente señala cuál de los dictámenes obrantes en la causa refleja a su leal saber y entender profesional la vida útil de los bienes en cuestión y considera que es el de MAS Consultores y Asociados, de fecha 21 de julio de 1997 y su complementario de fecha 21 de noviembre de 1997, que representan la conclusión de un análisis técnico económico que incluye una desagregación de los rubros integrantes del complejo, hecho que muestra que el mismo constituye un conjunto funcional armónico e introduce coeficientes de ajuste derivados de la experiencia alcanzada en el funcionamiento del mismo, destacando que este tipo de análisis de la cuestión en estudio no se observa en los otros dictámenes.

Como conclusión informa que sobre la base de la evaluación estrictamente técnica realizada de los dictámenes de igual naturaleza obrantes en la causa, y

1233

lo indicado en el cuadro comparativo de la página 4 y el gráfico de barras de la página 5 **existe una tendencia hacia una vida útil funcional de 20 años para el complejo comercial** y de servicios involucrados en la cuestión de autos. (ver fs. 188/191 vta. del principal).

Sin perjuicio de las consideraciones y conclusiones técnicas a las que se refiere el párrafo anterior el experto efectúa un dictamen técnico propio en el cual concluye que para **Alto Palermo Shopping** es técnicamente razonable estimar una vida útil funcional de aproximadamente 18 años, una edad a partir de su puesta en marcha de 8 años y, por lo tanto, una expectativa de vida útil funcional de 10 años (fs. 197).

INFORME DEL EXPERTO NOMBRADO POR EL FISCO

El experto nombrado por el Fisco Nacional señala sobre el mismo punto que los distintos informes que se efectuaron determinaron distintas vidas económicas útiles, reconoce que todas son opiniones viables y que las diferencias surgen, - a su entender- por: 1) estimaciones de vida útil, que puede variar en más o en menos, según el profesional consultado; y 2) forma de identificar los distintos trabajos realizados en el inmueble, o sea, como inversiones, inversiones/conveniencias económicas de comercialización, o inversiones/conveniencias económicas de comercialización/mantenimiento. Como conclusión informa que en su opinión los trabajos realizados en el inmueble constituyen un conjunto de inversiones, conveniencias económicas y mantenimiento, por lo que estima la vida útil económica del inmueble en no menos de 25 años.

A los efectos de aportar mayor información los expertos indican que un centro comercial o "**shopping** center" constituye un bien de explotación, ya que la vida útil de todos sus componentes -integrantes de un conjunto funcional armónico- se halla unívoca e ineludiblemente vinculada con el éxito o fracaso del negocio, que en forma aislada un bien de uso tiene una vida útil física o teórica y se halla limitado en su actividad sólo por razones de edad, forma de utilización y calidad de su mantenimiento, pero que cuando dicho bien de uso pasa a formar parte del conjunto operativo de una empresa, se transforma en un bien de explotación, y su vida útil pasará a ser vida útil funcional ya que ella se halla ahora fijada, en forma limitante, no sólo por la obsolescencia física -edad, uso y mantenimiento-, sino por la obsolescencia comercial y funcional.

Remarcan que la depreciación representa una pérdida progresiva del valor del bien a partir de su puesta en operación y en función de factores físicos tales como edad, estado de uso y calidad de mantenimiento, que en la práctica representa también una forma de medir el valor del bien en función de su capacidad física para continuar en servicio, y que la experiencia indica que la depreciación no resulta proporcional a la edad -lineal-, sino que es mínima al iniciar los servicios del bien y aumenta aceleradamente con el tiempo.

Agregan que el bien en cuestión tiene una vida útil funcional fijada con carácter limitante por obsolescencias físicas, comerciales y funcionales, y que como consecuencia de ello el criterio para fijar el período para la amortización de la

inversión realizada para su construcción, puesta en marcha y mantenimiento en condiciones óptimas de funcionamiento, debe considerar la incidencia limitante de las mencionadas obsolescencias.

Ha sido señalado que en la especie se plantea un balance entre factores positivos y negativos. Entre los primeros se cuentan circunstancias tales como su ubicación geográfica, el nivel socioeconómico del área circundante y su vinculación directa con uno de los sentidos de circulación del subterráneo; entre los negativos se incluyen la competencia creada por la aparición de nuevos centros comerciales creados en las cercanías, la falta de terrenos que permitan su expansión física, la prohibición que deriva del Código de Planeamiento Urbano para el hipotético caso de pretender ampliaciones de su actual capacidad cubierta sin alterar el normal desarrollo de sus actividades y la irrupción de nuevas modalidades de venta a través de los medios electrónicos.

En opinión del experto propuesto por la recurrente los factores negativos poseen en el caso de autos, mayor peso y pueden incluso llegar a reducir el período de vida útil funcional calculado y consecuentemente su expectativa de vida futura o expectancia. También realiza un análisis técnico comparativo entre distintos centros comerciales -"shoppings"- y concluye en que el denominado Patio Bullrich constituye una suerte de minicentro cuya oferta está dirigida a un mercado de alto poder adquisitivo y que si bien se buscó una adecuada utilización de la infraestructura existente, las obras allí realizadas se subordinaron a una premisa básica: preservar el lugar arquitectónicamente, teniendo en cuenta el valor histórico que representaba la sede y patio de remates de la tradicional Casa Bullrich.

Por su parte, el Alto Palermo se presenta -frente al Patio Bullrich- como un "megashopping" urbano, dirigido por sus ofertas, a un mercado de mediana capacidad de compra, y añade que podría compararse con los centros comerciales Alto Avellaneda o Paseo Alcorta, ya que todos poseen una capacidad adquisitiva de mercado media, con un aspecto distintivo que marcan Alto Avellaneda y Paseo Alcorta que es la posibilidad física -mayor para el primero- para expandirse.

A su vez el perito propuesto por el Fisco Nacional considera que el valor residual que posee el Shopping Alto Palermo, ubicado en el corazón comercial de la Ciudad de Buenos Aires, en un lugar privilegiado, de alto poder adquisitivo y con excelentes medios de transporte es indudablemente de un alto valor inmobiliario.

V. Que al encontrarse disconforme el contribuyente con el coeficiente de deducción fijado por la Dirección General Impositiva en concepto de amortización del bien en cuestión, corresponde establecerlo.

Dadas las circunstancias y los elementos de juicio disponibles, la vida útil asignada al bien no podrá superar los 24,22 años -admitidos por aquella repartición- ni ser inferior a la de 20 años -reconocida por la recurrente-.

La amortización es el procedimiento que posibilita recuperar un capital invertido mediante la extracción de la renta anual de aquella cantidad que permite el

recupero del valor del bien durante los años de su vida útil, que deben estimarse del modo más exacto posible pues si la amortización es exigua conduce a la sobrevaluación del capital y a un aumento ficticio de las utilidades del ejercicio, pero si es mayor que la que técnicamente corresponde crea una reserva oculta y una disminución ficticia de los beneficios.

Para establecer la vida útil del bien de propiedad de la recurrente se deben evaluar y ponderar, entre otros, los distintos elementos y factores descriptos por los peritos.

Entre los más destacados: a) ubicación geográfica privilegiada en una zona de alta densidad edilicia de categoría; b) contar con una estación de subterráneos de la línea D en su puerta de ingreso; c) competencia creada por la aparición de nuevos centros comerciales; d) falta de terrenos para su expansión física; y e) irrupción de nuevas modalidades de venta a través de medios electrónicos.

Al ser considerados y analizados cada uno de ellos se ve adecuado aceptar el procedimiento de amortización establecido por el Fisco Nacional.

La circunstancia notoria de la creciente valorización de los inmuebles en las ciudades de gran progreso, como la Ciudad de Buenos Aires, suele compensar al menos en parte el desmedro de la edificación; a lo que se agrega que el factor supuestamente negativo de no contar con la posibilidad de expandirse se compensa con la ventaja que resguarda de la competencia, dada la imposibilidad de que otro emprendimiento del mismo carácter se establezca en la zona por la falta de terrenos para edificaciones de tales dimensiones.

En orden a lo expuesto en los párrafos precedentes, de la evaluación de los elementos obrantes en la presente causa y en los antecedentes administrativos, **cabe compartir las conclusiones a las que arribara el organismo fiscal, por lo que corresponde establecer la vida útil del inmueble en cuestión en 24,22 años.** En consecuencia, **corresponde confirmar el ajuste practicado por el organismo fiscal** en lo que se refiere al impuesto a las ganancias que incide en los restantes impuestos determinados en las resoluciones apeladas en autos.

(..)

IX. En suma, voto por: 1) **Confirmar las resoluciones apeladas** correspondientes al impuesto a las ganancias de los períodos 1990 y 1991, del impuesto sobre los capitales del período 1990, y del impuesto sobre los activos del período 1991, con más intereses resarcitorios; 2) Revocar las multas impuestas en relación a los dos primeros impuestos; 3) Imponer las costas en el orden causado.

El Dr. Brodsky dijo:

I. Que comparto el relato de la presente causa, expuesto en el voto de la vocal instructora, así como la solución propiciada por la misma para resolver el tema de fondo, con fundamento en las siguientes consideraciones.

(..)

II. De acuerdo con la técnica contable, se considera que el "desgaste" es lo que se produce a causa de la utilización normal de las cosas para el fin a que están

destinadas. El "deterioro" es la consecuencia debida a situaciones imprevisibles como incendio, roturas, inundación, tempestades u otros accidentes o siniestros y su tratamiento en la Ley de Impuesto a las Ganancias ha sido previsto en el artículo 82, inciso c) como "pérdida extraordinaria". El "agotamiento" es inherente a los bienes no renovables sujetos a actividades extractivas, como minas, canteras, yacimientos, manantiales, etc., vale decir, a aquellos que se extinguen por la explotación a que son sometidos. En tanto que el "desuso" generalmente es el resultado de la "obsolescencia" o sea la pérdida de utilidad relativa de los bienes que antes la tenían, causada por el avance tecnológico y la normativa fiscal se ocupa del mismo específicamente, según se vio.

Que así entendido, la amortización anual que se aplica viene a constituir la cuota de formación de un fondo tendiente a lograr la reposición del bien al que accede, al finalizar su vida útil. Autores sostienen que en función de las características que presenta este suceso, su contabilización debe, casi sin excepciones, basarse en estimaciones en las que puede presentarse algún grado de subjetividad, ya que la depreciación de un año no representa la merma real de valor ocurrida en ese período contable. Ello es así por cuanto físicamente, un bien puede ser de tanta utilidad y de tanto valor al final del período como al inicio de éste. El valor neto de libros tampoco representa el valor real, ni el valor del mercado o el valor subsistente en uso del activo. El gasto por amortización sólo representa la cancelación de una parte del costo del activo y es lógico concluir que el valor neto en libros del activo fijo que se muestra en el balance representa una cosa y sólo una, esto es la parte del costo original de ese activo fijo que aún no se ha cargado a gastos (Anthony, Robert N.: "La contabilidad en la administración de empresas" - UTEHA - Méjico - 1969 - pág. 161).

La doctrina comentada me lleva a opinar que **la cuota de amortización a que se refiere el inciso f) del citado artículo 82 y que castiga el valor de los bienes de uso en el balance de cada ejercicio, no incluye más que la depreciación por desgaste y por agotamiento, ya que las pérdidas extraordinarias (deterioro) y por desuso (obsolescencia), tienen su tratamiento fiscal especificado en forma diferenciada (artículos 82, inciso c] y 67, respectivamente, el último para el caso de venta y reemplazo).**

Que ni la Ley de Impuesto a las Ganancias ni su reglamento establecen definiciones para el concepto "vida útil", siendo ésta la solución más idónea para resolver un problema de exclusiva raigambre técnica dado por las diferentes características que presentan normalmente los bienes afectados a la generación de rentas gravadas, aun cuando en el caso específico de los inmuebles destinados a bien de uso, el artículo 83 de la ley les atribuye una vida útil de 50 años, y les fija una deducción en concepto de amortización del 2% anual sobre el costo del edificio o construcción, o sobre la parte del valor de adquisición atribuible a los mismos. No obstante, la misma norma admite la aplicación de porcentajes anuales superiores cuando se prueba fehacientemente que la vida útil es inferior a 50 años y a condición de notificarlos debidamente al Fisco, en ocasión de presentarse la declaración jurada correspondiente al primer ejercicio en que se verifique esa circunstancia.

Autores reconocidos han dicho: "A veces se supone que la vida útil se prolonga por tanto tiempo como puede continuar siendo usado un bien. Sin embargo, no es así; la vida útil termina cuando la utilización del bien deja de ser económicamente ventajosa. A partir de allí, aunque se lo utilice, no se computan amortizaciones, porque la sola conservación del bien, de por sí, constituye un aumento de costo por pérdida paulatina de su eficiencia. Este concepto de vida útil económica no se halla establecido en disposición alguna, pero en el curso de los años de aplicación de los impuestos a los réditos y a las ganancias se ha establecido, en forma muy arraigada, la costumbre de calcular la vida útil impositiva en períodos más breves que su vida física" (Raimondi, Carlos A. - Atchabahian, Adolfo: "El impuesto a las ganancias" - Ed. Depalma - Buenos Aires - 2000 - págs. 607/8).

Conforme con la opinión de estos autores, el cálculo de la vida útil en función de la economicidad, puede resultar impredecible cuando ello se encuentra sujeto a factores exógenos, tales como los avances tecnológicos que aparejan la pérdida de eficacia de los bienes en uso, que caen así en desuso. Y para soslayar esa dificultad en estimar con certeza la extensión del período de utilización de tales bienes, es que el artículo 67 de la ley permite optar entre imputar al balance fiscal la ganancia obtenida en la enajenación o afectarla al costo del bien de reemplazo, en cuyo caso, el importe obtenido en la venta deberá reinvertirse en dicho bien o en otros bienes de uso afectados a la explotación, de conformidad con la regla establecida en el artículo 93 de la reglamentación (decreto 2353/1986).

LA OBSOLESCENCIA NO INTEGRA LA AMORTIZACION (TEMA HOY SUPERADO CON EL FALLO "TELINTAR SA" DE LA CSJN DEL 22.5.2012 Y LA REFORMA DEL ART. 86 INCISO F) PRODUCTO DE LA LEY 27.430)

*De lo dicho se deduce que **la "obsolescencia", siendo un factor exógeno, no integra el concepto deducible como "amortizaciones por desgaste y agotamiento"** citado en el artículo 82, inciso f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias.*

Lo expresado supone que la estimación de los términos de vida útil de los inmuebles utilizados en la actividad, depende de consideraciones, análisis y cálculos que deberá practicar el responsable de la explotación, acudiendo a la orientación de expertos cuando la envergadura, importancia y costo de dichos bienes lo ameriten, toda vez que la correcta y equilibrada imputación de la depreciación a cada ejercicio económico no sólo influye en su resultado, sino en la elemental formación del fondo de reposición tendiente a preservar la intangibilidad del activo fijo puesto al servicio de la actividad.

A tales efectos, considero que la ubicación estratégica, zonalidad, afluencia de clientela o nivel socioeconómico de la misma, son todos ingredientes que no inciden de ninguna manera en el cálculo de la vida útil de las construcciones afectadas a bien de uso, toda vez que tales atributos adquieren relevancia únicamente para justipreciar el valor del terreno sobre el que las mismas se erigen y las leyes impositivas de los tributos que se analizan en esta causa, no admiten amortizar el valor de la tierra.

En cambio, debe reconocerse que sí tiene incidencia en la vida útil de los bienes, el nivel de los gastos de mantenimiento, ya que cuando éstos son significativos pueden llegar a prolongarla en forma ostensible y hasta integrarse al valor amortizable del bien al que acceden, convertidos en mejoras, en caso de verificarse el supuesto previsto por el artículo 152 del reglamento. Cuando ello no ocurre, los gastos de mantenimiento son deducibles de la ganancia imponible del ejercicio, en los términos del artículo 80 de la ley.

*III. Que ponderando los elementos incorporados a la causa, descriptos minuciosamente en el consid. IV del voto que antecede y como se dijo, prescindiendo de toda consideración relativa al desuso causado por obsolescencia, **se extrae como conclusión que es correcto el criterio empleado por el Fisco Nacional para fundamentar su posición, al sostener que el plazo de vida útil del inmueble en cuestión es de 24,22 años (24 años, 2 meses y 20 días), por lo que resulta pertinente confirmar el ajuste practicado** por el organismo fiscal en cuanto se refiere al impuesto a las ganancias.*

(..)

*VII. En consecuencia, voto por **confirmar las resoluciones apeladas** en cuanto determina impuesto a las ganancias y liquida intereses resarcitorios, por el período anual 1991; impuesto sobre los capitales y liquida intereses resarcitorios, por el período fiscal 1990; e impuesto sobre los activos por el período fiscal 1991 y revocarlas en cuanto se aplican multas en las dos primeras. Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos.*

La Dra. Gramajo dijo:

I. Que adhiere al voto de la Dra. Siritto en cuanto confirma las resoluciones apeladas que determinan obligación de la recurrente en los impuestos a las ganancias por los ejercicios fiscales 1990 y 1991, sobre los capitales por el año 1990 y sobre los activos por el ejercicio 1991, como así también en cuanto revoca las multas impuestas con relación a los impuestos a las ganancias y sobre los capitales determinados e impone las costas en el orden causado.

(..)

II. Que por el contrario, disiente con el voto de la vocal preopinante toda vez que la suscripta considera que corresponde eximir del pago de intereses resarcitorios a la recurrente -en cuanto se le aplican en las resoluciones en que se determina su obligación por el impuesto a las ganancias y sobre los capitales- en atención a que no se puede imputarle responsabilidad por la mora incurrida en el ingreso de los mismos.

(..)

Que en virtud de lo expuesto la suscripta vota por eximir a la apelante de la aplicación de intereses resarcitorios, imponiendo en este punto también las costas en el orden causado.

Atento al resultado de la votación que antecede, por mayoría

SE RESUELVE:

1) **Confirmar las resoluciones apeladas** correspondientes al impuesto a las ganancias de los períodos 1990 y 1991, del impuesto sobre los capitales del período 1990, y del impuesto sobre los activos del período 1991”.

AMORTIZACIONES. PERIODO IRREGULAR (MENOR A UN AÑO)

CENTRAL COSTANERA SA TFN SALA C DEL 29.6.2001

La empresa Central Costanera fue constituida por el Estado el 26 de febrero de 1992, con motivo de cumplimentar el proceso de privatización de Energía Eléctrica, fijando como fecha de cierre del ejercicio el 31 de diciembre de cada año.

La discusión se centra en determinar si el primer ejercicio es un ejercicio irregular, el cual se inició el 26/02/1992, y finalizó el 31/12/1992, ya que no tiene 365 días, no tiene un año de doce meses de duración.

Teniendo en cuenta que nada dice ni la LIG, ni el D.R. de la LIG, respecto de los ejercicios irregulares, se plantea si resulta de aplicación la R.G. 1.297/69 referida al impuesto a los réditos (no derogada).

En tal orden de ideas el art. 1 de la R.G. .1.297/69, establece que:

"en los casos de ejercicios no anuales, las amortizaciones ordinarias sobre bienes muebles deberán computarse proporcionalmente al período que comprenda el respectivo ejercicio no anual."

El fisco entiende que en el primer ejercicio (iniciado el 26.2.1992 y finalizado el 31.12.1992), las amortizaciones correspondientes a ese ejercicio deben proporcionarse porque el ejercicio tiene menos de 12 meses.

El TFN comparte la opinión del fisco.

“El doctor Urresti dijo:

1. Que a fs. 26/41 se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 19 de diciembre de 1995, suscripta por el Jefe de División Revisión y Recursos Dirección Grandes Contribuyentes Nacionales de la Dirección General Impositiva por la que se deniega el **reclamo de repetición** de las sumas ingresadas en exceso, como consecuencia de la reliquidación del **impuesto a las ganancias por el período fiscal 1993** e intereses correspondientes al ajuste de los anticipos por el período fiscal 1994.

La recurrente manifiesta que **la empresa Central Costanera fue constituida por el Estado el 26 de febrero de 1992**, con motivo de cumplimentar el proceso de privatización de Energía Eléctrica, **fijando como fecha de cierre del ejercicio el 31 de diciembre** de cada año.

Producido el cierre del primer ejercicio -agrega- el 31/12/1992, la empresa dedujo impositivamente en concepto de amortización de sus bienes muebles el importe que resultó de dividir el valor de adquisición por el número de años de vida útil probable de los mismos.

Siendo ello así, procedió a realizar un ajuste aplicando la R.G. 1297/69, según la cual -y de acuerdo a una interpretación propia del fisco-en el caso de ejercicios no anuales las amortizaciones de los bienes muebles deben computarse proporcionalmente al período que comprenda el respectivo ejercicio no anual.

**Continúa diciendo que atento la disparidad de criterios con el fisco, el perjuicio económico que pudiera causarle el estado de incertidumbre que la posición a asumir por la inspección provocaba y la necesidad de someter la cuestión a un nivel de decisión superior mediante la vía procesal correspondiente del reclamo de repetición, llevó a la empresa a rectificar la declaración jurada del año 1992 aplicando el criterio dado a conocer por la inspección y consecuentemente, rectificar la declaración jurada de 1993, efectuando el pago de la diferencia de impuesto resultante, sus intereses y los intereses correspondientes a las diferencias de anticipos del año 1994.
(..)**

II. Que a fs. 59/64 vta. contesta la representación fiscal el recurso interpuesto. Manifiesta que en el marco de las privatizaciones previstas en la reestructuración efectuada por el Estado Nacional, se dispuso mediante el dictado del Dcto. 122/92 la privatización de Energía Eléctrica del Estado, para la actividad de generación de energía eléctrica, creándose entre otras sociedades, Central Costanera S.A.

Agrega que se fijó como fecha de cierre de cierre de los ejercicios comerciales, el 31 de diciembre de cada año, y siendo la fecha de cierre del primer ejercicio económico de la empresa el 31/12/1992, éste debe ser tratado como período irregular en términos temporales, pues al haber comenzado el 26/02/1992, y finalizado el 31/12/1992, no tiene 365 días, es decir, no tiene un año de doce meses de duración.

Asevera que al presentar la declaración jurada del impuesto a las ganancias por su primer ejercicio económico que abarcó el período descrito en el párrafo anterior, la empresa consignó como total de amortizaciones ordinarias del rubro Bienes de Uso (muebles), la cifra que surgía como resultado de dividir por los años de vida útil restantes, el monto correspondiente a la suma total de los bienes muebles de la empresa.

Asimismo, advierte que, como resultado de la liquidación del período fiscal 1992, se computó un quebranto impositivo trasladable al período siguiente. Agrega que este quebranto se tomó como "quebrantos de ejercicios anteriores" , en la declaración jurada del ejercicio fiscal 1993.

Señala que a partir de una fiscalización efectuada a la recurrente se objetó el importe que la misma tomó como amortización de los bienes muebles en

el ejercicio irregular (temporalmente hablando) de 1992, pues éste no tuvo 365 días y la amortización que consideró la empresa correspondía a un año de vida útil, sin proporcionarla al tiempo que tuvo el ejercicio económico como hubiere correspondido en virtud de expresas normas legales, como lo son la ley de impuesto a las ganancias y la R.G. 1297/69 de la Dirección General impositiva.

Manifiesta que este cambio en el importe de amortización a considerar influyó disminuyendo el quebranto fiscal del ejercicio 1992, trasladado por la empresa al ejercicio 1993 y, por ende, en el resultado impositivo final del ejercicio 1993, y en la liquidación de los anticipos por el año 1994.

Considera que en virtud de la recomendación efectuada por la inspección, la recurrente rectificó sus declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los ejercicios 1992 y 1993, pagando la diferencia de impuesto resultante por el período 1993 y los intereses sobre la misma y sobre los anticipos de 1994.

(..)

SENTENCIA DEL TFN

(..)

ART. 88 LIG

IV. Que el art. 84 (HOY ART. 88 DE LA LIG) de la ley de impuesto a las ganancias establece en su parte pertinente que: "en concepto de amortización impositiva anual para compensar el desgaste de los bienes -excepto inmuebles- empleados por el contribuyente para producir ganancias gravadas, se admitirá deducir la suma que resulte de acuerdo con las siguientes normas: 1) Se dividirá el costo o valor de adquisición de los bienes por un número igual a los años de vida útil probable de los mismos. La Dirección podrá admitir un procedimiento distinto (unidades producidas, horas trabajadas, etc.) cuando razones de orden técnico lo justifiquen..."

Que el mencionado artículo tuvo como antecedente el art. 69 de la ley de impuestos a los réditos, el cual disponía que: "el monto de las amortizaciones para compensar el desgaste de los bienes empleados por el contribuyente para producir réditos gravados, se determinará anualmente aplicando, sobre el costo de los bienes, un porcentaje fijo establecido a base del número de años de vida útil probable de los mismos."

*Que con anterioridad a sufrir una serie de reformas (ley 19.409, de texto similar al de la actual ley de impuesto a las ganancias), la R.G. 1297/69 se dictó con el objeto de precisar las soluciones existentes en la ley del impuesto a los réditos y sus reglamentaciones, por considerar que existían diversas situaciones que no estaban explícitamente contempladas, tales como los casos de **ejercicios no anuales**, altas y bajas en fechas no coincidentes con la iniciación o terminación del ejercicio, afectación parcial a la obtención de rentas gravadas y desuso o reemplazo cuando se desarrollaran actividades que producían réditos de la cuarta categoría, según explícita en sus considerandos.*

ART. 1 DE LA R.G. 1.297/1969 (DE IMPUESTO A LOS REDITOS)

1242

Que el art. 1 de esta R. G. establece que: **"en los casos de ejercicios no anuales, las amortizaciones ordinarias sobre bienes muebles deberán computarse proporcionalmente al período que comprenda el respectivo ejercicio no anual."** Que de los artículos citados surge que a los efectos de deducir en concepto de amortizaciones el desgaste de bienes que no se traten de inmuebles, se debe dividir el costo o valor de adquisición por los años de vida útil estimado de los mismos, correspondiendo deducirlos en forma anual.

Que la norma cuya vigencia es cuestionada, establece un **procedimiento especial para el caso de períodos no anuales**, en cuyo caso **deberían efectuarse proporcionalmente para ese período**.

Que tanto la actora como parte de la doctrina ha cuestionado la vigencia de la Resolución General por cuanto la misma se instrumentó con el fin de reglamentar una norma en la actualidad derogada. En este sentido, Dubois ha señalado que: "si el Director General, en uso de sus atribuciones legales, interpreta normas tributarias, sus conclusiones deben ser aplicadas contemporáneamente con las disposiciones legales y reglamentarias que interpreta. Cualquier tipo de modificación legal obliga a replantear las normas de inferior jerarquía que la reglamentan y, por lo tanto, debería considerar como derogada de hecho la resolución general 1297 luego de la modificación de la ley 23.260, basada en la ratificación por la omisión citada." (Dubois, Fernando; "Altas y bajas de bienes muebles amortizables durante ejercicios no anuales"; Errepar, Dte. N° 186; Septiembre/1995; T. XVI, Pág. 240).

Que las normas jurídicas se extinguen, entre otras causales, por la sanción de una norma posterior que la derogue expresa o tácitamente, ocurriendo este último supuesto cuando ambas resultan incompatibles por lo que se tiene a la norma posterior por vigente.

Que **la sanción de la ley del impuesto a las ganancias derogó expresamente la ley de réditos**, estableciendo en el art. 84 el sistema de deducción de amortizaciones que se ha descripto. Sin embargo, **ni la ley del impuesto a las ganancias, ni las reglamentaciones de la misma, ni las posteriores resoluciones generales dictadas en su consecuencia, derogaron en forma expresa la Resolución General 1297/69**.

Que si bien la Resolución tuvo inspiración en el art. 69 de la ley de réditos, **la finalidad de su dictado no se ha extinguido**, pues éste consistió en resolver cuestiones previstas en la ley mencionada y su decreto reglamentario con suficiente elasticidad, puntualmente y en el caso que nos ocupa, **el cómputo de las amortizaciones en períodos no anuales**.

Que **así lo ha señalado este Tribunal en la causa 14.792-1, caratulada "Metrogas S.A. s/ recurso de apelación por denegatoria de repetición -impuesto a las ganancias-** del 14 de agosto de 1996 donde dijo que: "en nuestra ley el valor original amortizable es el costo y para lograr el cargo del ejercicio se considera la vida útil probable del bien, pero este método lineal o directo, como lo señala la autorizada doctrina, tiene como propósito aquél que debe perseguir

un buen método de amortización, es decir distribuir el costo original amortizable o el costo de la inversión aprovechada por la explotación durante más de un ejercicio económico, entre todos los períodos de vida útil, de modo que cada unidad de producto reciba una cuota parte lo más aproximada posible a las de las restantes que han utilizado el bien. Este ideal, agrega Reig, se logra si la distribución se hace en función del método de la producción o el de las horas de funcionamiento; sin embargo, salvo raras excepciones no existen tablas indicativas de vida útil probable de los bienes con referencia a unidades de producción u horas de funcionamiento; por ello el método que más se aproxima al ideal es el lineal o directo. (Reig, Jorge Enrique; Impuesto a las Ganancias; Bs. As, 1979; pág. 394). Consecuentemente, en el método lineal adoptado por la ley argentina, cuando hay ejercicios irregulares sean iniciales o derivados de un cambio de cierre, la cuota de amortización debe calcularse en función del tiempo -que es el principio que gobierna el criterio lineal: la vida útil probable del bien amortizable-. **Por eso la solución que consagró la R.G. 1297/69 en punto a ejercicios irregulares, se ajusta perfectamente al espíritu tanto de la entonces ley de impuesto a los réditos como de la actual de impuesto a las ganancias.**" (vide, Reig, op. cit., pág. 397)

Al no existir una derogación expresa y resultar que la ley de impuesto a las ganancias y la Resolución General 1297/69 pueden perfectamente coexistir, debe tenerse por aplicable la norma al caso.

V. Que la recurrente cuestiona en forma subsidiaria, la aplicabilidad de la R.G. 1297 tuviera la virtud de mantenerse vigente, el supuesto contemplado en su art. 1 no alcanza al ejercicio de inicio de actividades y, por lo tanto no corresponde proporcionar el monto de la amortización ordinaria de los bienes muebles de la empresa.

Que la ley de impuesto a las ganancias, en su art. 18 (HOY ART. 24 DE LA LIG), establece: "el año fiscal comienza el 1º de enero y termina el 31 de diciembre". Y continúa: "los contribuyentes imputarán sus ganancias al año fiscal ...".

Que el decreto Reglamentario de la ley mencionada (decreto 2353/86, B.O. 12/02/87) dispone en su art. 30 que: "los contribuyentes, en su declaración jurada anual, consignarán también la clase y monto de las ganancias -percibidas o devengadas a su favor en el año y que consideren exentas o no alcanzadas por el impuesto ...".

Que el art. 2º de la Resolución General 4060/95 (B.O. 25/09/95 prevé que: "quedan obligados a cumplimentar el ingreso de once (11) anticipos mensuales en concepto de pago a cuenta del impuesto a las ganancias que corresponda abonar al vencimiento general respectivo, los contribuyentes y responsables del citado tributo que se indican a continuación...".

Que como bien señala la recurrente, según el Diccionario de la Lengua Española "regular, en su primera acepción, es aquello "ajustado conforme la regla" e "irregular" es lo que está fuera de regla, contrario a ella".

Que asimismo, señala con acierto que las normas asimilan reiteradamente las expresiones "ejercicios irregulares" y "ejercicio anual".

Que del juego armónico de las normas mencionadas surge que **lo "regular" para el caso del impuesto a las ganancias, es que el período fiscal anual esté conformado por un año, es decir doce meses.**

Que como consecuencia, debe interpretarse que un período irregular o no anual es aquél por el cual un contribuyente no debe abonar al Fisco los doce meses calendarios previstos, sino un período menor. Ello así, **la tesis de la actora no puede prosperar.**

VI. Que a mayor abundamiento, cabe señalar que las amortizaciones deben calcularse del modo en que se han descripto en el punto III) de estos considerandos.

Que en principio, el cálculo debe ser estimado por la recurrente, pudiendo el Fisco presentar objeciones, todo ello en caso de que el organismo fiscalizador no halla previsto soluciones para determinados supuestos.

Que lo previsto por el art. 84 de la ley de impuesto a las ganancias y sus reglamentaciones es que las amortizaciones sean deducidas del monto a pagar por este tributo, **estableciendo la R.G. un método específico para calcularlas en caso de períodos irregulares.** Sin embargo, **la aplicación de este método no implica la disminución de las estimaciones en concepto de amortizaciones, sino que lo no computado en el ejercicio irregular podrá ser deducido con posterioridad para completar la cantidad de años de vida útil estimado, el que también será proporcional para aquél período.**

De esta forma, no habría un deterioro patrimonial en el contribuyente sino sólo una postergación en el momento en que se deducirán las estimaciones amortizables.

Que por lo expuesto, corresponde rechazar la repetición intentada, con costas.

El doctor Litvak dijo:

Que adhiere al voto precedente.

En virtud de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

1º) **Rechazar la repetición intentada, con costas**".

=====

Jurisprudencia relacionada con la deducción de gastos necesarios para obtener mantener y conservar ganancias gravadas

GASTOS NECESARIOS PARA OBTENER MANTENER Y CONSERVAR LA FUENTE

MAGDALENA RUIZ GUIÑAZU TFN SALA D DEL 05.03.2008

GELBLUNG SAMUEL CNACAF SALA IV DEL 14.02.2012

TRUCCO PEDRO AGUSTIN CNACAF SALA IV DEL 18.06.2013

FIUME ANGEL TFN SALA A DEL 12.08.2014

En materia de gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente, y gastos necesarios para obtener mantener y conservar ganancias gravadas, se puede consultar los siguientes fallos del TFN y de la CNACAF:

MAGDALENA RUIZ GUIÑAZU TFN SALA D DEL 05.03.2008

En el fallo “**Magdalena Ruiz Guiñazú**” de la sala “D” del TFN de fecha 05/03/2008, se trataba de la deducción de gastos de ropa, maquillaje, restaurantes. El tema en discusión era la afectación de los gastos a la actividad gravada. El TFN admitió su deducción.

Del relato de los hechos de la causa se puede ver que la actividad del contribuyente era:

*“tiene como actividad principal la **conducción de programas periodísticos**, tributando el impuesto a las ganancias como **rentas de cuarta categoría** y que frente a la fiscalización practicada por el Ente Fiscal en la que **se impugnaron gastos computados en primera y cuarta categoría** y rentas que fueron declaradas como exentas, optó por conformar parcialmente los ajustes realizados con relación a la 1ª y 2ª categoría presentando las declaraciones rectificativas al amparo del decreto 1384/2001”.*

LOS GASTOS IMPUGNADOS POR EL FISCO

*“los aspectos a analizar en el caso de autos han quedado circunscriptos a **dos grupos de gastos que el organismo recaudador considera no admisibles** para liquidar el impuesto, en tanto la actora sostiene que se trata de erogaciones efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, por lo que debe permitirse su deducción de los ingresos alcanzados por el tributo.*

*Los dos grupos de gastos de los que se da cuenta son aquellos referidos a: 1) **los que están respaldados por comprobantes** y 2) **los que no disponen de ese soporte documental.***

*Los primeros conciernen a los conceptos **"Ropa"** (\$ 16.070,12 en 1997, \$ 7.517,41 en 1998 y \$ 9.549 en 1999); **"Maquillaje"** (\$ 6.660 en 1997 y \$ 2.500 en 1998) y **"Restoranes y Obsequios"** (\$ 11.756,46 en 1997, \$ 15.418,13 en 1998 y \$ 14.147,80 en 1999), según constancias de inspección (cfr. act. adm., cpo. ppal. fs. 51/52, 103 y 107 y cpo. altas rentas, fs. 18/19).*

En tanto **no existe respaldo instrumental para los conceptos "Gastos Profesionales"** por \$ 6.000 y **"Propinas al Personal Técnico"** por \$ 8.600, ambos en 1997. En este último caso, se trataría de una contribución de \$ 200 por cada programa emitido (act. adm., cpo. ppal., fs. 71)".

EL TFN ANALIZA LA NORMATIVA LEGAL APLICABLE EN LA LIG

"V. La regla general para la deducción de los gastos viene dada por **los artículos 17** (HOY ART. 23 DE LA LIG) **y 80 de la ley del tributo** (HOY ART. 83 DE LA LIG) (t.v. en 1997). El primero dispone que para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los **gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, "mantener y conservar la fuente"**, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga, en tanto el segundo aclara que **los gastos cuya deducción admite la ley**, con las restricciones expresas contenidas en la misma, **son las efectuadas para "obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas"** por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina. El siguiente **artículo 81** (HOY ART. 85 DE LA LIG) **enumera una serie de conceptos deducibles con "carácter general"** y el **artículo 82** (HOY ART. 86 DE LA LIG) lo hace **respecto de las "deducciones especiales"** (no ya las generales), admitidas para las cuatro categorías de rentas comprendidas en la ley, a lo que se añade en los **artículos 85** (HOY ART. 89 DE LA LIG), **86** (HOY ART. 90 DE LA LIG) **y 87** (HOY ART. 91 DE LA LIG) **una especificación de conceptos "especialmente deducibles", inherentes a las categorías primera, segunda y tercera, sin que la norma hubiera previsto un detalle análogo para la cuarta categoría.**

El juego armónico de todas estas disposiciones legales y de las reglamentarias dictadas en su consecuencia, no deja lugar a dudas de que **el criterio prevalente es que cuando los gastos hayan sido realizados con el propósito de mantener y conservar la fuente, u obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, se trate o no de aquellos conceptos deducibles con carácter general o con carácter especial y en tanto no se verifique alguno de los casos no admitidos a que se refiere el artículo 88** (HOY ART. 92 DE LA LIG DEDUCCIONES NO ADMITIDAS) **o resulten aplicables las limitaciones "que la misma ley prevé", la deducción de tales gastos es procedente en todas las categorías por responder a la idiosincrasia del impuesto a la renta neta, sin que el organismo recaudador se encuentre autorizado a trabar el cómputo so pretexto de no compartir el criterio de necesidad o de pertinencia del gasto, asignado por el contribuyente. En el caso de autos, la única y exclusiva razón esgrimida por la inspección actuante y luego compartida por la superioridad para impugnar determinados gastos, no es otra que considerarlos "No Vinculados a su Renta" (act. adm. cpo. ppal., fs. 103 y 107).**

Es doctrina recibida desde antigua data, que **la necesidad de deducir ciertos gastos en la determinación del tributo no puede ser evaluada con certeza por el organismo recaudador**, toda vez que es ajeno al negocio de que se trate y la misma corresponde al contribuyente, porque siempre se trata de circunstancias del directo conocimiento de éste (EL TFN SE ESTA REFIRIENDO AL FALLO EDITORIAL DANTE QUINTERNO SA de fecha 26/11/1970). Allí

también se dijo "que el concepto de necesidad es relativo y debe apreciarse en función de la finalidad de las erogaciones y que sería muy peligroso que el Fisco en cada erogación determine o pretenda establecer la efectiva productividad del gasto quitando al empresario la flexibilidad que precisa el manejo de su negocio y que hace que muchos de los gastos en que incurra no redunden necesariamente en la producción de un rédito que pueda imputarse específicamente al gasto en que se ha incurrido".

ANALISIS DE LA DEDUCCION DE LOS GASTOS DE ROPA Y MAQUILLAJE

"le asiste razón a la apelante cuando pretende deducir el costo de la indumentaria que requiere su constante exposición pública, no ya con relación a las emisiones radiales del programa a su cargo " Tempranísimo", sino a la actividad adicional que supone su participación en programas de televisión o en actos de organizaciones periodísticas del país y del exterior, de las que es miembro (act. adm., cpo. ppal. fs. 449), sin perder de vista las exigencias que en cuanto a moda, ocasión y variedad en la vestimenta, requieren las sesiones de negocios y las fiestas y reuniones sociales -más allá del mero marco familiar o de amistad- a través de las cuales se manifiesta la imagen y apariencia de la señora Ruiz Guiñazú, como partes integrantes de un capital profesional puesto al servicio de su actividad.

También abona este criterio, el hecho de que **se trata de un concepto cuya deducción no se encuentra restringida por ninguna disposición legal; que excede el alcance de gasto personal** a que se refiere el inciso a) del artículo 88 (HOY ART. 92 DE LA LIG) y de ningún modo puede suponérselo comprendido en la deducción adicional del artículo 23, inciso c), (HOY ART. 30 INCISO C) DE LA LIG) de la ley como sostiene el Fisco Nacional (vide fs. 16, párr. 1), porque -de aceptarse ese criterio- dicha desgravación resultaría contradictoria con su propia esencia, del momento en que el importe de la misma se triplica cuando se trata de jubilados o personal en relación de dependencia, en desmedro de quienes ejercen oficios o profesiones por su cuenta, situaciones que son bien distintas de las que pretende el organismo en relación con las que aquí se analizan, ya que no puede ignorar que llegado a determinado nivel de ingresos imponibles, por virtud del artículo sin número incorporado en 1999 a continuación del 23 [L. 25239, Tít. I, art. 1, inc. k)], las deducciones que el mismo autoriza se anulan completamente.

Todo ello dicho sin perder de vista que **la postura del Fisco para negar la deducción parte de una utopía al suponer que la vestimenta informal, habitual y corriente de una persona, pueda ser la misma que deba emplear en situaciones que nada tienen de informales ni corrientes, aunque puedan llegar a ser habituales para ciertas otras personas. Y tratándose de realidades distintas, el criterio fiscalista falla por la base y por lo tanto, en el caso de autos, y por las razones expuestas, corresponde en el caso de autos admitir la deducción del gasto en ropa.**

En cuanto al concepto "Maquillaje" que también incluye los gastos en peluquería, son válidas íntegramente las mismas consideraciones

expuestas respecto del concepto ropa, por lo que también su cómputo como gasto es admisible”.

ANALISIS DE LA DEDUCCION DE LOS GASTOS DE RESTORANES SU SIMILITUD CON LOS GASTOS DE MOVILIDAD Y VIATICOS

“corresponde hacer notar que desde el punto de vista fiscal, el tratamiento a asignar a los gastos en "restaurantes" difiere del que corresponde a "obsequios" y en la presente causa, la inspección actuante procedió a impugnar tales gastos en razón de reputarlos como "gastos de representación", que es una deducción autorizada en un determinado porcentaje y, según dice, sólo para la tercera categoría de rentas [art. 87, inc. i)], lo que a su juicio, vedaría su deducción cuando se trata de rentas de la cuarta categoría.

*Sobre el particular, en ocasión de votar (en minoría) la **causa 22.854-I "Surpiel SA s/apel. ganancias", resuelta por esta Sala el 17/4/2006**, sostuve en relación con los gastos en restaurantes: "Que cabe destacar que el Fisco no ha objetado los gastos efectuados por su concepto ni por su procedencia, sino lo que cuestiona es que los montos deducidos superan el límite establecido por la norma antes referida [art. 87, inc. i)]. No obstante, para opinar así, la inspección actuante ha confundido meros gastos de 'movilidad y viáticos' con gastos de 'representación', toda vez que el tipo de los objetados ..., no responde a esta clase, 'conforme la definición que respecto de ellos suministra el artículo 147 del reglamento (D. 2353/1986)'".*

*Ello así, **los gastos efectuados en restaurantes**, según dan cuenta los comprobantes incorporados a las actuaciones del período fiscal 1999 -que se toman como referencia por no contarse con los de los años 1997/98 (act. adm. cpo. antecedente DAFO, fs. 103/133)-, **exhiben comidas simultáneas poco frecuentes de varias personas, lo que sugiere reuniones de trabajo y/o de negocios más que agasajos a título personal o gastos de sustento del contribuyente y de su familia** [deducción no admitida por el art. 88, inc. a)] (HOY ART. 92 INISO A) DE LA LIG). En consecuencia, **la tipificación de estos gastos encuadra en el rubro "movilidad y viáticos" [art. 82, inc. e)]** (HOY ART 86 INCISO E) DE LA LIG), **debiendo quedar limitada su deducción a las sumas reconocidas por la DGI**, aspecto sobre el cual el Ente no ha dicho nada, salvo que se trate de los viajantes de comercio, lo que no es aplicable al caso.*

*En consecuencia, **no habiendo ejercido el organismo la facultad otorgada por ley para fijar o pautar los importes deducibles en concepto de "gastos de movilidad y viáticos"**, y toda vez que está reconocido legalmente el derecho del contribuyente para descontar dichas erogaciones de la renta bruta obtenida en cualquiera de las cuatro categorías, **la omisión fiscal mal puede constituirse en un impedimento para la deducción**, por lo que **resulta indudable que el tope o límite a considerar no puede ser otro que aquel que surja de la razonabilidad del monto gastado, en relación con las características particulares de la actividad** en cuya función se realizan y con el monto de los ingresos obtenidos en su ejercicio, que se transforma así en guía cuantitativa de orientación.*

En ese sentido, los gastos en restaurantes del país ascienden a \$ 5.327,43 durante el año 1998 y a \$ 6.688,52 en 1999, y no existe deducción por ese concepto en 1997 (act. adm. cpo. ppal. OI 2834/7, fs. 48/49), **sumas que representan el 0,075% en 1998 y el 0,965% en 1999 de los ingresos totales de la cuarta categoría** de cada uno de esos dos años (act. adm. citado, fs. 27 y cpo. ppal. OI 2321/3, fs. 150 y 181), y que **por considerarlas razonables objetivamente, estimo que corresponde admitir su deducción** en la liquidación del tributo”.

ANALISIS DE LA DEDUCCION DE LOS GASTOS POR OBSEQUIOS

“En cuanto a los "obsequios", los importes impugnados por el Fisco Nacional quedan fijados en \$ 11.756,46 para el año 1997, en \$ 10.090,70 para 1998 y en \$ 7.459,28 para 1999 (act. adm., cpo. citado, fs. 47/49 y cpo. altas rentas, fs. 18/19). **En relación con los "gastos de representación", en la presente causa el Fisco Nacional ha sostenido que se trata de una de las deducciones especiales inherentes a la tercera categoría** de rentas y que los contribuyentes **no tendrían derecho a deducir suma alguna por tal concepto, cuando sus ingresos provienen de actividades incluidas en la cuarta categoría y/o se carece de personal en relación de dependencia, porque es en base a la retribución que tal personal percibe, que se calcula el límite de la deducción.**

En realidad, esto no es así, ya que la ley no contiene ninguna disposición que impida a quienes perciben rentas de la cuarta categoría, deducir los "gastos de representación". El hecho de figurar en la ley como deducción especial de la tercera categoría, **no implica que se trate de una exclusividad de esa categoría.**

(..)

el fundamento de la inspección para impugnar la deducción consiste en considerar a tales gastos como no vinculados con la obtención de la renta, lo cual no es cierto a tenor de los usos y costumbres vigentes en nuestro país, según se ha visto. Por lo tanto, estando justificado el motivo del gasto, su deducción en la liquidación del tributo no tiene más límite que el que pueda surgir de la razonabilidad del monto gastado, siempre en relación con las características de la actividad y con el monto de los ingresos obtenidos. En ese sentido, los obsequios del año 1997 representan el 1,142%, los de 1998 el 1,427% y los de 1999 el 1,076%, en todos los casos calculados en función del monto total de los ingresos correspondientes a la 4ª categoría. La nimiedad de esos coeficientes exime de mayor ponderación acerca de la razonabilidad de la deducción practicada, por lo que respecto del punto "obsequios", cuadraría incursionar en la teoría de la bagatela, admitiendo el criterio de la recurrente”.

CONCLUYE EL TFN

“Como consecuencia de lo decidido en el presente considerando VIII y en los precedentes VI y VII, **procede revocar la resolución apelada respecto de los ajustes practicados en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los años 1997, 1998 y 1999 sobre los rubros "Ropa", "Maquillaje" y "Restaurantes y Obsequios".**”

SEGUNDO GRUPO DE GASTOS SIN RESPALDO DOCUMENTAL

*“Otra es la solución que cabe arbitrar en relación con los ajustes efectuados en la declaración de 1997 sobre los rubros denominados **"Gastos Profesionales" por valor de \$ 6.000 y "Propinas al Personal Técnico" por \$ 8.600.** En ambos casos, **la falta de elementos instrumentales para probar la erogación, conspira contra la admisibilidad de su deducción,** y si bien la actora ha explicado con claridad el motivo del segundo de esos conceptos de gasto -una contribución de \$ 200 para refrigerio en cada programa emitido, según afirma-, lo cierto es que **la erogación responde más a las características de una liberalidad discrecional** en la disposición de la renta, que a la hermenéutica del impuesto en cuanto exige cumplir los requisitos de mantener y conservar la fuente y de obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, como condición para admitir la deducibilidad del gasto. No obstante, se reitera, **la falta de comprobantes fehacientes en respaldo de la salida del dinero, es la razón para confirmar el criterio del Fisco Nacional en la ocasión**”.*

GELBLUNG SAMUEL CNACAF SALA IV DEL 14.02.2012

En el fallo **“Gelblung Samuel”** de la sala “IV” de la CNACAF de fecha 14/02/2012, se trataba de la deducción de una cantidad innumerable de gastos. El tema en discusión era la afectación de los gastos a la actividad gravada. La CNACAF salvo en el caso de gastos de indumentaria NO admitió la deducción porque no se pudo demostrar su vinculación con actividades gravadas.

Respecto de la afectación de los gastos a la actividad gravada la CNACAF destaca que:

*“conviene recordar que en lo referente a la carga probatoria, respecto la deducción de gastos que tienen relación con la actividad, **es el contribuyente quien deberá demostrar la veracidad de los gastos y su vinculación con las ganancias gravadas** para que la AFIP no pueda impugnar las deducciones y no -como insiste el apelante- la administración quien debe probar que cada uno de ellos no resultaba idóneo para conservar, obtener y mantener las ganancias.*

ENUMERACION DE LOS GASTOS IMPUGNADOS POR EL FISCO

“Según surge de la liquidación del ajuste efectuado en el impuesto a las ganancias obrante a fs. 288 del cuerpo "Ganancias II" de los antecedentes administrativos, los gastos impugnados al Sr. Gelblung fueron: servicios de electricidad, gas y agua (por la suma de \$...); muebles e instalaciones (por \$...); farmacia y perfumería (por \$...); clases de inglés y alemán (por \$...); gastos relativos al automóvil -garage y combustible- (por \$...); indumentaria y marroquinería (por \$...); juguetes y cotillón (\$...); joyas y artículos de lujo (por \$...); libros y transporte escolar (por \$...); medicina prepaga (por \$...); fotocopias (por \$...); depósitos en garantía de alquileres (por \$...); psicóloga (por \$...); restaurantes y confiterías (por \$...); supermercado (por \$...); veterinaria (por \$

1251

...); viajes y remises (por \$...) y "varios" (por \$...). Asimismo, se impugnaron importes por intereses y gastos financieros no deducibles.

Todo ello por la suma de \$..., de los cuales la cantidad de \$... correspondían a gastos de consumición en confiterías, adquisición de aparatos de aire acondicionado, gastos en perfumería y farmacia, y gastos de pasajes y remises que además de considerarse no relacionados con la actividad del contribuyente, carecían de comprobantes respaldatorios”.

LA CNACAF CONFIRMA LA IMPUGNACION DE LOS GASTOS POR NO ESTAR RELACIONADOS CON LA ACTIVIDAD GRAVADA

“respecto a los gastos impugnados por el Fisco Nacional por considerar que ellos no resultaban deducibles en los términos de las disposiciones de la ley del tributo, se comparte el criterio del a-quo en cuanto a los gastos referidos a luz, gas y agua, farmacia y perfumería, clases de inglés y alemán, gastos del automóvil, combustible, juguetes y cotillón, joyas y artículos de lujo, libros y transporte escolar, medicina prepaga, supermercado, psicóloga, veterinaria, en atención a que éstos no guardan -y tampoco probó el actor- correspondencia alguna con la obtención, mantenimiento y conservación de la fuente, sobre todo, teniendo en cuenta -como bien señala el organismo jurisdiccional-, que algunos de esos gastos corresponden a productos o servicios adquiridos o prestados a miembros de su familia.

Respecto de los gastos de muebles e instalaciones, fotocopias, depósitos en garantía de alquileres, restaurantes y confiterías, viajes y remises y "varios", que podrían guardar relación con la actividad de productor general, cabe tener en cuenta la tesis defensiva adoptada por el contribuyente desde el inicio de la fiscalización en cuanto niega su carácter de productor general y que no se arrimaron nuevos elementos que permitan formar la convicción de que éstos corresponden efectivamente a gastos inherentes a la producción del programa y no a consumos privados.

Por lo tanto, no resultan deducibles en el impuesto a las ganancias, por no guardar relación con la fuente generadora de ganancias.

Por ello, también en este aspecto se comparte la conclusión del a-quo de confirmar el criterio fiscal en relación a estos gastos cuya deducción no se admite”.

LA CNACAF ADMITE LA DEDUCCION DE LOS GASTOS DE INDUMENTARIA

“cabe reconocer la deducción en concepto de vestimenta o marroquinería efectuada por el contribuyente.

Sobre el punto, aquél manifestó que, en virtud de la imagen que posee ante los medios televisivos y radiales, las erogaciones en vestimenta son gastos necesarios para la obtención de la renta y no erogaciones en concepto personal, puesto que tienen una directa vinculación con la actividad de imagen desarrollada dado que requiere el uso de vestido apropiado y

renovado en cuantía. No se trata de vestimenta "civil" disasociada de la profesión del actor, sino de vestuario apropiado y necesario para cumplir las actividades remuneradas.

Que, por su parte, **el Fisco Nacional sostiene que la indumentaria y marroquinería que utiliza el contribuyente como conductor del programa, no dista de la que puede utilizar un profesional universitario, quien también debe presentarse adecuadamente vestido a su función y que tampoco puede -según el criterio fiscal-deducir los gastos de vestimenta,** agregando la representación fiscal que aún en el supuesto de considerarse procedente su deducción, el contribuyente no habría probado cuáles de los artículos adquiridos fueron efectivamente utilizados en el programa y cuáles se destinaron para su uso personal".

(..)

"Lo resuelto precedentemente de ningún modo significa establecer un criterio amplio en relación a la admisión de deducciones en el Impuesto a las ganancias respecto de las erogaciones realizadas en concepto de vestimenta. Por el contrario, lo que debe prevalecer, es el análisis pormenorizado de las circunstancias particulares de cada caso para poder determinar si estos gastos resultan deducibles en el caso concreto. Por ello, el detalle de los elementos de prueba considerados son indicios de la evaluación que debe efectuarse al momento de computar el gasto; el lugar de realización del consumo, la fecha y la relación con la actividad entre otros ("García Longe, Carlos Alberto" - TFN Sala D, 5/3/2008)".

GASTOS SIN COMPROBANTES. SE CONFIRMA LA IMPUGNACION

"en lo concerniente a los gastos que se consideraron relacionados con la actividad pero que fueron impugnados en razón de carecer de comprobantes respaldatorios (un grupo de comprobantes constituido por recibos simples del tipo "recibí" en los que se identificaba al emisor -en algunos casos con número de documento- y el domicilio del beneficiario) y que se relaciona con el 26% del total de gastos computados en el período, cabe señalar que se trata de comprobantes que no cumplen con los requisitos previstos por la resolución N° 3419, por lo que cabe confirmar la postura fiscal y convalidar la impugnación de aquellos comprobantes de gasto que no observan ninguno de los requisitos establecidos por la Resolución General 3419, en cuanto a que no exhiben identificación impresa del emisor, no responden a ninguno de los tipos "A", "B" o "C" y carecen de la numeración secuencial implantada por dicha normativa".

TRUCCO PEDRO AGUSTIN CNACAF SALA IV DEL 18.06.2013

En el fallo **"Trucco Pedro Agustín"** de la sala "IV" de la CNACAF de fecha 18/06/2013, se trataba de la deducción de la amortización de un inmueble, gastos de Metrogas, y telefonía celular. El tema en discusión era la afectación de los gastos a la actividad gravada. La CNACAF confirma la sentencia del TFN y por lo tanto admite la deducción de la amortización del inmueble, los gastos de

1253

Metrogas, y en el caso de la telefonía celular solo admite la deducción del 50% de los gastos.

La CNACAF en primer lugar relata lo resuelto por el TFN:

AMORTIZACION DEL INMUEBLE

*“Al analizar puntualmente la impugnación de los gastos, consideró que **el organismo fiscal no había tomado en cuenta el porcentaje de amortización sobre el inmueble donde desarrollaba su actividad la actora**, por lo que correspondía la aplicación del art. 83 (HOY ART. 87 DE LA LIG) de la ley del tributo en cuanto admitía la deducción general del 2% anual sobre el costo del edificio o construcción o sobre la parte del valor de adquisición teniendo en cuenta la relación existente entre el avalúo fiscal o el justiprecio practicado al efecto. Por lo tanto correspondía su deducción en el importe de \$...*

SERVICIOS DE METROGAS

*En cuanto a **los gastos referidos al servicio de Metrogas, atribuido al domicilio donde realizaba su actividad, correspondía también su deducción** conforme a los comprobantes acompañados en autos, que ascendían a la suma de \$... **por ser gastos necesarios para el mantenimiento del estudio, lugar donde el profesional desarrollaba su actividad.***

TELEFONIA CELULAR

***Respecto a los gastos incurridos en telefonía celular, los consideró razonables puesto que su actividad profesional requería el, uso frecuente del teléfono móvil. Sin embargo, al no haber acreditado que se tratara de una línea exclusiva admitió la deducción en un 50% del gasto en función de lo significativo de los importes** que surgían de la documentación acompañada -facturas de fs. 10 y ss- y de donde surgía la titularidad de la línea a nombre de la recurrente”.*

La CNACAF al estudiar la cuestión de fondo recuerda la normativa aplicable: artículo 17 gastos relacionados con obtener mantener y conservar la fuente (HOY ART. 23 DE LA LIG), artículo 80 gastos relacionados con obtener mantener y conservar ganancias gravadas (HOY ART. 83 DE LA LIG), artículo 81 deducciones generales (HOY ARTICULO 85 DE LA LIG), artículo 82 deducciones especiales (HOY ART. 86 DE LA LEY), artículo 85 deducciones de primera categoría (HOY ART. 89 DE LA LIG), artículo 86 deducciones de segunda categoría (HOY ART. 90 DE LA LIG) y artículo 87 deducciones de tercera categoría (HOY ART. 91 DE LA LIG) de la LIG, artículo 88 deducciones no admitidas (HOY ART. 92 DE LA LIG) y entiende que:

*“del juego armónico de todas estas disposiciones legales y de las reglamentarias dictadas en su consecuencia, surge que **el criterio que cabe seguir en este aspecto es que cuando los gastos hayan sido realizados con el propósito de mantener y conservar la fuente u obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, y en tanto no se verifique alguno de los casos no***

admitidos por el artículo 88, la deducción de tales gastos es procedente en todas las categorías por responder a la idiosincrasia del impuesto a la renta neta, sin que el organismo recaudador se encuentre autorizado a trabar el cómputo so pretexto de no compartir el criterio de necesidad o de pertinencia del gasto, asignado por el contribuyente.

Ese mismo criterio fue el seguido por el tribunal a-quo, quien expresamente aclaró que “En el caso de autos, la única y exclusiva razón esgrimida por la inspección actuante y luego compartida por la superioridad para impugnar determinados gastos no es otra que considerarlos no vinculados a su renta”.

(..)

“el concepto de necesidad es relativo y debe apreciarse en función de la finalidad de las erogaciones ya que sería muy peligroso que el Fisco en cada erogación determine o pretenda establecer la efectiva productividad del gasto quitando al empresario la flexibilidad que precisa el manejo de su negocio y que hace que muchos de los gastos que incurra no redunden necesariamente en la producción de un rédito que pueda imputarse específicamente al gasto en que se ha incurrido. En efecto, el control no puede ir tan lejos como para determinar la inutilidad del gasto o la exageración de su monto para la producción de la ganancia juzgando discrecionalmente la buena administración de la empresa de que se trata (conf. esta Sala, en autos “Gelbrlung Samuel (TF 22.676-I) contra D.G.I.”, sentencia del 14/02/2012)”.

Finalmente la CNACAF concluye que:

“se comparte el criterio del a-quo en cuanto a los gastos referidos a amortización del inmueble y gas en tanto constituyen gastos necesarios para el mantenimiento del estudio, lugar donde el profesional desarrolla su actividad, y se acompañaron en autos los respectivos comprobantes. Igual consideración cabe tener respecto a los gastos incurridos en telefonía móvil, pues resulta razonable su deducción teniendo en cuenta que la actividad del profesional requiere el uso frecuente del teléfono celular. Por otro lado, no puede soslayarse la índole de la cuestión planteada -impugnación de gastos- donde el enfoque se dirigió al examen de los comprobantes y documentos requeridos al contribuyente en sede administrativa y ante el Tribunal Fiscal y cuya autenticidad no fue controvertida por ninguna de las partes”.

FIUME ANGEL TFN SALA A DEL 12.08.2014

En el fallo “**Fiume Angel**” de la sala “A” de la TFN de fecha 12/08/2014, se trataba de la deducción de los gastos de un congreso de oftalmología realizado en EEUU. El tema en discusión era la afectación de los gastos a la actividad gravada. El TFN NO admite la deducción del gasto por falta de elementos de prueba.

De los antecedentes de la causa se puede ver el siguiente relato del contribuyente:

*“En primer lugar señala que **los gastos erróneamente impugnados corresponden a un congreso de oftalmología celebrado en los EEUU en noviembre de 2006 al cual concurrió en razón de su profesión.** Agrega que **finalizado el congreso realizó un breve crucero marítimo por las costas del océano Pacífico con varios colegas de distintos países que les permitió - según dice- continuar con el intercambio profesional en un ámbito distinto para el mejoramiento de las relaciones interpersonales y de intercambio entre ellos. Insiste en la existencia del viaje y que los gastos ocasionados pueden relacionarse sin lugar a duda con su actividad profesional”.***

A la hora a estudiar la deducibilidad de los gastos el TFN destaca que:

*“en atención a las condiciones que el “gasto” debe evidenciar a los efectos de su deducción, el legislador ha querido que **para establecer la ganancia neta “se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley en la forma que la misma disponga” y ellos son** (aunque con las restricciones expresas contenidas en la misma) **los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restaran de las ganancias producidas por la fuente que los origina...**”.*

“La ley consagra, consecuentemente, el principio de la inmediatez causal entre los “gastos” y la “renta gravada”, lo que equivale a decir que entre dichos conceptos debe existir una relación de causa efecto.”

*“Lo expuesto no es sino la Interpretación sistemática del propósito y alcance de la ley del impuesto a la renta argentino, y **permite concluir que la definición general de los gastos deducibles tiene el sentido de que debe tratarse de gastos necesarios para obtener, mantener y conservar las rentas gravables** (que se manifiestan en la conjugación de los elementos mencionados en el considerando anterior) en contraposición de las erogaciones que podrían originarse no con esa finalidad, sino con la de obtener el capital fuente, las que no son deducibles en aquel ámbito temporal por inexistencia de relación de causalidad entre rentas y gastos.”*

ANALISIS DE LA PRUEBA QUE OBRA EN LA CAUSA

“corresponde analizar la prueba aportada por la recurrente, tanto en sede administrativa como en esta instancia, tendiente a acreditar la deducibilidad de los gastos en cuestión.

Con respecto a los gastos del crucero realizado por el sr. Fiume, si bien el mismo alegó que respondían a su participación en un Congreso de Oftalmología en EEUU y que la erogación conllevaba las características de gastos de perfeccionamiento y representación mas **ello no fue probado. De las fotocopias de facturas emitidas por Guio Tours SRL sólo surge consignada en la descripción “programa USA con crucero y alq. Auto Hotel Riu”.**(v. fs. 25/26 de las a.a.)

De la respuesta al oficio librado a Coris International, surge la firma del voucher emitido el 4/11/2006 y la cobertura del mismo (fs. 64/65 de autos).

*Por otra parte, la documental acompañada a fs. 20/24 únicamente ilustra sobre determinados Meetings y/o congresos de Oftalmología en tanto **el apelante ni siquiera acreditó su asistencia**.*

De ello no surge que el gasto se encuentre formalmente documentado a nombre del sujeto que pretende deducirlo.

Tampoco acreditó el actor que haya sido realmente realizado para obtener, mantener o conservar la ganancia gravada”.

=====

Jurisprudencia relacionada con el principio de afectación patrimonial en el caso de una SA

INC SA CSJN DEL 15.07.2021

INTERESES Y GASTOS PARA EMITIR OBLIGACIONES NEGOCIABLES

EL TFN ADMITIO LA DEDUCCION DE LOS INTERESES

LA CNACAF ADMITIO LA DEDUCCION DE LOS INTERESES

LA SEÑORA PROCURADORA ADMITIO LA DEDUCCION DE LOS INTERESES

LA CSJN NO ADMITIO LA DEDUCCION DE LOS INTERESES

ART. 23, ART, 83, ART. 85 INCISO A) DE LA LIG

EL PRINCIPIO DE AFECTACION PATRIMONIAL TAMBIEN RESULTA DE APLICACIÓN EN LAS RENTAS DE TERCERA CATEGORIA

EL PRINCIPIO DE AFECTACION (ART. 23 Y 83 DE LA LIG) RESULTA DE APLICACIÓN PARA PERSONAS HUMANAS Y PARA SUJETOS EMPRESA

LOS FONDOS OBTENIDOS CON LA EMISION DE OBLIGACIONES NEGOCIABLES DEBEN DESTINARSE AL FINANCIAMIENTO DE LAS ACTIVIDADES PRODUCTIVAS DE LA EMPRESA

*“1º) Que la Administración Federal de Ingresos Públicos –Dirección General Impositiva– determinó de oficio la obligación tributaria de **Supermercados Norte S.A. (antes Supermarkets Acquisition S.A., hoy INC S.A.)** en el impuesto a las ganancias correspondiente a los períodos fiscales 1998 y 1999, ajustó los quebrantos declarados en 2000 y 2001, liquidó intereses resarcitorios y aplicó multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus*

modificaciones) por el período fiscal 1999 (confr. resolución del 15 de diciembre de 2004, fs. 82/102).

INTERESES Y GASTOS PARA EMITIR OBLIGACIONES NEGOCIABLES

2º) Que la posición del Fisco Nacional se fundó en considerar que la empresa había deducido improcedentemente **intereses y gastos originados en la emisión de obligaciones negociables, en los términos de la ley 23.576**—con las modificaciones introducidas por la ley 23.962—, pues **según el criterio del organismo recaudador la operación no se encontraba destinada a obtener, mantener y conservar ganancias gravadas. Para ello tuvo en cuenta que los fondos obtenidos mediante la colocación de los referidos títulos habían sido aplicados a la refinanciación de la deuda que la empresa había contraído previamente para cancelar el precio de compra de la totalidad del paquete accionario de Compañía Americana de Supermercados S.A. (CADESA).**

La actora apeló la citada resolución ante el Tribunal Fiscal de la Nación (conf. fs. 112/143; y escrito de contestación de agravios a fs. 153/164).

EL TFN ADMITIO LA DEDUCCION DE LOS INTERESES

3º) Que el mencionado **tribunal (a fs. 286/288 vta.) revocó el ajuste efectuado por la AFIP.** Para así decidir consideró, en síntesis, que la deducción de los conceptos impugnados era correcta, pues de la escritura que formalizó la **fusión por absorción de CADESA por parte de Supermercados Norte S.A.** surgía que **el objeto social de esta última incluía las actividades financieras y de inversión, “entre las que están la emisión de obligaciones negociables”** (fs. 288).

LA LEY 23.576 PERMITE LA DEDUCCION DE LOS INTERESES

ART. 85 INCISO A) DE LA LIG (PRINCIPIO DE UNIVERSALIDAD DEL PASIVO VS PRINCIPIO DE AFECTACION PATRIMONIAL)

Asimismo, señaló que la ley 23.576 había creado un régimen tributario especial que prevalece sobre la ley del impuesto a las ganancias, por cuanto **el art. 37 de aquella establece que la entidad emisora puede deducir la totalidad de los intereses en cada ejercicio en el tributo mencionado, en la medida en que se trate de obligaciones negociables colocadas mediante oferta pública con autorización de la Comisión Nacional de Valores.** En otro orden de consideraciones, el Tribunal Fiscal precisó que en el **art. 81, inc. a,** (HOY ART. 85 INCISO A) DE LA LIG) de la ley de impuesto a las ganancias, el legislador matizó **“el principio de pertenencia de la deuda con relación a las personas físicas y sucesiones indivisas, mientras que en las personas jurídicas parece haber prescindido de ello, existiendo solamente limitaciones en base a proporciones al monto del pasivo y del patrimonio neto”** (fs. 288 vta.).

Contra dicha sentencia interpusieron sendos recursos de apelación la actora (exclusivamente en lo atinente a la imposición de costas, a fs. 290) y la demandada (fs. 294).

LA CNACAF ADMITIO LA DEDUCCION DE LOS INTERESES

4º) Que **la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó, por mayoría, la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación** (fs. 361/364 vta.). Para resolver de ese modo sostuvo que la AFIP, en su escrito de expresión de agravios, reiteraba argumentos expuestos previamente ante el Tribunal Fiscal, sin hacerse cargo del tratamiento que el referido organismo jurisdiccional le había asignado al asunto sub examine, en particular, en lo atinente a la circunstancia de que **el objeto social de la empresa comprendía las actividades financieras y de inversión, por lo que adquiriría relevancia en el caso el régimen tributario específico de la ley 23.576**. En tal inteligencia, sostuvo que se tornaba innecesario el análisis efectuado por el organismo recaudador respecto a que los intereses en cuestión no eran deducibles por no tratarse de gastos necesarios a efectos de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas en los términos de los arts. 80 y 81 (HOY ART. 83 Y 84 DE LA LIG) de la ley del tributo.

EL FISCO INTERPUSO RECURSO EXTRAORDINARIO

5º) Que, contra tal sentencia, el Fisco Nacional dedujo recursos ordinario y extraordinario de apelación. El primero fue declarado mal concedido por esta Corte, por entender que no estaba acreditado el requisito de la sustancia económica del agravio que supeditaba la procedencia de dicho recurso (fs. 469/471). Posteriormente la cámara, mediante el auto de fs. 478/478 vta., concedió el remedio federal. El recurso extraordinario obra a fs. 378/392 y su contestación por la actora a fs. 395/413 vta.

SENTENCIA DE LA CSJN

(..)

ART. 23 DE LA LIG

7º) Que **el art. 17** (HOY ART. 23 DE LA LIG) de la ley del mencionado impuesto (t.o. en 1997 y sus modificaciones) prevé que para establecer la ganancia neta “se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga”.

ART. 83 DE LA LIG

Por su parte, en concordancia con el concepto que surge de la norma transcripta, **el art. 80** (HOY ART. 83 DE LA LIG) del referido ordenamiento legal, al fijar el criterio general en materia de deducciones, establece que “los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en ella, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina” (confr. primer párrafo, primera parte).

ART. 85 INCISO A) DE LA LIG

Después, al enunciar las deducciones admitidas, **el inc. a, del art. 81** (HOY ART. 85 INCISO A) DE LA LIG) dispone que “de la ganancia del año fiscal, cualquiera fuese la fuente de ganancia y con las limitaciones contenidas en esta ley, se podrán deducir: a) los intereses de deudas, sus respectivas actualizaciones y los gastos originados por la constitución, renovación y cancelación de las mismas”. A continuación, **el segundo párrafo especifica que “en el caso de personas físicas y sucesiones indivisas la relación de causalidad que dispone el artículo 80 se establecerá de acuerdo con el principio de afectación patrimonial”**, en virtud de lo cual “sólo resultarán deducibles los conceptos a que se refiere el párrafo anterior, cuando pueda demostrarse que los mismos se originen en deudas contraídas por la adquisición de bienes o servicios que se afecten a la obtención, mantenimiento o conservación de ganancias gravadas...”.

EL PRINCIPIO DE AFECTACION PATRIMONIAL TAMBIEN RESULTA DE APLICACION EN LAS RENTAS DE TERCERA CATEGORIA

En este punto es pertinente aclarar que, contrariamente a la conclusión a la que se llega en la sentencia del Tribunal Fiscal —confirmada por el a quo, y que se reseña en el considerando 3º in fine de la presente- **la aplicación del citado “principio de pertenencia” o “principio de afectación patrimonial” en materia de deducción de gastos que surge del inc. a del art. 81 no queda limitada a las personas físicas y sucesiones indivisas -que tributan según la teoría de la “fuente”, es decir, sobre aquellos rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación-, sino que también se aplica a los sujetos “de la tercera categoría” o “empresa” -que tributan según la teoría del “balance”, es decir, sobre todos los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos obtenidos, cumplan o no el requisito de “habitualidad” que implique la permanencia de la fuente y su habilitación-, los que, en consecuencia, no se encuentran autorizados para deducir sus gastos en forma promiscua según lo propone la tesis de la “universalidad del pasivo”**.

MENSAJE DEL PODER EJECUTIVO DE LA LEY 23.260

En efecto, la referida norma fue introducida en la ley del impuesto —en el **inc. a, del art. 74** del ordenamiento entonces vigente, antecedente originario del actual **inc. a, del art. 81**— por la ley 23.260. **Surge del mensaje del Poder Ejecutivo** que acompañó el respectivo proyecto que la **incorporación** expresa del **principio** de “afectación patrimonial” se circunscribió al caso de la “imposición personal” o a “los contribuyentes del impuesto personal” —en la terminología empleada por el citado mensaje— en la inteligencia de que respecto de estos —es decir, de las personas físicas y sucesiones indivisas— la regulación del impuesto entonces vigente “no exige relación de causalidad con las rentas gravadas” para la deducción de los intereses de deudas. En el referido informe se entendió que tal situación en muchos casos representaba “verdaderas

desgravaciones”, lo cual constituía una “excesiva liberalidad”, que carecía de “justificación técnica” y que no estaba respaldada “por consideraciones de carácter económico o social”, por lo cual se propuso restringir esa posibilidad (confr. Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, año 1985, 27ª reunión - 4 de septiembre de 1985, pág. 4178).

En tales condiciones —y al margen del acierto o del error de la consideración del aludido mensaje en cuanto a que las normas del tributo entonces vigentes permitieran a las personas físicas y sucesiones indivisas deducir los intereses con la referida amplitud— lo cierto es que la norma introducida por la ley 23.260, dirigida a la mencionada categoría de sujetos del impuesto, tuvo como inequívoco propósito el de hacer explícita respecto de ellos la aplicación de la “relación de causalidad” que surge del art. 80 —como regla general para que sea admisible la deducción de intereses— estableciendo que se lo haría, específicamente para tales sujetos, “de acuerdo con el principio de afectación patrimonial”; es decir, mediante la demostración de que las erogaciones en cuestión se originan en deudas contraídas por la concreta adquisición de bienes o servicios afectados al fin aludido. En consecuencia, **carece de todo sustento afirmar que la norma reseñada —el inciso a del art. 81— haya derogado o alterado el principio general de deducción mencionado en el art. 80 para los “sujetos empresa”**.

La inteligencia expuesta es la que mejor se concilia con el principio —reiteradamente mencionado por el Tribunal— según el cual el alcance de las leyes impositivas debe determinarse computando la totalidad de las normas que las integran, para que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con las reglas de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 295:755; 302:661; y 307:871, entre otros).

EL PRINCIPIO DE AFECTACION (ART. 23 Y 83 DE LA LIG) RESULTA DE APLICACIÓN PARA PERSONAS HUMANAS Y PARA SUJETOS EMPRESA

8º) Que de las normas transcriptas, y de una consideración sistémica de la regulación del impuesto, se extrae como conclusión que **los gastos cuya deducción admite la ley —en todos los casos, y con independencia del concepto de ganancia que se aplique a los sujetos del impuesto para determinar el gravamen respectivo, según la teoría de la “fuente” o según la teoría del “balance”— son aquellas erogaciones dirigidas a la obtención de ganancias gravadas o al mantenimiento o conservación de su fuente. Así resulta claramente de lo establecido en los arts. 17, 80 y 81, inc. a, de la ley del tributo.**

LA CSJN NO COMPARTE LA OPINION DE LA SEÑORA PROCURADORA

9º) Que, sentado lo que antecede, corresponde dejar establecido que **esta Corte no comparte el criterio expresado en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal en cuanto allí se sostiene que no cabe concluir que la operación realizada pueda considerarse ajena al giro comercial de la actora y que, en consecuencia, los gastos que ella irrogó —los intereses devengados por el pasivo asumido para realizarla— no puedan ser deducidos en el balance fiscal de la firma, por lo que**

resultarían inatendibles los argumentos del Fisco en cuanto a que los referidos gastos no poseen la vinculación necesaria con la fuente productora de beneficios, o bien que los ingresos obtenidos como consecuencia de tales pasivos no fueron volcados al capital de trabajo o a actividades generadoras de beneficios gravados (confr. dictamen cit., acápite V, págs. 6 in fine y 7).

SUPERMARKETS ACQUISITION SA FUE CONSTITUIDA EL 12/09/1996 (OBJETO SOCIAL ACTIVIDADES DE INVERSION)

SU PRINCIPAL ACCIONISTA ERA UNA SOCIEDAD CONSTITUIDA EN LAS ISLAS CAYMAN

CONTROLADA POR THE EXXEL GROUP III (CAYMAN ISLANDS) INC.

SUPERMARKETS ACQUISITION SA APROBO DOS PRESTAMOS PARA COMPRAR LAS ACCIONES DE CADESA EL 27/11/1996

SUPERMARKETS ACQUISITION SA EMITIO OBLIGACIONES NEGOCIABLES PARA CANCELAR LOS PRESTAMOS EL 29/11/1996

SUPERMARKETS ACQUISITION SA ABSORBIO A CADESA. SE FUSIONO EL 30/06/1997

SUPERMARKETS ACQUISITION SA CAMBIO SU RAZON SOCIAL POR SUPERMERCADOS NORTE SA Y MODIFICO SU OBJETO SOCIAL (POR LAS ACTIVIDADES QUE VENIA DESARROLLANDO CADESA)

En efecto, tal como surge de las constancias documentales incorporadas a la causa, Supermarkets Acquisition S.A. fue constituida el 12 de septiembre de 1996 con el objeto exclusivo de llevar a cabo actividades de inversión. Su principal accionista era una sociedad constituida en las Islas Cayman controlada indirectamente por The Exxel Group III (Cayman Islands) Inc., otra entidad societaria constituida en la referida jurisdicción (conf. fs. 10/19). El 27 de noviembre de 1996 Supermarkets Acquisition S.A. aprobó sendos contratos de préstamo por valor de u\$s 84.000.000 y u\$s 125.000.000 para abonar el precio de compra de la totalidad de las acciones de CADESA e inmediatamente después —el 29 de noviembre de 1996— resolvió emitir obligaciones negociables por un importe de hasta u\$s 150.000.000 —que el 25 de enero de 1997 amplió hasta la suma de u\$s 220.000.000— a fin de cancelar los préstamos mencionados (conf. act. adm., “Préstamo puente - Convenio de crédito bancario - III/III”, fs. 473 y 524/525). Posteriormente Supermarkets Acquisition S.A. absorbió a CADESA, sociedad con la que se fusionó a partir del 30 de junio de 1997, cambió su denominación social por la de Supermercados Norte S.A. y adaptó su objeto social a las actividades que venía desarrollando CADESA. A este último efecto se reformó el estatuto social de Supermercados Norte S.A. a fin de que la empresa pudiera realizar las siguientes actividades: a) desarrollos comerciales de consumo masivo, b) industriales, c) comerciales, d) inmobiliarias y e) financieras y de inversión (conf. fs. 30/37 y 38/79).

LOS INTERESES Y GASTOS NO RESULTAN DEDUCIBLES

LA COMPRA DE LAS ACCIONES DE CADESA NO INTEGRO EL CONJUNTO DE OPERACIONES O NEGOCIOS

10) Que, con tal comprensión, **corresponde concluir** que **la deducción de los intereses y gastos practicada por la actora resulta improcedente según lo establecido en los arts. 17, 80 y 81, inc. a,** (HOY ART. 23, 83 Y 85 INCISO A) DE LA LIG) de la ley del impuesto a las ganancias, **por cuanto la compra del paquete accionario de CADESA no integró el conjunto de operaciones o negocios** (confr. vocablo 'giro', 5ª acepción, versión electrónica de la 23ª edición del "Diccionario de la lengua española", D.L.E. 23.2: actualización, diciembre 2018) generador de ganancias desarrollado por Supermercados Norte S.A. Al respecto **cabe hacer notar que dos meses después de su constitución, Supermarkets Acquisition S.A. adquirió la totalidad de las acciones de la empresa CADESA, con la que se fusionó siete meses después para continuar las actividades de esta última, principalmente, la venta minorista de artículos de consumo a través del sistema de supermercados.** A ello cabe agregar que la actora no alegó ni acreditó haber realizado otras actividades distintas de la señalada precedentemente durante el período examinado en autos. En consecuencia, **cabe concluir** que **el endeudamiento incurrido por Supermarkets Acquisition S.A. no tuvo por finalidad llevar a cabo operaciones dentro del giro comercial efectivamente desplegado por Supermercados Norte S.A., consistentes en generar ganancias gravadas a través de la explotación de supermercados, ni la de mantener o conservar su fuente, sino la de abonar el precio de compra de las acciones de CADESA a su anterior dueño.**

LA DEDUCCION TAMPOCO ES VIABLE POR LA LEY DE OBLIGACIONES NEGOCIABLES (EY 23.576)

11) Que a ello corresponde agregar que **la pretensión de la empresa actora tampoco resulta viable bajo la ley de obligaciones negociables** pues, tal como se expone a continuación, y contrariamente a lo expresado en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, **la deducción efectuada no se ajusta a las disposiciones del citado régimen legal, en razón de que el destino de los fondos obtenidos mediante el mecanismo de financiamiento allí contemplado se aparta de los fines tenidos en cuenta por el legislador al momento de su sanción.**

ART. 36 DE LA LEY 23.576

12) Que, en efecto, **el art. 36 de la ley 23.576, modificada por la ley 23.962, establece que las obligaciones negociables allí previstas serán:**

"objeto del tratamiento impositivo establecido a continuación...siempre que se cumplan las siguientes condiciones y obligaciones:

1. Se trate de emisiones de obligaciones negociables que sean colocadas por oferta pública, contando para ello con la respectiva autorización de la Comisión Nacional de Valores.

2. La emisora garantice la aplicación de los fondos a obtener mediante la colocación de las obligaciones negociables, a inversiones en activos físicos situados en el país, integración de capital de trabajo en el país o refinanciación de pasivos, a la integración de aportes de capital en sociedades controladas o vinculadas a la sociedad emisora cuyo producido se aplique exclusivamente a los destinos antes especificados, según se haya establecido en la resolución que disponga la emisión, y dado a conocer al público inversor a través del prospecto”.

ART. 37 DE LA LEY 23.576

A continuación, y luego de la enumeración de las exenciones impositivas que consagra el art. 36 bis de la citada ley, el primer párrafo de su art. 37, sustituido por la ley 23.962, establece que:

“la entidad emisora podrá deducir en el impuesto a las ganancias en cada ejercicio la totalidad de intereses y actualizaciones devengados por la obtención de los fondos provenientes de la colocación de las obligaciones negociables que cuenten con la autorización de la Comisión Nacional de Valores para su oferta pública”.

Y agrega que:

“...serán deducibles los gastos y descuentos de emisión y colocación”.

EL OBJETIVO DE LA LEY 23.576 ES FACILITAR LA OBTENCIÓN DE FONDOS PARA DESTINARLOS AL FINANCIAMIENTO DE ACTIVIDADES PRODUCTIVAS

13) Que expuesto lo que antecede, corresponde puntualizar que, concordemente con la finalidad de los gastos cuya deducción admite la ley del impuesto a las ganancias, según resulta de lo expuesto en los considerandos 7º y 8º de este pronunciamiento, **las ventajas impositivas que consagra el régimen de la ley 23.576 tienen por objeto facilitar la obtención de fondos del mercado de capitales para destinarlos exclusivamente al financiamiento de actividades productivas por parte de las empresas privadas.** El mencionado propósito surge de la lectura del informe de las comisiones de Finanzas, de Presupuesto y Hacienda y de Legislación General de la Honorable Cámara de Diputados que, en oportunidad de analizar el mensaje y el proyecto de la ley 23.576, pusieron de relieve que el esquema de financiamiento mencionado configuraba para los ahorristas un instrumento de renta fija “que ofrece además la alternativa de mayores ganancias en cuanto la performance de las acciones de la sociedad emisora se **incrementa** por la mejor estructura de capital que ésta consiga y [por] el rendimiento de los proyectos o actividades a los que se destina el producido del empréstito”. En el mismo sentido se señaló que la implementación legal del citado mecanismo importaba dar “un paso esencial para la recreación del mercado de capitales sobre bases sólidas y estables, posibilitando la orientación

de ahorro genuino hacia actividades productivas” (conf. Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, año 1987, 38ª reunión - 18 de noviembre de 1987, págs. 4119/4120). Durante el debate parlamentario dicho objetivo fue puesto de relieve **incluso** por legisladores de otros sectores políticos, que apoyaron la iniciativa oficial. Así, el diputado Matzkin expresó que la finalidad del proyecto de ley era “otorgar a la empresa privada un instrumento más para ver si la podemos enmarcar en la patria productiva, sacándola de la patria financiera en la que hoy se desenvuelven innumerables actividades” (idem, 39ª reunión - 26 de noviembre de 1987, pág. 4155). De igual modo se pronunció el diputado Lamberto, quien sostuvo que “este Parlamento debe procurar que por medio de esta norma se capte ahorro nacional para financiar el desarrollo de empresas argentinas, pero a la vez debe ser implacable cuando ese ahorro se utilice para otros fines” (idem, pág. 4157).

Posteriormente, la ley 23.962 mejoró los beneficios impositivos contemplados en la ley 23.576 a fin de “producir un vigoroso crecimiento del mercado de títulos para sostener...el financiamiento no inflacionario del crecimiento de la producción”. En lo que resulta de interés para la solución de la causa, se eliminaron los “límites a las deducciones de intereses, actualizaciones, gastos y descuentos de emisión y colocación” —establecidos originalmente en el primer párrafo del art. 37 de la ley 23.576 en “un importe mayor del que surja de aplicar sobre el monto de los títulos emitidos, una actualización equivalente a la variación del índice de precios al por mayor, nivel general, elaborado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos, con más el interés del ocho por ciento (8 %) anual”— y se habilitó la posibilidad de deducir en cada ejercicio la totalidad de los referidos intereses, actualizaciones, gastos y descuentos de emisión y colocación (confr. Informe de las Comisiones de Economía, de Legislación General, de Finanzas y de Presupuesto y Hacienda de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación sobre el proyecto de la ley 23.962, en: Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, año 1991, 6ª reunión - 22 de mayo de 1991, págs. 431, 432, 433). La finalidad de la reforma estuvo orientada a “repatriar capitales argentinos en el exterior” y a “financiar las inversiones productivas, aumentando el producto bruto interno y, por ende, la base imponible de las empresas” (conf. exposición del miembro informante del proyecto de ley diputado Domínguez, idem, pág. 446). En idéntico sentido el diputado Baglini señaló que con la reforma se pretendía que “las empresas cuenten con un título en condiciones de competir con los títulos públicos para conseguir financiamiento reproductivo, es decir, un financiamiento dirigido no hacia una actividad especulativa sino hacia una actividad productiva” (idem, pág. 452. El subrayado, en todos los casos, es del Tribunal).

ART. 1 DE LA LEY 11.683. INTERPRETACION DE LAS LEYES IMPOSITIVAS

14) Que cabe recordar que, en materia de interpretación de las leyes impositivas, el **art. 1º de la ley 11.683** (t.o. en 1998 y sus modificaciones) dispone que se debe atender al fin con el que han sido dictadas, criterio de hermenéutica que, con el alcance más amplio, ha sido reiterado por esta Corte al señalar que **es misión del intérprete indagar el verdadero sentido y alcance de la ley**, mediante un examen atento y profundo de sus términos que consulte la realidad del precepto y la voluntad del legislador, pues, cualquiera que sea la índole de la

norma, **no hay método de interpretación mejor que el que tiene primordialmente en cuenta la finalidad de aquella** (confr. Fallos: 308:215, considerando 9º y su cita, entre otros).

INTERPRETACION DEL ART. 37 DE LA LEY 23.576

LOS FONDOS OBTENIDOS CON LA EMISION DE OBLIGACIONES NEGOCIABLES DEBEN DESTINARSE AL FINANCIAMIENTO DE LAS ACTIVIDADES PRODUCTIVAS DE LA EMPRESA

15) Que de acuerdo con tales pautas, **cabe concluir** que el art. 37 de la ley 23.576, modificado por la ley 23.962, **admite la deducción de la totalidad de los intereses, actualizaciones, gastos y descuentos de emisión y colocación devengados por la obtención de los fondos provenientes de la colocación de las obligaciones negociables** que cuenten con la autorización de la Comisión Nacional de Valores para su oferta pública, **en la medida en que tales fondos sean aplicados al financiamiento de actividades productivas de la empresa emisora.**

CONCLUSION DE LA CSJN

16) Que, en esa inteligencia de la citada norma, **corresponde concluir** que **resulta inadmisibile la deducción practicada por la actora de los conceptos devengados con motivo de la obtención de los fondos provenientes de la emisión y colocación de las obligaciones negociables sub examine, pues tal como surge de lo expuesto precedentemente tales sumas no fueron destinadas a refinanciar pasivos afectados al desarrollo de actividades productivas de Supermercados Norte S.A., sino a cancelar el precio de compra de las acciones de CADESA a su anterior dueño.**

En efecto, como fue relatado en los considerandos 9º y 10 de la presente, la sociedad Supermarkets Acquisition S.A. —dedicada exclusivamente a realizar actividades de inversión— obtuvo los préstamos bancarios para efectuar aquella compra y canceló ese pasivo mediante la emisión de las obligaciones negociables meses antes de tomar las siguientes decisiones: disponer la fusión por absorción con CADESA; cambiar la denominación social por la de Supermercados Norte S.A. y reformar su estatuto social para adaptar el objeto a las actividades que venía desarrollando la sociedad absorbida, esto es, la instalación y explotación de supermercados, hipermercados y actividades afines, que constituye la fuente de las ganancias respecto de las cuales se pretende la deducción de los gastos impugnados.

Consecuentemente, **la aplicación de dichos fondos no cumple la finalidad necesaria de financiar actividades productivas de Supermercados Norte S.A.** que esa entidad debe considerar a los fines de la deducción válida de los mencionados intereses y gastos de la base imponible del impuesto a las ganancias, en los términos de la ley 23.576, modificada por la ley 23.962.

Por ello, y habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se declara procedente el recurso extraordinario y **se revoca la sentencia apelada.** Con

costas de todas las instancias a la vencida (arts. 68 y 279 del Código Procesal y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase”.

=====

Jurisprudencia relacionada con la deducción del impuesto sobre los bienes personales

ALDREY FLORENCIO CNACAF SALA I DEL 12.06.2018

CEIDE NESTOR RAUL CNACAF SALA IV DEL 18.12.2012

BLAQUIER CARLOS PEDRO CNACAF SALA IV DEL 04.09.2013

DICTAMEN (DAT) 55/2002 DEL 31.05.2002

ALDREY FLORENCIO CNACAF SALA I DEL 12.06.2018

En materia de deducción del impuesto sobre los bienes personales, en el impuesto a las ganancias, se puede consultar los siguientes fallos de la CNACAF:

En el fallo “**Aldrey Florencio**” de la sala “I” de la CNACAF de fecha 12/06/2018, se trataba de la deducción del impuesto sobre los bienes personales en el impuesto a las ganancias. El tema en discusión era la afectación del gasto a la actividad gravada.

Se trataba del impuesto sobre los bienes personales que tributo por sus participaciones accionarias.

Téngase presente que por aplicación del art. 46 de la LIG, vigente en ese momento los dividendos eran rentas no computables.

El TFN no admitió la deducción del gasto.

La CNACAF tampoco admitió la deducción del gasto.

A la hora de impugnar la deducción del impuesto sobre los bienes personales, la CNACAF destaca que:

*“esta sala tiene dicho que es consustancial a la estructura del impuesto a las ganancias que el gravamen recaiga sobre la renta neta establecida en función de las deducciones que se practican sobre la renta bruta y que el gasto a deducir -que la ley conceptúa como **todo sacrificio económico o disminución de riqueza experimentada por el sujeto por la obtención de la ganancia gravada, o para poder obtenerla y mantener la fuente que la produce-** posea la aptitud de servir al propósito de obtener una renta alcanzada por el impuesto (confr. causa nº 28.437/2006 “DGI (autos Tonconogy, Sergio Enrique TF 23.078-I”, pronunciamiento del 5 de febrero de 2009; y su cita doctrinaria de Raimondi, Carlos, “Impuesto a las Ganancias”, ed. La Ley, 2007, pág. 607).*

1267

Es decir que, donde exista un ingreso que forme parte de la base imponible del impuesto -renta neta-, existirán gastos deducibles si, simultáneamente, respetan la relación de causalidad legalmente ordenada.

En los hechos, resulta que el actor no declaró ni tributó el impuesto a las ganancias por los dividendos. Según las normas jurídicas aludidas en el considerando anterior -aplicables al ejercicio fiscal bajo examen (2007)-, las personas físicas no son sujetos responsables del gravamen por los ingresos que perciban como “dividendos” y, por esa razón, no deben incorporar esos ingresos en sus declaraciones juradas para la determinación de la ganancia neta, al no integrar esas sumas el resultado neto de la segunda categoría.

En función de ello, corresponde convalidar el criterio jurídico adoptado en la resolución determinativa y sostenido en el pronunciamiento recurrido, en tanto no resulta deducible el impuesto sobre los bienes personales abonado respecto de la tenencia accionaria, pues el artículo 82, inciso a), es claro al establecer que sólo pueden deducirse los impuestos que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias, situación que -como se vio- no ocurre con los dividendos.

La solución que aquí se adopta fue seguida por otras salas de esta cámara al resolver casos análogos al presente (conf. Sala IV, causas “Ceide, Néstor Raúl (TF 29894-I)” y “Blaquier, Carlos Pedro Tadeo (TF 28130-I) c/ DGI”, pronunciamientos del 18 de diciembre de 2012 y del 9 de abril de 2013, respecto de los cuales la Corte Suprema desestimó los recursos de queja interpuestos por los actores en las sentencias del 21 de agosto y del 15 de octubre de 2013, respectivamente; Sala V, causas “DGI (en autos Reynoso José TF 19.828-I)” y “Macchiavello, Silvia Adriana”, pronunciamientos del 4 y del 27 de septiembre de 2006, respectivamente”).

CEIDE NESTOR RAUL CNACAF SALA IV DEL 18.12.2012

En el fallo “**Ceide Néstor Raul**” de la sala “IV” de la CNACAF de fecha 18/12/2012, se trataba de la deducción del impuesto sobre los bienes personales en el impuesto a las ganancias. El tema en discusión era la afectación del gasto a la actividad gravada.

Se trataba del impuesto sobre los bienes personales que tributo por sus participaciones accionarias.

Téngase presente que por aplicación del art. 46 de la LIG, vigente en ese momento los dividendos eran rentas no computables.

El TFN admitió la deducción del gasto.

La CNACAF no admitió la deducción del gasto.

A la hora de impugnar la deducción del impuesto sobre los bienes personales, la CNACAF destaca que:

“De acuerdo a lo dispuesto en el art. 80 de la ley sólo se pueden efectuar deducciones sobre las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina.

*Al ser ello así **no puede realizarse la deducción que la actora pretende, pues no existe declaración del contribuyente en estos períodos vinculada a sus rentas como accionista.***

*Según lo que dispone el art. 82 de la ley de impuesto a las ganancias **se autoriza a deducir los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que producen ganancias.***

En el caso no es deducible el impuesto sobre los bienes personales correspondiente a la tenencia de acciones en razón de que los dividendos no son computables.

*Al respecto, **cabe resaltar que el art. 46 del citado cuerpo normativo establece que los dividendos,** así como las distribuciones en acciones de revalúos o ajustes contables, **no serán incorporados por sus beneficiarios en la determinación de su ganancia neta.***

***Los dividendos no conforman renta de la segunda categoría, no son incorporados por sus beneficiarios en la determinación de la ganancia neta.** Se asume que la sociedad pagadora tributó el impuesto. Al no ser incorporados y considerados no computables (art. 64 de la ley) no procede el prorrateo de gastos e intereses (art. 80 de la ley) (de conformidad con lo resuelto por la Sala V del fuero en la causa "Reynoso José" del 04/09/2006 y sus citas).*

*En conclusión, no sería procedente la deducción efectuada en el caso. Por ello, **corresponde hacer lugar a la apelación y revocar lo resuelto por el Tribunal Fiscal.** Con costas por su orden en ambas instancias en atención a la naturaleza compleja de la cuestión.*

Por lo expuesto SE RESUELVE: revocar la resolución apelada, con costas en ambas instancias por su orden (art. 68, segunda parte del CPCCN)”.

BLAQUIER CARLOS PEDRO CNACAF SALA IV DEL 04.09.2013

“el Tribunal Fiscal de la Nación revocó las resoluciones de la AFIP-DGI por las que se había determinado de oficio la obligación de la actora frente al impuesto a las ganancias por el período 2000. Impuso las costas en el orden causado.

consideró que, establecida la concatenación lógica entre el concepto de "pago único y definitivo" y las disposiciones contenidas en los arts. 46 y 64 de la ley del impuesto a las ganancias, cabía concluir que **el impuesto sobre los bienes personales efectivamente ingresado por la recurrente, correspondiente a las tenencias accionarias que dieron origen al pago de dividendos resultaba deducible a efectos de determinar la ganancia imponible, de acuerdo con lo normado en el art. 81 Inc. a) de la ley del impuesto.**

(..)

corresponde tratar la cuestión introducida por el Fisco con relación a lo resuelto por la anterior instancia en el sentido que **decide revocar el ajuste fiscal dispuesto respecto de las deducciones en la declaración jurada del impuesto a las ganancias efectuada por el contribuyente en concepto de impuesto a los bienes personales proporcionado a sus participaciones accionarias, por no encontrarse dichos importes vinculados a actividades gravadas generadoras de ingresos no computables en cabeza de los accionistas.**

De acuerdo a lo dispuesto en el art. 80 de la ley sólo se pueden efectuar deducciones sobre las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas-por la fuente que las origina.

Al ser ello así, **no puede realizarse la deducción que la actora pretende pues no existe declaración del contribuyente en estos períodos vinculada a sus rentas como accionista.**

Según lo que dispone el art. 82 de la ley de impuesto a las ganancias, se autoriza a deducir los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que producen ganancias. En el caso **no es deducible el impuesto sobre los bienes personales correspondiente a la tenencia de acciones en razón de que los dividendos no son computables.**

Al respecto, **cabe resaltar que el art. 46 del citado cuerpo normativo establece que los dividendos, así como las distribuciones en acciones de revalúos o ajustes contables, no serán incorporados por sus beneficiarios en la determinación de su ganancia neta. Los dividendos no conforman renta de la segunda categoría, no son incorporados por sus beneficiarios en la determinación de la ganancia neta. Se asume que la sociedad pagadora tributó el impuesto. Al no ser incorporados y considerados no computables (art. 64 de la ley) no procede el prorratio de gastos e intereses (art. 80 de la ley), de conformidad con lo resuelto por esta Sala en la causa "Ceide Néstor", sentencia del 18/12/2012 y por la Sala V del fuero en la causa "Reynoso José", sentencia del 04/09/2006 y sus citas.**

En conclusión, no sería procedente la deducción efectuada en el caso. Por ello, corresponde hacer lugar a la apelación y revocar lo resuelto por el Tribunal Fiscal.

Por lo expuesto **SE RESUELVE: revocar la resolución apelada, ...".**

DICTAMEN (DAT) 55/2002 DEL 31.05.2002

“Sumario:

Si los bienes originasen rentas gravadas por el Impuesto a las Ganancias en cabeza del titular de las mismas, la proporción del Impuesto sobre los Bienes Personales que por ellos se ingrese, podrá deducirse como gasto en el primero de los gravámenes.

Contrariamente, si dichos bienes se encuentran exentos en el Impuesto a las Ganancias, no podrá deducirse el Impuesto sobre los Bienes Personales que por ellos se ingrese.

Texto:

*I. Vienen las presentes actuaciones remitidas por el Departamento de ..., originadas en las consultas vía Internet remitidas por los contribuyentes del asunto, con relación a la procedencia de la **deducción en el Impuesto a las Ganancias, de la proporción del Impuesto sobre los Bienes Personales que recae sobre determinados bienes afectados a la obtención de rentas gravadas, (v.g. plazos fijos en el exterior, inmuebles alquilados en el exterior, tenencias accionarias en el exterior, etc.).***

*II. En principio, cabe mencionar que la cuestión planteada ha sido oportunamente tratada por este servicio asesor a través de las Actuaciones. N°... y N°... en las cuales se concluyó que, **en la medida que los bienes alcanzados por el Impuesto sobre los Bienes Personales, "... estén afectados a la producción de ganancias gravadas, darán lugar a la deducción de la parte del impuesto que recaiga sobre dichos bienes de acuerdo con lo previsto en el artículo 82 inciso a) de la ley de Impuesto a las Ganancias".** (HOY ART. 86 DE LA LIG)*

*Asimismo, cabe destacar que traído nuevamente a opinar este Departamento asesor sobre el tema en cuestión Actuaciones. N°... y N°... el mismo reiteró y ratificó que el impuesto en cuestión "... **será deducible, como gasto admitido para la determinación de la ganancia neta del sujeto pasivo, en la proporción correspondiente a los bienes productores de renta**".*

Ello agrega, atento que al resultar la participación en el capital social caso bajo análisis en la actuación la fuente de la ganancia gravada, "... el impuesto sobre aquella constituye un gasto necesario para su mantenimiento y permanencia, verificándose por la relación de causalidad exigida por el artículo 80 de la ley para la procedencia de su deducción".

*Concluyendo que **"... en tanto los títulos valores generen rentas sometidas al Impuesto a las Ganancias, podrá detrarse la parte proporcional del Impuesto sobre los Bienes Personales ingresado por el titular de tales bienes"**.*

OPINION DEL DICTAMEN

III. A partir de lo indicado, cabe analizar lo dispuesto en la ley de Impuesto a las Ganancias, la cual en su artículo 17 (HOY ART. 23 DE LA LIG) estipula que "Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta Ley, en la forma que la misma disponga", agregando, que "En ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto".

Asimismo el artículo 80 (HOY ART. 83 DE LA LIG), establece que "Los gastos cuya deducción admite esta Ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina".

Por su parte, el artículo 82 (HOY ART. 86 DE LA LIG) del mismo plexo legal, dispone que "De las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de esta Ley, también se podrán deducir: a) Los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias...".

Es decir, que **si los bienes producen rentas gravadas por el Impuesto a las Ganancias, la parte proporcional del Impuesto sobre los Bienes Personales que el titular de dichos bienes haya ingresado, puede ser deducida como gasto en el primero de los gravámenes citados**".

=====

Jurisprudencia relacionada con donaciones

DONACIONES

ASOCIACION CIVIL JOCKEY CLUB CSJN DEL 23.11.2004

En materia de deducción de donaciones, en el impuesto a las ganancias, se puede consultar el siguiente fallo de la CSJN:

En el fallo "**Asociación Civil Jockey Club**" de la CSJN de fecha 23/12/2004, se trataba de los topes establecidos en la LIG (ART. 85 INCISO C) para la deducción de las donaciones. El TFN y la CNACAF entendieron que la deducción no está sujeta a topes. La CSJN determinó que resultan de aplicación los topes establecidos en la LIG. (ART. 85 INCISO C).

"la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación, afirmó que la deducción del monto donado por la actora al Municipio de San Isidro **no se encontraba sujeta al límite del veinte por ciento (20%) de la ganancia neta del ejercicio**, establecido por el artículo 74 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (HOY ART. 85 INCISO C) (t.o. 1974)". (HOY EL TOPE ES DEL 5% DE LA GANANCIA NETA)

La CSJN repasa la normativa aplicable en la LIG:

1272

“6) Que el artículo 74, inciso c) de la ley 20628 (HOY ART. 85 INCISO C) (t.o. 1977 y sus modif. vigentes en el año 1984) establecía: "De la ganancia del año fiscal, cualquiera fuese la fuente de ganancia y con las limitaciones contenidas en esta ley, se podrá deducir:... c) las donaciones a los Fiscos Nacional, Provinciales y Municipales y a las instituciones comprendidas en los artículos 20, incisos e), f), g), realizadas en las condiciones que determine la reglamentación y hasta el límite del veinte por ciento (20%) de la ganancia neta del ejercicio. La reglamentación establecerá asimismo el procedimiento a seguir cuando las donaciones las efectúan sociedades de personas". (HOY EL LIMITE ES DEL 5% DE LA GANANCIAS NETA)

7) Que **la letra de la ley no deja margen de duda en cuanto a que la limitación que establece a la deducción admitida resulta aplicable a todas las donaciones** contempladas en ella. Ningún elemento hay en su texto que permita sostener válidamente que ese tope sólo rige respecto de las efectuadas a las entidades comprendidas en el artículo 20, incisos e), f) y g) de esa ley, **y que, en cambio, las donaciones efectuadas a los Fiscos -Nacional, Provinciales o Municipales- son deducibles sin límite alguno”**.

En relación con la aplicación de los topes establecidos en la LIG, la CSJN entiende que:

“8) Que, por otra parte, **tampoco es admisible el argumento de que como la donación beneficia directamente a un Fisco -o al Estado "lato sensu"- no es razonable que se limite su deducción.**

En efecto, al tratarse de un impuesto sujeto al Régimen de Coparticipación no resulta objetable que el legislador fije ciertos límites a tales deducciones a fin de restringir la posibilidad de que por vía de donaciones a determinados Fiscos -en el "sub lite" el beneficiario es un Municipio- se altere el destino del producto del tributo más allá de la proporción en que la ley lo estima admisible, y que a tal efecto se fije el mismo tope -en cuanto a su posibilidad de deducción en el impuesto- que para las donaciones realizadas a instituciones religiosas, entidades civiles sin fines de lucro o mutualistas.

En análogo orden de ideas **debe ponderarse que el cálculo de recursos de la Administración Nacional y las necesidades públicas que deben ser atendidas con ellos se fijan en la Ley Anual de Presupuesto**, de manera que es explicable que el legislador establezca topes a esa clase de deducciones en tanto importan dejar al arbitrio del particular el destino de la merma que representan en el producto del impuesto, con independencia de quién sea el beneficiario de la donación.

Por lo demás, es sabido que **no compete al Poder Judicial revisar el acierto o el error, la conveniencia o inconveniencia de las medidas adoptadas por el legislador** (Fallos: 246:340; 249:425, entre muchos otros), sino únicamente su adecuación a los principios y garantías constitucionales.

9) Que, al ser ello así, **el método hermenéutico seguido por el a quo no se concilia con el principio, reiteradamente afirmado por esta Corte, en cuanto a que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, sin que sea admisible una inteligencia que equivalga a prescindir del texto legal (Fallos: 312:2078); y que cuando ella no exige esfuerzo en su hermenéutica debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 311:1042), máxime cuando, como ocurre en el "sub lite", la prescripción legal es clara, no exige un esfuerzo de integración con otras disposiciones de igual jerarquía que integran el ordenamiento jurídico ni plantea conflicto alguno con principios constitucionales.**

10) Que, sólo a mayor abundamiento, cabe advertir que la presunta voluntad del legislador en que se basa la sentencia apelada es extraída por el a quo de las inferencias que efectúa a partir del examen de los antecedentes de leyes que introdujeron modificaciones en la Ley 11682 de Impuesto a los Réditos.

Sin embargo, en lo referente a ley 20628 -que instituyó el impuesto a las ganancias- y sobre cuya aplicación versa la controversia, se limita a afirmar que ésta reprodujo, en su artículo 87, inciso c) (artículo 74, inciso c] en el t.o. en 1977), la norma respectiva de aquélla, según la reforma que le había introducido la ley 20046.

Más allá de que, como se señaló, el método hermenéutico empleado por la Cámara no es adecuado para decidir esta causa, no es admisible suponer que al aprobarse el texto de la Ley de Impuesto a las Ganancias, el legislador de entonces haya persistido en la inconsecuencia -en el supuesto de haber ésta efectivamente existido en el régimen anterior- de no conciliar la letra de la ley con lo que sería su "intención", máxime cuando de los antecedentes parlamentarios de la ley 20628 surge que respecto del impuesto a las ganancias se procuraron restringir exenciones y deducciones".

=====

Jurisprudencia relacionada con la deducción del impuesto al valor agregado

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

ANTARES TFN SALA A DEL 21.09.1992

ASCONA SA CIA. DE REASEGUROS CNACAF SALA II DEL 02.10.2007

ANTARES TFN SALA A DEL 21.09.1992

El contribuyente sujeto a verificación rectificó declaraciones juradas de impuesto al valor agregado, incorporando ventas (débito fiscal).

Luego producto de las rectificativas de IVA rectificó las declaraciones de impuesto a las ganancias, y se tomó el IVA como deducción por el criterio de lo devengado.

El fisco impugnó la deducción.

El TFN revocó la determinación de oficio.

El tema en discusión pasa por determinar el alcance de los términos "AJUSTE" y "DETERMINACION" en los términos del art. 24 de la LIG.

Para el TFN el término "ajustes" implica una previa determinación de oficio por parte del fisco.

Para el TFN la presentación de una declaración jurada rectificativa no constituye un ajuste.

Por lo tanto, el impuesto al valor agregado se deduce por lo devengado.

El Tribunal Fiscal de La Nación en la causa "**ANTARES S.A.**" de la Sala "A" de fecha **21.09.92** donde el contribuyente:

*"a raíz de una verificación efectuada por la Dirección General Impositiva, en el año 1982 se aceptó el criterio de ésta de que en realidad tales bienes habían sido recibidos de manera definitiva y con carácter de pago a cuenta, razón por la cual **rectificó las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado** de los años 1979 a 1982, **incorporando esas ventas** y abonando el impuesto resultante"*

Y como consecuencia de ello:

*"**rectificó las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias** de los mismos períodos, en las cuales se incluyeron los resultados que habían originado tales ventas y **se imputó al propio ejercicio, por el criterio de lo devengado, el impuesto al valor agregado** que se abonó al tipificarse estas operaciones como alcanzables por el tributo".*

El Tribunal Fiscal se aboca al análisis de los términos "**ajuste**" y "**determinación**" tipificados en el artículo 18 de la ley de impuesto al las ganancias, estableciendo en su sentencia:

"Que sentado ello cabe analizar la segunda de las razones invocadas por el Fisco Nacional, relativa a la interpretación del vocablo "ajuste". Al respecto resulta pertinente recordar lo expresado por la Alzada al confirmar el pronunciamiento precedentemente citado, cuando señala que "en cuanto al fondo del asunto, estimo que en el caso en estudio debe resolverse con arreglo al principio general contenido en el art. 17 de la ley 11682, conforme el cual deben imputarse al mismo ejercicio fiscal en que se obtienen los réditos, los gastos realizados en él para producirlos". No obsta a ello la disposición del art. 15, apartado 5º, del decreto reglamentario respectivo, a cuyo tenor "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 -devengado o percibido- adoptado por el contribuyente, dado que se refiere a la hipótesis de existir una determinación por parte del órgano fiscal. Cabe señalar en tal sentido, que **los contribuyentes nunca realizan "ajustes"**, sino que, en su caso, **pueden presentar "declaraciones juradas rectificativas"**. El "ajuste" supone necesariamente la intervención del ente recaudador, el cual, al practicarlo, realiza un verdadero acto de determinación sin perjuicio, claro está, de los recursos jurisdiccionales a que este acto pudiere dar lugar".

Como se puede apreciar el Tribunal sostiene un ajuste nunca puede provenir de una declaración jurada rectificativa presentada por el contribuyente, sino que necesariamente de una determinación de oficio realizada por el fisco.

Por lo tanto en el caso en discusión la deducción del impuesto al valor agregado debe realizarse en función del devengamiento del mismo y no en el ejercicio en que se presentaron las declaraciones rectificativas como pretendía el fisco.

Al respecto el Tribunal sostuvo que:

*"para los contribuyentes que siguen el método de lo devengado, resulta indiferente que el pago se haya efectuado o no, a los efectos de su deducción en el balance impositivo, basta con que lo deban. En este caso la actora creía no tener obligación de abonar el impuesto al valor agregado y no lo hizo en tal oportunidad. Más ante una verificación del ente recaudador la actora revió su postura, en decir, la de considerar que los camiones usados que recibía en parte de pago no eran recibidos, como pensaba, en consignación, lo que implicaba que su actuación se reducía a la de simple intermediación, admitiendo, entonces, que adquiriría la propiedad de los mismos. Con esto **quedó establecido que en los ejercicios aquí en debate la accionante era deudora del impuesto**, aunque ella lo ignorara entonces y hasta pensara lo contrario. Estas últimas circunstancias no son suficientes como para alterar el sistema seguido para la tributación. **En tales ejercicios se debía el impuesto y, por ende, existía el derecho a deducirlo de sus balances correspondientes al que grava las ganancias** (conf. Doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "Chicago Bridge & Iron Sa. Argentina s/apelación (impuesto a los réditos), 30-4-73 y por Cámara Federal, Sala Contencioso-Administrativo in re "Fonieman Hnos. S.A.I.C.A." de fecha 6-9-65)".*

ASCONA SA CIA. DE REASEGUROS CNACAF SALA II DEL 02.10.2007

EL SALDO A FAVOR TECNICO DE IVA NO ES UN GASTO DEDUCIBLE EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

El fisco impugnó la deducción del saldo a favor técnico de impuesto al valor agregado.

El TFN confirmó la determinación de oficio.

La CNACAF confirmó la sentencia del TFN y por lo tanto también confirmó la determinación de oficio.

Para la CNACAF los créditos fiscales no son un gasto deducible. Aun cuando la recuperación de los créditos fiscales sea improbable, ello no los convierte en gastos. La deducción no se encuentra previsto en la normativa aplicable.

*“I. Que a fojas 1440/1450 y 1456/1457 el **Tribunal Fiscal de la Nación**, decidió:*
(..)

*2) **Confirmar en todas sus partes las resoluciones apeladas** en autos que originaran los expedientes 14.762-I, 14.763-I, 18.248-I y 18.578-I, con costas,*
(..)

*Para así decidir, precisó que el fondo del asunto consistía en establecer si es admisible o no el temperamento adoptado por la recurrente, que por haber tenido en el curso de los ejercicios 1990 a 1994 **saldos a su favor en el impuesto al valor agregado, que resultaron del exceso de créditos fiscales** provenientes de compras gravadas por sobre los débitos fiscales correspondientes a ventas gravadas, constituyó una previsión denominada "IVA - Saldos técnicos de dudosa realización", que involucraba créditos fiscales no aplicados y sus actualizaciones, a los que acordó el carácter y atribuyó el efecto de gastos o quebrantos.*

En ese orden, detalló la normativa que regula el impuesto al valor agregado, especialmente los mecanismos relativos a la compensación de los créditos con débitos fiscales, y concluyó que no se encuentra legalmente admitida para los sujetos pasivos del gravamen una conducta como la seguida por la recurrente. Agregó que la incobrabilidad siempre debe ser consecuencia de hechos o situaciones vinculadas a condiciones particulares y específicas del deudor, no del acreedor y que él determina, como resulta de la afirmación que la apelante formula en el sentido que su actividad habrá de impedirle recuperar por compensación el crédito fiscal.

(..)

SENTENCIA DE LA CNACAF

*IV. Que tal como quedó planteada **la cuestión a resolver, consiste en determinar si la conducta de la recurrente, que dedujo de su liquidación de ganancias la cuenta que denominó "IVA - saldos técnicos de dudosa recuperación", resultó ajustada a derecho, o si en cambio, como decidió el Tribunal Fiscal de la Nación, ese proceder es inadmisibile** y en consecuencia corresponde confirmar los actos determinativos de la Dirección General Impositiva.*

(..)

*V. Que, en los términos expuestos, **conviene precisar que los créditos fiscales cuya recuperación era puesta en duda por la actora, no constituye un gasto** para la empresa, independientemente de cómo ella defina su naturaleza jurídica. En efecto, **aun cuando sostenga que su recuperación era improbable, de todos modos ello no convirtió créditos en gastos.***

*Que, se señaló que si la ley lo admite, cuando no sean gastos también podrían deducirse esas erogaciones que disminuyan el patrimonio gravado. Sin embargo, **el supuesto de autos no se encuentra previsto en la normativa aplicable y, como lo entendió el Tribunal a quo, sólo resulta comparable al caso de las provisiones para malos créditos.***

Que al respecto, se ha expresado que los requisitos para la deducción de los deudores incobrables son los siguientes: que los créditos tengan origen en operaciones comerciales propias del giro del contribuyente, que se verifique alguno de los parámetros de incobrabilidad comprendidos en la normativa y que la referida incobrabilidad corresponda al ejercicio en que se produzca [conf. Sala V, expte. 24.084/06 "DGI (En Autos "BBVA TF 192323-I)", 3/10/2006].

Lo expuesto sobre el punto en el pronunciamiento en crisis resiste incólume la crítica del apelante, porque, más allá de la postura que sostiene, lo cierto es que la incobrabilidad debe determinarse en función de la situación del deudor y no a la luz de la propia actuación del acreedor quien indefectiblemente contaba con créditos contra el Fisco y la solvencia de éste no ha sido cuestionada.

MOTIVO POR EL CUAL SE GENERARON LOS SALDOS A FAVOR TECNICOS

VI. Que, cabe agregar, no puede dejar de advertirse lo informado en la pericia obrante a fojas 69/95 del expediente 1708/93 -ganancias- en punto a que la abultada acumulación de saldos técnicos a favor de la responsable, se habría generado a partir de la actualización de saldos que arrojaban las respectivas declaraciones juradas del impuesto al valor agregado que se encontrarían integradas, en proporción considerable, por créditos fiscales provenientes de notas de débito emitidas en el ejercicio 1990 por el principal proveedor de aquella -la empresa vinculada Derivados San Luis SA-, en concepto de intereses por montos elevadísimos, que superaban ampliamente los valores de las facturas cuyos saldos financiaban. Que, con posterioridad, tales notas de débito fueron parcialmente anuladas, pero no alcanzaron a compensar los créditos fiscales generados por dichos costos financieros. Tales notas de débitos se originaron por compras de insumos vinculadas a ventas al exterior las cuales representaban el 86,28% y el 69,81% del total de las operaciones efectuadas por la responsable en los ejercicios fiscales 1990 y 1991, respectivamente. El reintegro por el IVA contenido en dichas notas no fue solicitado por la firma en los términos del artículo 41 de la ley del gravamen, hecho que, a criterio de los peritos actuantes, se habría derivado en los abultados saldos técnicos y sus actualizaciones -conf. fs. 109 res. 112/95 cuerpo mencionado-.

Que en ese contexto, conviene destacar que estando los créditos fiscales por IVA referidos mayoritariamente a operaciones de exportación y en condiciones de solicitar el tratamiento del artículo 41 de la ley 23349, esos créditos podían además de compensarse con débitos futuros, ser acreditados frente a otros tributos a cargo del Organismo Recaudador, o solicitada su devolución o transferencia a terceros, tal como la propia DGI expresó en la resolución mencionada.

LA DEDUCCION CARECE DE SUSTENTO LEGAL

1278

VII. Como corolario, los agravios del recurrente no logran desvirtuar las conclusiones del decisorio en crisis, por cuanto como se ha visto, la deducción pretendida carece de sustento legal. En consecuencia, corresponde que en este aspecto se desestime la apelación y se confirme la resolución recurrida en cuanto confirmó a su vez los actos determinativos cuestionados, en lo que hace al impuesto, la actualización y los intereses.

(..)

XII. Por todo lo expuesto, el Tribunal

RESUELVE:

Desestimar la apelación interpuesta a fs. 1463, con costas a la vencida (art. 68 del CPCC). **ASÍ SE DECIDE**".

=====

Capítulo 15. DEDUCCIONES NO ADMITIDAS.

INDICE

Deducciones no admitidas

Los gastos personales y de sustento del contribuyente

Los intereses por capitales invertidos en sociedades simples o residuales y en explotaciones unipersonales

El sueldo del cónyuge o pariente

El impuesto a las ganancias

Los sueldos de directores que actúen en el extranjero y los honorarios por asesoramiento técnico financiero prestados desde el exterior

Las inversiones y mejoras

Las utilidades

Las amortizaciones de llaves y marcas

Las donaciones no deducibles. Las prestaciones de alimentos. Las liberalidades

Las pérdidas por operaciones ilícitas y cohecho

El fondo para constituir le reserva legal

Amortizaciones y gastos de automóviles

Jurisprudencia sobre la deducción de gastos de automóvil

Janssen Cilag Farmacéutica SRL CSJN del 29.11.2011

Roux Ocefa SA CSJN del 29.11.2011

Instituto de Sanidad Ganadera S.R.L. C.N.A.C.A.F. Sala "IV" del 12.08.09

Janssen Cilag Farmacéutica SRL CNACAF Sala V del 21.08.2007

Bayer S.A. C.N.A.C.A.F. Sala II" del 09.10.07

EMI Odeon SAlyC C.N.A.C.A.F. Sala "I" delL 28-03-06

Asege S.A. C.N.A.C.A.F. Sala "I" del 12-09-03

Las retribuciones por la explotación de marcas y patentes de sujetos del exterior

Intereses y multas

Sujetos incluidos en el “Repsal”

Impugnación del gasto por no actuar como agente de retención

Jurisprudencia

San Juan SA CSJN del 27.10.2015

André Luis Enrique TFN Sala B del 14.03.2017

Kalina SA TFN Sala B del 21.09.2018

Limitación de la deducción del gasto de proveedores monotributistas

Art. 29 de la ley de monotributo

Art. 43 del decreto reglamentario de la ley de monotributo

Art. 72 de la R.G. 4.309

Jurisprudencia respecto de la deducción de proveedores monotributistas

Golba Construcciones SA CNACAF Sala V del 30.09.2008

=====

DEDUCCIONES NO ADMITIDAS

Art. 92 de la LIG

El art. 92 de la LIG, enumera las deducciones no admitidas.

LOS GASTOS PERSONALES Y DE SUSTENTO DEL CONTRIBUYENTE

Art. 92 inciso a) de la LIG

La ley 27.617 (B.O.21.04.2021) modifica el inciso a) del art. 92 de la LIG

a) Los gastos personales y de sustento del contribuyente y de su familia, **salvo aquellos autorizados expresamente por esta ley.**

ANTES DE LA REFORMA DE LA LEY 27.617 EL ART. 92 INCISO A) DE LA LIG ESTABLECIA QUE:

a) Los gastos personales y de sustento del contribuyente y de su familia, salvo lo dispuesto en los artículos 29 (GASTOS DE SEPELIO) y 30 (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPECIAL).

Art. 225 del D.R. de la LIG

Solo resultan deducibles los gastos personales y de sustento del contribuyente y de su familia, que resulten comprendidos en:

El artículo 29 de la LIG (GASTOS DE SEPELIO)

El artículo 30 de la LIG (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCIÓN ESPECIAL)

En los incisos f) (APORTES JUBILATORIOS), inciso g) (HONORARIOS MEDICOS) e inciso h) (ALQUILER DEL INMUEBLE DESTINADO A CASA HABITACION) del artículo 85 de la LIG.

=====

LOS INTERESES POR CAPITALES INVERTIDOS EN SOCIEDADES SIMPLES O RESIDUALES (EX SOCIEDADES DE HECHO) Y EN EXPLOTACIONES UNIPERSONALES

Art. 92 inciso b) de la LIG

b) Los intereses de los capitales invertidos por el dueño o socio de las empresas incluidas en el artículo 53, incisos b) (LAS DEMAS SOCIEDADES) e inciso d) (EXPLOTACIONES UNIPERSONALES), como las sumas retiradas a cuenta de las ganancias o en calidad de sueldo y todo otro concepto que importe un retiro a cuenta de utilidades.

A los efectos del balance impositivo las sumas que se hubiesen deducido por los conceptos incluidos en el párrafo anterior, deberán adicionarse a la participación del dueño o socio a quien corresponda.

=====

EL SUELDO DEL CONYUGE O PARIENTE

Art. 92 inciso c) de la LIG

c) La remuneración o sueldo del cónyuge o pariente del contribuyente.

LIMITE MAXIMO PARA LA DEDUCCION

Cuando se demuestre una efectiva prestación de servicios, se admitirá deducir la remuneración abonada en la parte que **no exceda a la retribución que usualmente se pague a terceros por la prestación de tales servicios, no pudiendo exceder a la abonada al empleado -no pariente- de mayor categoría**, salvo disposición en contrario de la AFIP.

=====

EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 92 inciso d) de la LIG

d) El impuesto de esta ley (EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS)

y cualquier **impuesto sobre terrenos baldíos y campos que no se exploten**.

Comentario:

Respecto de la deducción de los intereses resarcitorios del impuesto a los réditos, la **CSJN** admitió su deducción en el fallo **“Sociedad Argentina de Edificación SA”** de fecha 12/07/1967.

Lo expuesto resulta de aplicación en el caso del impuesto a las ganancias.

=====

LOS SUELDOS DE DIRECTORES QUE ACTUEN EN EL EXTRANJERO Y LOS HONORARIOS POR ASESORAMIENTO TECNICO FINANCIERO PRESTADO DESDE EL EXTERIOR

Art. 92 inciso e) de la LIG

SUELDOS A DIRECTORES QUE ACTUEN EN EL EXTRANJERO

e) **Las remuneraciones o sueldos que se abonen a miembros de directorios, consejos u otros organismos que actúen en el extranjero,**

HONORARIOS POR ASESORAMIENTO TECNICO PRESTADO DESDE EL EXTERIOR

y los honorarios y otras remuneraciones pagadas por asesoramiento técnico-financiero o de otra índole prestado desde el exterior,

EL REGLAMENTO DEBE ESTABLECER LOS LIMITES

En los montos que excedan de los límites que al respecto fije la reglamentación.

Art. 228 del D.R. de la LIG

HONORARIOS POR ASESORAMIENTO TECNICO FINANCIERO PRESTADO DESDE EL EXTERIOR

Art. 228 primer párrafo del D.R. de la LIG

La deducción en concepto de honorarios u otras remuneraciones pagadas por asesoramiento técnico-financiero o de otra índole prestado desde el exterior, no podrá exceder alguno de los siguientes límites:

- a) **El tres por ciento (3%) de las ventas** o ingresos que se tomen como base contractual para la retribución del asesoramiento;
- b) **El cinco por ciento (5%) del monto de la inversión** efectivamente realizada con motivo del asesoramiento.

SUELDOS DE DIRECTORES QUE ACTUEN EN EL EXTRANJERO

Art. 228 segundo párrafo del D.R. de la LIG

La deducción por remuneraciones o sueldos que se abonen a miembros de directorios, consejos u otros organismos -de empresas o entidades constituidas o domiciliadas en el país- que actúen en el extranjero, no podrá superar en ningún caso los siguientes límites:

SI SE DISTRIBUYEN DIVIDENDOS

I) hasta el doce con cincuenta centésimos por ciento (12,50%) de la utilidad comercial de la entidad, **en tanto esta haya sido totalmente distribuida como dividendos;**

SI NO SE DISTRIBUYEN DIVIDENDOS

II) hasta el dos con cincuenta centésimos por ciento (2,50%) de la utilidad comercial de la entidad, **cuando no se distribuyan dividendos.**

Este porcentaje se incrementará proporcionalmente a la distribución hasta alcanzar el límite del inciso anterior.

UTILIDAD COMERCIAL A TENER EN CUENTA PARA APLICAR EL PORCENTAJE

Art. 228 tercer párrafo del D.R. de la LIG

En ambos supuestos la utilidad comercial a considerar será la correspondiente al ejercicio por el cual se pagan las remuneraciones.

FACULTAD DE LA AFIP

Art. 228 cuarto párrafo del D.R. de la LIG

La AFIP podrá, en los casos en que la modalidad de las operaciones no encuadre en alguno de los presupuestos indicados precedentemente, fijar otros índices que limiten el máximo deducible por los conceptos señalados.

BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

Art. 228 quinto párrafo del D.R. de la LIG

Cuando el pago de las prestaciones a que se refiere el inciso a) del artículo 104 de la LIG (PAGO A BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR POR CONTRATOS DE TRANSFERENCIA DE TECNOLOGIA), comprenda retribuciones por asesoramiento técnico y otras remuneraciones contempladas en el presente artículo, **deberá efectuarse la separación pertinente** a fin de encuadrarlas en las disposiciones precedentes.

=====

LAS INVERSIONES Y MEJORAS

Art. 92 inciso f) de la LIG

f) Las sumas invertidas en la adquisición de bienes y en mejoras de carácter permanente y demás gastos vinculados con dichas operaciones, salvo los impuestos que graven la transmisión gratuita de bienes.

Tales gastos integrarán el costo de los bienes a los efectos de esta ley.

DEFINICION DE MEJORAS

Art. 230 del D.R. de la LIG

Se reputan mejoras, **no resultando deducibles como gasto**, a aquellas erogaciones que no constituyan reparaciones ordinarias que hagan al mero mantenimiento del bien.

LA MEJORA DEBE SUPERAR EL 20% DEL VALOR RESIDUAL DEL BIEN

Se presume que revisten el carácter de mejoras cuando su importe, en el ejercicio de la habilitación, supere el veinte por ciento (20%) del valor residual del bien, ajustado de acuerdo con las disposiciones de los artículos 62 o 63 de la LIG (COSTO COMPUTABLE EN RENTAS DE TERCERA CATEGORIA), según corresponda.

AMORTIZACION DE LAS MEJORAS

Las mejoras, cuando corresponda, **se amortizarán en el lapso de vida útil que reste al bien respectivo y a partir del ejercicio de su habilitación**, inclusive.

=====

LAS UTILIDADES

Art. 92 inciso g) de la LIG

g) Las utilidades del ejercicio que se destinen al aumento de capitales o a reservas de la empresa cuya deducción no se admite expresamente en esta ley.

Art.231 del D.R. de la LIG

En el balance impositivo solo se deducirán las reservas expresamente admitidas por la ley.

Por consiguiente, **no son deducibles otras reservas o provisiones**, aun cuando fuesen creadas por disposición de organismos oficiales.

=====

LAS AMORTIZACION DE LLAVES Y MARCAS

Art. 92 inciso h) de la LIG

h) La amortización de llave, marcas y activos similares.

=====

LAS DONACIONES NO DEDUCIBLES EN IMPUESTO A LAS GANANCIAS. LAS PRESTACIONES DE ALIMENTOS Y LAS LIBERALIDADES

Art. 92 inciso i) de la LIG

i) Las donaciones no comprendidas en el artículo 85, inciso c), **las prestaciones de alimentos**, ni **cualquier otro acto de liberalidad** en dinero o en especie.

LAS PERDIDAS POR OPERACIONES ILICITAS Y COHECHO

Art. 92 inciso j) de la LIG

j) **Las pérdidas generadas por** o vinculadas con **operaciones ilícitas**, comprendiendo las erogaciones vinculadas con la comisión del **delito de cohecho**, incluso en el caso de funcionarios públicos extranjeros en transacciones económicas internacionales.

=====

EL FONDO PARA CONSTITUIR LA RESERVA LEGAL

Art. 92 inciso k) de la LIG

k) Los beneficios que deben separar las sociedades para constituir el fondo de reserva legal.

=====

AMORTIZACION Y GASTOS DE AUTOMOVILES

Art. 92 inciso l) de la LIG

AMORTIZACIONES

Art. 92 inciso l) primer párrafo de la LIG

l) **Las amortizaciones** y pérdidas por desuso a que se refiere el inciso f) del artículo 86 de la LIG, **correspondientes a automóviles** y el alquiler de los mismos (incluidos los derivados de contratos de leasing),

En la medida que excedan lo que correspondería deducir con relación a automóviles **cuyo costo de adquisición, importación o valor de plaza**, si son de propia producción o **alquilados con opción de compra, sea superior a la suma de pesos veinte mil (\$ 20.000) -neto del impuesto al valor agregado-**, al momento de su compra, despacho a plaza, habilitación o suscripción del respectivo contrato según corresponda.

GASTOS DEL AUTOMOVIL

Art. 92 inciso l) segundo párrafo de la LIG

Tampoco serán deducibles los gastos en combustibles, lubricantes, patentes, seguros, reparaciones ordinarias y en general todos los gastos de mantenimiento y funcionamiento de automóviles que no sean bienes de cambio, **en cuanto excedan la suma global que, para cada unidad, fije anualmente la AFIP.**

La AFIP a través de la **R.G. 94/1998**, fijó el monto en **\$ 7.200**.

CASOS EN LOS CUALES LOS GASTOS DEL AUTOMOVIL SON DEDUCIBLES

Art. 92 inciso I) último párrafo de la LIG

Lo dispuesto en este inciso no será de aplicación respecto de los **automóviles cuya explotación constituya el objeto principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares)**.

DEFINICION DE AUTOMOVIL

Art. 232 del D.R. de la LIG

Deberá entenderse por "automóvil" a los vehículos definidos como tales por el **inciso a) del artículo 5 de la ley 24.449**.

LEY DE TRANSITO

El art. 5 inciso a) de la ley 24.449, define como "automóvil" a:

"el automotor para el transporte de personas de hasta 8 (ocho) plazas (excluido el conductor) con 4 (cuatro) o más ruedas, y los de 3 (tres) que excedan los 1.000 (mil) kilogramos de peso".

DEFINICION DE SIMILARES

Art. 232 del D.R. segundo párrafo de la LIG

Deberá entenderse que la expresión "similares" está dirigida a aquellos sujetos que se dediquen a la **comercialización de servicios para terceros**, mediante una remuneración, en las condiciones y precios fijados por las empresas para las que actúan, quedando el riesgo de las operaciones a cargo de estas.

Comentario:

El ejemplo por excelencia es el **productor de seguros**, ya que comercializa los seguros que brinda la compañía de seguros.

JURISPRUDENCIA SOBRE LA DEDUCCION DE GASTOS DE AUTOMOVIL

GASTOS DE AUTOMOVIL

JANSSEN CILAG FARMACEUTICA SRL CSJN DEL 29.11.2011

ROUX OCEFA SA CSJN DEL 29.11.2011

INSTITUTO DE SANIDAD GANADERA S.R.L. C.N.A.C.A.F. SALA "IV" DEL 12.08.09

BAYER S.A. C.N.A.C.A.F. SALA II" DEL 09.10.07

EMI ODEON SAIyC C.N.A.C.A.F. SALA "I" DEL 28-03-06

ASEGE S.A. C.N.A.C.A.F. SALA "I" DEL 12-09-03

En materia de deducción de gastos de automóvil, se puede consultar los siguientes fallos de la CSJN:

JANSSEN CILAG FARMACEUTICA SRL CSJN DEL 29.11.2011

En el fallo "**Janssen Cilag Farmacéutica SRL** de la CSJN de fecha 29/11/2011, se trataba de se trataba de los gastos de automóvil de un laboratorio.

Se trataba de autos del laboratorio que utilizaban los agentes de propaganda médica, empleados del laboratorio.

El TFN no admitió la deducción del gasto y tampoco el cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado.

La CNACAF tampoco admitió la deducción del gasto en el impuesto a las ganancias ni el cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado.

La CSJN no admitió la deducción del gasto en el impuesto a las ganancias ni el cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado.

"El Tribunal Fiscal de la Nación, en lo que interesa, confirmó las resoluciones determinativas de oficio en cuanto ajustaron las obligaciones tributarias de la actora en el impuesto a las ganancias -períodos 1996, 1997 y 1998- y en el impuesto al valor agregado -períodos fiscales enero a diciembre de 1997, febrero a septiembre, noviembre y diciembre de 1998- (fs. 269/274).

Para así decidir sostuvo que la actora no podía deducir como gastos en el impuesto a las ganancias ni computar en su liquidación del impuesto al valor agregado los créditos fiscales comprendidos en las erogaciones realizadas por los agentes de propaganda médica -empleados suyos en relación de dependencia- para el mantenimiento de los automóviles de propiedad de la empresa (reparación, lavado, combustible y otros) utilizados para promocionar sus productos, en razón de que la empresa no cumplía con la condición prevista en la ley 24.475 relativa a tener "como objeto principal el transporte de cosas o personas" y agregó que "tampoco se encontraría imposibilitada de desarrollar su actividad (fabricación o venta de productos farmacéuticos o veterinarios) si no contara con los rodados en cuestión" (fs. 272 vta.)

"La Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la

Nación. Para pronunciarse en el sentido indicado, señaló que la actora no había demostrado "que la utilización de los automóviles por parte de los agentes de propaganda médica formaba parte de la actividad principal de la empresa" (fs. 404 vta.) ni tampoco su necesidad de tales vehículos para cumplir el citado rol promocional".

La CSJN entiende que:

"Que la actora sostiene, en síntesis, que el uso de automóviles constituye un elemento esencial e imprescindible para el desarrollo de las tareas de los agentes de propaganda médica, actividad que -según afirma- integra el objeto principal de la empresa (fs. 464 vta./468 vta.). En tal sentido aduce que una adecuada exégesis de la ley 24.475 -consistente en limitar la conducta abusiva de los contribuyentes de computar amortizaciones y deducir gastos de automóviles en forma extraña a la realidad económica- le permite efectuar la deducción de los conceptos impugnados y tomar el crédito fiscal en los tributos antes mencionados (fs. 468 vta./470 vta.). Por otra parte, afirma que resulta arbitrario negar la similitud entre el viajante de comercio y el agente de propaganda médica.

5°) Que **las leyes del impuesto a las ganancias y al valor agregado fueron modificadas con similar alcance por la ley 24.475 que restringió la deducción de los gastos de automóviles y el correspondiente cómputo del crédito fiscal.**

El criterio que guió esa modificación legislativa -aplicable en los períodos sobre los que versa esta causa- consistió en considerar respecto del primero de los impuestos que tales gastos "no forman parte de las variables a considerar para la determinación de la renta neta, puesto que constituyen en realidad, conforme a la experiencia de aplicación del tributo, gastos particulares o disposición de rentas" y en cuanto al segundo que se trata de "erogaciones imputables al ámbito del uso o disposición de ingresos o rentas" que no habilitan el cómputo del respectivo crédito fiscal (cfr. Mensaje del Poder Ejecutivo del 1° de marzo de 1995, Diario de Sesiones, Cámara de Diputados de la Nación, 8a reunión - 2a sesión ordinaria - 22 de marzo de 1995, pág. 673).

6°) Que de tal manera se incorporó el inciso l al art. 88 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. en 1986 y modificaciones) que quedó redactado de la siguiente forma: "No serán deducibles, sin distinción de categorías: ... l) Las amortizaciones y pérdidas por desuso a que se refiere el inciso f) del artículo 82 cuando se trate de automóviles, el alquiler de los mismos (incluidos los derivados de contratos de leasing) y los gastos de cualquier naturaleza originados por dichos bienes (reparación, mantenimiento, patente, seguro, combustible, etc.)"

"Lo dispuesto en este inciso no será de aplicación respecto de los automóviles cuya explotación constituya el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares)."

La CSJN concluye que:

“8º) *Que de las normas transcriptas resulta que el cómputo de los precitados conceptos sólo se encontraba admitido para los contribuyentes respecto de los cuales "...la explotación de dichos bienes constituya el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares)" extremo que no se verifica respecto de Janssen Cilag Farmacéutica - entonces S.R.L.- ya que se trata de un "laboratorio de especialidades medicinales" (fs. 92) y resulta indudable que el objeto principal de su actividad no reside en la explotación de automóviles, pues se dedica a la elaboración, industrialización y comercialización de productos farmacéuticos, medicinales y químicos, entre otros (cfr. contrato constitutivo y estatuto social agregado a fs. 9/21).*

9º) *Que por lo demás -y dada la similar regulación del punto objeto de controversia en las leyes del impuesto a las ganancias y del tributo al valor agregado- corresponde remitirse, por razones de brevedad, a los fundamentos de la sentencia dictada en la fecha en la causa R.933.XLIV "Roux Ocefa S.A. (TF 18.882-I) c/ DGI", los que, por lo antes dicho, resultan pertinentes respecto de ambos gravámenes, pese a que en tal precedente la controversia ante esta Corte haya quedado limitada al IVA".*

ROUX OCEFA SA CSJN DEL 29.11.2011

En el fallo “**Roux Ocefa SA**” de la CSJN de fecha 29/11/2011, se trataba de se trataba de los gastos de automóvil de un laboratorio, así como del cómputo del crédito fiscal.

Se trataba de autos de los agentes de propaganda médica y de autos del laboratorio.

El TFN admitió la deducción del gasto y el cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado.

La CNACAF también admitió la deducción del gasto y el cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado.

La CSJN no admitió el cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado, y no se expidió respecto de la deducción del gasto en el impuesto a las ganancias.

Sostuvo la señora procuradora fiscal:

“A fs. 509/523 vta., luce el recurso extraordinario interpuesto por la AFIP.

De forma preliminar, sostuvo que el único ítem que cuestiona en esta instancia es el referido a la impugnación del crédito fiscal en el IVA correspondiente a los gastos de los automotores de dominio de los agentes de propaganda médica, consintiendo los demás aspectos”.

Recordemos los argumentos de la CJSN, ya que si bien fueron expresados en materia de impuesto al valor agregado, resultan de utilidad para el impuesto a las ganancias.

“A mi modo de ver, hay que destacar que entre otros extremos, se halla fuera de debate en el sub lite que: 1) la actora se dedica a la fabricación, venta y comercialización de ciertos productos farmacéuticos y medicinales; 2) que realiza sus ventas a través de agentes de propaganda médica, 3) que éstos, sin excepción, revisten como empleados bajo relación de dependencia.

*En tales circunstancias, **estimo que la excepción que invocaron los tribunales de grado deviene inaplicable para el caso de la actora toda vez que ella, en sí, no es viajante de comercio ni puede reputarse asimilable a ellos.***

*Efectivamente, colocando en su quicio la situación ahora planteada, no se trata aquí del crédito fiscal que puedan obtener los agentes de propaganda médica por operaciones que ellos realicen en tal carácter, sino de operaciones realizadas por Roux Ocefa S.A. - si bien provenientes de automotores de propiedad de aquellos, hecho que resulta indiferente para la solución del punto-, **empresa que no es viajante de comercio, ni se puede asimilar a tal categoría bajo punto de vista alguno, como erróneamente lo postularon la actora y las instancias anteriores.***

*Debe tenerse presente que **cuando la letra de la ley no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente**, con prescindencia de consideraciones que exceden las circunstancias del caso expresamente contemplado en la norma (arg. Fallos: 324:291 y 1740: 326:756) **ya que, de otro modo, podría arribarse a una interpretación que, sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal, equivaliese a prescindir de su texto** (conf. Doctrina de Fallos: 324:2885; 325:830).*

*Considero que **estas directrices son aplicables a la especie, máxime cuando la actora no ha puesto en tela de juicio, en momento alguno, la constitucionalidad de la norma que sustenta el ajuste fiscal**”.*

Concluyó la CSJN:

“Que las cuestiones planteadas han sido correctamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que cabe remitir en razón de brevedad, con exclusión de lo expresado en su punto VII.

Por ello, de conformidad, en lo pertinente, con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario, y se revoca la sentencia apelada en los términos que resultan de lo expresado en los puntos I a VI del referido dictamen. Con costas. Notifíquese y devuélvase a fin de que el tribunal a quo, por quien corresponda, dicte un nuevo fallo con arreglo a lo resuelto en la presente”.

Resumen de la jurisprudencia de las distintas salas de la CNACAF hasta el momento en que se expide la CSJN el 29/11/2011:

A FAVOR DE LA DEDUCCION

INSTITUTO DE SANIDAD GANADERA S.R.L. C.N.A.C.A.F. SALA "IV" DEL 12.08.09

BAYER S.A. C.N.A.C.A.F. SALA II" DEL 09.10.07

EN CONTRA DE LA DEDUCCION

JANSSEN CILAG FARMACEUTICA SRL C.N.A.C.A.F. SALA "V" DEL 21.08.07

EMI ODEON SAIyC C.N.A.C.A.F. SALA "I" DEL 28-03-06

ASEGE S.A. C.N.A.C.A.F. SALA "I" DEL 12-09-03

=====

LAS RETRIBUCIONES POR LA EXPLOTACION DE MARCAS Y PATENTES DE SUJETOS DEL EXTERIOR

Art. 92 inciso m) de la LIG

m) Las retribuciones por la explotación de marcas y patentes pertenecientes a sujetos del exterior, **en los montos que excedan los límites que al respecto fije la reglamentación.**

Art. 229 del D.R. de la LIG

Solo será deducible el ochenta por ciento (80%) de las retribuciones que se abonen por la explotación de marcas y patentes a sujetos del exterior, en cuyo caso serán de aplicación las disposiciones establecidas en el último párrafo del artículo 24 de la LIG (SIEMPRE QUE SE PAGUEN DENTRO DEL PLAZO PREVISTO PARA PRESENTAR LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS).

La limitación prevista en el párrafo anterior procederá tanto para las empresas independientes como para las empresas vinculadas.

Respecto de estas últimas, dicha limitación será aplicable de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 de la LIG, sobre el precio normal de mercado entre partes independientes.

=====

DEDUCCION DE INTERESES Y MULTAS

Art. 227 del D.R. de la LIG

INTERESES PUNITORIOS Y MULTAS DE OBLIGACIONES FISCALES

Art. 227 primer párrafo del D.R. de la LIG

Para establecer la ganancia neta imponible los contribuyentes **no podrán deducir** del conjunto de entradas **las sumas pagadas por cuenta propia en concepto de multas, costas causídicas, intereses punitivos** y otros accesorios -excepto los intereses a que se refiere el art. 37 de la ley 11683 (INTERESES RESARCITORIOS), y la actualización prevista en esta-, **derivados de obligaciones fiscales,**

IMPUESTO PAGADO POR CUENTA DE UN TERCERO

Art. 227 primer párrafo del D.R. de la LIG

Si pueden deducir el impuesto a las ganancias tomado a su cargo y pagado por cuenta de terceros y siempre que esté vinculado con la obtención de ganancias gravadas.

GROSIN UP (ACRECENTAMIENTO)

Art. 227 segundo párrafo del D.R. de la LIG

Cuando el pago del impuesto se encuentre a cargo de un tercero, la ganancia se acrecentará en el importe abonado por aquel, sin perjuicio de que el beneficiario considere dicho pago como un ingreso a cuenta del impuesto definitivo anual.

NO CORRESPONDE EL GROSIN UP

Art. 227 tercer párrafo del D.R. de la LIG

Lo dispuesto en el párrafo anterior, en cuanto al acrecentamiento de la ganancia, no será de aplicación para los **intereses de financiaciones del exterior destinadas a la industria, las explotaciones extractivas y las de producción primaria.**

SANCIONES IMPUESTAS POR EL BCRA, LA UIF, CNV, SSN

Art. 227 cuarto párrafo del D.R. de la LIG

Tampoco son deducibles las multas, sanciones administrativas, disciplinarias y penales aplicadas, entre otros organismos o autoridades, por el Banco Central de la República Argentina, la Unidad de Información Financiera, la Comisión Nacional de Valores o la Superintendencia de Seguros de la Nación, que se apliquen a las entidades por ellos controladas o reguladas;

Tampoco son deducibles las sumas que las entidades mencionadas destinen -directa o indirectamente- a sus directivos y representantes a los fines de que estos cancelen las multas, sanciones administrativas, disciplinarias y penales,

que por su actuación en representación de las mencionadas entidades, les fueron aplicadas.

=====

SUJETOS INCLUIDOS EN EL “REPSAL”

Art. 14 Ley 26.940 (B.O.02.06.2014)

En los casos previstos en el artículo anterior, si el infractor reincidiera en la misma infracción que produjera su inclusión en el Registro creado por la presente ley, en un lapso de tres (3) años contados desde la primera resolución sancionatoria firme, se procederá a:

a) Excluir de pleno derecho del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes a los empleadores adheridos al mismo, desde que quedara firme su sanción como reincidente;

b) Impedir que aquellos responsables inscriptos en los impuestos comprendidos en el Régimen General, **mientras estén incorporados en el Registro Público de Empleadores con Sanciones Laborales (REPSAL)** por haber incurrido en reincidencia, **deduzcan en el impuesto a las ganancias los gastos inherentes al personal -empleados, dependientes u obreros-, de acuerdo con lo previsto por el artículo 87, incisos a) y g) de la LIG.** (DEDUCCIONES ESPECIALES DE TERCERA CATEGORIA ACTUAL ART. 91 INCISO A) E INCISO F)

En los casos de declaración de emergencia regional, el Poder Ejecutivo podrá exceptuar en cada caso concreto la aplicación de lo previsto en los artículos 13 y 14 de la presente ley.

=====

IMPUGNACION DEL GASTO POR NO ACTUAR COMO AGENTE DE RETENCION

Art. 43 de la LIG

“Art. 43 - Cuando el contribuyente *no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por este*”.

JURISPRUDENCIA

SAN JUAN SA CSJN DEL 27.10.2015

ANDRE LUIS ENRIQUE TFN SALA B DEL 14.03.2017

KALINA SA TFN SALA B DEL 21.09.2018

C.S.J.N. “**San Juan SA**” de fecha 27.10.2015, se trataba de proveedores a los cuales no se les había practicado la retención de impuesto a las ganancias de la R.G. 830.

La CSJN a la hora de confirmar la impugnación del gasto, entendió que:

“1º) **Que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, mantuvo la resolución 180/07 dictada por la Dirección Regional de Mar del Plata de la Dirección General Impositiva (División Revisión y Recursos) que había determinado de oficio la obligación de la actora en el impuesto a las ganancias -ejercicio fiscal 2003- y disminuido el quebranto impositivo.**

2º) **Que para así decidir, el tribunal a quo recordó que el organismo recaudador detectó en los registros contables de la actora la existencia de pagos a ciertos proveedores de bienes muebles, por importes superiores a \$..., sin efectuar la retención en concepto de impuesto a las ganancias, como lo exige la resolución general AFIP 830/2000, razón por la que la autoridad fiscal impugnó la erogación efectuada para la adquisición de dichos bienes y practicó el ajuste pertinente, en los términos del art. 40 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.**

(..)

DEFINICION DE LA CSJN DEL CONCEPTO DE GASTO

7º) **Que, el punto que debe ser dilucidado por el Tribunal consiste en establecer si el término "gasto" utilizado en el art. 40 antes transcrito debe ceñirse a su acepción técnica más estricta, como lo sostiene la actora. De admitirse este criterio, quedarían excluidas del alcance de la norma las erogaciones efectuadas por el contribuyente para adquirir bienes de cambio, puesto que éstas no responderían al concepto de "gasto" sino al de "costo".**

8º) **Que, una consolidada jurisprudencia el Tribunal ha establecido que si bien la primera fuente de interpretación de la leyes su letra, la misión judicial no se agota con ello, pues los jueces no pueden prescindir de la intención del legislador y del espíritu de la norma (Fallos: 327:5295 y el allí citado). En el mismo sentido ha sostenido que no puede soslayarse que por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar lo que dicen jurídicamente, y si bien no cabe prescindir de las palabras, no resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando así lo requiera una interpretación razonable y sistemática (Fallos: 291:181; 293:528; 327:5649), ni es aceptable ajustarse estrictamente a una singular pauta gramatical en desmedro de la racionalidad de la norma (Fallos: 330:2892 y el allí citado). En particular, el Tribunal ha expresado que las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla (Fallos: 243:204), y aun cuando rija la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley -como ocurre en el ámbito del derecho penal y tributario-, ello no excluye una exégesis que esclarezca la voluntad del legislador, a fin de que ella se**

cumpla de manera razonable y discreta (Fallos: 182:486; 232:254; 237:33; 239:367; 252:139; 254:362; 256:277; 326:2987). Asimismo, reiteradamente ha afirmado que en la tarea de interpretación de las leyes la primera regla es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 308:1745; 312:1098; 313:254; 328:293; 330: 1855 y 2892; 334: 1027) y, en este sentido, el Tribunal ha puntualizado que **la exposición de motivos de las normas constituye un valioso criterio interpretativo acerca de la intención de sus autores** (Fallos: 318:1894 y sus citas).

9º) Que, con sujeción a tales pautas hermenéuticas, cabe señalar que en el **proyecto elevado por el Ministerio de Hacienda de la Nación para modificar la ley del impuesto a los réditos (ley 11. 682) propiciando la incorporación del art. 39 -actual art. 40 de la ley 20.628-**, se sostuvo:

"El sistema que consagra este artículo, da facultad a la Dirección para impugnar la deducción de un pago, cuando sobre el mismo debió actuarse como agente de retención y no se cumplió con esa obligación".

"Trátase de una facultad privativa de la repartición del ramo, tendiente a asegurar de una u otra manera el cobro del impuesto. El caso más común es el que se presenta cuando, habiendo prescripto la acción del Fisco para exigir el ingreso de la retención, subsiste el derecho del mismo para modificar las declaraciones juradas. **Ha parecido lógico, impedir que el responsable practique deducciones vinculadas con obligaciones fiscales a las que no ha dado cumplimiento**" (ver Ministerio de Hacienda de la Nación, "Modificación de las Leyes n° 11.682 (t.o.), 11.683 (t.o.) y Decreto-Ley N° 18.229/43. Creación del Impuesto a las Ganancias Eventuales. Texto y Comentario de las Nuevas Disposiciones", Buenos Aires, 1946, páginas 61 y 62; el resaltado no pertenece al texto original).

En consecuencia, **como lo ha señalado la señora Procuradora Fiscal en el apartado IV de su dictamen, resulta con toda nitidez que la voluntad del legislador no ha sido efectuar la clase de distinciones conceptuales que propone la actora, sino imposibilitar la "deducción de un pago" cuando el contribuyente no ha cumplido con la obligación legal de actuar como agente de retención**, expresión que, por su generalidad y en el contexto de la ley 20.628, **comprende a toda clase de pago necesario para obtener, mantener y conservar la fuente de ingresos, como lo es, la erogación realizada para la adquisición de bienes de cambio**. En consecuencia, corresponde descartar el agravio de la apelante relativo a que los tribunales inferiores han realizado una interpretación extensiva de la norma, en violación al principio de legalidad.

Cabe agregar, que la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que **es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas** en caso de incumplimiento de sus deberes y, **puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma** (Fallos: 308:442; 327:1753

y sus citas), **circunstancia que en el caso -como fue señalado por la sentencia- la apelante ni siquiera ha intentado probar.**

De lo hasta aquí expuesto se deriva que **acreditado el incumplimiento** de la obligación legal que pesa sobre el agente de retención, la consecuencia prevista por la norma -la posibilidad de que el Fisco impugne en el balance fiscal el gasto realizado por aquél-, **excede el mero interés patrimonial que es protegido por otras disposiciones del ordenamiento jurídico al consagrar la responsabilidad solidaria por el tributo omitido (art. 8, inciso c, de la ley 11.683) y, en consecuencia, funciona en los hechos como un castigo al infractor**, cuya finalidad es restaurar el orden jurídico infringido, y no reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el erario (Fallos: 324:3083; 326:2770; 327:598; 334:1041) Dicho de otro modo, cualquiera sea el calificativo que se utilice para caracterizar al medio elegido por el legislador -y más allá del declarado propósito de asegurar el cobro del tributo- **lo cierto es que aquél ha previsto una clase de sanción que no tiene un simple carácter resarcitorio ni retributivo del daño causado.**

10) Que, **la apelante se ha limitado a sostener que la administración fiscal, al aplicar el art. 40 de la ley del tributo, transgrede la doctrina de los propios actos y desconoce el principio de la realidad económica. Sin embargo, dicha aseveración es inconsistente, puesto que si se acepta su propia tesis en el sentido de que aquella norma prevé una "sanción" a la que califica como una de las llamadas "impropias o anómalas" (fs. 160), ninguna contradicción habría en la actuación del fisco al reconocer la veracidad de las compras realizadas y, al propio tiempo, "sancionar" la omisión de actuar como agente de retención mediante la impugnación del gasto cuya deducción se pretende.**

Asimismo, la alegación de la actora en el sentido de que la cámara no admitió como causal de exculpación de su conducta "...el estado de necesidad en que se encontraba la empresa ..." durante la crisis económica producida en los años 2002 y 2003, ni consideró las modalidades que -según la prueba testimonial rendida- debió adoptar al efectuar sus compras (ver fs. 159 vta. a 161 vta.), aparece desprovista de un sustento argumental que permita al Tribunal invalidar la sentencia con arreglo a la doctrina de la arbitrariedad. En efecto, lo expresado por la apelante traduce un simple desacuerdo con el criterio de selección y valoración de la prueba realizada por el tribunal a quo que -además de ser un aspecto ajeno a la jurisdicción extraordinaria de la Corte- es insuficiente, por sí solo, para descalificar al pronunciamiento apelado como acto jurisdiccional, aun cuando los jueces hayan prescindido de alguna de las pruebas aportadas (Fallos: 325:1922; 326:4361; 328:957; 330:2639, entre muchos otros). Ello es así máxime si se repara en que la recurrente ante toda consideración acerca de la endeblez de la restante prueba reunida en la causa -en especial, la insuficiencia del informe pericial- que fue señalada por los pronunciamientos de las instancias anteriores (ver fs. 80 vta.; 81 y 143 vta.).

Por ello, y oída la señora Procuradora Fiscal, **se desestima el recurso de hecho, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario con el alcance indicado en el considerando 5° y se confirma la sentencia en lo que**

pudo ser materia de dicho recurso. Con costas. Declárase perdido el depósito efectuado a fs. 2 de la queja. Notifíquese, y previa devolución de los autos principales, archívese el recurso de hecho con copia de la presente.

RICARDO LUIS LORENZETTI
ELENA I. HIGHTON de NOLASCO
JUAN CARLOS MAQUEDA”

SAN JUAN S.A. DICTAMEN PGN 01.04.2014 (LAURA MONTI)

“A fs. 142/144, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que, a su turno, había ratificado la determinación de **oficio** que había disminuido el quebranto impositivo declarado por la actora en el impuesto a las ganancias del periodo 2003.

Para así decidir, especificó que **la causa del ajuste consistía en la aplicación del art. 40 de la ley 20.628** (t. o. por decreto 649/97, al que se referirán las citas siguientes), el que establece que **la Dirección General Impositiva podrá impugnar el gasto en el balance impositivo del contribuyente cuando éste no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes.**

Precisó que la actora **había efectuado pagos a ciertos proveedores por importes superiores a los \$ 12.000, sin practicar la retención del impuesto a las ganancias ordenada por la resolución general (AFIP) 830**, motivo por el que resultaba aplicable el citado art. 40 de la ley del tributo.

(..)

- IV -

El art. 40 de la ley 20.628, cuya inteligencia aquí se debate, establece: "Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la Dirección General Impositiva podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, **impugnar el gasto efectuado por éste**".

Estimo que, para su correcta hermenéutica, corresponde recordar que la primera fuente de interpretación de la leyes su letra, pero, por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar lo que dicen jurídicamente, y si bien no cabe prescindir de las palabras, tampoco resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando así lo requiera la interpretación razonable y sistemática (Fallos: 291:181; 293:528; 327:5649).

DEFINICION DEL CONCEPTO DE GASTO PARA LA SEÑORA PROCURADORA

Sobre la base de estas asentadas pautas, resulta evidente para mí que **la actora pretende ajustarse rígidamente al término "gasto" empleado para el precepto, para diferenciarlo del "costo de los bienes de cambio" y colocar a este último concepto fuera de su alcance.**

Sin embargo, en mi parecer no corresponde someterse a esta singular pauta gramatical en desmedro de la racionalidad de la norma (arg. de Fallos: 306:1580 y sus citas), máxime cuando no existen elementos que permitan afirmar que medió la voluntad del legislador en ese sentido (Fallos: 327:5649).

En efecto, no encuentro un motivo válido para sostener que la omisión de actuar como agente de retención en la generalidad de las compras que realiza el contribuyente puede derivar en la impugnación de esos gastos por parte del Fisco, a excepción del caso peculiar y aislado de las adquisiciones de bienes de cambio. No advierto, ni ha sido alegado en momento alguno por la actora, que este segundo supuesto encierre una diferente conducta del contribuyente que omite su debida actuación, ní un desigual perjuicio al Fisco causado por ello, que justifique el disímil tratamiento que ella propugna.

*Y, en lo referido a la voluntad del legislador, **no puede pasar desapercibido que, cuando en el año 1946 el Ministerio de Hacienda elevó el proyecto para modificar la ley del entonces impuesto a los réditos -ley 11.682-**, propiciando la incorporación de la norma que actualmente se ubica en el arto 40 de la ley 20.628, sostuvo: "El sistema que consagra este artículo, da facultad a la Dirección para impugnar la deducción de un pago, cuando sobre el mismo debió actuarse como agente de retención y no se cumplió con esa obligación ... Ha parecido lógico impedir que el responsable practique deducciones vinculadas con obligaciones fiscales a las que no ha dado cumplimiento" ("Modificación de las leyes 11.682 T.O., 11.683 T.O. y decreto ley 18.229/43. Creación del impuesto a las ganancias eventuales. Texto y comentario de las nuevas disposiciones", Buenos Aires, 1946, Ed. oficial, pág. 60/61).*

*De aquí se colige, sin hesitación, que **el propósito de la reforma fue castigar todo tipo de deducción que los contribuyentes pretendieran efectuar sin haber practicado la retención del impuesto a las ganancias** correspondiente, sin que en momento alguno se excluya o se prevea un tratamiento diferencial para las adquisiciones de los bienes de cambio.*

En mi parecer, esta intención del legislador, a la que corresponde dar pleno efecto (Fallos: 308:1745; 312:1098; 313:254), corrobora la improcedencia de la diferenciación que pretende establecer la actora.

Finalmente, es necesario dejar en claro que lo aseverado hasta aquí se apoya en conocidos criterios, establecidos desde antiguo por el Tribunal, en el sentido de que la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley -como ocurre en el campo penal y en el tributario- no excluye la hermenéutica que cumpla el propósito legal, con arreglo a los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos 254:362; 256:277), o, dicho en otras palabras, que "las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación" (Fallos 243: 204 y su cita, entre otros).

PARA LA SEÑORA PROCURADORA SE TRATA DE UNA SANCION PENAL

- V -

Sentado lo anterior, considero que el principio de la realidad económica (arts. 10 y 20 de la ley 11.683, t.O. 1998) así como la doctrina de los propios actos, invocados por la recurrente en su defensa, carecen de aplicación para la correcta solución de esta causa.

*Es que, en mi parecer, **el arto 40 de la ley 20.628 consagra, en la economía de este tributo, una medida de índole estrictamente penal** (Fallos: 284.150, entre otros).*

*En efecto, a diferencia de lo que ocurre con el arto 37 de la misma ley, no se procura aquí la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación - falta de individualización del beneficiario de la renta (Fallos: 275:83 y 323: 3376) -, sino que **se persigue la represión de una conducta ilícita -omisión de actuar como agente de retención-** con un alcance eminentemente punitivo.*

*Pienso que esta naturaleza queda ratificada por dos circunstancias. En primer lugar, pues **idéntico comportamiento ilícito sirve también de antecedente para el castigo tipificado en el arto 45 de la ley 11. 683**, precepto que ostensiblemente posee el carácter de una sanción definitiva. En segundo término, por la inexistencia de previsiones legales o reglamentarias similares a las establecidas en el arto 38, inc. a), de la ley del tributo o en el arto 52 de su reglamento, que dispensen de la aplicación de la figura bajo estudio.*

*Por ello, y contrariamente a lo sostenido por la apelante, pienso que **el Fisco puede impugnar la deducción del gasto para sancionar la omisión del contribuyente de actuar como agente de retención**, en los términos del arto 40 de la ley del impuesto a las ganancias, veracidad de las compras sin que ello implique desconocer la realizadas por el contribuyente ni tampoco incurrir en una contradicción con sus propios actos.*

(..)

- VII -

*Por los fundamentos expuestos, considero que **debe confirmarse la sentencia apelada en cuanto ha sido motivo de recurso extraordinario**".*

ANDRE LUIS ENRIQUE TFN SALA B DEL 14.03.2017

T.F.N. sala "B" "**Andre Luis Enrique**" de 14.03.2017, se trataba de gratificaciones al personal en relación de dependencia, a los que no se les había practicado la retención de impuesto las ganancias de la R.G. 4.003.

Destaco el TFN a la hora de confirmar la impugnación del gasto:

*"I. - Que a fs. 84/89vta. y 170/175 se interponen recursos de apelación contra las resoluciones de fechas 28/09/2007 y 26/11/2007, Nros. 256/2007 y 312/2007 dictadas por la **División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mar del Plata de la AFIP- DGI**. Por la primera de ellas, **se determinó el Impuesto a***

1301

las Ganancias del recurrente por el período fiscal 2004, con más intereses resarcitorios.

(..)

En cuanto se refiere a la **impugnación de gratificaciones extraordinarias** por las cuales no se habrían realizado los aportes y contribuciones, sostiene que las dos gratificaciones habrían sido abonadas ocasionalmente y únicamente por el período 2004 y que no ostentarían naturaleza remunerativa; sin embargo, el Fisco dogmáticamente les otorgaría naturaleza remunerativa. Por ello solicita se ordene reliquidar el impuesto incluyendo como deducción las gratificaciones extraordinarias abonadas.

(..)

II. - Que a fs. 101/113 y 186/199 **la representación fiscal contesta los recursos.**

(..)

En lo que hace a las gratificaciones extraordinarias, citando normativa aplicable, aduce que las mismas no encuadran en los denominados beneficios sociales, por lo que correspondería su inclusión dentro de las asignaciones remunerativas. **Al tratarse de conceptos remunerativos como sostiene la representación fiscal, están sujetas a retenciones sobre las rentas del trabajo personal en relación de dependencia que no habrían sido practicadas.**

Expresa que las gratificaciones que la recurrente dice haber abonado en diciembre de 2004 a dos empleados carecerían de documentación de respaldo ya que aportaría solamente recibos y constancias de recepción que, por ser sus propios empleados, carecerían de valor probatorio. Por otro parte, figurarían como pagados en efectivo y llamaría la atención el monto de las gratificaciones comparado con el monto del SAC que da cuenta del valor del sueldo percibido a esa fecha. Tampoco estaría justificado el motivo de su pago ni la diferencia entre ambos, ya que según los recibos de sueldos ambos empleados mantendrían la misma categoría laboral.

(..)

V.- Que, sentado cuanto antecede, **procede expedirse sobre si las resoluciones apeladas se ajustan a derecho.** Al respecto, en los Informes Finales de Inspección obrantes a fs. 18/21 del Cuerpo Reservado "Antecedentes Investigaciones" y a fs. 39/42 del Cuerpo de Verificación IVA, ambos de las actuaciones administrativas, los inspectores observaron que la actividad del contribuyente es la venta al por mayor de alimentos para animales.

La fiscalización se inició por el período 2004 del impuesto a las ganancias por el cual el contribuyente no realizó la presentación de la DDJJ correspondiente.

(..)

En la determinación de oficio se analizaron dichos gastos, siendo el primero de ellos, **las gratificaciones extraordinarias abonadas en efectivo en el mes de diciembre de 2004 junto con el sueldo anual complementario de los trabajadores: Martín Alberto Rodríguez y José Gilberto Baigorria por \$15.000 y \$50.000 respectivamente.**

El Fisco Nacional concluyó al respecto que las denominadas gratificaciones extraordinarias no encuadrarían en los beneficios sociales, por lo que correspondería su inclusión dentro de las asignaciones remunerativas sujetas a aportes y contribuciones de la seguridad social. A su vez, **dichas gratificaciones se encontrarían sujetas a las retenciones sobre las rentas del trabajo personal en relación de dependencia, las cuales no fueron practicadas. Por ello se entendió improcedente el cómputo de dicho concepto como gasto deducible.**

(..)

VI.- Que procede abocarse al análisis de los agravios introducidos por la parte actora.

(..)

VIII.- Que párrafo aparte merece la cuestión de las gratificaciones extraordinarias pagadas a dos de sus empleados en relación de dependencia, de conformidad con las constancias arrojadas a fs. 48/52.

Al respecto, la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo, mediante Fallo Plenario N° 322 in re "TULOSAI, ALBERTO PASCUAL C/BANCO CENTRAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA S/ LEY 25.561" del 19 de noviembre de 2009, ha arribado a la siguiente doctrina: "1º) No corresponde incluir en la base salarial prevista en el primer párrafo del artículo 245 de la L.C.T., la parte proporcional del sueldo anual complementario. 2º) Descartada la configuración de un supuesto defraude a la ley laboral la bonificación abonada por el empleador sin periodicidad mensual y en base a un sistema de evaluación del desempeño del trabajador, no debe computarse a efectos de determinar la base salarial prevista en el primer párrafo del art. 245 de la L.C.T."

Que la actora manifiesta que las gratificaciones extraordinarias abonadas a dos de sus empleados conjuntamente con el Sueldo Anual Complementario (SAC) de diciembre de 2004 se abonaron por única vez y por ello carecerían de naturaleza remunerativa.

Que las gratificaciones que sean habituales en función de la expectativa de su cobro revisten el carácter de remunerativas, encuadrándolas en el artículo 6 de la ley 24.241. En tal sentido, formarán parte de la base de cálculo para determinar el SAC.

Que "cuando se habla de "remuneración", se hace referencia a los rubros que componen la contraprestación que debe percibir el trabajador como consecuencia del contrato de trabajo, aun cuando no preste servicios, por la mera circunstancia de haber puesto su fuerza de trabajo a disposición del empleador. Así surge del art 103 de la propia L.C.T." (vide "Maidana, Juan Carlos c/Banco Central de la República Argentina s/diferencias de salarios", Cám. Nac. Trab, Sala VII, sentencia de fecha 19/08/2010).

Que, como afirma la actora y surge de la prueba aportada, las susodichas gratificaciones fueron abonadas como recompensa a la labor desempeñada y el rendimiento de los trabajadores, es decir, cuadrarían en lo que la Cámara Nacional de Apelaciones del Trabajo en Pleno -Tribunal especializado en la materia- llama "un sistema de evaluación del desempeño del

trabajador". Sin embargo, la recurrente meramente pretende negar su naturaleza remunerativa haciendo hincapié en que habrían sido pagadas por única vez en forma aislada, más no existe prueba de ello en la especie.

No obstante esto último, aún suponiendo que hubiesen sido pagadas por única vez, para considerar que las mismas resultan no remunerativas la actora debería haber demostrado que las pretendidas gratificaciones responden a un sistema de evaluación del desempeño del trabajador -detallándolo y haciéndolo saber-, además de descartarse la existencia de fraude a la ley laboral -cuestión ajena a este Tribunal-, cosa que no se hizo.

Dicha ausencia de pruebas pone de manifiesto que **las pretendidas gratificaciones extraordinarias no remunerativas no son más que pagos arbitrarios a los trabajadores que deben incluirse en las asignaciones remunerativas sujetas a aportes y contribuciones de la seguridad social y a las retenciones sobre las rentas del trabajo personal en relación de dependencia, las cuales no fueron practicadas. Por ello resulta improcedente el cómputo de dicho concepto como gasto deducible y se confirma la resolución apelada por dicho concepto, con costas.**

(..)

XI.- Que, por todas las consideraciones que anteceden, **corresponde: 1) Confirmar parcialmente la determinación de oficio del Impuesto a las Ganancias del recurrente,**

Por todo lo expuesto, SE RESUELVE:

1) Confirmar parcialmente la determinación de oficio del Impuesto a las Ganancias del recurrente,

KALINA SA TFN SALA B DEL 21.09.2018

T.F.N. sala "B" "**Kalina SA**" de 21.09.2018, se trataba de servicios de faena, a los que no se les había practicado la retención de impuesto las ganancias de la R.G. 830.

"Por otro lado de las tareas llevadas a cabo por el área fiscalizadora se pudieron constatar **pagos efectuados a los proveedores de KALINA S.A.**, según el detalle obrante en los Anexos I, II y III, los cuales forman parte integrante de la resolución apelada **1) Frigorífico HV S.A. en los periodos fiscales 2008 y 2009, por un monto neto de \$1.297.040,01 \$1.228.087,97, respectivamente, en concepto de servicios de elaboración de carne; 2) Matadero y Frigorífico Federal S.A. en el período fiscal 2008, por un monto neto de \$ 4.929.140,36 en concepto de servicios de faena y servicios de elaboración de carne.**

Dichas operaciones se encuentran alcanzadas por el Régimen de Retención normado por la Resolución General Nº 830/2000 (AFIP).

Cabe destacar que de los mayores contables aportados por la contribuyente, con el detalle de las órdenes de pago correspondientes a los pagos efectuados a los proveedores Frigorífico HV S.A., en los periodos fiscales 2008 y 2009, y Matadero y Frigorífico Federal S.A, en el periodo fiscal 2008; y de las consultas realizadas a las bases de datos de este Organismo sobre retenciones realizadas por KALINA S.A. por los períodos 08/2007 a 07/2009 y sobre retenciones sufridas por Frigorífico HV S.A, en los períodos 2007, 2008 y 2009 y por Matadero y Frigorífico Federal S.A. en los períodos 2007 y 2008, **se pudo constatar que la contribuyente no realizó las retenciones correspondientes a la mencionada Resolución General respecto de los pagos efectuados en cancelación de la deuda con los citados proveedores.**

Asimismo de las consultas realizadas a las bases de datos de la Administración Federal, **no surge que los proveedores Frigorífico HV SA CUIT N ... y Matadero y Frigorífico Federal S.A., CU ..., posean certificados de no retención en el Impuesto a las Ganancias.**

En virtud de lo expuesto y de acuerdo con las constancias obrantes en las presentes actuaciones, **se constató la realización de pagos de servicios de faena y servicios de elaboración de carne, en los que la recurrente no practicó las retenciones correspondientes.**

Sobre este punto se estima conveniente efectuar ciertas consideraciones en lo relativo al régimen de retención del impuesto a las ganancias, de conformidad con las previsiones de la R.G. AFIP 830/2000. Respecto de los agentes de retención, **el art. 6, inc. f) de la ley 11.683** establece que: "están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijan para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley:... f) Los agentes de retención y los de percepción de los impuestos."

A su vez, **el art. 8, inc. c) de dicho ordenamiento**, dispone que: "responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: ... c) los agentes de retención por el tributo que omitieron retener o que, retenido, dejaron de pagar a la Administración Federal de Ingresos Públicos dentro de los 15 (quince) días siguientes a aquel en que correspondía efectuar la retención, si no acreditaren que los contribuyentes han pagado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria que para abonarlo existe a cargo de éstos desde el vencimiento del plazo señalado; y los agentes de percepción por el tributo que dejaron de percibir o que percibido dejaron de ingresar a la Administración Federal, en la forma y tiempo que establezcan las leyes respectivas."

Por otra parte, **el art. 40 de la ley del impuesto a las ganancias**, establece que: "cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la Dirección General

Impositiva podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por éste.

*En cuanto a los agravios referidos a la inconstitucionalidad del artículo 40 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, cabe efectuar las siguientes manifestaciones. **Cabe advertir respecto a la doctrina de la Corte Suprema en el fallo "Mera, Miguel Angel" mencionada por la contribuyente, que la misma no resulta aplicable al presente caso** por cuanto se refiere específicamente a la constitucionalidad del artículo 2º de la Ley N° 25.345. Asimismo cabe señalar que, atento la restricción jurisdiccional contenida en el art. 185 de la Ley 11.683, no es posible acoger el planteo que formula la apelante en ausencia de un pronunciamiento de la Corte que así lo declare.*

EL TFN CAMBIA DE OPINION PRODUCTO DEL FALLO DE LA CSJN "SAN JAN SA"

*Es dable señalar que **sin perjuicio del criterio establecido por esta Sala en autos "Estancia el Cherque SA (TFN 30.518-I) c/DGI, con posterioridad la CSJN se ha expedido en esta temática en los autos "San Juan S.A. (TF 29.974-I) d DGI", de fecha 27-10-2015, correspondiendo por razones de jerarquía y de economía procesal acatar el pronunciamiento recaído** donde se estableció que (..)*

(..)

EL ART. 40 DE LA LIG NO CONTIENE UNA NORMA DE EXIMICION DE RESPONSABILIDAD COMO SI CONTIENE EL ART. 8 DE LA LEY 11.683

*En cuanto a la prueba informativa producida en autos corresponde señalar que la respuesta del Frigorífico HV SA obrante a fs. 105, donde deja sentado que no ha sufrido retenciones al Impuesto a las Ganancias por parte de Kalina SA por las operaciones discutidas en autos y que en las declaraciones juradas no ha computado retenciones de Impuesto a las Ganancias por Kalina SA en los períodos fiscales 2008 y 2009. La restante prueba informativa fue dada por decaída a fs. 232. En definitiva, **la prueba en cuestión nada aporta a la resolución de la presente, pues cabe advertir que la norma del artículo 40 de la ley del tributo -a diferencia del supuesto contemplado en el artículo 8, inciso c) de la ley procedimental- no contiene ninguna disposición que permita al contribuyente liberarse de la impugnación del gasto en caso de que el beneficiario haya declarado la renta obtenida por la que el pagador no haya retenido el impuesto.***

(..)

*Que por lo expuesto, **corresponde confirmar la Resolución Nro. 22/2015, en cuanto determina el Impuesto a las Ganancias de la contribuyente Kalina S.A. por los períodos fiscales 2008 y 2009. Con costas**".*

=====
LIMITACION DE LA DEDUCCION DEL GASTO DE PROVEEDORES MONOTRIBUTISTAS

El art. 29 de la ley de monotributo, establece que:

“Art. 29 - Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos comprendidos en el presente régimen **sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias, las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un total del diez por ciento (10%) y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un total del treinta por ciento (30%), en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones** correspondientes al mismo ejercicio fiscal. En ningún caso podrá imputarse a los períodos siguientes el remanente que pudiera resultar de dichas limitaciones.

El Poder Ejecutivo Nacional podrá reducir los porcentajes indicados precedentemente hasta en un dos por ciento (2%) y hasta en un ocho por ciento (8%), respectivamente, de manera diferencial para determinadas zonas, regiones y/o actividades económicas.

La limitación indicada en el primer párrafo del presente artículo no se aplicará cuando el pequeño contribuyente opere como proveedor o prestador de servicio para un mismo sujeto en forma recurrente, de acuerdo con los parámetros que a tal fin determine la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

Quando los vendedores, locadores o prestadores sean sujetos comprendidos en el Título IV del presente Anexo, será de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 32”.

El art. 43 del decreto reglamentario de la ley de monotributo, establece que:

“Art. 43 - Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS), por las operaciones efectuadas con estos, solo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias:

- a) Respecto de un mismo proveedor: hasta un dos por ciento (2%), y
- b) Respecto del conjunto de proveedores: hasta un total del ocho por ciento (8%).

Los porcentajes señalados en los incisos precedentes se aplicarán sobre el total de compras, locaciones o prestaciones correspondientes a un mismo ejercicio fiscal”.

El art. 72 de la R.G. 4.309, establece que:

“Art. 72 - A efectos de las limitaciones dispuestas en el tercer párrafo del artículo 29 del "Anexo", respecto del impuesto a las ganancias, **revisten el carácter de "recurrentes", las operaciones realizadas con cada proveedor en el ejercicio fiscal, cuya cantidad resulte superior a:**

- a) veintitrés (23), de tratarse de compras, o

b) nueve (9), de tratarse de locaciones o prestaciones”.

JURISPRUDENCIA

GOLBA CONSTRUCCIONES S.A. C.N.A.C.A. SALA “V” DEL 30.09.2008

“I. El Tribunal Fiscal de la Nación rechazó el recurso interpuesto por la firma Golba Construcciones SA y confirmó la resolución del 28 de junio de 2002, mediante la cual el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Regional La Plata de Dirección General Impositiva determinó de oficio las diferencias correspondientes al impuesto a las ganancias por el período fiscal del año 2000 en un saldo equivalente a 14.974 pesos, más intereses resarcitorios de 16.676,80 pesos y le impuso una multa de 10.482 pesos, en los términos del artículo 45 de la ley 11683; susceptible de reducción a un tercio en caso de que fuese consentida por la interesada.

Como fundamento, y en cuanto interesa, expresó que **el Fisco había determinado esa diferencia por considerar improcedentes las deducciones por un total de 42.784,60 pesos, correspondientes a los importes pagados por la empresa a determinados proveedores sujetos al régimen del Monotributo, detalladas a fojas 152/153.**

Formuló ese ajuste con arreglo al texto del **artículo 30 del Anexo I de la ley 24977**, de conformidad con el cual "Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos comprendidos en el presente régimen, sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias, las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un total del uno por ciento (1%) y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un total del cinco por ciento (5%), en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal.

En ningún caso podrá imputarse a los períodos siguientes el remanente que pudiera resultar de dichas limitaciones". Agregó que **el artículo 59 de la resolución general 619/1999** establece que "Las limitaciones a que se refiere el primer párrafo del artículo 30 del Anexo de la ley 24977, su modificatoria y complementaria, serán aplicables únicamente respecto del valor de las transacciones no recurrentes que el adquirente, locatario o prestatario realice con sus proveedores.

Revisten carácter de 'no recurrentes', las operaciones realizadas con cada proveedor en el ejercicio fiscal, cuya cantidad resulte inferior a: a) veinticuatro (24), de tratarse de compras, o b) diez (10), de tratarse de locaciones o prestaciones...", y destacó que mediante esa resolución general el Fisco había flexibilizado los límites impuestos en el artículo 30 de la ley 24977, siempre que existieran "operaciones recurrentes" en el número indicado.

En tal sentido, expresó que **si bien la empresa, dedicada a la construcción de un barrio de viviendas, sostuvo haber realizado una cantidad de "operaciones" mayor que el exigido en la resolución general 961/1999 con plomeros, electricistas, y técnicos, alegó que tales operaciones habían sido**

instrumentadas en un número de facturas globales menor que diez; es decir, en número inferior al requerido para ser considerados como "recurrentes" y deducibles para el cálculo de la base imponible.

Desechó lo afirmado por la contribuyente en cuanto a que las operaciones en cuestión, mayores que diez pero instrumentadas en un número de facturas menor, debían considerarse como "recurrentes" en los términos del artículo 30 de la ley 24977 y de la resolución general aludida, porque tales preceptos hacen referencia a "operaciones" y no a "facturas", en las que las partes habían instrumentado conjuntamente varias operaciones. Sostuvo que las facturas en disputa habían sido emitidas por "trabajos totales de instalación eléctrica", o "trabajos totales de construcción" o "trabajos de albañilería" y que la inteligencia de las normas postulada por la recurrente era inconsistente con la finalidad del régimen instituido en dicha ley pues, como regla, siempre sería posible "descomponer" las facturas en un número de "operaciones" mayor y, así, eludir la restricción impuesta en el artículo 30 del Anexo I de la ley 24977.

También descartó los argumentos de la empresa constructora relativos a que la interpretación adoptada por la Dirección General Impositiva en el acto determinativo impugnado conspiraba contra la finalidad del régimen del Monotributo, ya que las empresas no contratarían los servicios de los contribuyentes inscriptos en dicho régimen si los importes de respectivos no pudieran ser deducidos como gastos necesarios para obtener las rentas gravadas.

Finalmente, desestimó los agravios referidos a la violación del principio de igualdad entre los proveedores inscriptos en el régimen del Monotributo que facturan para una misma empresa más de diez o de veinticuatro veces, según el caso, y aquellos que facturan menos veces; por considerar que sólo podía ser invocado por los contribuyentes directamente afectados por esa distinción.

En otro orden de ideas, aceptó que el Fisco, de conformidad con lo previsto en el artículo 74 de la ley de impuesto a las ganancias, hubiera computado la deducción de hasta el 1% y el 5% de los gastos autorizada en el artículo 30 de la ley 24977 sobre el 71,81% del valor de la obra certificada por la empresa durante el año 2000 por considerar que, cuando las obras de construcción afectan más de un período fiscal, corresponde prorratear los gastos y las ganancias. Impuso las costas a la recurrente vencida.

II. Que, contra esa decisión, la empresa interpuso el recurso de apelación fundado a fojas 351/358 vuelta y replicado a fojas 361/374 vuelta. Afirma que tanto el artículo 30 de la ley 24977 como el artículo 59 de la resolución general 619/1999 se refieren a "operaciones", de manera que la interpretación mantenida por el Tribunal Fiscal y según la cual la cantidad de "operaciones" debe ser establecida a partir del número de "facturas" es contraria a la letra expresa de la ley y de su reglamentación, que deben entenderse según criterios de realidad económica.

Añade que la prueba rendida en la causa revela que las facturas fueron emitidas por sus proveedores habituales, con quienes la empresa realiza operaciones "recurrentes", es decir, en un número mayor que las establecidas en la resolución general aludida y, por tanto, le debe ser admitida la deducción de la totalidad de los importes de las facturas globales respectivas. Por otra parte, cuestiona que el Fisco, con arreglo a lo previsto en el artículo 74 de la ley de impuesto a las ganancias (D. 649/1997 y sus modificaciones), haya computado las deducciones (limitadas al 1% por cada proveedor y 5% del conjunto de los proveedores) sobre el 71,81% de las obras ejecutadas y certificadas durante el año 2000, porque el artículo 30 de la ley 24977 dispone que las deducciones admisibles deben ser computadas sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones "correspondientes al mismo ejercicio fiscal", sin que puedan imputarse remanentes a períodos sucesivos.

En distinto orden de ideas, sostiene que en la especie debe aplicarse como norma penal "más benigna" la ley 25865, que admite la deducción de hasta un 10% de las operaciones realizadas con cada proveedor inscripto en el régimen del Monotributo y del 30% del importe de las realizadas con el conjunto de proveedores sujetos a dicho régimen; por lo que, en el caso, no le debe ser aplicada la "sanción" de impedirle deducir los importes impugnados, que no superan los porcentajes fijados como límite en la ley 25865.

Finalmente, plantea la inconstitucionalidad del artículo 30 de la ley 24977 y del artículo 59 de la resolución general 619/1999 pues, a su entender, las limitaciones introducidas al derecho de deducir como gastos los importes correspondientes a operaciones realizadas con monotributistas "castiga" a las empresas que los contratan, al prohibirles deducir los gastos necesarios para conservar y mantener los réditos gravados; derecho que le asiste en virtud de lo dispuesto en los artículos 80 y 87, inciso a) del texto ordenado de la ley del impuesto a las ganancias (D. 649/1997 y sus modificaciones).

En síntesis, afirma que no existe un justificativo válido, y por tanto racional o razonable, para admitir la deducción genérica de esa clase de gastos con la única exclusión de los realizados en beneficio de la categoría de contribuyentes que están sujetos al régimen de la ley 24977; por lo que, a su juicio, la ley es inconstitucional por irrazonable.

Finalmente, se agravia con relación a la multa impuesta con fundamento en el artículo 45 de la ley 11683 pues indebidamente se le reprocha el incumplimiento de los preceptos citados, que hacen clara referencia a la cantidad de "operaciones" y no al número de "facturas", de forma tal que su conducta no puede ser sancionada porque obró observando el texto de las normas que se le imputa haber desconocido, cuya interpretación fue desvirtuada por el Fisco al considerar relevante el número de "facturas" en vez del número de "operaciones".

III. Que los inconvenientes a que dan lugar las limitaciones introducidas en el artículo 30 de la ley 24977 fueron puestas de manifiesto en el transcurso del debate parlamentario en la Honorable Cámara de Senadores. Tanto el senador Romero Feris como el senador De la Sota señalaron, respectivamente, sus

objeciones relativas a los límites en la deducción de los gastos realizados por las empresas con los contribuyentes sujetos a ese régimen. El primero manifestó que le resultaba poco comprensible "la limitación que el texto en su artículo 30 establece en cuanto a quienes efectúan compras, locaciones o prestaciones con sujetos acogidos al régimen simplificado. Solamente podrán deducir hasta el 1 por ciento de sus compras con un mismo proveedor y hasta el 5 por ciento respecto del total de sujetos comprendidos en el régimen simplificado". El segundo, expresó que las consecuencias serían negativas porque "primero, la empresa compradora al no poder deducir las compras y/o gastos realizados a contribuyentes del Monotributo, verán incrementado desmedidamente el impuesto a las ganancias que deben tributar.

Segundo, para el contribuyente del Monotributo la situación planteada en el caso anterior induce a los empresarios a no comprarles o a no contratar con ellos, disminuyendo de esta forma las posibilidades de trabajo, que precisamente estamos tratando de incrementar con la legislación que vamos a sancionar hoy para los pequeños contribuyentes. Vuelvo al ejemplo anterior.

Una sociedad de responsabilidad limitada que actualmente tiene un margen de utilidad del 20 por ciento y a partir de la vigencia del Monotributo compra la mitad de sus insumos a contribuyentes de ese régimen simplificado, verá incrementado su impuesto a las ganancias a pagar en nada más y nada menos que un 228 por ciento en relación a otra empresa similar que no compre ninguno de sus insumos a contribuyentes del Monotributo" (cfr. Versión Taquigráfica de la 14a. Sesión Ordinaria, del 3 de junio de 1998). En otras palabras los efectos adversos no pasaron inadvertidos y, pese a ellos, la ley fue sancionada.

IV. Que, con el propósito de atenuar las consecuencias descritas, en la resolución general 619/1999 se dispuso que las limitaciones establecidas en el artículo 30 de la ley 24977 no serían de aplicación en caso de que las operaciones realizadas con contribuyentes monotributistas tuvieran carácter "recurrente", entendiéndose por tales a más de 10 locaciones o prestaciones o 24 compras realizadas con el mismo sujeto proveedor.

La prueba rendida en la causa relativa a las facturas cuyas copias están agregadas a fojas 52/59, emitidas por plomeros, gasistas, electricistas y proveedores, no da cuenta de la existencia de una cantidad de operaciones mayor que las requeridas en la resolución general indicada, ya que las facturas fueron emitidas de manera global, aunque en varias de ellas se especifica que los trabajos se relacionan con la construcción de cinco, de tres, u ocho casas, y se refieren a la totalidad de los trabajos de instalación.

Si bien es verosímil que varias operaciones sean facturadas de manera conjunta, nada impide formular una discriminación de cada uno de los trabajos contratados y precisar el costo individual respectivo, de manera que resulte claro cuál es el número de operaciones independientemente contratadas entre las partes.

Por otro lado, en los informes periciales agregados los peritos de la parte actora indican que en las facturas en cuestión se daba cuenta de servicios

y trabajos que significan una multiplicidad de etapas y, por tanto, un número de operaciones mayor que el exigido en la resolución general, mientras que los peritos del Fisco relativizan esa conclusión señalando que la determinación de la cantidad de operaciones depende en última instancia del grado de detalle en la descripción y contratación de los trabajos, pues cada operación es susceptible de ser disgregada en tantas etapas como lo permite la naturaleza de los servicios u obras y las partes subjetivamente lo desearan (cfr. fs. 152/153, 159 vta., 162/163, 182 y 184).

En principio, por operación debe entenderse toda prestación discriminada que haya sido objeto de un contrato, se le haya asignado un precio determinado y por cuyo cumplimiento deba emitirse una factura; o las prestaciones sucesivamente cumplidas en el curso de un contrato de ejecución continuada cuya ejecución parcial dé lugar a pagos parciales; aunque también es concebible que, según la intención común de las partes, la operación consista en la construcción de la obra íntegra en los términos pactados o la realización completa de los trabajos; sin que, en abstracto, tampoco quepa excluir de plano la posibilidad de que en una factura se individualicen varias operaciones.

Sin perjuicio de estas generalidades, cabe advertir que lo atinente a determinar la cantidad de operaciones instrumentadas en las facturas cuyas copias están agregadas a fojas 52/59 y detalladas en el informe pericial, a fojas 152/153, remite a una cuestión de hecho y prueba que, además, no es dirimente para resolver la cuestión controvertida.

Ello es así porque los agravios de la actora derivan fundamentalmente de las limitaciones establecidas en el artículo 30 de la ley 24977 al cómputo de las deducciones de los importes de las operaciones realizadas con los proveedores contribuyentes del Monotributo (disposición que no prevé la exclusión de las que sean "recurrentes" en los términos del artículo 56 del D. 619/1999), y en el memorial de fojas 351/358 vuelta no se invoca ni demuestra que los importes cuya deducción no fue admitida, sean inferiores al límite establecido en la disposición legal objetada.

V. Que no corresponde a los tribunales de justicia sino al Congreso de la Nación la apreciación del acierto y error, conveniencia o inconveniencia, ni la corrección de las faltas de política de las leyes; las que, como regla, no son constitucionalmente impugnables con base en errores de técnica legislativa, a menos que se traduzcan en un desconocimiento concreto de garantías constitucionales, o en resultados indudablemente inicuos (Fallos: 224:810; 263:437; 275:218; 312:1437; 329:385).

Las limitaciones del 1% y del 5% contenidas en la ley 24977 tienden explícitamente a impedir la deducción del importe de las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un total del uno por ciento (1%) y, para el conjunto de los sujetos proveedores, hasta un total del cinco por ciento (5%), en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal.

Con posterioridad a los hechos que motivaron la determinación de oficio cuestionada, por medio de la ley 25865 se reformuló ese artículo 30, en los términos siguientes: "Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos comprendidos en el presente régimen sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias, las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un total del diez por ciento (10%) y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un total del treinta por ciento (30%), en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal. En ningún caso podrá imputarse a los períodos siguientes el remanente que pudiera resultar de dichas limitaciones.

El Poder Ejecutivo Nacional podrá reducir los porcentajes indicados precedentemente hasta en un dos por ciento (2%) y hasta en un ocho por ciento (8%), respectivamente, de manera diferencial para determinadas zonas, regiones y/o actividades económicas y en función de las categorías y actividades establecidas en el artículo 82 y concordantes del presente Anexo. La limitación indicada en el primer párrafo del presente artículo no se aplicará cuando el pequeño contribuyente opere como proveedor o prestador de servicio para un mismo sujeto en forma recurrente, de acuerdo con los parámetros que a tal fin determina la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Lo expuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando el sujeto proveedor se encuentre inscripto en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes Eventuales, previsto en el Título IV del presente Anexo". Además, **en el artículo 36 del decreto 2150/2006 se establecieron las condiciones en las cuales las operaciones pueden ser consideradas como recurrentes.** Aunque estas medidas pueden ser susceptibles de cuestionamientos de tenor similar a las formuladas durante el debate parlamentario previo a la sanción de la ley 24977, parece clara la intención de corregir los defectos apuntados por vía legislativa. En la elección y definición de los hechos imposables y la configuración de los respectivos regímenes fiscales se requiere ponderar tanto la eficacia en su implementación y fiscalización, así como la prevención de los eventuales efectos adversos respecto de la percepción de las rentas fiscales.

Nadie puede invocar un derecho adquirido a la deducción de todos o cualesquiera de los gastos necesarios para obtener o conservar las rentas gravadas en los términos del artículo 80 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. por el D. 649/1997 y sus modificaciones), sino sólo a las erogaciones cuya deducción esta prevista por las leyes, por lo que no es suficiente argumentar que las particularidades del régimen tienen un efecto negativo sobre la equitativa distribución de los impuestos y cargas públicas, en tanto esa apreciación constituye una determinación de política fiscal, concebida y formulada por el legislador en los términos ya descriptos y cuyo éxito o fracaso son de su exclusiva responsabilidad.

Como se ha dicho, no compete a los jueces resolver cuestiones de política económica y fiscal, ni sustituir las soluciones adoptadas por el legislador so pretexto de error, prescindiendo del texto legal que es aplicable sin esfuerzo de interpretación para instituir, en lugar de él, la ley que debe regir la

materia (v. Fallos: 316:2732, Consids. 6 y 7; 318:676; 321:1792, 322:227, entre otros).

VI. Que, por otra parte, en Fallos: 310:462 y 320:763 y 769, se precisó que en la aplicación de la regla de la ley más benigna son irrelevantes las modificaciones introducidas en las normas reglamentarias coyunturales que integran el tipo definido "en blanco" por la ley determinativa de la infracción, de manera tal que la derogación o alteración de tales normas circunstanciales resulta indiferente en tanto el tipo de la infracción definido por la ley subsista, más allá de que ya no se mantenga la situación práctica que motivó el dictado de la legislación sustantiva derogada o modificada. Por tal razón, la sustitución del régimen de la ley 24977 por el de la ley 25865, cuya vigencia es posterior al tiempo de los hechos del caso y el consiguiente incremento del límite de las operaciones cuyos montos son deducibles, no hace desaparecer la infracción a los preceptos contenidos en el artículo 30 de la primera.

Sin perjuicio de ello, es menester recordar que, como se dijo, en el artículo 59 de la resolución general 619/1999 se introdujo la excepción según la cual, para el Fisco, los porcentajes previstos en el artículo 30 de la ley 24977 no resultarían aplicables en caso de existir "operaciones recurrentes"; vocablos que pudieron conducir a que el contribuyente razonablemente entendiera que la cantidad de facturas no constituía el factor determinante para establecer si operaba de manera recurrente con los proveedores en cuestión debido a la inexistencia de normas claras que inequívocamente le impusieran obrar en sentido diverso al que lo hizo, o que la interpretación de las disposiciones legales y reglamentarias en juego era dudosa, **por lo que es admisible la invocación de error excusable** [esta Cámara, Sala I, "Cerro del Agua", 25 de abril de 1974; esta Sala, "Coviare SA (TF 15.647-I) c/DGI", 4 de marzo de 2002; "Colegio San Gregorio SA (TF 15580-I) DGI", 8 de setiembre de 2004; Sala IV, "DGI (Autos 'Laguna Brava SA TF 23.076-I)', 20 de diciembre de 2007].

Por ello,

SE RESUELVE:

1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la actora y confirmar la resolución administrativa apelada, excepto en cuanto a la aplicación de la sanción de multa, que se revoca".

=====

Capítulo 16 BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

INDICE

BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

A modo de introducción

Rentas de fuente argentina principio general

Rentas de fuente argentina excepciones al principio general:

Derechos reales

Instrumentos o contratos derivados

Empresas de transporte internacional. Armadores

Agencias de noticias internacionales

Operaciones de seguros o reaseguros

Remuneraciones o sueldos de directores que actúen en el extranjero

Honorarios o remuneraciones por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior

Servicios prestados en la nube por sujetos no residentes

Resolución (SDG TLI) 47/2017 del 06.12.2017

Jurisprudencia. Asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior (Respecto del sistema Amadeus)

Aerolíneas Argentinas SA CNACAF Sala I del 05.02.2008.

Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur SA CNACAF Sala V del 02.06.2009.

Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur SA TFN Sala A del 6.02.2007.

Explotación de películas extranjeras; transmisiones de radio desde el exterior; transmisiones de televisión desde el exterior; proyección, reproducción, transmisión, o difusión de imágenes y sonidos desde el exterior

Régimen de retención a beneficiarios del exterior

Retención del 35% sobre la presunción de ganancia

Presunción de ganancia de fuente argentina:

Contratos de transferencia de tecnología

Resolución (INPI) 328/2005.

Resolución (INTI) 13/1987.

Ley 22.426 de transferencia de tecnología

Jurisprudencia en materia de renovación y requisitos de contratos de tecnología

Oleoducto Trasandino Argentino SA CSJN del 08.04.2008

Ecolab SA CNACAF Sala I del 05.03.2020

Rovafarm Argentina SA CNACAF Sala V del 19.2.2015

Edesur SA CSJN del 02.03.2011

Accenture SA CNACAF Sala III del 09.10.2008

Prestaciones derivadas en cesiones de derechos o licencias o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos no contemplados en el apartado 1) del inciso a) del art. 104 de la LIG

Derechos de autor

Jurisprudencia en materia de derechos de autor

Application Software SA CSJN del 22.02.2011

Intereses por prestamos obtenidos en el exterior

Intereses por depósitos en instituciones financieras

Sueldos y honorarios

Alquiler de cosas muebles

Alquiler de inmuebles

Venta de bienes de sujetos empresa del exterior

Inciso residual para las restantes rentas

Opción para determinar la ganancia en forma real

Dividendos y utilidades

Resultado por venta de instrumentos financieros

R.G. 739 Régimen de retención a beneficiarios del exterior

R.G. 3.497 Impuesto a las ganancias. Sujetos comprendidos en convenios sobre doble imposición. Procedimiento informativo

=====

BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR.

A modo de introducción

Los beneficiarios del exterior (sujetos no residentes) tributan impuesto a las ganancias en Argentina, exclusivamente sobre sus rentas de fuente argentina, a través de un régimen de retención con carácter de pago único y definitivo.

PRINCIPIO GENERAL

El criterio general de fuente se encuentra tipificado en el art. 5 de la ley de impuesto a las ganancias.

CASOS PARTICULARES DE FUENTE ARGENTINA

En los artículos 6 a 14 de la ley de impuesto a las ganancias, nos encontramos con principios particulares en materia de fuente.

Créditos garantizados con derechos reales (art.6), Instrumentos financieros (art.7), instrumentos y contratos derivados (art.8), exportaciones e importaciones (art.9), transporte internacional (art. 10), agencias de noticias internacionales (art.11), seguros (art.12), honorarios de directores (art.13), películas extranjeras (art. 14).

Aclaración

En esta instancia analizaremos los casos particulares referidos a:

- Créditos garantizados con derechos reales (art.6),
- Instrumentos y contratos derivados (art.8),
- Transporte internacional (art. 10),
- Agencias de noticias internacionales (art.11),
- Seguros (art.12),
- Honorarios de directores (art.13),
- Películas extranjeras (art. 14);

Ya que los casos particulares de fuente argentina, tipificados en los art. 7 (INSTRUMENTOS FINANCIEROS) y art. 9 (EXPORTACIONES E IMPORTACIONES) los estudiamos a la hora de desarrollar los principios generales de fuente argentina en el capítulo 3.

No obstante lo expuesto repasemos brevemente el principio general tipificado en el art. 5 de la LIG ya estudiado en el capítulo de fuente.

RENTAS DE FUENTE ARGENTINA. PRINCIPIO GENERAL

ART. 5 de la LIG.

GANANCIAS DE BIENES SITUADOS COLOCADOS O UTILIZADOS EN EL PAIS

En general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, **son ganancias de fuente argentina** aquellas que provienen de **bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República,**

GANANCIAS DE ACTIVIDADES REALIZADAS EN EL PAIS

Son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de la realización en el territorio de la Nación de **cualquier acto o actividad** susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del territorio nacional,

CUESTIONES QUE CARECEN DE IMPORTANCIA PARA DEFINIR LAS RENTAS DE FUENTE ARGENTINA

Sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones

El lugar de celebración de los contratos.

=====

RENTAS DE FUENTE ARGENTINA. EXCEPCIONES AL PRINCIPIO GENERAL

CASOS PARTICULARES (ART. 6 Y ART. 8 DE LA LIG)

DERECHOS REALES

Art. 6 de la LIG.

BIENES UBICADOS EN EL PAIS

Las ganancias provenientes de créditos garantizados con derechos reales constituidos **sobre bienes ubicados en el territorio nacional, se considerarán ganancias de fuente argentina.**

BIENES UBICADOS EN EL EXTERIOR (APLICACIÓN DEL ART. 5)

Cuando la garantía se hubiera constituido con bienes ubicados en el exterior, será de aplicación lo dispuesto en el artículo anterior.

INSTRUMENTOS O CONTRATOS DERIVADOS

Art. 8 de la LIG.

Se considerarán ganancias de fuente argentina los resultados originados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados, **cuando el riesgo asumido se encuentre localizado en el territorio de la República Argentina**, localización que debe considerarse configurada si la parte que obtiene dichos resultados es un residente en el país o un establecimiento permanente comprendido en el inciso b) del artículo 73.

Sin embargo, cuando los diferentes componentes de uno de los mencionados instrumentos o un conjunto de ellos que se encuentren vinculados, indiquen que el instrumento o el conjunto de instrumentos no expresan la real intención económica de las partes, la determinación de la ubicación de la fuente se efectuará de acuerdo con los principios aplicables a la naturaleza de la fuente productora que corresponda considerar de acuerdo con el principio de la realidad económica, en cuyo caso se aplicarán los tratamientos previstos por esta ley para los resultados originados por la misma.

=====

EXCEPCIONES AL PRINCIPIO GENERAL DE FUENTE

PRESUNCIONES (ART. 10 A 14 DE LA LIG)

Art. 10 de la LIG.

EMPRESAS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL CONSTITUIDAS O RADICADAS EN EL EXTRANJERO (PRESUNCION DEL 10% DEL INGRESO BRUTO)

Art. 10 primer párrafo de la LIG

Se presume, sin admitir prueba en contrario, que las **compañías no constituidas en el país** que se ocupan en el negocio de **transporte entre la República y países extranjeros**, obtienen por esa actividad **ganancias netas de fuente argentina, iguales al diez por ciento (10%) del importe bruto de los fletes por pasajes y cargas** correspondientes a esos transportes.

ARMADORES EXTRANJEROS (PRESUNCION DEL 10% DE LAS SUMAS PAGADAS)

Art. 10 segundo párrafo de la LIG

Se presume, sin admitir prueba en contrario, que **el diez por ciento (10%) de las sumas pagadas** por empresas radicadas o constituidas en el país a armadores extranjeros por fletamentos a tiempo o por viaje, constituyen ganancias netas de fuente argentina.

CONVENIOS O TRATADOS INTERNACIONALES QUE CONTENGAN EXENCIONES IMPOSITIVAS

Art. 10 tercer párrafo de la LIG

Las presunciones mencionadas en los párrafos precedentes no se aplicarán cuando se trate de empresas constituidas en países con los cuales, en virtud de convenios o tratados internacionales, se hubiese establecido o se establezca la exención impositiva.

CONTENEDORES (PRESUNCION DEL 20% DE LOS INGRESOS BRUTOS)

Art. 10 cuarto párrafo de la LIG

En el caso de **compañías no constituidas en el país** que se ocupan en el negocio de contenedores para el transporte en la República o desde ella a países extranjeros, **se presume, sin admitir prueba en contrario**, que obtienen por esa actividad ganancias netas de fuente argentina iguales **al veinte por ciento (20%) de los ingresos brutos** originados por tal concepto.

RESPONSABILIDAD DE LOS REPRESENTANTES EN EL PAIS DE LAS EMPRESAS EXTRANJERAS

Art. 10 quinto párrafo de la LIG

Los agentes o representantes en la República, de las compañías mencionadas en este artículo, serán solidariamente responsables con ellas del pago del impuesto.

EMPRESAS CONSTITUIDAS O RADICADAS EN EL PAIS (RENTAS DE FUENTE ARGENTINA)

Art. 10 último párrafo de la LIG

Las ganancias obtenidas por **compañías constituidas o radicadas en el país** que se ocupan de los negocios a que se refieren los párrafos precedentes, **se consideran íntegramente de fuente argentina, con prescindencia de los lugares entre los cuales desarrollan su actividad.**

=====

AGENCIAS DE NOTICIAS INTERNACIONALES (PRESUNCION DEL 10% DE LA RETRIBUCION BRUTA)

Art. 11 de la LIG.

Se presume que las agencias de noticias internacionales que, mediante una retribución, las proporcionan a personas o entidades residentes en el país, obtienen por esa actividad ganancias netas de fuente argentina iguales **al diez por ciento (10%) de la retribución bruta, tengan o no agencia o sucursal en la República.**

=====

OPERACIONES DE SEGUROS O REASEGUROS (FUENTE ARGENTINA)

Art. 12 de la LIG.

Son de fuente argentina los ingresos provenientes de operaciones de seguros o reaseguros que **cubran riesgos en la República** o que **se refieran a personas que al tiempo de la celebración del contrato hubiesen residido en el país.**

CESIONES A EMPRESAS EXTRANJERAS REASEGUROS (PRESUNCION DEL 10% DEL IMPORTE DE LAS PRIMAS CEDIDAS)

En el caso de **cesiones a compañías del extranjero** -reaseguros y/o retrocesiones- **se presume, sin admitir prueba en contrario,** que el **diez por ciento (10%) del importe de las primas cedidas,** neto de anulaciones, constituye ganancia neta de fuente argentina.

=====

REMUNERACIONES O SUELDOS DE DIRECTORES QUE ACTUEN EN EL EXTRANJERO.

HONORARIOS O REMUNERACIONES POR ASESORAMIENTO TECNICO, FINANCIERO O DE OTRA INDOLE PRESTADOS DESDE EL EXTERIOR

Art. 13 de la LIG.

Serán consideradas **ganancias de fuente argentina** las remuneraciones o sueldos de miembros de directorios, consejos u otros organismos **-de empresas o entidades constituidas o domiciliadas en el país-** que actúen en el extranjero.

HONORARIOS O REMUNERACIONES POR ASESORAMIENTO TECNICO FINANCIERO O DE OTRA INDOLE PRESTADO DESDE EL EXTERIOR (FUENTE ARGENTINA)

Serán considerados de **fuente argentina** los honorarios u otras remuneraciones originados por **asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior.**

Crítica:

El legislador no define el concepto de asesoramiento técnico, no define el concepto de asesoramiento financiero, y menos aún el concepto de asesoramiento de “otra índole”.

Si está claro que el asesoramiento debe ser prestado desde el exterior.

SERVICIOS PRESTADOS EN LA NUBE POR SUJETOS NO RESIDENTES

RESOLUCION (SDG TLI) 47/2017 DEL 06.12.2017 (CONSULTA VINCULANTE)

Se trata de las prestaciones de servicios por parte de un sujeto no residente a sujetos residentes.

Los servicios prestados no constituyen un establecimiento permanente en la Argentina.

Los servicios prestados en “la nube” (-*centro de almacenamiento de datos y servicios de marketing*-) no constituyen una transmisión de conocimientos o de experiencias para la toma de decisiones, motivo por el cual no califican como asesoramiento técnico.

Por lo tanto se trata de servicios prestados por un no residente que no constituyen ganancias de fuente argentina.

PRESTACION DE SERVICIOS INFORMATICOS EN LA NUBE

*“II. Las prestaciones descritas por la consultante **no involucrarían la transmisión de conocimientos o experiencia para la toma de decisiones que permita calificar a esos servicios de nube como asesoramiento técnico comprendido en el Artículo 12 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (HOY ART. 13 DE LA LIG), ni la transferencia de intangibles que puedan asimilarse a bienes, sino que la operatoria consultada sólo abarcaría, en principio, la prestación de servicios por parte de un sujeto no residente a sujetos locales.***

*III. Considerando que se identifican dos operaciones diferentes, por un lado la prestación efectuada por las sociedades locales a la del exterior y por el otro las prestaciones efectuadas por esta última a usuarios locales, **no se verificaría respecto de las prestaciones realizadas por la sociedad extranjera el nexo territorial requerido por el Artículo 5° de la Ley del gravamen y, consecuentemente, las rentas provenientes de los servicios de nube no resultarían alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones).***

*IV. Desde una perspectiva teórica, partiendo de las aseveraciones e información expuesta en la consulta y en tanto ambas sociedades locales desarrollen actividades -centro de almacenamiento de datos y servicios de marketing- de naturaleza diversa y diferenciadas de la prestación de servicios informáticos basados en la nube y sean por ellas remuneradas en condiciones de mercado podría afirmarse, en principio, que en el marco de las normas vigentes y a los fines del impuesto a las ganancias, aquellas **no constituirían establecimientos estables de la sociedad extranjera.***

Sin perjuicio de ello, es dable advertir que una conclusión respecto a la efectiva existencia o no de un establecimiento permanente en el país demanda, en cada

caso concreto, el análisis y valoración de distintas cuestiones de hecho y prueba, en principio ajenas al marco teórico propio de la consulta formulada y sobre el cual no se requieren precisiones concretas".

JURISPRUDENCIA. ASESORAMIENTO TECNICO, FINANCIARO O DE OTRA INDOLE PRESTADO DESDE EL EXTERIOR (RESPECTO DEL SISTEMA AMADEUS)

AMADEUS es un sistema de reservas de pasajes, hotelería alquiler de autos.

AEROLINEAS ARGENTINA SA CNACAF SALA I DEL 05.02.2008

AUSTRAL LINEAS AEREAS CIELOS DEL SUR SA CNACAF SALA V DEL 02.06.2009

AUSTRAL LINEAS AEREAS CIELOS DEL SUR SA TFN SALA A DEL 06.02.2007

Para la Cámara, se configura la asistencia técnica y por lo tanto hay ganancia de fuente argentina.

En sentido contrario: **TFN "Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur"** sala A de fecha 6.12.2007. (revocado por la Cámara).

AEROLINEAS ARGENTINA SA CNACAF SALA I DEL 05.02.2008

El TFN confirmó la determinación de oficio.

La CNACAF confirmó la sentencia del TFN y por lo tanto la determinación de oficio.

Se trata de pagos efectuados a "Amadeus Marketing SA" con domicilio en Madrid (España), por la utilización económica en el territorio argentino del "Sistema Amadeus" para efectuar reservas de pasajes, hotelería y alquiler de automóviles en destino.

En tema en conflicto era determinar si los servicios son de fuente argentina o de fuente extranjera.

Tanto para el TFN como para la CNACAF se trata de servicios de fuente argentina.

Sostiene el TFN que Aerolíneas Argentinas SA ha contratado un servicio interactivo puesto en Internet por Amadeus, que opera como una asistencia técnica, ya que se carga en Argentina con los datos que desea Aerolíneas Argentina SA a pedido de sus clientes, se procesa en el exterior y suministra resultados que quedan registrados en un archivo disponible para Aerolíneas

Argentinas SA y sus agentes, quienes los utilizan económicamente en el territorio nacional, pagando por ello un precio determinado.

La CNACAF entiende que los importes facturados por la firma del exterior a la Aerolíneas Argentina SA constituyen la contraprestación por la utilización económica del servicio prestado y que se exterioriza por las reservas efectuadas por Aerolíneas Argentina SA que resultan esenciales para emitir los boletos de viaje.

“El doctor Licht dijo:

1. Apela la actora a fojas 833 -sustentando su recurso con el memorial de fs. 834/853, replicado a fs. 919/935- y la demandada a fojas 832 -fundando ésta su apelación a fs. 854/859, contestada a fs. 936/946- el pronunciamiento del **Tribunal Fiscal de la Nación** obrante a fojas 807/816 por el que se **confirmara la determinación** efectuada en la resolución apelada en cuanto determina impuesto a las ganancias -retenciones a beneficiarios del exterior-, con más intereses resarcitorios, por los períodos enero de 1994 a junio de 1999, ambos inclusive y se revocara la multa aplicada, imponiéndose las costas en proporción a los respectivos vencimientos.

2. La cuestión central sobre la que se edificó el decisorio consiste en determinar si procede efectuar retenciones a beneficiarios del exterior previstas en la ley de impuesto a las ganancias, sobre los **pagos efectuados por la recurrente a "Amadeus Marketing SA" con domicilio en Madrid (España), por la utilización económica en el territorio argentino del denominado "Sistema Amadeus" con el fin de poder efectuar reservas de pasajes, hotelería y alquiler de automóviles en destino**, o como sostiene la actora, ello no procedería por tratarse de un servicio de fuente extranjera.

SENTENCIA DEL TFN

2.i. A los fines de arribar a una solución el Tribunal Fiscal ponderó:

(..)

Examinó, asimismo, que en el segundo de los contratos, denominado "Contrato de Usuario al Sistema Amadeus" se aclara que **el "Sistema Amadeus" comprende el sistema de "hardware" y "software" de distribución e información de viajes computarizado, desarrollado, operado y distribuido por Amadeus a través del Sistema Central de Amadeus, el que es operado o controlado por Amadeus.** Dentro de los servicios ofrecidos por el sistema se halla el de facilitar a las oficinas de la recurrente (ATO/CTO) la creación del registro de nombre del pasajero (PNR) en el sistema central y acceso para realizar modificaciones y servicios a todos los PNR que contengan un segmento de recorrido efectuado por Aerolíneas, brindándole una funcionalidad única al nivel del Sistema Central (art. 2) y en sus artículos 5 y 6 se establecen los cargos a abonar por cada una de las prestaciones (fs. 114/122 y 417/425 del citado cuerpo de antecedentes).

(..)

2.ii. Como corolario de lo expuesto puntualizó que:

a) Las características y la forma operativa descriptas, ponen de manifiesto que en realidad **lo que ha contratado Aerolíneas Argentinas es un servicio interactivo puesto en Internet por Amadeus, que, en lo sustancial, opera como una asistencia técnica, ya que se carga en Argentina con los datos que desea Aerolíneas a pedido de sus clientes, se procesa en el exterior y suministra resultados que quedan registrados en un archivo disponible en cualquier momento para Aerolíneas y sus agentes, quienes los utilizan económicamente en el territorio nacional**, pagando por todo ello un precio determinado en el "Apéndice 1. Estructura de cargos", que forma parte del contrato que ha servicio de base para la determinación de oficio.

b) **Es precisamente la utilización económica (de cosas o derechos, materiales o no) que Aerolíneas Argentinas hace en el país de esa prestación, globalmente considerado y no el uso de ordenadores, de impresoras y tarjetas de comunicación, la que configura como de fuente argentina a la renta que ella genera y por ende, su sujeción a la ley nacional de impuesto a las ganancias, de acuerdo con previsto en el artículo 5 de la misma (t.o. 1986 y modif.) y en el artículo 9, inciso d) del reglamento (D. 2353/1986 y conc. posterior), en la forma, que en este caso, se halla prevista en el convenio celebrado con el Reino de España y aprobado por la ley 24258.**

(..)

ART. 5 DE LA LIG

10. Con arreglo a lo expuesto cuadra puntualizar que en el citado artículo 5 de la ley de la materia se establece que: "En general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

(..)

12. Con abono en tales premisas deviene pertinente, a esta altura, abordar a la luz del artículo 5 de la ley de impuesto a las ganancias, el examen de la contraprestación por la que Amadeus percibe un precio. Trátase, concretamente, de **establecer si el servicio prestado por la firma del exterior resulta utilizado económicamente en la Argentina.**

13. A los efectos de discernir sobre el punto, en la medida del agravio central articulado por la actora, relativo a que "la renta de Amadeus se genera cuando se procesa efectivamente una reserva, esto es cuando Amadeus presta un servicio" (fs. 847 vta.) y que "el beneficiario de la renta está domiciliado en el extranjero, lo bienes generadores de la renta se encuentran en el extranjero y, por último, la actividad generadora de la renta (el procesamiento de la reserva) se realiza en su totalidad en el extranjero, **resulta necesario establecer, se reitera, si el servicio prestado por el residente en el extranjero resulta aprovechable en función de la actividad económica de la actora.**

14. En orden a tal propósito, no cabe soslayar que, contrariamente a lo que predica la actora, que para establecer el mentado recaudo, no procede limitar su consideración al mero procesamiento de una reserva la que, como se tiene visto, se efectúa fuera del territorio nacional.

En efecto, más allá de que ARSA alega que los pagos efectuados a Amadeus Marketing SA se encuentran relacionados con el procesamiento de datos de reserva efectuada en una base de datos sita fuera del país, lo cierto es que **los importes facturados por la firma del exterior a la actora constituyen la contraprestación por la utilización económica del servicio prestado y que se exterioriza por las reservas efectuadas por la actora, las que resultan esenciales para emitir los boletos de viaje**; posibilitando, de tal modo, que se lleven a cabo todas aquellas transacciones que se encuentran sujetas al mentado régimen de bloqueo de disponibilidades.

(..)

Lo expuesto basta para confirmar, en cuanto fuera materia de agravios, el pronunciamiento recurrido en lo concerniente a la determinación tributaria bajo examen. Así lo voto.

(..)

El doctor Coviello adhiere al voto precedente.

En virtud del resultado que informa el Acuerdo que antecede, el tribunal

RESUELVE:

Confirmar la sentencia apelada en cuanto a la determinación tributaria, la que se revoca en cuanto revocó la multa impuesta en sede administrativa. Costas de ambas instancias a la vencida”.

AUSTRAL LINEAS AEREAS CIELOS DEL SUR SA CNACAF SALA V DEL 02.06.2009

El TFN revocó la determinación de oficio.

La CNACAF revocó la sentencia del TFN, y por lo tanto confirmó la determinación de oficio.

La CNACAF con los mismos argumentos sostenidos por la Sala I en el fallo Aerolíneas Argentinas SA 05.02.2008, entiende que hay asistencia técnica.

Para la Cámara Amadeus SA proporciona a Austral la asistencia técnica para que sus productos puedan ser adquiridos por diversas agencias de viaje. Lo cual no podría llevarse a cabo si no hubiese por parte de Amadeus SA la asistencia técnica correspondiente para realizarlo y, producto de ello, Austral le abona ante la concreción de una reserva una retribución.

Para la Cámara los importes facturados por Amadeus SA a Austral constituyen la contraprestación por la utilización económica del servicio prestado y que se exterioriza por las reservas efectuadas por Austral, las que resultan esenciales para emitir los boletos de viaje.

*"I. Que a fojas 493/497 vuelta el **Tribunal Fiscal de la Nación** rechazó la nulidad interpuesta por la actora y **revocó la resolución dictada por la División Determinaciones de Oficio de la Dirección Grandes Contribuyentes Nacionales** de fecha 16 de noviembre de 2000, por la que se determinó de oficio la obligación fiscal de **Austral** Líneas Aéreas (Cielos del **Sur** SA) en el impuesto a las ganancias -Retenciones a Beneficiarios del Exterior- por los pagos realizados entre el 14 de enero de 1994 hasta el 10 de diciembre de 1998, con más intereses resarcitorios y aplicándole una multa equivalente al 70% del Tributo presuntamente omitido con sustento en el artículo 45 de la ley 11683 (t.o. en 1998 y sus modifs.); con costas en relación a los respectivos vencimientos.
(..)*

SENTENCIA DEL TFN

*III. Que para resolver como lo hizo, el **Tribunal Fiscal** sostuvo que:*

CARACTERISTICAS DEL SISTEMA AMEADEUS

*a) con fechas 4/7/1989 y 1/1/1993, **Austral** Líneas Aireas firmó con "Amadeus Marketing SA" un "**Contrato de Transportador Participante**" y un "**Contrato de Usuario al Sistema Amadeus**", respectivamente, en los que a modo de introducción se define al Sistema de distribución Global de Viaje Amadeus, conocido como "Sistema Amadeus", como **un medio de distribución y de reservas totalmente automatizado con capacidad de proveer información, comunicación, reservas, emisión de billetes de pasaje, distribución y funciones relacionadas, a nivel mundial, por y en representación de sus líneas aéreas fundadoras y socios (afiliados Amadeus) y transportadores participantes y que de acuerdo al primer contrato mencionado la actora proporciona información al sistema (servicios, tarifas), a fin de asegurar que sus servicios y horarios estén a disposición de los usuarios que deseen efectuar reservas y por medio del segundo contrato la línea aérea utiliza el sistema Amadeus como el sistema de reservas exclusivo para sus ATOs/CTOs y se responsabiliza de mantener la conexión entre el sistema Amadeus y el inventario de asientos de la línea aérea. En tal sentido el usuario accede a la información que se halla disponible en el sistema y solicita, en su caso, las respectivas reservas.***

(..)

*e) Que a partir de los elementos obrantes en el expediente y de los expuesto por el perito en su informe cabe interpretar que **lo que ha contratado Austral** es un **servicio que radica en la posibilidad de acceder a una base de datos ubicada en el exterior; no habiendo, por lo demás, elementos suficientes -tal como se ha visto- que denoten la concesión de uso de un "software". Concluye que sólo cabe caracterizar a las transacciones electrónicas de marras como un servicio que, tal como se ha señalado reiteradamente, se encuentra prestado desde el exterior y siendo ello así ante la ausencia de un establecimiento permanente en el país de la empresa radicada en***

1328

España, cabe sostener que el Estado Argentino carece de potestad tributaria sobre estas operaciones.

f) Concluye en que **el uso de una base de datos ubicada en el exterior no participa del concepto de asesoramiento** a que se refiere el segundo párrafo del artículo 12 de la ley del gravamen y en lo atinente al Memorando 705/2000 el criterio allí sentado no resulta atendible, toda vez que **no se encuentra acreditado que dentro del precio que se paga exista una porción del mismo que retribuya el uso de un programa ordenador para el acceso a la prestación ya que Amadeus no recibe remuneración alguna por brindar el acceso a la base de datos sino solamente cuando se procesa una reserva.**

(..)

SENTENCIA DE LA CNACAF

VI. Que **el meollo de la cuestión a resolver radica en determinar si procede efectuar retenciones a beneficiarios del exterior previstas en la ley de impuesto a las ganancias sobre los pagos efectuados por la actora a "Amadeus Marketing SA" con domicilio en Madrid (España), por la utilización económica en el territorio argentino del denominado "Sistema Amadeus" con el fin de poder efectuar reservas de pasajes, hotelería, alquiler de automóviles en destino, o si ello no procedería por tratarse de un servicio de fuente extranjera.**

ART. 5 DE LA LIG

VII. Que en principio, corresponde puntualizar lo que establece el artículo 5 de la ley de impuesto a las ganancias que dispone que "en general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos".

ART. 12 DE LA LIG

Asimismo, el artículo 12 del mismo cuerpo legal dispone que "serán consideradas ganancias de fuente argentina las remuneraciones o sueldos de miembros de directorios, consejos u otros organismos -de empresas o entidades constituidas o domiciliadas en el país- que actúen en el extranjero. Asimismo, serán considerados de fuente argentina los honorarios u otras remuneraciones originadas por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior".

(..)

IX. Que en autos ha quedado debidamente acreditado ya sea por las manifestaciones de las partes como por la prueba producida -en especial la pericial de fs. 363/377- que **la empresa Amadeus Marketing suscribió con la parte actora un convenio mediante el cual le permite a esta última ofrecer**

sus pasajes, alojamiento y alquiler de vehículos a través de su sistema. Asimismo, dicho convenio no significó la transferencia del "software" propiedad de Amadeus, sino simplemente la posibilidad de Austral de cargar sus productos cuando lo crea conveniente.

En efecto, tampoco ha sido discutido por las partes que la actora le abona a Amadeus en el caso de que algún operador haya efectuado una reserva de un producto suyo.

SE DEBE DILUCIDAR SI EL CONTRATO PUEDE SER ENCUENDRADO DENTRO DEL CONCEPTO DE ASISTENCIA TECNICA

X. Que, entonces, **resulta importante dilucidar si el servicio que Amadeus Marketing SA le presta a Austral debe ser encuadrado como una asistencia técnica.** Al respecto, los doctores Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine en su obra "Impuesto a las Ganancias-Análisis de Doctrina y Jurisprudencia" (Ed. Lexis Nexos, cuarta ed. actualizada, Bs. As., 2007) han dicho que "...yendo a la definición dada por el INTI, aunque se vincula con el artículo 93, sobre retenciones del impuesto a las ganancias, es aplicable al concepto de asesoramiento técnico que contiene este artículo 12. La resolución 13/1987 (BO del 18/5/1987) entiende por servicios de asistencia técnica ingeniería o consultoría a los brindados conforme a las reglas del arte, que se cumplan bajo la forma de locación de obra intelectual o locación de servicios, se paguen en forma proporcional a la duración o monto del trabajo realizado, y en los que el proveedor asuma una obligación de brindar prestaciones específicas determinadas" (pág. 145 de la ob. cit.).

PARA LA CAMARA HAY ASISTENCIA TECNICA

*En el caso, Amadeus Marketing SA brinda a la actora la posibilidad de incorporar a su sistema de reservas por Internet los productos que ella estime conveniente. Para ello Amadeus SA proporciona a Austral la asistencia técnica para que los mismos puedan ser adquiridos por diversas agencias de viaje. Es decir, que más allá de que la actora intente suscribir su relación contractual con Amadeus Marketing al mero ofrecimiento de sus servicios, ello **no podría llevarse a cabo si no hubiese por parte de esta empresa la asistencia técnica correspondiente para realizarlo y, producto de ello, es que como retribución Austral le abona ante la concreción de una reserva.***

LA CAMARA HACE REFERENCIA AL FALLO DE LA SALA I EN AEROLINEAS ARGENTINAS SA DEL 05.02.2008

*Por lo demás, ha dicho la Sala I de este Tribunal al resolver en un caso análogo al presente que "...en orden a tal propósito, no cabe soslayar que, contrariamente a lo que predica la actora, para establecer el mentado recaudo, no procede limitar su consideración al mero procesamiento de una reserva la que, como se tiene visto, se efectúa fuera del territorio nacional. En efecto, más allá de que ARSA alega que los pagos efectuados a Amadeus Marketing SA se encuentran relacionados con el procesamiento de datos de reserva efectuada en una base de datos sita fuera del país, lo cierto es que **los importes facturados por la***

firma del exterior a la actora constituyen la contraprestación por la utilización económica del servicio prestado y que se exterioriza por las reservas efectuadas por la actora, las que resultan esenciales para emitir los boletos de viaje; posibilitando, de tal modo, que se lleven a cabo todas aquellas transacciones que se encuentran sujetas al mentado régimen de bloqueo de disponibilidades" [in re: "Aerolíneas Argentinas SA (TF 19.117-I) c/DGI", Expte. 17933/08, Sent. del 5 de febrero de 2008].

CONCLUSION DE LA CAMARA

XI. Que, entonces, cabe concluir que **Austral** **contrató un servicio que radica en la posibilidad de acceder a una base de datos en el exterior** y la ausencia de un establecimiento permanente de la empresa en el país no le quita al Estado Argentino potestad tributaria, ya que del mismo expediente surge que **Austral ha obtenido un aprovechamiento del servicio brindado por Amadeus, es decir, que se utilizó la asistencia brindada por dicha firma para que la empresa aerocomercial pudiese obtener ganancias por la venta de sus productos a través de dicho sistema.**

(..)

Por todo lo expuesto, **corresponde hacer lugar a los agravios impetrados por la demandada y revocar la sentencia recurrida, con costas a la actora vencida.**

(..)

Por ello,

SE RESUELVE:

1) **Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y revocar la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación obrante a fojas 493/497 vuelta, con costas a la vencida".**

AUSTRAL LINEAS AEREAS CIELOS DEL SUR SA TFN SALA A DEL 06.02.2007

El TFN revocó la determinación de oficio.

Para el TFN se trata de un servicio prestado en el exterior que no constituye asesoramiento técnico. Y por lo tanto no hay rentas de fuente argentinas.

“(..)

En lo que atañe a este punto, cabe señalar que, en el caso concreto de autos, tal criterio no resulta atendible, toda vez que **no aparece debidamente acreditado que dentro del precio que se paga, exista una porción del mismo que retribuya el uso de un programa ordenador para el acceso a la prestación.** Por lo demás, resulta conducente añadir que, conforme lo expresado por las propias partes y por el perito actuante, **Amadeus no recibe remuneración alguna por brindar el acceso a la base de datos, generándose**

-en cambio- la obligación de pago a Amadeus cuando se procesa una reserva.

XIV. Que en suma considerando que **la verdadera causa de los contratos consiste en la prestación de un servicio prestado desde el exterior, no constituyendo -por otra parte- un servicio de asesoramiento susceptible de ser encuadrado en el artículo 12 de la ley del gravamen**, y teniendo en cuenta -finalmente- la ausencia de un establecimiento permanente en el país por parte de la prestadora española, sólo **cabe concluir que las transacciones en cuestión no originan ganancias de fuente argentina**; correspondiendo en consecuencia desestimar la tesis fiscal.

Por lo expuesto,
SE RESUELVE:

(..).

2. Revocar la resolución apelada".

=====

PELICULAS, RADIO Y TELEVISION, ETC.

-EXPLOTACION DE PELICULAS EXTRANJERAS

-TRANSMISIONES DE RADIO DESDE EL EXTERIOR,

-TRANSMISION DE TELEVISION DESDE EL EXTERIOR,

-PROYECCION, REPRODUCCION, TRANSMISION O DIFUSION DE IMÁGENES Y SONIDOS DESDE EL EXTERIOR

Art. 14 de la LIG. (MODIFICADO POR LA LEY 27.430)

(PRESUNCION DEL 50% DEL PRECIO PAGADO)

Se presume, sin admitir prueba en contrario, que constituye ganancia neta de fuente argentina el **cincuenta por ciento (50%) del precio pagado** a los productores, distribuidores o intermediarios por la explotación en el país de **películas extranjeras**, transmisiones de radio y televisión emitidas **desde el exterior** y toda otra operación que implique la proyección, reproducción, transmisión o difusión de imágenes y/o sonidos **desde el exterior** cualquiera fuera el medio utilizado.

Lo dispuesto precedentemente también resultará de aplicación cuando el precio se abone en forma de regalía o concepto análogo.

=====

REGIMEN DE RETENCION A BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR QUE OBTIENEN RENTAS DE FUENTE ARGENTINA

Art. 102 primer párrafo de la LIG.

Cuando se paguen beneficios netos de cualquier categoría a sociedades, empresas o **cualquier otro beneficiario del exterior**

RETENCION DEL 35% CON CARÁCTER DE PAGO UNICO Y DEFINITIVO

Corresponde que quien los pague **retenga** e ingrese a la AFIP, **con carácter de pago único y definitivo**, el treinta y cinco por ciento (**35%**) de tales beneficios.

CON DOS EXCEPCIONES (aquí simplemente las mencionamos, se analizan a continuación del art. 104 de la LIG)

La primera excepción: Con excepción de los dividendos, las utilidades de los sujetos a que se refieren los apartados. 2, 3, 6 y 7, del inc. a) del art. 73 de la LIG y las utilidades de los establecimientos comprendidos en el inc. b) del art. 73 de la LIG. (RESULTA DE APLICACIÓN EL ART. 97 DE LA LIG. RETENCION DEL 7% / 13% s/vigencia ley 27.430 y ley 27.541).

La segunda excepción: Con excepción de los resultados por enajenación de instrumentos financieros tipificado en el art. 98 de la LIG. (RETENCION DEL 5% O 15%)

Resumiendo:

Por principio general los beneficiarios del exterior son pasibles de una retención del 35%.

Por principio de excepción el pago de dividendos y utilidades a beneficiarios del exterior están sujetos a una retención del 7% (luego del 13%).

También por principio de excepción el pago por el resultado por la venta de instrumentos financieros tipificados en el art. 98 de la LIG, a beneficiarios del exterior radicados en jurisdicciones cooperantes está sujeto a una retención del 5% o del 15%.

DEFINICION DE PAGO

Art. 102 segundo párrafo de la LIG

Se considera que **existe pago cuando** se den algunas de las situaciones previstas en el último párrafo del artículo 24 de la LIG,

El último párrafo del art. 24 de la LIG, establece que:

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 no cooperantes o de baja o nula tributación, la imputación al balance impositivo solo podrá efectuarse cuando se paguen o configure alguno de los casos previstos en el sexto párrafo 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.

El sexto párrafo del art. 24 de la LIG, establece que:

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.

DEMÁS SOCIEDADES CUYOS SOCIOS SON BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR. SE DEBE PRACTICAR LA RETENCIÓN SOBRE LA TOTALIDAD DE LAS GANANCIAS DE LA SOCIEDAD

Art. 102 segundo párrafo de la LIG

Salvo que se tratara de la participación en los beneficios de sociedades comprendidas en el inciso b) del artículo 53 (DEMÁS SOCIEDADES), en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el artículo 54 (SE CONSIDERA DISTRIBUIDO EL 100% DEL RESULTADO A LA FECHA DE CIERRE DEL EJERCICIO DE LA SOCIEDAD).

Art. 102 tercer párrafo de la LIG

En estos supuestos **corresponderá practicar la retención a la fecha de vencimiento para la presentación del balance impositivo**, aplicando la tasa del treinta y cinco por ciento (35%) **sobre la totalidad de las ganancias** que, de acuerdo con lo que establece el artículo 54, deban considerarse distribuidas **a los socios que revisten el carácter de beneficiarios del exterior**.

Si entre la fecha de cierre del ejercicio y la antes indicada se hubiera configurado -total o parcialmente- el pago en los términos del artículo 24, la retención indicada se practicará a la fecha del pago.

DEFINICION DE BENEFICIARIO DEL EXTERIOR (PERCEPCION DE LAS GANANCIAS EN EL EXTRANJERO O EN EL PAIS)

Art. 102 cuarto párrafo de la LIG

Se considerará beneficiario del exterior aquel que **perciba sus ganancias en el extranjero** directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país y **a quien, percibiéndolos en el país, no acreditara residencia** estable en el mismo.

IMPOSIBILIDAD DE RETENCION

Art. 102 cuarto párrafo de la LIG

En los casos en que exista imposibilidad de retener, los ingresos indicados estarán **a cargo de la entidad pagadora**, sin perjuicio de sus derechos para exigir el reintegro de parte de los beneficiarios.

=====

RETENCION DEL 35% SOBRE LA PRESUNCION DE GANANCIA

Art. 103 de la LIG.

Salvo en el caso considerado en el tercer párrafo del artículo 102 (DEMAS SOCIEDADES), la retención prevista en el mismo se establecerá aplicando la tasa del treinta y cinco por ciento **(35%) sobre la ganancia neta presumida** por esta ley para el tipo de ganancia de que se trate.

=====

RENTAS DE FUENTE ARGENTINA OBTENIDAS POR BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR. PRESUNCION DE GANANCIA

Art. 104 de la LIG.

Cuando se paguen a beneficiarios del exterior sumas por los conceptos que a continuación se indican, se presumirá ganancia neta, sin admitirse prueba en contrario:

Art. 104 inciso a) apartado 1) de la LIG.

CONTRATOS DE TRANSFERENCIA DE TECNOLOGIA (LEY 22.426)

PRESUNCION DEL 60%

a) Tratándose de contratos que cumplimentan debidamente los requisitos de la ley 22426 de transferencia de tecnología y sus modificaciones, **al momento de efectuarse los pagos:**

ASISTENCIA TECNICA, INGENIERIA O CONSULTORIA. PRESUNCION DEL 60%

LOS CONTRATOS DEBEN ESTAR REGISTRADOS

1. El sesenta por ciento (60%) de los importes pagados por prestaciones derivadas de servicios de **asistencia técnica, ingeniería o consultoría** que **no fueran obtenibles en el país** a juicio de la autoridad competente en materia de transferencia de tecnología, siempre que **estuviesen debidamente registrados** y hubieran sido efectivamente prestados.

CERTIFICADO DE LA AUTORIDAD DE APLICACION

Art. 263 del D.R. de la LIG.

La Autoridad de Aplicación en materia de transferencia de tecnología debe emitir un **certificado** en el que conste el nombre de las partes contratantes, fecha de celebración, vigencia del contrato y **número de inscripción en el Registro** de Contratos de Transferencia de Tecnología.

Deberá indicar que los servicios previstos en el contrato encuadran en el referido punto y **no son obtenibles en el país**.

APLICACIÓN RESIDUAL DEL INICISO i) PRESUNCION DEL 90%

Si la Autoridad de Aplicación **deniega la emisión del certificado**, por no cumplirse debidamente dichos requisitos, será de aplicación lo dispuesto en el inciso i) del precitado artículo 104.

INSCRIPCION DE LOS CONTRATOS EN EL INPI

Art. 264 del D.R. de la LIG.

La inscripción ante el Instituto Nacional de la Propiedad Industrial, de los contratos que incluyan prestaciones de transferencia de tecnología, deberá realizarse de conformidad a lo previsto por el artículo 3 de la ley 22.426 de transferencia de tecnología, con el alcance establecido por el decreto 1.853/1993.

MOMENTO EN EL CUAL LAS PRESTACIONES NO SEAN OBTENIBLES EN EL PAIS

Art. 265 del D.R. de la LIG.

El requisito acerca de que las prestaciones respectivas no sean obtenibles en el país, **deberá considerarse referido al momento del pertinente registro**, según lo que al respecto determine la autoridad competente en la materia.

EFFECTIVA PRESTACION DE LOS SERVICIOS AL MOMENTO DE REALIZAR LOS PAGOS

Art. 266 del D.R. de la LIG.

La exigencia de la efectiva prestación de los servicios, debe entenderse referida a prestaciones que, al momento de realizarse los pagos, debieron haberse efectivamente prestado.

DEDUCCION DEL GASTO

Art. 266 del D.R. de la LIG.

Si los servicios no fueran efectivamente prestados al cierre del período fiscal de que se trate, los importes respectivos **no podrán ser deducidos** por la entidad pagadora a los fines de la determinación del impuesto.

En tal caso, la deducción se diferirá hasta el ejercicio en que los servicios sean efectivamente prestados.

RESOLUCION (INPI) 328/2005

DEFINICION DE ASISTENCIA TECNICA, INGENIERIA Y CONSULTORIA

Art. 5 - A los efectos previstos en el artículo 93, inciso a), apartado 1, de la ley de impuesto a las ganancias (ACTUAL ART. 104 INCISO A APARTADO 1), se entenderá como asistencia técnica, ingeniería y/o consultoría a los fines previstos en la legislación impositiva, a **aquellas prestaciones que se cumplan bajo la forma de locación de obra o servicios, en la medida que impliquen un conocimiento técnico aplicado a la actividad productiva de la contratante local y la transmisión a ésta o su personal de dicho conocimiento, ya sea en todo o en parte del mismo, mediante capacitación, recomendaciones, guías, indicaciones de mecanismos o procedimientos técnicos, suministro de planos, estudios, informes o semejantes**, siempre que su contraprestación se abone en forma proporcional a los trabajos, que deberán ser previamente determinados en forma concreta y precisa en el instrumento contractual.

Art. 6 - En los supuestos del artículo anterior se admitirá la inclusión dentro del monto a abonar, de los gastos de pasajes, viáticos o estadías, en la medida en que su asunción por el adquirente en el contrato permita considerar dicho gasto como parte del costo total de la prestación.

NO SE CONSIDERA COMO TECNOLOGIA

Art. 1 - A los efectos del registro previsto en la ley 22426 y su decreto reglamentario 580/1981, no se entenderá como tecnología a las siguientes prestaciones:

a) La adquisición de productos.

b) Los servicios de asistencia técnica o consultoría, así como las licencias de know how o sobre información, conocimientos o métodos de aplicación en las áreas financiera, comercial, jurídica, marketing o ventas, para preparar la participación en licitaciones, concursos de contratación u obtención de permisos, colocación de títulos o similares, así como todas aquellas prestaciones que no evidencien de modo claro y concreto, la efectiva incorporación de un conocimiento técnico directamente aplicado a la actividad productiva de la contratante local.

c) Las licencias de uso de software o de actualizaciones de software.

d) Los servicios de reparaciones, supervisión de reparaciones, mantenimiento, puesta en funcionamiento de plantas o maquinarias, etcétera, que no incluyan la capacitación del personal de la firma local.

e) En general todas las actividades que representen la directa contratación de tareas inherentes al funcionamiento corriente de la firma local.

REQUISITO DE QUE LOS SERVICIOS NO SON OBTENIBLES EN EL PAIS

Art. 8 - La imposibilidad de libre obtención en el país de las prestaciones contratadas se tendrá prima facie por acreditada mediante declaración jurada del peticionario del registro, sin perjuicio de la facultad de la DIRECCIÓN DE TRANSFERENCIA DE TECNOLOGÍA de requerir cuando el valor de las prestaciones comprometidas o las circunstancias del caso así lo aconsejaren, una consulta con la cámara u organismo técnico del sector productivo correspondiente.

RESOLUCION (INTI) 13/1987

Transferencia de tecnología. Contratos. Certificación por el Instituto Nacional de Tecnología Industrial.

Artículo 1° - Asignar como misión del Jefe del Registro de Contratos de Transferencia de Tecnología, la de dirigir todo lo relativo a la aplicación del régimen previsto en el artículo 93 (HOY ART. 104 DE LA LIG), inciso a), de la ley de impuesto a las ganancias (TO 1986), sin perjuicio de las actuales misiones asignadas.

A tal fin, supervisará todo lo atinente con la recepción de presentaciones, notificaciones y emisión de certificados pertinentes, pudiendo requerir la

participación de profesionales y técnicos del Instituto Nacional de Tecnología Industrial, para el mejor cumplimiento de tareas específicas.

Art. 2° - Asignar como misión del subrogante de dicho organismo la de asistir a la jefatura en todas las misiones asignadas.

Art. 3° - Aprobar los modelos de certificados que se adjuntan como anexo (1) de la presente resolución.

Art. 4° - Establecer que, a los fines dispuestos en el artículo 93, inciso a), apartado 1, de la ley, debe entenderse por:

Servicios de Asistencia Técnica, Ingeniería o Consultoría, son aquéllos brindados conforme las "reglas del arte", que se cumplan bajo la forma de locación de obra intelectual o locación de servicios, se paguen en forma proporcional a la duración o monto del trabajo realizado y en los que el proveedor asuma una obligación de brindar prestaciones específicas predeterminadas. Merecen citarse a título de ejemplo los siguientes servicios: ingeniería conceptual, estudios de prefactibilidad o factibilidad, ingeniería básica, ingeniería de detalle, supervisión del montaje de máquinas o instalaciones o de la construcción de plantas, asistencias técnicas para la correcta operación de las mismas, capacitación.

La transferencia de conocimientos técnicos que se verifica mediante prestaciones de tracto sucesivo o que se retribuyan mediante una regalía sobre el precio neto de venta o volumen de producción de los productos o servicios licenciados, o la verificada a partir de necesidades generales o indeterminadas o eventuales, en el momento de suscribirse el acuerdo, no podrá incluirse en este apartado.

Art. 5° - Establecer que la tramitación de certificados emergentes de lo dispuesto por el artículo 93, inciso a), de la ley de impuesto a las ganancias, se facturará según el siguiente arancel:

a) trámite según artículo 93, inciso a), apartado 1, de la ley de impuesto a las ganancias (TO 1986): 2,5%0 del monto contractual certificado;

b) ídem, apartado 2: 1,5%0 del monto contractual certificado;

c) en ambos casos, el arancel mínimo a percibir por el Instituto Nacional de Tecnología Industrial será de 100 módulos B.

Art. 6° - Ratificar todo lo actuado hasta el presente, por el Jefe del Registro de Contratos de Transferencia de Tecnología, relacionado con el artículo 93, inciso a), de la ley de impuesto a las ganancias (TO 1986).

ANEXO I

RESOLUCIÓN 13/87
CERTIFICADO N°

El Instituto Nacional de Tecnología Industrial CERTIFICA que el contrato celebrado entre el con modificación/es de fecha/s con vigencia contractual desde el y hasta el ha sido inscripto en el Registro de Contratos de Transferencia de Tecnología bajo el N°

Los servicios previstos en el contrato encuadran en lo estipulado en el artículo 93, inciso a), apartado 1, de la ley 20628 (TO 1986) y no son obtenibles en el país.

OBSERVACIONES:

..... Se expide el presente certificado al solo efecto de ser presentado ante la Dirección General Impositiva, quedando copia del mismo archivada en Expediente INTI N°

En la ciudad de Buenos Aires, a los días del mes de..... de mil novecientos ochenta y siete.

ANEXO II

RESOLUCIÓN 13/87
CERTIFICADO N°

El Instituto Nacional de Tecnología Industrial CERTIFICA que el contrato celebrado entre el con modificación/es de fecha/s con vigencia contractual desde el y hasta el ha sido inscripto en el Registro de Contratos de Transferencia de Tecnología bajo el N°

Los servicios previstos en el contrato encuadran en lo estipulado en el artículo 93, inciso a), apartado 2, de la ley 20628 (TO 1986).

OBSERVACIONES:

.....

Se expide el presente certificado al solo efecto de ser presentado ante la Dirección General Impositiva, quedando copia del mismo archivada en Expediente INTI N°

En la ciudad de Buenos Aires, a los días del mes de..... de mil novecientos ochenta y siete.

LEY 22.426

Ley 22.426. Régimen de transferencia de tecnología.

Art. 1 - Quedan comprendidos en la presente ley los actos jurídicos a título oneroso que tengan por objeto principal o accesorio, **la transferencia, cesión o licencia de tecnología o marcas por personas domiciliadas en el exterior**, a favor de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas domiciliadas en el país, siempre que tales actos tengan efectos en la República Argentina.

Art. 2 - Los actos jurídicos contemplados en el artículo 1º que se celebren entre una empresa local de capital extranjero y la empresa que directa o indirectamente la controle, u otra filial de esta última, **serán sometidos a la aprobación de la Autoridad de Aplicación.** (1)

(1) Decreto 1.853/1993

Art. 7º - Conforme lo dispuesto por el Artículo 15 de la Ley 23697 de Emergencia Económica ha quedado sin efecto lo establecido en el Artículo 2º de la Ley 22426 de Transferencia de Tecnología.

Art. 3 - Los actos jurídicos contemplados en el artículo 1º y no comprendidos en el artículo 2º de la presente ley, **deberán registrarse ante la Autoridad de Aplicación** a título informativo. (2)

(2) Decreto 1.853/1993

Art. 8 - A los efectos de lo establecido en el Artículo 3º de la Ley 22426 de Transferencia de Tecnología, deben registrarse ante el Instituto Nacional de Tecnología Industrial a título informativo, tanto aquellos actos celebrados entre empresas independientes como también aquellos celebrados entre una empresa local de capital extranjero y la empresa que directa o indirectamente la controle, u otra filial de esta última.

Art. 4 - Están exceptuados del régimen de la presente ley los actos que celebren las Fuerzas Armadas o de Seguridad, u organismos vinculados a la defensa nacional cuando por decreto del Poder Ejecutivo sean calificados como secreto militar.

Art. 5 - Los actos jurídicos contemplados en el artículo 2º serán aprobados, si del examen de los mismos resulta que sus prestaciones y condiciones se ajustan a las prácticas normales del mercado entre entes independientes, y siempre que la contraprestación pactada guarde relación con la tecnología transferida. No se aprobarán tales actos jurídicos cuando prevean el pago de contraprestaciones por el uso de marcas.

La reglamentación de la presente ley fijará pautas a los efectos de lo establecido en este artículo.

Art. 6 - La aprobación de los actos jurídicos contemplados en el artículo 2º, presentados dentro de los 30 (treinta) días de su firma tendrán efectos a partir de dicha fecha o de la fecha posterior convenida por las partes. La aprobación de los actos jurídicos presentados con posterioridad al mencionado plazo tendrá

efecto a partir de la fecha de presentación o de la fecha posterior convenida por las partes.

Art. 7 - A los efectos de lo establecido en el artículo 5º, la Autoridad de Aplicación tendrá un plazo de 90 (noventa) días corridos para expedirse respecto de la aprobación. La falta de resolución en dicho término significará la aprobación del acto jurídico respectivo.

La resolución denegatoria de la aprobación será apelable ante el Secretario de Estado de Desarrollo Industrial dentro de los 30 (treinta) días corridos de notificada al solicitante. Esta resolución, en caso de conformar la denegatoria de la Autoridad de Aplicación será apelable judicialmente de acuerdo a lo establecido en la ley 19549 sobre procedimientos administrativos ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Federal y Contencioso Administrativo de la Capital Federal

Art. 8 - Junto con los actos jurídicos que se presenten ante la Autoridad de Aplicación deberán consignarse con carácter de declaración jurada, los siguientes datos: nombre y domicilio de las partes, participación del proveedor en el capital social del receptor, descripción de la tecnología o marcas cuya licencia o transferencia es objeto del acto, cantidad de personal empleado por el receptor y estimación de los pagos a efectuarse. La falta de presentación de esta información hará aplicable lo establecido en el artículo 9º.

Art. 9 - *Derogado por [L. 27430, art. 81](#) - BO: 29/12/2017*

Texto del artículo derogado

Art. 9 - La falta de aprobación de los actos jurídicos mencionados en el artículo 2º o la falta de presentación de aquéllos contemplados en el artículo 3º, no afectarán su validez, pero las prestaciones a favor del proveedor no podrán ser deducidas a los fines impositivos como gastos por el receptor y la totalidad de los montos pagados como consecuencia de tales actos será considerada ganancia neta del proveedor.

Art. 10 - El plazo dentro del cual deberán habilitarse con el sellado de ley los instrumentos correspondientes a los actos jurídicos contemplados en el artículo 2º, comenzará a correr a partir de la entrega a los presentantes del instrumento aprobado. Cuando las partes hubieran optado por no obtener la aprobación del acto jurídico, el impuesto de sellos deberá ser oblado dentro del plazo que establezca la legislación fiscal aplicable.

Para los actos jurídicos comprendidos en el artículo 3º que se encuentren en trámite de aprobación a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, el plazo comenzará a correr cuando los instrumentos contractuales sean entregados a los presentantes.

Art. 11 - La tecnología, patentada o no, y las marcas, comprendidas en la presente ley podrán constituir aportes de capital cuando así lo permita la ley de sociedades comerciales. En tales casos la valuación de los aportes será realizada por la Autoridad de Aplicación.

Art. 12 - La Autoridad de Aplicación, a efectos de promover la incorporación de nuevas tecnologías, mejorando las condiciones de su selección y contratación proveerá:

a) el desarrollo de sistemas de información mediante el acceso a bancos de datos, nacionales y del exterior, en materia de tecnología aplicables a procesos productivos;

b) asistencia y asesoramiento a los interesados locales para la selección y contratación de la misma.

Art. 13 - La Autoridad de Aplicación de esta ley es el Instituto Nacional de Tecnología Industrial

Art. 14 - El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al Fisco a través de la simulación de actos jurídicos comprendidos en la presente ley será sancionado en la forma prevista en el artículo 46 de la ley 11683 (t.o. 1978), sin perjuicio de las acciones penales que pudieran corresponder.

Art. 15 - Disuélvese el Registro Nacional de Contratos de Licencia y Transferencia de Tecnología y derógase la ley 21617 y su modificatoria 21879.

JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE RENOVACION Y REQUISITOS DE CONTRATOS DE TECNOLOGIA

En materia de renovación y requisitos de contratos de tecnología se puede consultar:

OLEODUCTO TRASANDINO ARGENTINO SA CSJN DEL 08.04.2008

ECOLAB SA CNACAF SALA I DEL 05.03.2020

ROVAFARM ARGENTINA SA CNACAF SALA V DEL 19.2.2015

EDESUR SA CSJN DEL 02.03.2011

ACCENTURE SA CNACAF SALA III DEL 09.10.2008

OLEODUCTO TRASANDINO ARGENTINO SA CSJN DEL 08.04.2008

El TFN revoco la determinación de oficio.

La CNACAF confirmo la sentencia del TFN y por lo tanto revocó la determinación de oficio.

La CSJN rechaza el recurso del fisco por el art. 280 del CPCC.

El tema en discusión era que los pagos realizados al beneficiario del exterior excedían el importe estimado en los contratos oportunamente registrados ante la autoridad de aplicación.

La empresa no había informado a la autoridad de aplicación la actualización de los montos oportunamente estimados.

En los contratos de transferencia de tecnología celebrados no se pactó un precio total determinado sino que se acordaron tarifas "días/hombre y horarias".

Según el Fisco, se debía una nueva inscripción del contrato con el fin de obtener de la Autoridad de Aplicación un nuevo certificado por el monto efectivamente pagado.

Para la CSJN el importe de los contratos no tiene importancia para que los pagos realizados a beneficiarios del exterior tipifiquen en el art. 104 inciso a) apartado 1) de la LIG.

Para la CSJN es irrelevante que los importes pagados a beneficiarios del exterior excedan los importes que figuran en los certificados expedidos por la autoridad de aplicación.

*"1) Que la Sala III de la **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**, al desestimar el recurso deducido antes esa Alzada por el Organismo Recaudador, **confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que dejó sin efecto las resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos -Dirección General Impositiva-** por las cuales se determinó de oficio la obligación de la actora en el impuesto a las ganancias con relación a retenciones por pagos a beneficiarios del exterior, y por diferencias derivadas del cómputo de las amortizaciones.*

(..)

SENTENCIA DE LA CAMARA

*3) Que para decidir en el sentido indicado, **la Cámara considero que los agravios expresados por el representante de la AFIP-DGI ante esa Alzada no rebatieron el argumento principal tenido en cuenta por el Tribunal Fiscal de la Nación para encuadrar en el artículo 93, inciso a), apartado 1 (HOY ART. 104 INCISO A) APARTADO1) DE LA LIG) de la ley de impuesto a las ganancias el total de los pagos realizados por la actora a beneficiarios del exterior en el marco de los contratos de transferencia de tecnología celebrados con aquéllos. En ese sentido, puntualizó que **el mencionado tribunal había considerado que el monto contractual no estaba incluido entre los requisitos exigidos por la normativa aplicable a fin de determinar el tratamiento fiscal que corresponde otorgar a los pagos en cuestión, por lo cual la circunstancia de que la suma en definitiva abonada excediera de la estimada por la actora y asentada en los certificados pertinentes expedidos por la Autoridad de Aplicación para ser presentados ante la DGI, no era un impedimento para que aquéllos pudiesen gozar del beneficio fiscal referido.*****

*Sin perjuicio de ello, desestimó la pretensión del Organismo Recaudador de assimilar el hecho de que la actora no hubiese informado a la Autoridad de Aplicación sobre la **actualización del monto oportunamente estimado de los pagos a efectuarse al beneficiario del exterior** con la falta de inscripción de los contratos respectivos. Señaló al respecto que estaba fuera de discusión que **en los contratos de transferencia de tecnología celebrados por la actora no se pactó un precio total determinado sino que se acordaron tarifas "días/hombre y horarias"** (fs. 846), por lo cual **la obligación que, según el Fisco, habría incumplido la actora -realizar una nueva inscripción del contrato con el fin de obtener de la Autoridad de Aplicación un nuevo certificado por el monto efectivamente pagado- no encuentra apoyo en las normas aplicables**. Destacó el a quo que éstas imponen el registro de los actos jurídicos celebrados con el exterior que tengan por objeto la transferencia de tecnología, de manera que **sólo en el supuesto de celebrarse un nuevo acuerdo podría surgir la necesidad de registrarlo**, lo que no aconteció en el caso de autos, dado que **la diferencia deriva de la forma de pago estipulada en el contrato ya registrado**. Asimismo puntualizó que el artículo 8 de la ley 22426 establece la exigencia de presentar declaración de los datos del contrato en oportunidad de su registro. En tales condiciones -al no haber un nuevo acuerdo que debiese ser registrado- juzgó que tampoco correspondía la presentación de una nueva declaración jurada. Destacó que **el hecho de que una vez iniciadas las actuaciones administrativas la actora hubiese obtenido certificados ampliatorios no modificaba la conclusión indicada, como tampoco el informe del INPI obrante a fojas 77/78 de aquéllas**.*

(..)

SENTENCIA DE LA CSJN

(..)

6) Que en el "sub examine", para desestimar el recurso deducido por el Organismo Recaudador ante la Cámara, la Sala puso de relieve que el apelante no había rebatido los argumentos centrales de la sentencia del Tribunal Fiscal, tanto en lo relativo al encuadramiento en el artículo 93, inciso a), apartado 1 de la ley de impuesto a las ganancias de la totalidad de años pagos realizados por la actora a los beneficiarios del exterior, como en lo referente al plazo de amortización del **oleoducto**. Sin embargo, en el memorial presentado ante esta Corte, el representante del Organismo Recaudador omitió indicar -como hubiese correspondido- de qué modo en la expresión de agravios respectiva había refutado aquellos argumentos que, a juicio del a quo, no habían sido objeto de una adecuada crítica.

PARA LA CORTE EL HECHO DE QUE LOS IMPORTES PAGADOS EXCEDAN LOS IMPORTES EXPRESADOS EN LOS CERTIFICADOS EXPEDIDOS POR LA AUTORIDAD DE APLICACIÓN RESULTA IRRELEVANTE

PARA LA CORTE LOS IMPORTES DE LOS CONTRATOS CARECEN DE RELEVANCIA PARA EL TRATAMIENTO FISCAL TIPIFICADO EN EL ART. 104 INCISO A) APARTADO 1)

7) Que sin perjuicio de la deficiencia señalada, en lo relativo al tratamiento fiscal de los pagos realizados a los beneficiarios del exterior, la única línea argumental desarrollada por el apelante ante esta Corte -reseñada en el párr. 1 del consid.

5- es claramente insuficiente para desvirtuar los fundamentos dados en la sentencia de la instancia anterior para concluir que resulta aplicable el artículo 93, inciso a), apartado 1 de la ley de impuesto a las ganancias, **inclusive, por los montos que exceden de los expresados en los certificados extendidos inicialmente por la Autoridad de Aplicación.** En efecto, ante esta instancia no se exponen argumentos consistentes que desvirtúen la conclusión relativa a que **el monto contractual no está incluido entre los requisitos exigidos por la normativa aplicable a fin de determinar el tratamiento fiscal de los pagos en cuestión ni que en los contratos de transferencia de tecnología celebrados por la actora no se pactó un precio determinado sino que se acordaron tarifas "días/hombre y horarias", por lo que no encuentra tampoco apoyo en las normas aplicables la obligación -aducida por el Fisco- de realizar una nueva inscripción del contrato con el fin de obtener por parte de la Autoridad de Aplicación la expedición de un nuevo certificado por el monto efectivamente pagado, máxime al no haberse celebrado un nuevo acuerdo, ya que **las diferencias en los importes abonados deriva de la forma de pago estipulada en el contrato registrado.** Frente a ello, **la circunstancia de que una vez iniciada la inspección la actora haya solicitado nuevas certificaciones al Organismo de Aplicación -en la que la AFIP centra sus agravios- ninguna incidencia puede tener para alterar el resultado del pleito,** puesto que **-más allá de que tales certificaciones no resultaban imprescindibles según el criterio de la Cámara- ellas se refieren a los mismos contratos que ya se encontraban registrados y la autoridad que las expidió reiteró lo ya afirmado en los certificados 60/93 y 61/93, en el sentido de que las prestaciones previstas en tales contratos "encuadran en lo estipulado en el artículo 93, inciso a), apartado 1 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1997)",** indicando los montos declarados por la actora (conf. certificados 74/99 y 75/99, fs. 599 y 600 de las actuaciones administrativas).**

(..)

Por ello, **se declara desierto el recurso ordinario de apelación (art. 280, párr. 2 del CPCC).** Con costas. Notifíquese y devuélvase.

Ricardo L. Lorenzetti - Elena I. Highton de Nolasco (por su voto) - Carlos S. Fayt - Enrique S. Petracchi - Juan C. Maqueda - E. Raúl Zaffaroni - Carmen M. Argibay (por su voto)"

ECOLAB SA CNACAF SALA I DEL 05.03.2020

El TFN revocó la determinación de oficio.

La CNACAF confirmó la sentencia del TFN y por lo tanto también revocó la determinación de oficio.

Se trata de un contrato de distribución y licencia de marcas y know-how registrado en el INPI. Con su controlante del exterior.

El contrato se suscribió el 01.12.1994 con vigencia hasta el 01.12.1999, y se registró en el INPI el 09.01.1995.

Contrato que fue renovado con vigencia desde el 01.12.1999 hasta el 01.12.2004 y registrado en el INPI el 12.06.2002.

La cuestión controvertida con el fisco era si los pagos realizados a su controlante del exterior entre el 01 de diciembre de 1999 y el 12 de junio de 2002 se encuentran sujetos a la tasa prevista en el art. 104, inc. a), de la LIG y si corresponde deducir del impuesto a las ganancias esas erogaciones.

Para al TFN y para la CNACAF la inscripción de la renovación del contrato resulta irrelevante en la medida que el contrato original esté debidamente inscripto.

*“I.- A fs. 235/236 vta. el **Tribunal Fiscal de la Nación resolvió -por mayoría-revocar -con costas por su orden- las resoluciones nros. 166/2004 y 167/2004 en virtud de las cuales, en la primera de ellas, se determinó de oficio el impuesto a las ganancias -retenciones a beneficiarios del exterior- por los ejercicios 2000 a 2002, se liquidaron intereses y se aplicó multa equivalente al 50% de gravamen presuntamente omitido, con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificatorias) y, en la segunda, se determinó de oficio el impuesto a las ganancias por los ejercicios 1999 a 2001 y se ajustó el quebranto impositivo acumulado.***

CONTRATO ORIGINAL

*II.- Para así decidir recordó que no se encuentra controvertido que la actora suscribió el 1º de diciembre de 1994 un **contrato de distribución y licencia de marcas y know-how** con la firma “Ecolab Inc.” con domicilio en Minnesota, Estados Unidos, que era su controlante, con vigencia hasta el 1º de diciembre de 1999, que fue **registrado ante el Instituto Nacional de Propiedad Industrial (INPI)** el 9 de enero de 1995, emitiendo dicha entidad el certificado nº 7095.*

RENOVACION DEL CONTRATO

Con posterioridad, la recurrente registró la renovación del contrato ante el INPI el 12 de junio de 2002, oportunidad en que dicho organismo emitió el certificado nº 960 con vigencia para las operaciones entre el 1º de diciembre de 1999 y el 1º de diciembre de 2004.

TEMA CONTROVERTIDO CON EL FISCO

Por lo tanto, la cuestión a resolver consiste en examinar si los pagos realizados por la actora a su controlante del exterior en la fecha comprendida entre el 1º de diciembre de 1999 y el 12 de junio de 2002 se encuentran sujetos a la tasa prevista en el art. 93, inc. a), de la ley del impuesto a las ganancias y si corresponde deducir del gravamen tales erogaciones, por haber dado cumplimiento a la ley 22.426 de transferencia de tecnología.

SE REMITE AL FALLO DE LA CSJN OLEODUCTO TRASANDINO DEL 08.04.2008

Sobre el punto, indicó que **la cuestión debatida es análoga a la analizada por la Corte Suprema en la causa “Oleoducto Trasandino SA”, pronunciamiento del 8 de abril de 2008.** Allí se sostuvo que “la pretensión del Fisco Nacional de asimilar la celebración de un nuevo contrato al monto de las prestaciones debidas por el receptor no encuentra sustento en las normas aplicables en la materia. Es que, éstas imponen el registro de los actos jurídicos que tengan por objeto la transferencia de tecnología y la obligación de informar, con carácter de declaración jurada, la estimación de los pagos a efectuarse, circunstancia que fue estipulada en el contrato original, en cual se fijó en el 2% de las ‘ventas netas’. No constituyendo el monto contractual uno de los requisitos exigibles a fin de determinar el tratamiento impositivo que corresponde dispensar a los pagos realizados en virtud del contrato”.

La ley 22.426 -arts. 1º, 3º y 9º- establece los requisitos para la deducibilidad del tributo, como al tratamiento de las regalías abonadas, entre los que **no está incluida la inscripción de las prórrogas del contrato original**, máxime en el caso, donde **se encuentra fuera de discusión que con la renovación del contrato no se modificaron sus aspectos sustanciales.**

El hecho de que la actora haya solicitado una nueva certificación no puede tener incidencia para modificar el tratamiento impositivo de los pagos efectuados; por el contrario, no hace sino revalidar que aquélla se refiere al contrato ya registrado.

Impuso las costas por su orden, dada la complejidad y las particularidades que presenta la cuestión suscitada.

(..)

SENTENCIA DE LA CAMARA

VII.- Al respecto, cabe recordar que en **la ley 22.426** se dispuso que los actos jurídicos a título oneroso que tengan por objeto la transferencia, cesión o licencia de tecnología o marcas por personas domiciliadas en el exterior, a favor de personas físicas o jurídicas domiciliadas en el país, siempre que tales actos tengan efectos en la República Argentina, **deben registrarse en el INPI** a título informativo (arts. 1º y 3º).

Asimismo, se estableció que la falta de presentación de los actos jurídicos con las formalidades exigidas por la norma no afectará su validez, pero las presentaciones a favor del proveedor no podrán ser deducidas a los fines impositivos como gastos por el receptor y, a su vez, la totalidad de los montos pagados como consecuencia de tales acuerdos contractuales será considerada ganancia neta del proveedor (art. 9º vigente al momento de los hechos).

EL CONTRATO ORIGINAL ESTABA INSCRIPTO

VIII.- En ese contexto, no debe soslayarse que de la documentación obrante en la causa, se advierte efectivamente que **el contrato de distribución y licencia de marcas y know-how** examinado por la inspección actuante **se encontraba inscripto ante la autoridad competente, su plazo de vigencia y su prórroga se hallaban expresamente estipulados en el instrumento**, y no existió

modificación alguna de los aspectos sustanciales del acuerdo celebrado entre la contribuyente y su controlante del exterior.

PARA LA CAMARA LA INSCRIPCION DEL CONTRATO DE PRORROGA NO SE PUEDE ASIMILAR A UN NUEVO CONTRATO

*Así, pues, **la pretensión del Fisco Nacional de asimilar el pedido de inscripción de la prórroga a la celebración de un nuevo contrato no encuentra sustento en las normas aplicables, en las propias estipulaciones de la convención celebrada ni en los hechos efectivamente acaecidos.***

*En efecto, **la circunstancia de que la actora haya solicitado una nueva certificación ante el INPI, no obstante que ello no fuera necesario según el criterio del Tribunal Fiscal, no puede tener incidencia para modificar el tratamiento impositivo de los pagos realizados al beneficiario del exterior, pues esa circunstancia no hace más que revalidar que éste se refiere al contrato ya registrado ante la autoridad de aplicación bajo el nº 9607, cuyas estipulaciones poseen encuadramiento en el art. 93, inc. a), de la ley del impuesto a las ganancias (conf. Corte Suprema, causa “OLEODUCTO TRASANDINO ARGENTINA S.A.”, pronunciamiento del 8 de abril de 2008).***

*Definitivamente, **las normas aplicables al caso contemplan una serie de requisitos para la deducibilidad del gravamen, como así también para determinar el tratamiento tributario que corresponde dispensar al pago de las sumas realizadas a su controlante del exterior, entre los que no está incluida la inscripción de las prórrogas del contrato original** (conf. esta sala, causa “AMCOR PET PACKAGING DE ARGENTINA S.A.”, pronunciamiento del 3 de febrero de 2015).*

Desde esta perspectiva, el Fisco Nacional no logró desvirtuar con sus agravios el pronunciamiento apelado. Por el contrario, sus fundamentos no hacen más que reiterar los planteos introducidos en la instancia anterior y que fueron analizados por el Tribunal Fiscal, de manera que su crítica sólo traduce la disconformidad con el criterio del sentenciante, pero no invoca ni acredita que aquél hubiera incurrido en un error en la aplicación o interpretación de las normas en juego.

*En mérito de lo expuesto, este tribunal RESUELVE: rechazar el recurso de la demandada y **confirmar el pronunciamiento apelado** en cuanto fue materia de agravios, con costas (conf. art. 68, párrafo primero, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación)”.*

ROVAFARM ARGENTINA SA CNACAF SALA V DEL 19.2.2015

El TFN confirmó la determinación de oficio.

La CNACAF revocó la sentencia del TFN y por lo tanto revoca la determinación de oficio.

El tema en discusión era si los servicios prestados constituían asesoramiento técnico.

Para la CNACAF no hay asistencia técnica y por lo tanto se trata de rentas de fuente extranjera.

*“I.- Que por medio de la sentencia definitiva de fs. 319/326, y su aclaratoria de fs. 333/334, **el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la Resolución 421/04, dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Palermo de la AFIP-DGI, mediante la cual había determinado el Impuesto a las Ganancias** adeudado por Rovafarm Argentina S.A. en ... pesos, más los intereses resarcitorios respectivos, y le había aplicado una multa de ... pesos en los términos del artículo 45 de la ley 11.683, reducida al mínimo legal; todo ello, por no haber actuado en 1999 como agente de retención de los beneficiarios de pago en el exterior.*

(..)

*Como fundamento, y con respecto a la primera cuestión, en el voto de la mayoría se sostuvo que las ganancias obtenidas por el señor Luis Carlos Basso por los **servicios de intermediación prestados a la empresa actora son de fuente argentina y, por ello, la empresa actora debió haber actuado como agente de retención, en los términos del artículo 91 (HOY ART. 102 DE LA LIG) y subsiguientes de la ley del Impuesto a las Ganancias.** Al respecto, **el doctor Urresti** sostuvo que esos servicios configuraban un supuesto de “**asesoramiento técnico**”, pues la función del proveedor situado en el extranjero reputaba en ventajas competitivas respecto del producto final que Rovafarm Argentina elaboró dentro del territorio nacional. Por su parte, **la doctora Adorno** también consideró que las ganancias obtenidas por el señor Basso eran de fuente argentina, pues los importes pagados constituían una contraprestación por la utilización económica del servicio, que se exteriorizaba en la obtención de mejores precios en la compra de materias primas, que había generado importantes beneficios para el contribuyente.*

(..)

SENTENCIA DE LA CAMARA

VI.- Que, en primer término, resulta conveniente recordar los fundamentos expuestos por la autoridad fiscal en las resoluciones impugnadas, a los fines de considerar los ajustes cuestionados.

En tal sentido, por medio de la Resolución 421/04, el Jefe de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Palermo sostuvo que las tareas desarrolladas por el señor Luis Carlos Basso, no residente a los fines del impuesto a las ganancias, habían generado rentas de fuerte argentina, y, en tales condiciones, la actora había omitido obrar como agente de retención de un sujeto beneficiario del exterior. Destacó que, de conformidad con el artículo 12 (HOY ART. 13 DE LA LIG) de la ley del gravamen, los honorarios u otras remuneraciones originados por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole desde el exterior, son considerados renta de fuente argentina.

1350

Sostuvo que, en el caso, **las tareas del señor Basso eran realizadas de forma recurrente y formaban parte de las actividades de la empresa actora, pues el producto de su labor se traducían concretamente en la realización de hechos económicos en el territorio nacional.** Por tales motivos, concluyó que la actividad desarrollada se hallaba vinculada y tenía incidencia en las ganancias de fuente argentina obtenida por Rovafarm Argentina S.A..

(..)

CONVENIO DE DOBLE IMPOSICION CON BRASIL

VII.- Que, en primer lugar, con respecto al ajuste realizado a Rovafarm Argentina S.A. por no haber actuado como agente de retención del beneficiario del exterior en los términos del artículo 91 (HOY ART. 102 DE LA LIG) y subsiguientes de la ley del Impuesto a las Ganancias, cabe recordar que del **“Convenio para evitar la Doble Imposición” suscripto por la República Argentina y la República Federativa del Brasil**, y su protocolo aclaratorio, ratificado por ley 22.675, surge que con respecto a la prestación de servicios técnicos y de asistencia técnica, científica, administrativa o similares, serán aplicables las prescripciones del artículo 12 del Convenio, es decir, el artículo relativo a “regalías”. Allí, se establece que “las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Sin embargo, tales regalías pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procede y de acuerdo con la legislación de este Estado”.

ASESORAMIENTO TECNICO

VIII.- Que, sentado ello, **corresponde verificar si los servicios prestados por la firma Basso Asesoría Comercial Ltda. constituyen, o no, “asesoramiento técnico”**, a los efectos de determinar la aplicabilidad del artículo 12 del Convenio referido.

RESOLUCION 13/1987 DEL INTI DEFINICION DE ASESORAMIENTO TECNICO

Al respecto, cabe destacar que en la definición dada por el **INTI en la Resolución 13/1987** (BO del 18/05/1987) respecto del artículo 93 (HOY ART. 104 DE LA LIG), inciso a), apartado 1º, de la ley del impuesto se señala que **el término “asesoramiento técnico” comprende a aquellos servicios de asistencia técnica ingeniería o consultoría brindados conforme a las reglas del arte, que se cumplan bajo la forma de locación de obra intelectual o locación de servicios, se paguen en forma proporcional a la duración o monto del trabajo realizado, y en los que el proveedor asuma una obligación de brindar prestaciones específicas determinadas** (cfr. esta Sala, en causa “Austral Líneas Aéreas (Cielos del Sur S.A.) c. D.G.I.”, del 2 de junio de 2009).

CITAS DE DOCTRINA (REIG, GEBHARDT, MALVITANO, RAIMONDI, ATCHABAHIAN)

Asimismo, se ha señalado que por asistencia o asesoramiento debe entenderse toda prestación que signifique la transmisión por cualquier medio (dictamen escrito, consejo oral, planos, especificaciones, etc.) de conocimientos científicos y/o empíricos, elaborados especialmente o adquiridos con anterioridad, siempre que sean antecedente temporal mediato o inmediato de la realización de actividades o actos económicos en nuestro país, en función de las cuales se elaboran o transmitan (cfr. Reig - Gebhardt - Malvitano, Impuesto a las Ganancias, Errepar, Buenos Aires, 2010, pág. 118). Asimismo, se ha expresado que no constituye asesoramiento la realización de una tarea material, o la ejecución de las acciones recomendadas (cfr. Raimondi - Atchabahian: El Impuesto a las Ganancias, La Ley, Buenos Aires 2007, pág. 153).

DESCRIPCION DE LA OPERATORIA

IX.- Que, con respecto a las transferencias realizadas por la empresa actora a la firma Basso Asesoría Comercial Ltda., radicada en Brasil, destinadas al señor Luis Carlos Basso, cabe destacar que no se encuentra controvertido que esa empresa es un sujeto no residente, a los fines del Impuesto a las Ganancias, y que **las tareas o servicios que presta, es decir, la búsqueda de nuevos proveedores de materias primas para la empresa actora, se realizan íntegramente fuera del territorio nacional** (ver Dictamen 984/04 del Jefe de la Sección Dictámenes - División Regional Palermo a fs. 78, del expte. administrativo O.I 20025/5 - Impuesto a las Ganancias - Beneficiarios del Exterior, agregado).

Ahora bien, de las constancias agregadas a las actuaciones administrativas **no surge que los servicios retribuidos a la firma Basso Asesoría Comercial Ltda. hayan implicado una transferencia de conocimientos o la elaboración de algún tipo de dictamen o recomendación a los efectos de adquirir las materias primas importadas por la actora. En efecto, de la documentación agregada, concretamente de las copias de los "fax" y conocimientos de embarque agregados a fs. 49/75 surge que el señor Basso actuaba como un intermediario de la empresa Rovafarm Argentina S.A. en Brasil, a los fines de que esta pudiera adquirir, en el exterior, la materia prima necesaria para la elaboración de los productos en el territorio nacional** (cfr. fs. 528/554, expte. administrativo O.I 20025/5 - Impuesto a las Ganancias, agregado), y que **esas tareas no constituyen supuestos de "asistencia técnica o asesoramiento", a los efectos de determinar la fuente de la renta generada por la actividad de la firma Basso Asesoría Comercial Ltda., tal como lo sostiene el Fisco Nacional, en los términos del artículo 12 de la ley del Impuesto a las Ganancias** (HOY ART. 13 DE LA LIG).

PARA LA CAMARA NO HAY ASISTENCIA TECNICA Y POR LO TANTO SE TRATA DE RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

En tal sentido, teniendo en cuenta que **la actividad desarrollada por la empresa Basso Asesoría Comercial Ltda. no configura "asistencia técnica o asesoramiento", los pagos que se le realizaron constituyen ganancia de fuente extranjera** que no deben ser subsumidos en el supuesto previsto en el artículo 12 del Convenio de Doble Imposición al que se hizo referencia, sino

considerados como “beneficios de las empresas”, es decir, en los términos del artículo 7 de ese Convenio. En esta norma se establece que los beneficios de una empresa de un Estado Contratante sólo pueden someterse a imposición en ese mismo Estado (en el caso, la República Federativa de Brasil), excepto que la empresa lleve a cabo negocios en otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en éste; circunstancia que no ha sido invocada ni probada por el Fisco Nacional.

DICTAMEN (DAT) 79/2007

*Por lo demás, cabe destacar que la propia Dirección de Asesoría Técnica de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en el **Dictamen DAT nro. 79/2007**, emitido a raíz de una consulta vinculante en los términos de la Resolución 1948/05, **ha concluido en el marco de un contrato de agencia celebrado por una empresa nacional con una sociedad no residente con sede comercial en Hong Kong, cuya actividad se desarrollaría exclusivamente en el exterior, y que consistiría básicamente en relacionar comercialmente a la firma consultante con productores o exportadores que estén presentes de manera sólida en el mercado internacional, que las comisiones pagadas por esa actividad no involucran la generación de beneficios atribuibles de fuente argentina, y en su totalidad revisten el carácter de rentas de fuente extranjera.***

DICTAMEN (DAT) 46/1999, DICTAMEN (DAT) 47/1974, DICTAMEN (DATyJ) 11771972

*Asimismo, se recordó que “en el **Dictamen N° 46/99 (DAT)**, se concluyó que **“...las sumas abonadas en concepto de comisiones previstas por el contrato en cuestión, a una firma radicada en el exterior, como retribución de las prestaciones de servicios desarrollados fuera del territorio de la República Argentina, no se encuentran incluidas en el ámbito del gravamen”**. Ello, en función de que la fuente productora del beneficio -la actividad desarrollada por el locador- se halla situada fuera de los límites de la República Argentina, encontrándose ausente el nexo territorial que permita vincular la sustancia gravable con la potestad de imposición del Estado argentino. Dicho criterio coincide con lo expresado en el **Dictamen N° 47/74 (D.A.T. y J.)** en cuanto a la determinación de la fuente **“...decide la cuestión de hecho de que la misma sea cumplida o no dentro de nuestro país, pues tal como se dijo en el **Dictamen N° 117/72 (D.A.T. y J.)** ...con relación al artículo 6°...”** de la Ley de Impuesto a los Réditos -actual artículo 5° de la Ley N° 20.628 **“...el único factor que determina la fuente del rédito derivado del trabajo personal, realizado en forma independiente o en relación de dependencia, es el lugar donde este último se haya efectuado, criterio que está dentro del sistema adoptado por la ley, o sea el sustentado por el principio de territorialidad en oposición al del domicilio”, concepto que también prima...en lo concerniente a la realización de cualquier tipo de actividades comerciales”, y que, **“...al tener su origen las comisiones abonadas..., en actividades personales o comerciales realizadas íntegramente fuera del país, las mismas representan beneficios de fuente extranjera en manos de sus titulares”**.***

Por lo motivos expuestos, **corresponde revocar el ajuste realizado a la firma Rovafarm Argentina S.A en los artículos 1º y 2º de la Resolución 421/04 en concepto de Impuesto a las Ganancias - Beneficiarios de Exterior - Agente de Retención**, y, en consecuencia, dejar sin efecto la multa aplicada en los términos del artículo 45 de la ley 11.683.

(..)

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE**: 1) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la empresa Rovafarm Argentina S.A., y, en consecuencia, **revocar la sentencia apelada en cuanto confirmó la Resolución 421/04 (DV RR1P)**, y dejarla sin efecto, con costas a la vencida (cfr. artículo 68, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación);

(..)".

EDESUR SA CSJN DEL 02.03.2011

El TFN confirmó la determinación de oficio.

La CNACAF confirmó la sentencia del TFN.

La CSJN confirmó la sentencia de la CNACAF, y por lo tanto también confirmó la determinación de oficio.

Se discutía la deducción del gasto por un lado.

Y la aplicación de la presunción del 90% en lugar de la presunción del 60%.

Se trataba de un contrato registrado ante la autoridad de aplicación en forma extemporánea.

La CSJN entiende que el contrato debía estar registrado antes de realizar los pagos al beneficiario del exterior.

SENTENCIA DEL TFN

"1º) Que el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó las resoluciones mediante las cuales la Administración Federal de Ingresos Públicos determinó de oficio las obligaciones tributarias de la Empresa Distribuidora de Energía Sur S.A. en el impuesto a las ganancias correspondientes a los períodos 1997, 1998 y 1999. Para sustentar tales determinaciones, el ente recaudador entendió que no procedía la deducción de los pagos efectuados por la actora a su contratante del exterior, en tanto fueron realizados con anterioridad a la registración del contrato de asistencia técnica ante el Instituto Nacional de la Propiedad Intelectual y, a su vez, consideró que debía aplicarse la presunción de ganancia neta del 90% según el art. 93, inc. h, de la ley del impuesto, en lugar de la alícuota del 60% prevista en el inciso a, punto 1, de dicho artículo. (HOY ART. 104 DE LA LIG)

REGISTRACION EXTEMPORANEA DEL CONTRATO

1354

2º) Que el Tribunal Fiscal señaló que la AFIP efectuó el referido ajuste por entender que **la registración del contrato de asistencia fue hecha con posterioridad a los pagos realizados en los años 1997, 1998 y 1999**. En orden a ello precisó que **la empresa actora sólo en el mes de diciembre de 1999 cumplió debidamente con los requisitos exigidos en el art. 93 de la ley del impuesto a las ganancias (ley 20.628 t.o. 1986 y modif.), al inscribir ante la autoridad de aplicación establecida por la ley 22.426 (ley de transferencia de tecnología) el contrato de asistencia técnica que había sido suscripto el 2 de junio de 1997**. Agregó que en el caso de autos no se está frente a la simple omisión de inscribir la extensión temporal de un contrato ya registrado previamente sino que la determinación fiscal se origina ante la falta de cumplimiento de un requisito esencial para reducir el tributo que grava la remesa al exterior y para autorizar la consiguiente deducción del gasto en el balance impositivo del receptor del servicio, que efectúa el pago.

(..)

SENTENCIA DE LA CAMARA

3º) Que la Sala V de **la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación**. Para pronunciarse en tal sentido consideró que según lo dispuesto por el art. 93 de la ley del impuesto a las ganancias, **la inscripción del contrato ante la autoridad de aplicación constituye un requisito sine qua non para la aplicación de la tasa impositiva del 60% y, a su vez, juzgó que de acuerdo con lo establecido por el art. 9º de la ley de transferencia de tecnología, su omisión impide la deducción del gasto en el balance impositivo**. (EL ART. 9 DE LA LEY 22.426 FUE DEROGADO POR LA LEY 27.430).

(..)

SENTENCIA DEL CSJN

(..)

6º) Que el argumento del recurrente -en el sentido de que la aplicación de los efectos previstos en el art. 9º de la ley de transferencia de tecnología constituye una penalidad- no condice con que no existe acto administrativo sancionatorio alguno que castigue el incumplimiento de una norma legal. Antes bien, fue la propia conducta del contribuyente, la que motivó el encuadramiento de su situación impositiva a la luz de lo dispuesto en el art. 93 de la ley del impuesto y el art. 9º de la ley de transferencia de tecnología.

7º) Que a lo expresado cabe agregar que las normas aludidas no tienen naturaleza sancionatoria, pues no han sido establecidas para penalizar, prevenir o evitar la violación de disposiciones legales, sino que **condicionan un tratamiento fiscal que resulta más favorable al contribuyente al cumplimiento de cierto recaudo que en la especie no fue observado en tiempo oportuno**.

LOS REQUISITOS DEBEN CUMPLIRSE EN EL MOMENTO DE EFECTUAR EL PAGO AL BENEFICIARIO DEL EXTERIOR

8º) Que, por otra parte, el agravio de la recurrente fundado en que el acto de la autoridad de aplicación tendría, en su concepto, efectos retroactivos, carece de

consistencia para alterar la conclusión a la que llegaron los tribunales de las anteriores instancias, en tanto **el art. 93** (HOY ART. 104 DE LA LIG), **inc. a, ap. 1º, de la ley del gravamen, establece una presunción de ganancia aplicable a los pagos a beneficiarios del exterior originados en contratos que cumplan debidamente los requisitos de la ley de transferencia de tecnología "al momento de efectuarse los pagos"**. En efecto, esa expresa previsión normativa denota que no resulta indistinto a los efectos de determinar el tratamiento impositivo el momento en que se cumplen los aludidos requisitos, en el caso, la registración del contrato respectivo.

EL CONTRATO DEBIA REGISTRARSE ANTES DE REALIZAR LOS PAGOS AL BENEFICIARIO DEL EXTERIOR

9º) Que de tal manera, se extrae como primera conclusión que **el tratamiento impositivo en el que pretende encuadrarse la actora resultaba condicionado al cumplimiento de un recaudo, cuya omisión, deriva de la propia conducta discrecional de la accionante pues el mismo ordenamiento legal ponía en sus manos la posibilidad de hacerlo, para lo cual debía registrar el contrato antes de la realización de los pagos**. Al ser ello así, resulta aplicable, *mutatis mutandi*, la jurisprudencia según la cual la garantía de la defensa (art. 18 de la Constitución Nacional) no ampara la negligencia de las partes, pues quien ha tenido oportunidad para ejercer sus derechos responde por la omisión que le es imputable (Fallos: 287:145; 290:99 y 306:195, entre otros).

(..)

11) Que tampoco es óbice para llegar a esta solución el argumento de la apelante atinente a que la ley de transferencia de tecnología no fija un plazo para registrar contratos como el de autos, puesto que en el caso la inacción de la actora examinada a la luz del art. 93 de la ley del gravamen -esto es, al momento en que efectuó los pagos- y hasta que efectivamente registró el contrato de asistencia técnica ha excedido toda razonable pauta temporal, y aquella no ha expuesto ningún motivo atendible para justificarla. En ese contexto, **está claro, que la situación del sub examine es diferente de la considerada por esta Corte en la causa O.73.XLII "Oleoducto Trasandino Argentina S.A. c/ Dirección General Impositiva" -sentencia del 8 de abril de 2008-** pues allí, el contribuyente, al momento de efectuar los pagos a los beneficiarios del exterior había registrado el contrato ante la autoridad de aplicación y, por tanto, lo único que se encontraba en tela de juicio era si resultaban exigibles los certificados que acreditaran los ulteriores alcances del contrato ya inscripto.

(..)

Por ello, **se confirma la sentencia apelada**. Con costas".

ACCENTURE SA CNACAF SALA III DEL 09.10.2008

El TFN confirmo la determinación de oficio.

La CNACAF confirmó la sentencia del TFN y por lo tanto confirmó también la determinación de oficio.

1356

Se trataba de pagos realizados a un beneficiario del exterior antes de la inscripción del contrato ante el INPI.

El 8.9.1998 se celebró un contrato tipificado en la ley de transferencia de tecnología con una firma española.

Los pagos se realizaron entre los meses de abril a julio de 1999.

La inscripción ante el INPI se realizó el 17.8.1999.

Para el TFN y para la CNACAF la inscripción del contrato resulta relevante para la aplicación de la alícuota de retención.

*“I. Que por decisorio de fojas 79/86 **el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución** de la Jefa de la División de Terminaciones de Oficio de la Subdirección General de Operaciones Impositivas III de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) -Dirección General Impositiva (DGI)-, de fecha de 7 de diciembre de 2004 mediante la cual se estableció el monto imponible y se determinó de oficio la obligación tributaria de la actora frente al impuesto a las ganancias, correspondiente a retenciones con carácter de pago único y definitivo practicadas a beneficiarios del exterior por remesas giradas al exterior durante los meses de abril a julio de 1999; asimismo se liquidaron intereses resarcitorios y se aplicó una multa del 70% del impuesto presuntamente omitido de ingresar, conforme con el artículo 45 de la ley 11683.
(..)*

SENTENCIA DEL TFN

*III. Que a foja 86 afirma el Tribunal Fiscal de la Nación: "que de lo precedentemente expuesto sólo cabe concluir que el Fisco Nacional actuó correctamente en cuanto a la aplicación del ordenamiento jurídico vigente, sin violar la jerarquía prevista en la Constitución Nacional, por cuanto a los pagos efectuados por la actora Coritel SA durante los meses abril a junio de 1999 le aplicó punto 4 del Protocolo integrante del **convenio para evitar la doble imposición**, que **establece como condición para gozar del beneficio de la limitación de la retención que se cumplimenten los requisitos de registro, verificación y autorización previstos en la legislación interna de cada estado contratante. Y al momento del pago -y consecuentemente, al tiempo en que debió efectuarse la retención con carácter de pago único y definitivo- esos requisitos no se habían cumplimentado. Resulta evidente que durante los meses de abril a julio de 1999 no se había realizado la inscripción ante el Instituto Nacional de la Propiedad Industrial (INPI) (realizada con fecha 17/8/1999), razón por la cual al momento del pago no se había cumplimentado el mentado requisito, condición esencial que regula el accionar del agente de retención".***

DESCRIPCION DE LOS HECHOS

IV. Que a foja 84 y vuelta y clarificando la cuestión el Tribunal Fiscal expresa "es menester destacar que no existe divergencia entre el recurrente y el Fisco Nacional respecto a los siguientes hechos:

CELEBRACION DEL CONTRATO 8.9.1998

1) que 'Andersen Consulting SA' -hoy 'Accenture SA'- celebró **con fecha 8 de setiembre de 1998** un contrato encuadrado en la ley de transferencia de tecnología con la empresa española 'Coritel SA';

PAGOS REALIZADOS ANTES DE LA INSCRIPCION DEL CONTRATO EN EL INPI

2) que dicho contrato se encuentra inscripto en el Instituto Nacional de Propiedad Industrial -INPI-, ello conforme surge del certificado 120/99, emitido por el Director de Transferencia de Tecnología. **La cuestión a decidir se centra en el tratamiento fiscal que corresponde dar a los pagos que realiza el apelante al beneficiario del exterior en concepto de prestaciones derivadas del contrato de transferencia de tecnología, correspondiente a los meses de abril a julio de 1999**, que según el criterio del Fisco Nacional corresponde aplicar la alícuota prevista en el artículo 93 (HOY ART. 104 DE LA LIG), inciso h) de la ley de impuesto a las ganancias; mientras que el actor entiende que se debe aplicar las normas del Convenio para evitar la doble imposición internacional, celebrado entre el Reino de España y la República de Argentina, dado que el mismo establece el monto de la ganancia neta presunta por la que corresponde practicar la retención.

ART. 8 Y 9 DE LA LEY 22.426 (TENGASE PRESENTE QUE EL ART. 9 FUE DEROGADO POR LA LEY 27.430)

V. Que el **artículo 8 de la ley de transferencia de tecnología** establece que junto con los actos jurídicos que se presenten ante la autoridad de aplicación deberán consignarse con carácter de declaración jurada los siguientes datos: nombre y domicilio de las partes, participación del proveedor en el capital social del receptor, descripción de la tecnología o marcas cuya licencia o transferencia es objeto del acto, cantidad de personal empleado por el receptor y la estimación de los pagos a efectuarse. La falta de presentación de esta información hará aplicable lo establecido en el artículo 9.

Por su parte el artículo 9 establece que la falta de aprobación de los actos jurídicos mencionados en el artículo 2 o la falta de presentación de aquellos contemplados en el artículo 3, no afectarán su validez pero las prestaciones del receptor y la totalidad de los montos pagados como consecuencia de tales actos, será considerada ganancia neta del proveedor.

CONVENIO DE DOBLE IMPOSICION CON ESPAÑA (LIMITACION DE ALICUOTA)

VI. Que el artículo 12, apartado 2, inciso c) del Convenio celebrado entre el Reino de España y la República Argentina establece que el impuesto exigido no podrá

exceder del 10% del importe bruto pagado por el uso o la concesión de uso de patentes, diseños y modelos planos, fórmulas o procedimientos secretos, de equipos comerciales industriales o científicos, o por infracciones relativas a experiencias industriales, comerciales y científicas, así como por la prestación de servicios de asistencia técnica.

Asimismo el punto 4 del protocolo integrante del convenio para evitar la doble imposición al referirse al artículo 12 del mencionado Convenio establece que la limitación de la retención de la fuente procederá siempre que se cumplan los requisitos de registro, verificación y autorización previstos en la legislación interna de cada uno de los estados contratantes.

APLICACIÓN DE LA LEGISLACION DOMESTICA

*VII. Que aplicando los principios generales de jerarquía normativa resulta evidente que el tratado al que ya se hizo referencia regula la transferencia de tecnología entre ambos países y determina una alícuota pero, como ya se expuso más arriba, **remite -para que tal limitación de la retención sea aplicable- a que se cumplan los requisitos de registro, verificación y autorización previstos en la legislación interna de cada uno de los estados contratantes.***

*De ello resulta que **el tratado, para ser operativo, reenvía a la legislación interna de cada uno de los estados;** lo que resulta aplicable en los términos del artículo 28 de la Constitución Nacional que consagra que los derechos no son absolutos sino conforme las leyes que reglamentan su ejercicio.*

*De tal forma **a los fines de poder aplicar la actora la alícuota fijada en el convenio debió al tiempo de realizar los pagos haber cumplido con la inscripción en el Instituto Nacional de Propiedad Industrial;** registro que - según surge de autos y no se encuentra discutido entre las partes- se efectuó con posterioridad al pago.*

*O dicho de otra forma **para gozar de la disminución de la retención fijada en el convenio la actora debió haber cumplido con los requisitos formales exigidos por la legislación nacional.***

Sin que ello implique en manera alguna la alteración del orden jerárquico de las normas desde que el propio Convenio reenvía a la legislación interna para su aplicación.

ANALISIS RESPECTO DE LA OBLIGACION DE LA INSCRIPCION DEL CONTRATO

VIII. Que en su expresión de agravios afirma la actora que la ley 23697 de emergencia económica y los artículos 7 y 8 del decreto 1853/1993 determinó que los contratos de transferencia de tecnología debían inscribirse sólo a título informativo, sin que fuese necesaria aprobación alguna.

Por lo que de allí entiende que dicha registración no tiene efectos constitutivos de derechos sino simplemente es una inscripción sin consecuencia jurídica alguna, tratándose de una cuestión formal.

LA INSCRIPCION RESULTA RELEVANTE PARA EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO

Sobre el punto cabe concluir que aun cuando la inscripción del respectivo Convenio fuese sólo a título informativo, lo cierto es que debe hacerse; porque de opinarse lo contrario no tendría ningún sentido su registro y se trataría de algo inocuo que no produce ninguna consecuencia.

Si lo que se pretende es que la registración a título informativo no tiene ningún tipo de consecuencia jurídica debe pretenderse o concluirse que tal registro carece de sentido y no cabe suponer que el legislador ha creado un registro que no tenga algún interés y que su inscripción no conlleve la correspondiente sanción o consecuencia jurídica.

*Quizás se ha eliminado la autorización de la autoridad administrativa como requisito previo para la validez del Convenio de Transferencia de Tecnología pero **si se mantiene el registro hay que entender que el mismo cumple una función aunque ella sólo sea "a título informativo"**.*

(..)

*Por lo antes expuesto **se confirma el decisorio** de fojas 79/86, con costas de esta instancia a la actora vencida (arg. art. 68 CPCC).*

(..)

*Todo lo cual, **ASÍ SE RESUELVE**".*

=====
PRESTACIONES DERIVADAS EN CESIONES DE DERECHOS O LICENCIAS PARA LA EXPLOTACION DE PATENTES DE INVENCION Y DEMAS OBJETOS NO CONTEMPLADOS EN EL APARTADO 1) DEL INCISO A) DEL ART. 104 DE LA LIG

Art. 104 inciso a) apartado 2) de la LIG

PRESUNCION DEL 80%

2. El ochenta por ciento (80%) de los importes pagados por prestaciones derivadas en cesión de derechos o licencias para la explotación de patentes de invención y demás objetos no contemplados en el punto 1 de este inciso.

En el supuesto de que en virtud de un mismo contrato se efectúen pagos a los que correspondan distintos porcentajes, de conformidad con los puntos 1 y 2 precedentes, se aplicará el porcentaje que sea mayor.

CERTIFICACION DE LA AUTORIDAD DE APLICACION

1360

Art. 263 del D.R. de la LIG.

En los casos encuadrados en el punto 2), la autoridad competente deberá certificar el cumplimiento de los requisitos de la ley 22426 de transferencia de tecnología.

FALTA DE DISCRIMINACION DE DISTINTOS CONCEPTOS EN LOS CONTRATOS

Art. 267 del D.R. de la LIG.

Cuando no se hayan discriminado contractualmente los conceptos en cuya virtud se formalicen pagos comprendidos en los puntos 1) y 2) del inciso a) del artículo 104 de la ley, **se aplicará el porcentaje de ganancia neta presunta que sea mayor.**

=====
DERECHOS DE AUTOR. PRESUNCION DEL 35%

Art. 104 inciso b) de la LIG

PRESUNCION DEL 35%

b) El treinta y cinco por ciento (35%) de los importes pagados cuando se trate de la **explotación en el país de derechos de autor**, siempre que las respectivas **obras sean debidamente inscriptas** en la Dirección Nacional del Derecho de Autor y que los beneficios se originen en los supuestos previstos por el inciso j) del artículo 26 y se cumplimenten los requisitos previstos en el mismo;

ARTISTAS

Igual presunción regirá en el caso de las sumas pagadas a artistas residentes en el extranjero contratados por el Estado Nacional, provincial o municipal, o por las instituciones comprendidas en los incisos e) (INSTITUCIONES RELIGIOSAS), f) (ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO) y g) (MUTUALES) del artículo 26 de la LIG

ACTUACION EN EL PAIS HASTA 2 MESES EN EL AÑO

Para actuar en el país por un período de hasta dos (2) meses en el año fiscal.

El art. 26 inciso j) de la LIG, establece que:

j) Hasta la suma de pesos diez mil (\$ 10.000) por período fiscal, las ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor y las restantes ganancias derivadas de derechos amparados por la ley 11723,

siempre que el impuesto recaiga directamente sobre los autores o sus derechohabientes, que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la Dirección Nacional del Derecho de Autor, que el beneficio proceda de la publicación, ejecución, representación, exposición, enajenación, traducción u otra forma de reproducción y no derive de obras realizadas por encargo o que reconozcan su origen en una locación de obra o de servicios formalizada o no contractualmente.

Esta exención no será de aplicación para beneficiarios del exterior.

COMPUTO DEL PLAZO DE 2 MESES EN EL CASO DE DISTINTOS CONTRATOS EN EL AÑO

Art. 268 del D.R. de la LIG.

En el supuesto de artistas residentes en el extranjero, contratados para actuar en el país, el lapso de dos (2) meses, se considerará referido al **tiempo de permanencia en el país con motivo del conjunto de contratos que cumplieren en el año.**

JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE DERECHOS DE AUTOR

APPLICATION SOFTWARE SA CSJN DEL 22.02.2011

En materia de personas jurídicas como autores o derechohabientes se puede consultar:

El TFN revocó la determinación de oficio.

La CNACAF confirmó la sentencia del TFN y por lo tanto revocó la determinación de oficio.

La CSJN revocó la sentencia de la CNACAF y confirmó la determinación de oficio.

Para la CSJN no resulta de aplicación el art. 104 inciso b) de la LIG.

*“1º) Que la Sala V de la **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**, al confirmar lo decidido por el **Tribunal Fiscal de la Nación**, revocó las resoluciones en virtud de las cuales la **Administración Federal de Ingresos Públicos** determinó de oficio la obligación tributaria de la actora en su carácter de agente de retención del impuesto a las ganancias por pagos efectuados a beneficiarios del exterior en los meses comprendidos entre julio de 1996 y agosto de 1999, liquidó intereses resarcitorios y aplicó una multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683.*

APLICACIÓN DEL ART. 104 INCISO B) DE LA LIG

2º) Que para pronunciarse en el sentido indicado, el a quo coincidió con el criterio del Tribunal Fiscal en cuanto a que, en la situación de la actora, **resultaba aplicable el tratamiento previsto en el inc. b del art. 93 (HOY ART. 104 DE LA LIG) de la ley del gravamen respecto de los pagos efectuados a beneficiarios del exterior, lo que excluía la aplicación de lo dispuesto en el inc. h del mismo artículo.**

(..)

SENTENCIA DE LA CSJN

4º) Que el ente recaudador aduce, en síntesis, que no se encuentran reunidos los recaudos exigibles para que se asigne a la actora el tratamiento previsto por el inc. b del art. 93 de la ley del tributo, por lo que debe restablecerse íntegramente la legitimidad de las resoluciones administrativas cuestionadas en estos autos, en las que se aplicó el inc. h del referido artículo, que presume una ganancia neta de fuente argentina del 90% de las sumas pagadas a los beneficiarios del exterior, se liquidaron intereses y se impuso multa.

APLICACIÓN DE LA DOCTRINA ACUÑADA POR LA CSJN EN PICAPAU

5º) Que resulta aplicable a la cuestión debatida en el sub examine el criterio establecido en el dictamen del señor Procurador General en el caso "Picapau" (Fallos: 328:3381), a cuyos fundamentos corresponde remitirse, en lo pertinente, por razones de brevedad.

Por ello, **se revoca la sentencia apelada y, en consecuencia, se confirma la resolución de la Dirección General Impositiva** en cuanto determinó la obligación tributaria de la actora. Costas de todas las instancias a la actora vencida (arts. 68 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación)".

=====

INTERESES POR PRESTAMOS OBTENIDOS EN EL EXTERIOR.
PRESUNCION DEL 43%

Art. 104 inciso c) apartado 1) de la LIG

PRESUNCION DEL 43%

c) En el caso de intereses o retribuciones pagados por créditos, préstamos o colocaciones de fondos de cualquier origen o naturaleza, obtenidos en el extranjero:

CUANDO EL TOMADOR SEA UNA ENTIDAD FINANCIERA Y EL ACREEDOR SEA CUALQUIER SUJETO.

CUANDO SE TRATE DE FINANCIACION DE IMPORTACIONES DE BIENES MUEBLES AMOTIZABLES OTORGADA POR EL PROVEEDOR DEL EXTERIOR (EXCEPTO AUTOMOVILES)

CUANDO EL TOMADOR SEA UN SUJETO EMPRESA O UNA PERSONA HUMANA Y EL ACREEDOR UNA ENTIDAD FINANCIERA RADICADA EN UNA JURISDICCION COOPERANTE.

1. El cuarenta y tres por ciento (43%) cuando el **tomador** del crédito, préstamo o de los fondos **sea una entidad regida por la ley 21526** o se trate de **operaciones de financiación de importaciones de bienes muebles amortizables** -excepto automóviles- **otorgadas por los proveedores**.

También será de aplicación la presunción establecida en este apartado cuando el **tomador** sea alguno de los restantes sujetos comprendidos en el artículo 53 de la LIG (SUJETOS CON RENTAS DE TERCERA CATEGORIA), una persona humana o una sucesión indivisa, en estos casos siempre que el **acreedor** sea una **entidad bancaria o financiera radicada en jurisdicciones no consideradas de nula o baja tributación** de acuerdo con las normas de la presente ley y su reglamentación o se trate de **jurisdicciones que hayan suscripto con la República Argentina convenios de intercambio de información** y además que por aplicación de sus normas internas no pueda alegarse secreto bancario, bursátil o de otro tipo, ante el pedido de información del respectivo Fisco (COOPERANTES). Las entidades financieras comprendidas en este párrafo son las que están bajo supervisión del respectivo Banco Central u organismo equivalente.

Idéntico tratamiento se aplicará cuando los intereses o retribuciones correspondan a bonos de deuda presentados en países con los cuales exista **convenio de reciprocidad para protección de inversiones**, siempre que su registración en la República Argentina conforme a las disposiciones de la ley 23.576, se realice dentro de los dos (2) años posteriores a su emisión.

LEASING FINANCIERO

Art. 269 del D.R. de la LIG.

El tratamiento previsto en el primer párrafo del punto 1) del inciso c) del artículo 104 de la LIG, referido a las operaciones de financiación de importaciones de bienes muebles amortizables -excepto automóviles-, también será procedente cuando estas se instrumenten a través de un **leasing financiero**, siempre que el adquirente no pueda rescindir unilateralmente la operación, ni dejar de abonar las cuotas comprometidas, debiendo verificarse, asimismo, cualquiera de los siguientes requisitos:

- a) que la propiedad se transfiera al arrendatario al final del período de arrendamiento sin pago alguno;
- b) que el arrendamiento contenga una opción de compra que represente no más del veinticinco centésimos por ciento (0,25%) del precio original de la operación;
- c) que para el caso de compra anticipada del bien solo corresponda abonar su valor residual;

d) en todos los supuestos previstos en los incisos anteriores y en el caso de siniestro, siempre que la indemnización a abonar por el seguro sea percibida por el arrendatario en proporción a los importes pagados.

=====

INTERESES POR PRESTAMOS OBTENIDOS EN EL EXTERIOR.
PRESUNCION DEL 100%

Art. 104 inciso c) apartado 2) de la LIG

PRESUNCION DEL 100%

CUANDO EL TOMADOR SEA UN SUJETO EMPRESA O UNA PERSONA HUMANA Y EL ACREEDOR NO SEA UNA ENTIDAD FINANCIERA O EL ACREEDOR SEA UNA ENTIDAD FINANCIERA RADICADA EN UNA JURISDICCION NO COOPERANTE.

2. El cien por ciento (100%) cuando el **tomador** del crédito, préstamo o fondos sea un sujeto comprendido en el artículo 53 de la LIG (SUJETOS CON RENTAS DE TERCERA CATEGORIA), excluidas las entidades regidas por la ley 21.526, una persona humana o una sucesión indivisa y **el acreedor no reúna la condición y el requisito indicados en el segundo párrafo del apartado anterior.** (NO SEA UNA ENTIDAD FINANCIERA. O SEA UNA ENTIDAD FINANCIERA RADICADA EN JURISDICCIONES DE BAJA O NULA TRIBUTACION, O NO COOPERANTE)

Art. 19 de la LIG. JURISDICCIONES NO COOPERANTES

A todos los efectos previstos en esta ley, cualquier referencia efectuada a “jurisdicciones no cooperantes”, deberá entenderse referida a aquellos **países o jurisdicciones que no tengan vigente con la República Argentina un Acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula amplia de intercambio de información.**

Asimismo, se considerarán como no cooperantes aquellos países que, teniendo vigente un Acuerdo con los alcances definidos en el párrafo anterior, no cumplan efectivamente con el intercambio de información.

Los Acuerdos y convenios aludidos en el presente artículo deberán cumplir con los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información en materia fiscal a los que se haya comprometido la República Argentina.

El Poder Ejecutivo Nacional elaborará un listado de las jurisdicciones no cooperantes con base en el criterio contenido en este artículo.

Art. 24 del D.R. de la LIG. LISTADO DE LAS 95 JURISDICCIONES NO COOPERANTES.

Son consideradas como jurisdicciones “no cooperantes” en los términos del artículo 19 de la ley, las siguientes:

1. Bosnia y Herzegovina
2. Brecqhou
3. Burkina Faso
4. Estado de Eritrea
5. Estado de la Ciudad del Vaticano
6. Estado de Libia
7. Estado Independiente de Papúa Nueva Guinea
- 8. Estado Plurinacional de Bolivia**
9. Isla Ascensión
10. Isla de Sark
11. Isla Santa Elena
12. Islas Salomón
13. Los Estados Federados de Micronesia
14. Mongolia
15. Montenegro
16. Reino de Bután
17. Reino de Camboya
18. Reino de Lesoto
19. Reino de Suazilandia
20. Reino de Tailandia
21. Reino de Tonga
22. Reino Hachemita de Jordania
23. República Kirguisa
24. República Árabe de Egipto
25. República Árabe Siria
26. República Argelina Democrática y Popular
27. República Centroafricana
28. República Cooperativa de Guyana
29. República de Angola
30. República de Bielorrusia
31. República de Botsuana
32. República de Burundi
33. República de Cabo Verde
34. República de Costa de Marfil
35. República de Cuba
36. República de Filipinas
37. República de Fiyi
38. República de Gambia
39. República de Guinea
40. República de Guinea Ecuatorial
41. República de Guinea-Bisáu
42. República de Haití
43. República de Honduras
44. República de Irak
45. República de Kenia
46. República de Kiribati
47. República de la Unión de Myanmar

48. República de Liberia
49. República de Madagascar
50. República de Malawi
51. República de Maldivas
52. República de Malí
53. República de Mozambique
54. República de Namibia
55. República de Nicaragua
56. República de Palaos
57. República de Ruanda
58. República de Sierra Leona
59. República de Sudán del Sur
60. República de Surinam
61. República de Tayikistán
62. República de Trinidad y Tobago
63. República de Uzbekistán
64. República de Yemen
65. República de Yibuti
66. República de Zambia
67. República de Zimbabue
68. República del Chad
69. República del Níger
- 70. República del Paraguay**
71. República del Sudán
72. República Democrática de Santo Tomé y Príncipe
73. República Democrática de Timor Oriental
74. República del Congo
75. República Democrática del Congo
76. República Democrática Federal de Etiopía
77. República Democrática Popular Lao
78. República Democrática Socialista de Sri Lanka
79. República Federal de Somalia
80. República Federal Democrática de Nepal
81. República Gabonesa
82. República Islámica de Afganistán
83. República Islámica de Irán
84. República Islámica de Mauritania
85. República Popular de Bangladés
86. República Popular de Benín
87. República Popular Democrática de Corea
88. República Socialista de Vietnam
89. República Togolesa
90. República Unida de Tanzania
91. Sultanato de Omán
92. Territorio Británico de Ultramar Islas Pitcairn, Henderson, Ducie y Oeno
93. Tristán da Cunha
94. Tuvalu
95. Unión de las Comoras

La Administración Federal de Ingresos Públicos deberá informar al Ministerio de Hacienda cualquier novedad que justifique una modificación en el listado precedente, a los fines de su actualización.

Art. 20 de la LIG. JURISDICCIONES DE BAJA O NULA TRIBUTACION

A todos los efectos previstos en esta ley, cualquier referencia efectuada a “jurisdicciones de baja o nula tributación”, deberá entenderse referida a aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes tributarios especiales que establezcan una **tributación máxima a la renta empresaria inferior al sesenta por ciento (60%) de la alícuota contemplada en el inciso a) del artículo 73 de la LIG.** (HOY 60 % del 30% = 18%)

Art. 25 del D.R. de la LIG. JURISDICCIONES DE BAJA O NULA TRIBUTACION

A los fines de determinar el nivel de imposición al que alude el artículo 20 de la ley, deberá considerarse la tasa total de tributación, en cada jurisdicción, que grave la renta empresaria, con independencia de los niveles de gobierno que las hubieren establecido.

Por “régimen tributario especial” se entenderá toda regulación o esquema específico que se aparte del régimen general de imposición a la renta corporativa vigente en ese país y que dé por resultado una tasa efectiva inferior a la establecida en el régimen general.

=====

INTERESES POR DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. PRESUNCION DEL 43%

Art. 104 inciso d) de la LIG

PRESUNCION DEL 43%

d) El cuarenta y tres por ciento (43%) de los intereses originados en los siguientes depósitos, efectuados en las entidades regidas por la ley 21526:

1. Caja de ahorro.
2. Cuentas especiales de ahorro.
3. A plazo fijo.
4. Los depósitos de terceros u otras formas de captación de fondos del público conforme lo determine el Banco Central de la República Argentina en virtud de lo que establece la legislación respectiva.

Art. 273 del D.R. de la LIG.

Las disposiciones establecidas en el inciso d) del primer párrafo del artículo 104 de la LIG, solo serán aplicables cuando se dé cualquiera de los supuestos previstos en el artículo 28 de la LIG (TRANSFERENCIAS DE INGRESOS A FISCOS EXTRANJEROS).

=====

SUELDOS Y HONORARIOS. PRESUNCION DEL 70%

Art. 104 inciso e) de la LIG

PRESUNCION DEL 70%

e) El setenta por ciento (70%) de las sumas pagadas por **sueldos, honorarios y otras retribuciones** a personas que **actúen transitoriamente en el país**, como **intelectuales, técnicos, profesionales, artistas no comprendidos en el inciso b), deportistas y otras actividades personales**, cuando para cumplir sus funciones **no permanezcan en el país por un período superior a seis (6) meses en el año fiscal**.

Art. 270 del D.R. de la LIG.

En los casos previstos en el inciso e) del artículo 104 de la LIG, si la persona que actúa transitoriamente en el país, permaneciera más de seis (6) meses desempeñando las funciones que den lugar al pago de los sueldos, honorarios y otras retribuciones, no corresponderá la presunción establecida en dicho artículo, sino que el impuesto se determinará conforme con lo dispuesto por el artículo 23 de la LIG, en cuyo caso deberá presentarse la declaración jurada anual que prescriben los artículos 1, 2 y 3 del decreto reglamentario de la LIG. Ello sin perjuicio de las normas que al respecto dictare la AFIP.

=====

ALQUILER DE COSA MUEBLE. PRESUNCION DEL 40%

Art. 104 inciso f) de la LIG

PRESUNCION DEL 40%

f) El cuarenta por ciento (40%) de las sumas pagadas por la locación de cosas muebles efectuada por locadores residentes en el extranjero.

=====

ALQUILER DE INMUEBLES. PRESUNCION DEL 60%

Art. 104 inciso g) de la LIG

PRESUNCION DEL 60%

g) El sesenta por ciento (60%) de las sumas pagadas en concepto de alquileres o arrendamientos de inmuebles ubicados en el país.

Art. 104 segundo párrafo de la LIG (opción de determinar la ganancia en forma real).

=====

VENTA DE BIENES DE SUJETOS EMPRESA DEL EXTERIOR. PRESUNCION DEL 50%

Art. 104 inciso h) de la LIG

PRESUNCION DEL 50%

h) El cincuenta por ciento (50%) de las sumas pagadas por la transferencia a título oneroso de **bienes** situados, colocados o utilizados económicamente en el país, **pertenecientes a empresas o sociedades constituidas, radicadas o ubicadas en el exterior.**

Art. 104 segundo párrafo de la LIG (opción de determinar la ganancia en forma real).

=====

INCISO RESIDUAL. PRESUNCION DEL 90% DE LAS SUMAS PAGADAS

Art. 104 inciso i) de la LIG

PRESUNCION DEL 90%

i) El noventa por ciento (90%) de las sumas pagadas por **ganancias no previstas en los incisos anteriores.**

=====

OPCION DE DETERMINAR LA GANANCIA REAL

Art. 104 segundo párrafo de la LIG

Sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos g) (ALQUILER DE INMUEBLES) y h) (VENTA DE BIENES DE SUJETOS EMPRESA DEL EXTERIOR), los beneficiarios de dichos conceptos **podrán optar**, para la determinación de la ganancia neta sujeta a retención, **entre la presunción** dispuesta en dichos incisos **o la suma que resulte de deducir del beneficio bruto pagado o acreditado, los gastos realizados en el país necesarios para su obtención, mantenimiento y conservación, y las deducciones que admite la LIG**, según el tipo de ganancia de que se trate y que hayan sido reconocidas expresamente por la AFIP.

Las disposiciones de este artículo no se aplicarán en el caso de ganancias a cuyo respecto la LIG prevé expresamente una forma distinta de determinación de la ganancia presunta.

REQUISITOS PARA DETERMINAR LA GANANCIA EN FORMA REAL

Art. 271 del D.R. de la LIG.

La opción prevista en el penúltimo párrafo del artículo 104 de la LIG, para declarar los beneficios a que se refieren los incisos g) y h) en forma real y no presunta, solo podrá ejercitarse en la medida en que los distintos conceptos a considerar **estén respaldados por comprobantes** fehacientes a juicio de la AFIP.

RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 272 del D.R. de la LIG.

Cuando las entidades civiles y comerciales, públicas o privadas y las regidas por la ley 21526, en carácter de intermediarias, administradoras o mandatarias, **abonen por cuenta de terceros ganancias** de cualquier categoría sujetas a retención o percepción del impuesto, y este no se hubiese retenido o percibido o ingresado con anterioridad, **deberán actuar como agentes de retención o percepción del impuesto**, reteniendo o percibiendo e ingresando el impuesto en la forma, plazo y condiciones que fije la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Si se desconociera el carácter que reviste el importe abonado por cuenta de terceros, deberá considerarse a los fines de la retención o percepción que se trata del pago de beneficios comprendidos en el Título V de la LIG (BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR).

DIVIDENDOS O UTILIDADES DE FUENTE ARGENTINA DE BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

Art. 97 último párrafo de la LIG.

Cuando los **dividendos y utilidades** a que se refiere el primer párrafo de este artículo **se paguen a beneficiarios del exterior**, corresponderá que **quien los pague efectúe la pertinente retención** e ingrese a la AFIP dicho porcentaje, **con carácter de pago único y definitivo**. (RETENCION DEL 7% O 13% s/vigencia ley 27.430 y ley 27.541).

RETENCION DEL 7% / 13% SOBRE EL 100% DEL DIVIDENDO

Art. 241 del D.R. de la LIG

Los dividendos o utilidades asimilables a que hacen referencia los artículos 49 (REALES) y artículo 50 (PRESUNTOS) de la LIG, **que perciban** los sujetos comprendidos en los incisos b), c) y d) del artículo 53 de la ley -excepto para aquellos que ejercieran la opción del ap. 8 del inc. a) del art. 73 de la ley-, constituyen ganancia gravada de las personas humanas o sucesiones indivisas residentes en el país o de **los beneficiarios del exterior**, en su carácter de socios, fiduciarios o dueños, respectivamente, de esos sujetos, quedando alcanzados por las disposiciones del artículo 97 de la ley del impuesto.

Las personas humanas y sucesiones indivisas residentes, deberán imputar los respectivos dividendos y utilidades en la declaración jurada correspondiente al período fiscal de su puesta a disposición, de acuerdo con la participación que les corresponda.

Resumiendo:

La sociedad local que ponga a disposición dividendos o utilidades a accionistas o socios no residentes (BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR) debe retener el 7% de impuesto a las ganancias, con carácter de pago único y definitivo.

Vigencia ley 27.430 y ley 27.541:

Ejercicios 2018, 2019 y 2020 alícuota 7%

A partir del ejercicio 2021 alícuota 13%

=====

RESULTADO POR ENAJENACION DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS DE FUENTE ARGENTINA POR PARTE DE BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

Art. 98 quinto párrafo de la LIG.

BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR RADICADO EN JURISDICCIONES COOPERANTES

Lo dispuesto en el presente artículo también será de aplicación **cuando el sujeto enajenante revista la condición de beneficiario del exterior**, que **no resida en jurisdicciones no cooperantes o los fondos invertidos no provengan de jurisdicciones no cooperantes.**

PRESUNCION DE GANANCIA DE FUENTE ARGENTINA 90%

ALICUOTA DE 5% EN EL CASO DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS EN MONEDA NACIONAL SIN CLAUSULA DE AJUSTE

ALICUOTA DE 15% EN EL CASO DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS EN MONEDA NACIONAL CON CLAUSULA DE AJUSTE O EN MONEDA EXTRANJERA

En dicho caso la ganancia -incluida aquella a que hace referencia el art. 15 de la LIG- quedará alcanzada por las disposiciones contenidas en el inciso i) del art. 104 de la LIG (PRESUNCION DEL 90%) y en el segundo párrafo del artículo 104 de la LIG (OPCION DE GANANCIA REAL), a la alícuota de que se trate establecida en el primer párrafo de este artículo (5% o 15%).

SALVO QUE LA OPERACIÓN SE ENCUENTRE EXENTA PARA EL BENEFICIARIO DEL EXTERIOR

Art. 26 inciso u) de La LIG. EXENCION PARA BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

La exención prevista en este inciso también será de aplicación para los beneficiarios del exterior en la medida en que tales beneficiarios **no residan en jurisdicciones no cooperantes o los fondos invertidos no provengan de jurisdicciones no cooperantes.**

Asimismo, **estarán exentos del impuesto los intereses** o rendimientos y los **resultados provenientes de la compraventa**, cambio, permuta o disposición, de los siguientes valores obtenidos por los beneficiarios del exterior antes mencionados:

(i) títulos públicos -títulos, bonos, letras y demás obligaciones emitidos por los Estados Nacional, Provinciales, Municipales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires-;

(ii) obligaciones negociables a que se refiere el artículo 36 de la ley 23.576, títulos de deuda de fideicomisos financieros constituidos en el país conforme a las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación, colocados por oferta pública, y cuotapartes de renta de fondos comunes de inversión constituidos en el país, comprendidos en el artículo 1 de la ley 24.083, colocados por oferta pública; y

(iii) valores representativos o certificados de depósitos de acciones emitidos en el exterior, cuando tales acciones fueran emitidas por entidades domiciliadas, establecidas o radicadas en la República Argentina y cuenten con autorización de oferta pública por la Comisión Nacional de Valores.

Lo dispuesto en el párrafo precedente no resultará de aplicación cuando se trate de Letras del Banco Central de la República Argentina (LEBAC).

BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR RADICADO EN JURISDICCIONES NO COOPERANTES

Tipifica en el inciso i) del art. 104 de la LIG.

Presunción de ganancia de fuente argentina 90%.

Alícuota 35%.

No resulta de aplicación la exención del art. 26 inciso u) de la LIG.

=====

R.G.739. REGIMEN DE RETENCION A BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR
(obviamente las referencias que hace la R.G. a los artículos de la LIG y del
decreto reglamentario, están desactualizadas)

Art. 1 - El ingreso de las retenciones que se practiquen con carácter de pago único y definitivo a beneficiarios del exterior, de conformidad con lo preceptuado por los artículos 9º, 10, 11, 12, 13, el incorporado a continuación del 69 -art. 4º, inc. p), L. 25063-, 91, 92 y 93 de la ley de impuesto a las ganancias (TO 1997 y modif.), queda sujeto a las disposiciones que se establecen por medio de la presente resolución general.

Están también comprendidas en el párrafo anterior aquellas retenciones que deban efectuarse como consecuencia del decaimiento de exenciones o desgravaciones, totales o parciales, que originan una transferencia de ingresos a Fiscos extranjeros, conforme lo establece el artículo 21 de la ley citada.

TÍTULO I
DETERMINACIÓN DE LOS IMPORTES SUJETOS A RETENCIÓN.
MOMENTO

Art. 2 - En los casos en que el pago total o parcial del impuesto se encuentre a cargo del sujeto que pague la correspondiente ganancia, la retención se calculará sobre el monto que resulte de acrecentar esa ganancia con el importe del respectivo gravamen que se haya tomado a cargo, excepto cuando se configure la situación prevista en el último párrafo del artículo 145 del decreto 1344/98 y sus modificaciones, reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias (TO 1997 y modif.).

Art. 3 - A efectos de determinar en moneda argentina el importe sujeto a retención, cuando éste se exprese en moneda extranjera, se tomará el tipo de cambio de la efectiva negociación contado de las divisas destinadas para el pago de la ganancia al beneficiario del exterior. En caso de no existir tal negociación, se tomará el tipo de cambio vendedor del Banco de la Nación Argentina, vigente al cierre del día hábil cambiario inmediato anterior al que se efectúe el pago.

Art. 4 - Conforme a lo dispuesto por el artículo 91 de la ley del gravamen, deberá entenderse como pago el giro o libranza de dinero, o las demás formas cancelatorias que prevé el antepenúltimo párrafo del artículo 18 de esa norma legal.

TÍTULO II
AGENTES DE RETENCIÓN
CAPÍTULO A

ENTIDADES QUE NO ACTÚEN EN CARÁCTER DE INTERMEDIARIAS, ADMINISTRADORAS O MANDATARIAS

Art. 5 - Los agentes de retención, excepto los sujetos que actúen como intermediarios, administradores o mandatarios, deberán practicar la retención correspondiente en el momento en que quede configurado el pago de la renta, o con anterioridad al momento en que ordenen el giro o remesa de fondos a una persona física o jurídica que actúe como intermediaria, administradora o mandataria.

CAPÍTULO B INTERMEDIARIOS, ADMINISTRADORES O MANDATARIOS QUE EFECTÚAN PAGOS POR CUENTA DE TERCEROS

Art. 6 - Las personas físicas o jurídicas que actúen en carácter de intermediarias, administradoras o mandatarias, deberán practicar la retención del impuesto a las ganancias por los pagos al exterior que realicen por cuenta de los sujetos que ordenen los mismos.

Asimismo, deberán practicar e ingresar las retenciones por los pagos que efectúen por sus propias operaciones.

Los responsables referidos en el primer párrafo quedan exceptuados de practicar la retención cuando los pagadores de la renta a los beneficiarios del exterior cumplan con las condiciones dispuestas en el inciso b) del artículo 13 o, en su caso, en el artículo 14.

Cuando el pago total o parcial del impuesto a las ganancias se encuentre a cargo del sujeto que pague la renta, corresponderá que éste acredite los fondos suficientes para el ingreso del impuesto respectivo, quedando obligada la entidad intermediaria, administradora o mandataria, a no hacer efectivo el giro hasta que ello ocurra.

CAPÍTULO C AGENTES, REPRESENTANTES U OTROS MANDATARIOS DE BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

Art. 7 - Los agentes, representantes, u otros mandatarios que perciban beneficios por cuenta de beneficiarios del exterior, en los casos previstos en los artículos 17 -segundo párrafo- y 18 del decreto 1344/98 y sus modificaciones, reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias (TO 1997 modif.), deberán efectuar -en las condiciones que establece esta resolución general- el ingreso del importe de la retención correspondiente, cuando el pagador de la renta hubiera omitido practicarla.

Art. 8 - Los intermediarios mencionados en el artículo anterior, que no posean Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT), deberán solicitar el alta como agentes de retención ante este Organismo, conforme a las normas de la resolución general 10, su modificatoria y su complementaria.

TÍTULO III FORMAS DE INGRESO. PLAZOS

Art. 9 - Los sujetos indicados en el Título II deberán realizar el ingreso de la retención -efectuado por cada pago (giro o remesa de fondos)- en forma individual, hasta la fecha prevista por los incisos a) o b), según corresponda, del [artículo 2º de la resolución general 738](#), según la quincena en la que se configure la obligación de retención.

Art. 10 - Los agentes de retención deberán informar los importes de las retenciones mediante una declaración jurada, conforme a la modalidad, plazos y condiciones previstas en la [resolución general 738](#).

Los referidos agentes de retención deberán considerar los ingresos individuales efectuados, como pagos a cuenta en la confección de la declaración jurada informativa y determinativa del saldo a ingresar, que se generará mediante la aplicación "SICORE - Sistema de Control de Retenciones - Versión 3.0", aprobada por la resolución general mencionada en el párrafo anterior.

Art. 11 - El ingreso referido en el artículo 9º se efectuará mediante el volante de pago formulario 799/S -generado mediante la aplicación mencionada-, en los lugares que para cada caso se indican:

a) Responsables que se encuentren dentro de la jurisdicción de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales: en el Anexo Operativo del Banco de la Nación Argentina, habilitado a tal efecto en esa Dirección.

b) Responsables comprendidos en el Capítulo II de la resolución general (DGI) 3423 y sus modificaciones: en la institución bancaria habilitada en la respectiva agencia.

c) Demás responsables: en cualquiera de las instituciones bancarias habilitadas.

El ingreso se efectuará en efectivo o con cheque de la entidad cobradora.

Como constancia de pago, los responsables comprendidos en los incisos a) y b), recibirán un comprobante formulario 107 emitido por el sistema o, en su caso, el que éste imprima conforme a lo dispuesto por la resolución general (DGI) 3886. A los responsables comprendidos en el inciso c) se les entregará un tique que acreditará el pago.

TÍTULO IV CERTIFICADOS DE RETENCIÓN. ACREDITACIÓN DE INGRESOS

Art. 12 - Los agentes de retención deberán generar el "certificado de retención" mediante la aplicación "SICORE - Sistema de Control de Retenciones - Versión 3.0" por cada retención efectuada, y deberán presentarlo -por triplicado- con posterioridad al ingreso de la retención, en la dependencia que se encuentre a cargo del control de sus obligaciones fiscales, para ser intervenido por el Organismo.

En ese acto, deberá ser exhibido el tique de pago o el formulario 107, según corresponda, el cual será también intervenido por este Organismo.

CAPÍTULO A

NORMAS PARA LOS PAGADORES DE LOS BENEFICIOS

Art. 13 - Los responsables comprendidos en el Capítulo A del Título II darán a los ejemplares de los "certificados de retención", intervenidos por este Organismo, los siguientes destinos:

a) El original será entregado al beneficiario del exterior o al agente, representante o mandatario de éste en el país -según se efectúe el pago directamente al exterior o a través de tales intermediarios-; este ejemplar operará como comprobante de la retención practicada, a efectos de la utilización que le pueda corresponder, ante Fiscos extranjeros, al beneficiario de la renta.

b) El duplicado deberá ser entregado -en su caso- a las personas físicas o jurídicas (ejemplo: entidades financieras regidas por la L. 21526 y modif.) que actúen en carácter de intermediarias, administradoras o mandatarias del pagador en la remisión de los fondos, con el fin de que no se practique la retención del impuesto a las ganancias sobre los importes a girar o transferir.

Cuando se pague la renta en el país a agentes, representantes o mandatarios del beneficiario del exterior, también se les entregará el duplicado, a fin de su utilización -en su caso- en la forma indicada en el párrafo anterior.

c) El triplicado, juntamente con el formulario 107 o el tique, según corresponda, intervenidos por la respectiva dependencia, deberán ser conservados por los responsables como constancias de ingreso e imputación.

Art. 14 - En los casos en que se paguen a beneficiarios del exterior conceptos no comprendidos en el artículo 1º de la presente resolución general, los pagadores deberán presentar a las entidades referidas en el primer párrafo del inciso b) del artículo anterior, en sustitución del duplicado del "certificado de retención", una nota que servirá como constancia del carácter del pago a remesar, a efectos de que no se practique retención, que deberá contener los siguientes datos:

a) Apellido y nombres o denominación, domicilio y Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT), del sujeto que efectúa el pago.

b) Apellido y nombres o denominación, domicilio y código de país -conforme a la tabla contenida en el Anexo VI de la resolución general 738- del destinatario de los fondos.

c) Concepto por el cual se realiza el giro.

d) Importe de los fondos a girar.

CAPÍTULO B

NORMAS PARA LOS INTERMEDIARIOS ADMINISTRADORES O MANDATARIOS DE LOS PAGADORES DE LOS BENEFICIOS

Art. 15 - Las entidades intermediarias, administradoras o mandatarias comprendidas en el Capítulo B del Título II, darán a los ejemplares del "certificado de retención", intervenidos por este Organismo, los siguientes destinos:

a) El original y el triplicado se entregarán a los sujetos por cuya cuenta se efectúe la respectiva remesa de fondos al exterior, dentro de los 3 (tres) días hábiles administrativos de efectuada la intervención de esta Administración Federal.

b) El duplicado deberá ser conservado por los agentes de retención como constancia del cumplimiento de sus obligaciones de retención por las sumas pagadas.

Art. 16 - Los mandantes de los pagos deberán entregar el ejemplar original a los beneficiarios de los pagos del exterior, conservarán el triplicado como constancia de la retención correspondiente y acusarán recibo de los comprobantes citados en el inciso a) del artículo anterior a los intermediarios, administradores o mandatarios, en la forma que éstos dispongan -de acuerdo con su organización administrativa o contable-, a fin de que ellos puedan acreditar el cumplimiento de lo previsto en el mencionado inciso.

Art. 17 - Cuando los pagos al exterior estén motivados por las propias operaciones de las entidades intermediarias, administradoras o mandatarias, el "certificado de retención" se confeccionará por duplicado; al original se le dará el destino previsto por el inciso a) del artículo 13, y el duplicado, juntamente con el formulario 107 o el tique, intervenidos, serán la constancia de la retención practicada.

Art. 18 - De verificarse el incumplimiento de las obligaciones previstas en el inciso a) del artículo 15, el sujeto por cuya cuenta se realiza la correspondiente remesa de fondos deberá informar tal hecho a este Organismo, mediante la presentación de una nota, ante la dependencia a cuyo cargo se encuentra el control de sus obligaciones fiscales, en la que se detallarán:

1. Apellido y nombres o denominación, domicilio y Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT), del sujeto informante.
2. Apellido y nombres o denominación, domicilio y Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT), del agente de retención.
3. Apellido y nombres o denominación, domicilio y código de país -conforme a la tabla contenida en el Anexo VI, RG 738-, del beneficiario del exterior pasible de la retención.
4. Concepto e importe de la suma sujeta a retención.
5. Fecha en que la entidad ha efectuado la remesa o giro al beneficiario del exterior, e importe de la retención.

CAPÍTULO C

NORMAS PARA LOS AGENTES, REPRESENTANTES U OTROS MANDATARIOS DE BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

Art. 19 - Los agentes, representantes u otros mandatarios de los beneficiarios del exterior, cuando deban efectuar el ingreso del importe de la retención omitida por el pagador del beneficio, darán a los ejemplares de los "certificados de retención", intervenidos por este Organismo, los siguientes destinos:

a) El original será entregado al beneficiario del exterior; este ejemplar operará como comprobante de la retención practicada, a efectos de la utilización que pueda corresponder ante Fiscos extranjeros.

b) El duplicado deberá ser entregado -en su caso- a las personas físicas o jurídicas (ejemplo: entidades financieras regidas por la L. 21526 y modif.) que actúen en carácter de intermediarias, administradoras o mandatarias en la remisión de los fondos, con el fin de que no se practique la retención del impuesto a las ganancias sobre los importes a girar o transferir.

c) El triplicado, juntamente con el formulario 107 o el tique, según corresponda, intervenidos por la respectiva dependencia, deberán ser conservados por los responsables como constancias de ingreso e imputación.

TÍTULO V DISPOSICIONES GENERALES

Art. 20 - El "certificado de retención" emitido con la aplicación "SICORE - Sistema de Control de Retenciones - Versión 3.0" e intervenido por este Organismo, en las condiciones que establece el artículo 12 de esta resolución general, es el único comprobante habilitado -a partir del 1 de abril de 2000, inclusive- como constancia de retención.

Art. 22 - En todo lo no previsto por la presente resolución general resultarán de aplicación las disposiciones de la [resolución general 738](#).

Art. 23 - Las disposiciones de esta resolución general serán de aplicación para los pagos que se efectúen a partir del día 1 de enero de 2000, inclusive.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior los certificados de retención correspondientes a las retenciones que se practiquen entre el 1 de enero y 31 de marzo de 2000, ambas fechas inclusive, podrán ser generados por la aplicación "SICORE - Sistema de Control de Retenciones - Versión 3.0" o emitidos por el agente de retención manualmente o con los sistemas informáticos que utilicen a ese efecto.

Art. 24 - Déjase sin efecto la resolución general (DGI) 2529 y sus modificaciones, y toda otra norma que se oponga a lo dispuesto por la presente, a partir del día 1 de enero de 2000, inclusive.

R.G. 3.497. (obviamente las referencias que hace la R.G. a los artículos de la LIG, están desactualizadas)

Impuesto a las ganancias. Sujetos comprendidos en convenios sobre doble imposición. Procedimiento informativo

Art. 1 - Los beneficiarios del exterior mencionados en el artículo 91 y concordantes de la ley de impuesto a las ganancias (TO 1986 y modif.), para cuyas rentas de fuente argentina se haya previsto un tratamiento especial en los convenios de doble imposición suscriptos con otros países -en cuanto los mismos hayan sido aprobados por leyes nacionales-, estarán alcanzados por las normas de la presente.

Art. 2 - Los sujetos a que se refiere el artículo anterior, a los fines de acreditar las condiciones de cuyo cumplimiento depende el reconocimiento de tales tratamientos especiales, deberán presentar una declaración jurada, conforme con el modelo que se indica en el Anexo que forma parte integrante de la presente, cubierto en todas sus partes.

Los datos contenidos en la citada declaración jurada deberán ser certificados por la autoridad fiscal competente del Estado contratante de que se trate.

Art. 3 - La declaración jurada indicada en el artículo anterior, se presentará por duplicado en la oportunidad en que el responsable deba ser pasible de retención o percepción de conformidad con lo dispuesto por la resolución general 2529 y su modificatoria, ante el agente de retención o percepción respectivo, quien devolverá al responsable el original con constancia de su recepción.

La declaración jurada mencionada en el párrafo anterior tendrá validez a los fines de la acreditación prevista en el artículo 2º, por un período máximo de 15 (quince) meses desde la fecha de certificación efectuada por autoridad competente, en el caso de que el mismo agente de retención o percepción efectúe pagos sucesivos o periódicos imputables a la misma operación -comprendida en el art. 1º-, debiendo cumplimentarse dicha presentación en el momento en que el responsable deba ser pasible de la primera retención o percepción correspondiente a la operación de que se trate.

De tratarse de varios agentes de retención o percepción, el duplicado a que se refiere el párrafo primero podrá ser sustituido por fotocopia que certificará el respectivo agente de retención o percepción previo cotejo con el original.

Art. 4 - El agente de retención o percepción deberá conservar en su poder los duplicados de la totalidad de las declaraciones juradas que mensualmente le sean presentadas de conformidad con lo dispuesto en los artículos precedentes, y suministrar a este Organismo la pertinente información en la forma y plazos dispuestos en la resolución general 3399 y sus modificaciones.

Art. 5 - En el caso de no formalizarse la presentación establecida en el artículo 2º, el agente de retención o percepción efectuará la correspondiente retención o percepción sin considerar el tratamiento especial a que se refiere el mencionado artículo.

Art. 6 - Cuando como consecuencia de la acreditación extemporánea de los elementos exigidos en el artículo 2º, o por cualquier otra razón, resultaran retenciones o percepciones efectuadas en exceso, el agente de retención o percepción podrá reintegrar dicho importe al sujeto pasivo de las mismas y compensar el monto del reintegro con otras obligaciones emergentes de la presente resolución general.

A los fines antes indicados, el agente de retención o percepción deberá reemplazar el comprobante de retención o percepción original oportunamente emitido, por una nueva constancia donde surja el importe correcto de la misma, como así también el reintegro del excedente referido, debiendo conservar los comprobantes que acrediten la devolución y compensación efectuadas.

En los casos en que el reintegro y compensación no fueren procedentes por la modalidad de la operación u otros motivos, el beneficiario podrá interponer ante la dependencia de este Organismo, en la cual se encuentre inscripto en el impuesto a las ganancias su respectivo agente de retención y percepción, la solicitud de acreditación y/o devolución, en los términos del artículo 36 de la ley 11683 (TO 1978 y modif.).

Art. 7 - El cumplimiento de la presentación de la declaración jurada a que alude el artículo 2º, no resultará obligatorio -salvo lo previsto en el segundo párrafo del art. 3º- cuando el monto del impuesto que en definitiva corresponda retener o percibir, no supere en el transcurso de cada semestre calendario, el importe de \$ 1.000 (mil pesos).

Art. 8 - A los efectos de la determinación del importe referido en el artículo anterior, deberá considerarse el último valor de cotización -tipo vendedor- de la moneda extranjera suministrado por el Banco de la Nación Argentina, correspondiente al día hábil inmediato anterior a aquel en que se efectivice el giro de la respectiva renta.

Art. 9 - Déjase sin efecto, desde su vigencia, la resolución general 3454.

Art. 10 - La presente resolución general será de aplicación para los pagos que se efectivicen a partir del 1 de julio de 1992, inclusive.

ANEXO
RESOLUCIÓN GENERAL 3497

[TEXTO SEGÚN [RG \(AFIP\) 2228\(2\)](#) - BO: 21/3/2007]

CONVENIO EN VIGOR PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE LA REPÚBLICA ARGENTINA Y DECLARACIÓN ANUAL.

IN FORCE AGREEMENT TO AVOID DOUBLE TAXATION BETWEEN ARGENTINE REPUBLIC AND ANNUAL AFFIDAVIT.

CONVENTION EN VIGUEUR POUR ÉVITER LA DOUBLE IMPOSITION ENTRE LA RÉPUBLIQUE ARGENTINE ET DÉCLARATION ANNUELLE.

a)

Beneficiario/Perceptor: Nombres y Apellido o razón social.
Beneficiary/ Recipient: Name and Surname or Company's registered name.
Bénéficiaire/Percepteur: Prénom et Nom ou raison sociale.

b)
Domicilio fiscal:
Tax domicile:
Domicile fiscal:

c)
Origen de la Renta (Artículo del Convenio).
Income Origin (Article of the Agreement).
Origine du Revenu (Article de la Convention).

d)
Declaración del beneficiario/perceptor de la renta, o en el caso de una sociedad, su representante legal:

El suscripto declara que el/la sociedad es residente en y que no posee establecimiento permanente o base fija en la República Argentina, y asimismo reúne todos los requisitos previstos para la aplicación del presente convenio.

Fecha

Firma del beneficiario/perceptor de la renta o, en el caso de sociedades de su representante legal.

Affidavit of the beneficiary/recipient of the income, or in case of a Company, its legal representative:

The undersigned states that he/she/the Company is resident in and that he/she/ the Company does not own permanent establishment or fixed base in Argentine Republic, and likewise that he/she/the Company meets all compulsory requirements in order to apply to this agreement.

Date

Signature of the beneficiary/recipient of the income, or in case of a Company, its legal representative

Déclaration du bénéficiaire/percepteur du revenu ou, dans le cas d'une société, son représentant légal:

Le soussigné déclare qu'il/la société est résident(e) en.....et qu'il/elle ne possède pas d'établissement permanent ou de base fixe dans la République Argentine, réunissant également toutes les exigences prévues pour l'application de la présente convention.

Lieu et Date:

Signature du bénéficiaire/percepteur du revenu ou, dans le cas des sociétés, leur représentant légal.

e)
Certificación de la autoridad competente de
Certifico que el beneficiario/perceptor de las rentas arriba indicado es residente en con relación al convenio para evitar la doble imposición entre la República Argentina y Asimismo, con relación al inciso

precedente, esta autoridad competente ratifica/niega/desconoce lo declarado por el beneficiario/perceptor en cuanto a que no posee establecimiento permanente o base fija en la República Argentina.

Fecha.....

Sello de la oficina fiscal	
----------------------------	--

Certification of the competent authority of

I do hereby certify that the beneficiary/recipient of the aforementioned income is a resident in as regards of the agreement to avoid double taxation between Argentina Republic and Likewise, as regards the above subsection, this competent authority ratifies/ denies/does not know the statement of the beneficiary/recipient as far as he/she/the Company does not own a permanent establishment or fixed base in the Argentine Republic.

Date

Seal of the Tax Office	S
------------------------	---

Certification de l'autorité compétente de

Je certifie que le bénéficiaire/percepteur des revenus indiqué ci-dessus est résident en.....en ce qui concerne la convention pour éviter la double imposition entre le République Argentine et..... Également, par rapport à l'alinéa précédent, cette autorité compétente ratifié/conteste/ ne connaît pas ce qui a été déclaré par le bénéficiaire/percepteur quant à ce qu'il ne possède pas d'établissement permanent ou de base fixe en la République Argentine.

Lieu et Date:

Cachet du bureau fiscal	
-------------------------	--

=====

Capítulo 17 RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

INDICE

RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

Rentas de fuente extranjera

Establecimiento permanente del exterior

Determinación del resultado del establecimiento permanente del exterior

Operaciones con sujetos vinculados del exterior

Determinación de la ganancia neta y de la ganancia neta sujeta a impuesto de fuente extranjera

Determinación del resultado impositivo de fuente extranjera del establecimiento permanente del exterior

Conversión a pesos de las ganancias de fuente extranjera obtenidas a través de un establecimiento permanente del exterior

Conversión a pesos de las ganancias de fuente extranjera obtenidas en forma directa en el exterior

Imputación de ganancias y gastos de fuente extranjera

Determinación del resultado del establecimiento permanente del exterior

Imputación del resultado del establecimiento permanente del exterior

Imputación de las rentas de fuente extranjera obtenidas en forma directa

Honorarios de directores, síndicos, etc. residentes en el país de sociedades del exterior

Beneficios de planes de seguro de retiro del exterior

Erogaciones realizadas por empresas del país que constituyan ganancias de fuente argentina para sujetos del exterior

Transparencia fiscal internacional

Trust, Fideicomisos y Fundaciones de interés privado del exterior

Sociedades del exterior sin personalidad fiscal

Sociedades del exterior con personalidad fiscal

Casos en los cuales no resulta de aplicación la transparencia fiscal internacional del art. 130 incisos d), e) y f) de la LIG

Tratamiento de los quebrantos de fuente extranjera

Los quebrantos de fuente extranjera no se pueden computar contra ganancias de fuente argentina

Determinación de la ganancia neta de fuente extranjera

Los quebrantos de fuente argentina se computan contra las ganancias de fuente extranjera

Quebrantos específicos de fuente extranjera por compra venta de acciones e instrumentos financieros

Los quebrantos cedulares de fuente argentina no se pueden computar contra ganancias de fuente extranjera

El MNI y las cargas de familia no pueden generar quebrantos de fuente extranjera

Exenciones de fuente extranjera

Tratamiento de las diferencias de cambio de fuente extranjera

Dictamen sobre diferencias de cambio de fuente extranjera

Dictamen (DAT) 40/2005 del 04.07.2005

Salidas no documentadas de fuente extranjera

Rentas de primera categoría de fuente extranjera

Rentas de segunda categoría de fuente extranjera

En las rentas de segunda categoría el costo computable se determina en moneda dura

Rentas de tercera categoría de fuente extranjera

Determinación del resultado impositivo de un establecimiento permanente del exterior

Asignación del resultado impositivo de un establecimiento permanente del exterior

Asignación del resultado impositivo en el caso de las demás sociedades, fideicomisos transparentes, explotaciones unipersonales, y profesiones u oficios que se complementen con una explotación comercial

Valuación de las existencias de bienes de cambio en el exterior. Adecuaciones

Enajenación de bienes de uso, bienes intangibles, inversiones y otros bienes. Determinación del costo computable

Enajenación en el exterior de bienes muebles exportados para consumo en el exterior. Determinación del costo computable

Actualización del costo computable. En las rentas de tercera categoría el costo computable se determina en moneda dura

Disposición de fondos o bienes en el exterior a favor de terceros que no sea en interés de la empresa

Establecimientos permanentes del exterior que realicen actividades de empresas de construcción

Minas, canteras y bosques naturales del exterior

Tipo de cambio para convertir a pesos las operaciones en monedas de distintos países. Tratamiento de las diferencias de cambio

Establecimientos permanentes con operaciones en monedas de distintos países. Tratamiento de las diferencias de cambio. Remisión de utilidades a sus titulares sujetos empresa

Rentas de cuarta categoría de fuente extranjera

Planes de seguro de retiro del exterior Beneficios netos de aportes

Compensaciones en dinero o en especie gravadas como rentas de cuarta categoría

Deducciones de fuente extranjera

Determinación de la ganancia neta de fuente extranjera

Deducciones generales y especiales de fuente extranjera

Amortizaciones

Actualización de las amortizaciones en el exterior. Conversión a pesos de las amortizaciones

Deducciones no admitidas de fuente extranjera

Determinación del impuesto de fuente extranjera

Crédito por impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior

Crédito de impuesto por impuestos análogos efectivamente pagados correspondientes a rentas de fuente extranjera

Impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior correspondientes a rentas presuntas

Socios o accionistas residentes en el país de sociedades o estructuras del exterior. Impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior por la sociedad o estructura del exterior

Definición de impuestos análogos al impuesto a las ganancias

Se debe tratar de impuestos efectivamente pagados en el exterior

Conversión a pesos de los impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior

Titulares de establecimientos permanentes del exterior. Impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior por el establecimiento permanente del exterior

Existencia de ganancias de fuente argentina. Ajuste del impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior por el establecimiento permanente

Conversión a pesos del impuesto análogo efectivamente pagado por el establecimiento permanente del exterior

Período de imputación del impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior

Rentas que tributan por transparencia fiscal (Art. 130 Incisos d), e) y f) de la LIG). Impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior por la sociedad o estructura del exterior

Rentas que no tributan por transparencia fiscal (Art. 130 Incisos d), e) y f) de la LIG). Impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior por la sociedad o estructura del exterior

Rentas de fuente extranjera obtenidas en forma directa. Impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior

Remesa de utilidades a los titulares de establecimientos permanentes del exterior o a los accionistas o socios de sociedades del exterior

Residentes del país que deben liquidar el impuesto análogo en el exterior

Pago de diferencias de impuestos análogos correspondientes a períodos anteriores

Reconocimiento en el exterior de impuestos análogos pagados en exceso

Demás sociedades y explotaciones unipersonales con rentas de fuente extranjera. Cómputo del impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior

El impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior (que resulte no computable en un período fiscal) se puede computar durante los 5 años siguientes

Recupero del impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior. Reducción del crédito de impuesto

Jurisprudencia sobre planificación fiscal internacional

Molinos Rio de la Plata SA CSJN del 02.09.2021

Molinos Rio de la Plata SA CNACAF Sala I del 19.05.2016

=====

RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 124 de la LIG

El art. 124 de la LIG es la contracara del art. 5 de la LIG, que define a las rentas de fuente argentina.

Son ganancias de fuente extranjera las comprendidas en el artículo 2 de la LIG, que provengan:

De bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior,

De la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio o

De hechos ocurridos fuera del territorio nacional,

Excepto los tipificados expresamente como de fuente argentina y

Las ganancias originadas por la venta en el exterior de bienes exportados en forma definitiva del país para ser enajenados en el extranjero, que constituyen ganancias de fuente extranjera.

Como se puede ver, la definición de ganancias de fuente extranjera es exactamente igual que la definición de ganancias de fuente argentina con ciertas adecuaciones.

Obviamente por aplicación del art.1 de la LIG, para que se encuentren gravadas en argentina se trata de sujetos residentes del país que obtienen rentas de fuente extranjera. En el caso de sujetos no residentes no se les puede gravar en argentina las rentas de fuente extranjera, solo se les puede gravar las rentas de fuente argentina.

Las rentas de fuente extranjera podrán ser de primera, de segunda, de tercera o de cuarta categoría.

Se podrá computar contra el impuesto determinado en argentina el impuesto análogo a la renta que se haya tributado en el exterior (hasta el incremento de la obligación fiscal) tal cual lo establece el art. 1 de la LIG.

Cuando la renta de fuente extranjera provengan de algún país con el cual argentina tiene firmado un convenio de doble imposición internacional, el convenio de doble imposición desplaza a la ley doméstica (la LIG). Es decir que el convenio de doble imposición puede determinar que una renta de fuente extranjera no se encuentra gravada en la argentina. También puede establecer el convenio de doble imposición que la gravabilidad de la renta de fuente extranjera en la argentina sea limitada.

Los sujetos residentes en el país pueden obtener rentas de fuente extranjera de tres formas:

En primer lugar, en forma directa. Por ejemplo: un inmueble en el exterior; por ejemplo: un porfolio de inversiones en el exterior.

En segundo lugar, a través de un establecimiento permanente en el exterior, perteneciente al sujeto residente del país. Por ejemplo: el desarrollo de una explotación agropecuaria en el exterior, sin la utilización de ninguna estructura societaria en el exterior.

En tercer lugar, a través de alguna sociedad del exterior o estructura del exterior, cuyas acciones, participaciones o derechos pertenezcan al sujeto residente del país. Por ejemplo: una sociedad por acciones en el exterior; por ejemplo: una LLC en EEUU; por ejemplo: un trust o fideicomiso en el exterior.

=====

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

Art. 125 de la LIG

Las ganancias atribuibles a establecimientos permanentes instalados en el exterior que pertenezcan a sujetos residentes en el país constituyen ganancias de fuente extranjera, para el titular del establecimiento permanente residente en el país.

NORMA DE EXCEPCION

Excepto cuando las ganancias del establecimiento permanente, según las disposiciones de la LIG, deban considerarse de fuente argentina,

En ese caso el establecimiento permanente del exterior que obtenga ganancias de fuente argentina reviste el carácter de beneficiario del exterior y por lo tanto tributará en argentina a través del mecanismo de retención en la fuente con carácter de pago único y definitivo tipificado en el art. 104 de la LIG.

DEFINICION DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

Art. 125 segundo párrafo de la LIG

Los establecimientos permanentes del exterior son los organizados en forma de empresa estable para el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agropecuarias, extractivas o de cualquier tipo, que originen para sus titulares residentes en la República Argentina **ganancias de la tercera categoría**, de acuerdo con la definición establecida en el **artículo 22 de la LIG**, con las siguientes adecuaciones: cuando el art. 22 de la LIG hace referencia a “territorio de la Nación”, “territorio nacional”, “país” o “República Argentina” se refiere al “exterior”, cuando alude a “sujetos del exterior” hace referencia a “sujetos del país” y cuando menciona “exterior” debe leerse “país”.

Como se puede ver la definición de establecimiento permanente del exterior es la misma definición que la de establecimiento permanente del país tipificada en el art. 22 de la LIG, con las adecuaciones correspondientes.

TAMBIEN CONSTITUYE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL EXTERIOR

Art. 125 tercer párrafo de la LIG

La definición de establecimiento permanente del exterior incluye, los **loteos con fines de urbanización** y la **edificación y enajenación de inmuebles bajo regímenes similares al de propiedad horizontal** del Código Civil y Comercial de la Nación, realizados en países extranjeros.

DETERMINACION DEL RESULTADO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

Art. 126 de la LIG

CONTABILIDAD SEPARADA POR CADA ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

Para determinar el resultado impositivo de fuente extranjera de los establecimientos permanentes del exterior, deberán efectuarse registraciones contables en forma separada de las de sus titulares residentes en el país y de las de otros establecimientos permanentes en el exterior de los mismos titulares, realizando los ajustes necesarios para establecer dicho resultado.

TRANSACCIONES REALIZADAS ENTRE EL TITULAR DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE RESIDENTE EN EL PAIS Y EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

TRANSACCIONES REALIZADAS ENTRE DISTINTOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR

OPERACIONES ENTRE PARTES INDEPENDIENTES

Art. 126 segundo párrafo de la LIG

Las transacciones realizadas entre el titular del país y su establecimiento permanente en el exterior, o por el establecimiento permanente del exterior con otros establecimientos permanentes del exterior del mismo titular, instalados en terceros países, o con personas u otro tipo de entidades vinculadas, domiciliadas, constituidas o ubicadas en el país o en el extranjero **se considerarán efectuados entre partes independientes**, entendiéndose que aquellas transacciones dan lugar a contraprestaciones que **deben ajustarse a las que hubieran convenido terceros** que, revistiendo el carácter indicado,

llevan a cabo entre sí iguales o similares transacciones en las mismas o similares condiciones.

OPERACIONES NO REALIZADAS COMO ENTRE PARTES INDEPENDIENTES

Art. 126 tercer párrafo de la LIG

Cuando las contraprestaciones no se ajusten a las que hubieran convenido partes independientes, **las diferencias en exceso y en defecto** que se registren respecto de las que hubieran pactado esas partes, respectivamente, en las a cargo del titular residente o en las a cargo del establecimiento permanente con el que realizó la transacción, **se incluirán en las ganancias de fuente argentina del titular residente.**

En el caso de que las diferencias indicadas se registren en transacciones realizadas entre establecimientos de un mismo titular instalados en diferentes países extranjeros, los beneficios que comporten las mismas se incluirán en las ganancias de fuente extranjera del establecimiento permanente que hubiera dejado de obtenerlas a raíz de las contraprestaciones fijadas. Idéntico criterio deberá aplicarse respecto de las transacciones que el o los establecimientos realicen con otras personas u otro tipo de entidades vinculadas.

CONTABILIDAD SEPARADA DEFICIENTE DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

Art. 126 último párrafo de la LIG

Si la contabilidad separada no reflejara adecuadamente el resultado impositivo de fuente extranjera de un establecimiento permanente del exterior, la AFIP podrá determinarlo sobre la base de las restantes registraciones contables del titular residente en el país o en función de otros índices que resulten adecuados.

=====

OPERACIONES CON SUJETOS VINCULADOS DEL EXTERIOR

Art. 127 de la LIG

Las transacciones realizadas por residentes en el país o por sus establecimientos permanentes instalados en el exterior, con personas u otro tipo de entidades domiciliadas, constituidas o ubicadas en el extranjero con las que los primeros **estén vinculados**, **se considerarán a todos los efectos como celebradas entre partes independientes**, cuando sus contraprestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.

OPERACIONES NO REALIZADAS COMO ENTRE PARTES INDEPENDIENTES

Art. 127 segundo párrafo de la LIG

Si no se diera cumplimiento al requisito establecido precedentemente para que las transacciones se consideren celebradas entre partes independientes, **las diferencias en exceso y en defecto** que, se registren en las contraprestaciones a cargo de las personas controlantes y en las de sus establecimientos permanentes instalados en el exterior, o en las a cargo de la sociedad controlada, respecto de las que hubieran correspondido según las prácticas normales de mercado entre entes independientes, **se incluirán, según proceda, en las ganancias de fuente argentina de los residentes en el país controlante o en las de fuente extranjera atribuibles a sus establecimientos permanentes instalados en el exterior.**

A los fines de la determinación de los precios serán de aplicación las normas previstas en el artículo 17 (PRECIOS DE TRANSFERENCIA), así como también las relativas a las transacciones con jurisdicciones no cooperantes o jurisdicciones de baja o nula tributación.

DEFINICION DE SOCIEDADES CONTROLADAS DEL EXTERIOR

Art. 127 tercer párrafo de la LIG

Constituyen sociedades controladas constituidas en el exterior, aquellas en las cuales personas humanas o ideal residentes en el país o, en su caso, sucesiones indivisas que revistan la misma condición, sean propietarias, directa o indirectamente, de **más del cincuenta por ciento (50%) de su capital** o cuenten, directa o indirectamente, con la **cantidad de votos necesarios para prevalecer en las asambleas de accionistas o reuniones de socios.**

A esos efectos se tomará también en consideración lo previsto en el artículo incorporado a continuación del artículo 17.

=====

DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA Y DE LA GANANCIA NETA SUJETA A IMPUESTO DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 128 de la LIG

DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA DE FUENTE EXTRANJERA (APLICACIÓN DEL ART. 23 DE LA LIG Y DE LOS TITULOS II Y III DE LA LIG)

La **determinación de la ganancia neta de fuente extranjera** se efectuará de acuerdo con lo dispuesto en el **artículo 23 de la LIG** y las restantes disposiciones contenidas en el Títulos II (RENTAS DE PRIMERA, SEGUNDA, TERCERA Y CUARTA CATEGORIA) de la LIG y en el Título III (DEDUCCIONES) de la LIG, en tanto su alcance permita relacionarlas con las ganancias de esa fuente, **con las modificaciones y adecuaciones previstas en este Título.**

La reglamentación establecerá las disposiciones legales que no resultan de aplicación para determinar la ganancia neta.

DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA SUJETA A IMPUESTO DE FUENTE EXTRANJERA

EL MNI Y LAS CARGAS DE FAMILIA SE IMPUTAN PRIMERO CONTRA LAS GANANCIAS DE FUENTE ARGENTINA Y EL REMANENTE CONTRA LAS GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 128 segundo párrafo de la LIG

Para **determinar la ganancia neta sujeta a impuesto de fuente extranjera**, las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país, restarán de la ganancia neta de fuente extranjera, **las deducciones comprendidas en los incisos a) y b) del artículo 30 (MNI y CARGAS DE FAMILIA), en la medida que excedan a la ganancia neta de fuente argentina** correspondiente al mismo año fiscal.

GASTOS RELACIONADOS CON OBTENER MANTENER Y CONSERVAR GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA (RESPALDADOS POR COMPROBANTES)

Art. 285 del D.R. de la LIG.

Para **determinar la ganancia neta de fuente extranjera**, solamente serán computables los gastos y deducciones que **estuvieren debidamente acreditados mediante los comprobantes respaldatorios** respectivos con las formalidades que a tal fin establezca la AFIP, y que estén **afectados a la obtención, mantenimiento y conservación de ganancias de fuente extranjera gravadas**, resultando de aplicación, las disposiciones establecidas en el artículo 159 de la LIG (DEDUCCIONES CONSIDERACIONES GENERALES) y en el artículo 303 del D.R. de la LIG (DEDUCCIONES CONSIDERACIONES GENERALES).

DETERMINACION DEL RESULTADO IMPOSITIVO DE FUENTE EXTRANJERA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

Art. 129 de la LIG

CONVERSION A PESOS DE LAS GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA OBTENIDAS A TRAVES DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR (SE ACUMULAN EN MONEDA EXTRANJERA HASTA LA FECHA DE CIERRE DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR) Y SE CONVIERTEN A PESOS A LA FECHA DE CIERRE DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

Art. 129 primer párrafo de la LIG

El **resultado impositivo de fuente extranjera** de los establecimientos permanentes del exterior, **se determina en la moneda del país en el que se encuentra el establecimiento permanente del exterior**, aplicando, en su caso, las reglas de conversión que para los mismos se establecen en este Título.

Los titulares de los establecimientos permanentes del exterior residentes en el país **convertirán esos resultados a moneda argentina**, considerando el tipo de cambio previsto en el primer párrafo del artículo 155 de la LIG (BNA) **correspondiente al día de cierre del ejercicio anual del establecimiento permanente**, computando el tipo de cambio comprador (SI ES GANANCIA) o vendedor (SI ES PERDIDA).

CONVERSION A PESOS DE LAS GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA OBTENIDAS EN FORMA DIRECTA EN EL EXTERIOR (SE CONVIERTEN A PESOS RENTA POR RENTA A MEDIDA QUE SE DEVENGAN O PERCIBEN SEGÚN EL TIPO DE RENTA)

Art. 129 segundo párrafo de la LIG

Tratándose de ganancias de fuente extranjera no atribuibles a los establecimientos permanentes del exterior, **la ganancia neta se determinará en moneda argentina**.

A ese efecto, salvo en los casos especialmente previstos en este título, **las ganancias y deducciones se convertirán considerando las fechas y tipos de cambio que determine la reglamentación**, de acuerdo con las normas de conversión dispuestas para las ganancias de fuente extranjera comprendidas en la tercera categoría o con las de imputación que resulten aplicables.

CONVERSION A PESOS

Art. 286 del D.R. de la LIG.

La ganancia neta de fuente extranjera no atribuible a un establecimiento permanente del exterior (LAS OBTENIDAS EN FORMA DIRECTA EN EL EXTERIOR) -excepto que la ley o las normas reglamentarias establezcan expresamente otro tratamiento para determinados ingresos o erogaciones- **se convertirá conforme las siguientes fechas y tipos de cambio:**

1. **Los ingresos y deducciones computables** expresados en moneda extranjera, al **tipo de cambio comprador (LOS INGRESOS)** o al **tipo de cambio vendedor (LAS DEDUCCIONES)**, contemplado en el primer párrafo del artículo 155 de la LIG (BNA), **correspondiente al día en que aquellos ingresos y deducciones se devenguen, perciban o paguen**, según corresponda, conforme las disposiciones de los artículos 24 de la LIG (NORMAS DE

IMPUTACION PARA RENTAS DE FUENTE ARGENTINA) y artículo 130 de la LIG (NORMAS DE IMPUTACION PARA RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA).

2. **Los costos o inversiones computables** a los efectos de determinar la ganancia por enajenación de bienes expresados en moneda extranjera, así como las actualizaciones que resultaran aplicables, **al tipo de cambio vendedor** que considera el artículo 155 (BNA), **correspondiente a la fecha en que se produzca la enajenación de esos bienes.**

RESUMIENDO

Rentas de fuente extranjera obtenidas a través de un establecimiento permanente del exterior

Las rentas de fuente extranjera obtenidas a través de un establecimiento permanente del exterior, se acumulan en moneda extranjera hasta la fecha de cierre de ejercicio del establecimiento permanente.

Se convierten a pesos a la fecha de cierre de ejercicio del establecimiento permanente.

Si el resultado del establecimiento permanente del exterior es positivo, es ganancia, BNA TIPO COMPRADOR.

Si el resultado del establecimiento permanente del exterior es negativo, es pérdida, BNA TIPO VENDEDOR.

Rentas de fuente extranjera obtenidas en forma directa

Las rentas de fuente extranjera obtenidas en forma directa se convierten a pesos renta por renta a medida que se generan (devengado o percibido según el tipo de renta). El mismo procedimiento se aplica para los costos gastos y deducciones de fuente extranjera.

Los ingresos BNA TIPO COMPRADOR del devengamiento o percepción según el tipo de renta.

Las deducciones BNA TIPO VENDEDOR del devengamiento o percepción según el tipo de renta.

Los costos y las inversiones BNA TIPO VENDEDOR del momento de la enajenación.

=====

IMPUTACION DE GANANCIAS Y GASTOS DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 130 de la LIG

APLICACIÓN DEL ART. 24 DE LIG CON ADECUACIONES

La imputación de ganancias y gastos de fuente extranjera se efectuará de acuerdo con las disposiciones contenidas en el **artículo 24 de la LIG** que les resulten aplicables, **con las adecuaciones que se establecen a continuación:**

DETERMINACION DEL RESULTADO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

Art. 130 inciso a) LIG

a) Para determinar los resultados atribuibles a los establecimientos permanentes del exterior, se imputarán de acuerdo a lo establecido en el **artículo 24**, según lo dispuesto en el **cuarto párrafo del inciso a) de su segundo párrafo** y en su **cuarto párrafo**.

Art. 24 2º párrafo inciso a) 4º párrafo

DEVENGADO

Se consideran ganancias del ejercicio las devengadas en este.

Art. 24 4º párrafo

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 ganancia se deducirán en el ejercicio en que se paguen.

IMPUTACION DEL RESULTADO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR (SEGUN LA CONDICION DE LOS TITULARES DEL PAIS)

Art. 130 inciso b) LIG

b) Los resultados impositivos de los establecimientos permanentes a que se refiere el inciso anterior se imputarán por sus **titulares residentes en el país - comprendidos en los incs. d) y e) del art. 116-**, al ejercicio en el que finalice el correspondiente ejercicio anual de los primeros o, cuando sus **titulares sean personas humanas o sucesiones indivisas residentes en el país**, al año fiscal en que se produzca dicho hecho.

Es decir que cuando el titular del establecimiento permanente del exterior es una sociedad de capital, demás sociedades o una explotación unipersonal del país:

Se imputan al ejercicio fiscal en el cual se produjo el cierre del ejercicio del establecimiento permanente del exterior.

Ejemplo:

Cierre del establecimiento permanente 1/7/2019 – 30/6/2020

Titular del establecimiento permanente del exterior una SA del país con cierre de ejercicio 30/04.

El resultado del establecimiento permanente del ejercicio cerrado el 30/6/2020 se imputa el ejercicio de la SA cerrado el 30/04/2021.

Mientras que cuando el titular del establecimiento permanente del exterior es una persona humana o una sucesión indivisa del país:

Se imputan al año fiscal en el cual se produjo el cierre del ejercicio del establecimiento permanente del exterior.

Ejemplo:

Cierre del establecimiento permanente 1/7/2019 – 30/6/2020

Titular del establecimiento permanente del exterior una Persona humana del país.

El resultado del establecimiento permanente del ejercicio cerrado el 30/6/2020 se imputa al año calendario 2020 de la persona humana.

IMPUTACION DE LAS RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA OBTENIDAS EN FORMA DIRECTA

Art. 130 inciso c) LIG

RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA OBTENIDAS EN FORMA DIRECTA POR:

SOCIEDADES DE CAPITAL (ART. 73 INCISO A) DE LA LIG)
DEMÁS SOCIEDADES
EXPLOTACIONES UNIPERSONALES
PROFESIONALES CON RENTAS DE 3º CATEGORÍA
FIDEICOMISOS
FCI

c) **Las ganancias obtenidas en forma directa** por los residentes en el país incluidos en los **incisos d), e) y f) del artículo 116**, no atribuibles a los establecimientos permanentes citados precedentemente,

Se imputarán al año fiscal en la forma establecida en el **artículo 24**, en función de lo dispuesto, según corresponda, en los **tres primeros párrafos del inciso a) de su segundo párrafo**, considerándose ganancias del ejercicio anual las que resulten imputables a él según lo establecido en dicho inciso y en el cuarto párrafo del referido artículo.

Art. 24 inciso a) tres primeros párrafos de la LIG

DEVENGADO

RENTAS QUE TRIBUTAN EN EL EXTERIOR A TRAVES DE UNA RETENCION CON EL CARÁCTER DE PAGO UNICO Y DEFINITIVO. OPCION DE PERCIBIDO

No obstante lo dispuesto precedentemente, las **ganancias que tributen en el exterior por vía de retención en la fuente con carácter de pago único y definitivo** en el momento de su acreditación o pago, **podrán imputarse considerando ese momento** (PERCIBIDO), siempre que no provengan de operaciones realizadas por los titulares residentes en el país de establecimientos permanentes comprendidos en el inciso a) precedente con dichos establecimientos o se trate de beneficios remesados o acreditados por los últimos a los primeros.

Cuando se adopte esta opción, esta deberá aplicarse a todas las ganancias sujetas a la modalidad de pago que la autoriza y deberá mantenerse como mínimo, durante un período que abarque cinco (5) ejercicios anuales.

HONORARIOS DE DIRECTORES, SINDICOS, ETC. RESIDENTES EN EL PAIS DE SOCIEDADES DEL EXTERIOR. SE IMPUTAN POR LO PERCIBIDO

Art. 130 inciso g) LIG

g) Los honorarios obtenidos por **residentes en el país** en su carácter de **directores, síndicos** o miembros de consejos de vigilancia o de órganos directivos similares **de sociedades constituidas en el exterior**, se imputarán al año fiscal en el que se perciban.

BENEFICIOS DE PLANES DE SEGURO DE RETIRO DEL EXTERIOR. SE IMPUTAN POR LO PERCIBIDO

Art. 130 inciso h) LIG

h) Los beneficios derivados del cumplimiento de los requisitos de **planes de seguro de retiro privado administrados por entidades constituidas en el exterior** o por establecimientos permanentes instalados en el extranjero de entidades, residentes en el país sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, así como los rescates por retiro al asegurado de esos planes, se imputarán al año fiscal en el que se perciban.

EROGACIONES REALIZADAS POR EMPRESAS DEL PAIS QUE CONSTITUYAN GANANCIAS DE FUENTE ARGENTINA PARA SUJETOS DEL EXTERIOR. SE IMPUTAN POR LO PERCIBIDO

Art. 130 inciso i) LIG

i) La imputación prevista en el **último párrafo del artículo 24 de la LIG** (PERCIBIDO), se aplicará a las erogaciones efectuadas por titulares residentes en el país comprendidos en el inciso d) (SOCIEDADES DE CAPITAL DEL PAIS) y en el inciso e) (FIDEICOMISOS Y FCI DEL PAIS) del artículo 116 de la LIG de los establecimientos permanentes a que se refiere el inciso a) de este artículo (ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR), cuando las **erogaciones configuren ganancias de fuente argentina atribuibles a los establecimientos permanentes del exterior**, así como a las que efectúen residentes en el país y revistan el mismo carácter para sociedades constituidas en el exterior que dichos residentes controlen directa o indirectamente.

Se imputan en el momento del pago (o puesta a disposición).

Art. 24 de la LIG último párrafo:

*“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 no cooperantes o de baja o nula tributación, **la imputación al balance impositivo solo podrá efectuarse cuando se paguen** o configure alguno de los casos previstos en el sexto párrafo de este artículo (PUESTA A DISPOSICION) 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”.*

=====
TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

Art. 130 inciso d) LIG

TRUST, FIDEICOMISOS Y FUNDACIONES DE INTERES PRIVADO DEL EXTERIOR

d) Las ganancias obtenidas por **trust, fideicomisos, fundaciones de interés privado y demás estructuras análogas** constituidos, domiciliados o ubicados **en el exterior**, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero,

OBJETO PRINCIPAL DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

Cuyo objeto principal sea la **administración de activos** (FINANCIEROS O NO FINANCIEROS).

EL SUJETO RESIDENTE DEBE TENER EN CONTROL DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR. IMPUTACION DE LAS RENTAS

Se imputarán por el sujeto residente QUE LOS CONTROLE al ejercicio o año fiscal en el que finalice el ejercicio anual de tales entes, contratos o arreglos.

DEFINICION DE CONTROL

Art. 130 inciso d) segundo párrafo LIG

Se entenderá que un sujeto posee el control cuando **existan evidencias de que los activos financieros** (EL ART. 287 DEL D.R. INCLUYE A LOS ACTIVOS NO FINANCIEROS) **se mantienen en su poder y/o son administrados por dicho sujeto** comprendiendo entre otros los siguientes casos:

- (i) cuando se trate de trusts, fideicomisos o fundaciones, revocables,
- (ii) cuando el sujeto constituyente es también beneficiario, y
- (iii) cuando ese sujeto tiene poder de decisión, en forma directa o indirecta para invertir o desinvertir en los activos, etcétera.

ACLARACIONES DEL D.R. RESPECTO DEL CONTROL

Art. 287 del D.R. de la LIG

Las disposiciones del primer párrafo del inciso d) del artículo 130 de la ley resultarán de aplicación respecto de aquellos ejercicios anuales de los trust, fideicomisos, fundaciones de interés privado y demás estructuras análogas constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, en que **se verifiquen las circunstancias que evidencien “control” por parte del sujeto residente en el país.**

EL D.R. INCLUYE TAMBIEN A LOS ACTIVOS NO FINANCIEROS

La aclaración contenida en el segundo párrafo del inciso d) del artículo 130 de la ley (EL CONTROL) resultará también de aplicación respecto de **cualquier otro tipo de activos** administrados por la estructura del exterior (trust, fideicomiso, fundación de interés privado, etc.).

IMPUTACION DE RESULTADOS

Art. 293 primer párrafo del D.R. de la LIG

Los resultados a imputar, a que se refieren los **incisos d), e) y f) del artículo 130 de la LIG**, serán los correspondientes al **ejercicio anual del trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas**, sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **en que se cumplan las condiciones previstas en los citados incisos y en los artículos 287 (EL CONTROL), 288 y 289 del D.R. de la LIG**, respectivamente.

OBLIGACION DE LLEVAR REGISTROS Y CONFECCIONAR UN ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL

Art. 293 segundo párrafo del D.R. de la LIG

En el caso que los mencionados entes del exterior no se encuentren obligados por la legislación del país en que se encuentren constituidos, domiciliados, celebrados o ubicados a llevar registros contables y emitir balances anuales, **deberán llevar registros que permitan identificar los ingresos y deducciones del período fiscal**, así como **confeccionar un estado de situación patrimonial** al cierre del ejercicio.

SE APLICAN LAS NORMAS VIGENTES EN EL EXTERIOR

Los registros deberán realizarse conforme las normas contables aplicables o las disposiciones de las leyes de los impuestos análogos **que rijan en el país de constitución**, domicilio o ubicación de los referidos entes.

SE APLICAN LAS NORMAS DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 293 tercer párrafo del D.R. de la LIG

Cuando en esas jurisdicciones no se verifique la aplicación de tales normas o impuestos, los resultados devengados en el ejercicio anual **se determinarán conforme disposiciones de la ley del impuesto**.

EL EJERCICIO ANUAL SERA EL AÑO CALENDARIO

Art. 293 cuarto párrafo del D.R. de la LIG

Cuando por cualquier motivo no se haya establecido la fecha de cierre o la duración del ejercicio comercial del ente, contrato, arreglo o estructura análoga del exterior o cuando este tenga un plazo de duración distinto a doce (12) meses, **deberá considerarse como ejercicio anual el año calendario**.

Lo dispuesto precedentemente no resultará de aplicación de tratarse de ejercicios irregulares de duración menor a doce (12) meses por inicio o cese de actividades. En caso de ejercicios irregulares por cambio en fecha de cierre de ejercicio deberán observarse las disposiciones del artículo 66 del D.R. de la LIG

(LA AFIP PUEDE ADMITIR QUE EL IMPUESTO SE LIQUIDE EN UN PERIODO QUE NO ES ANUAL).

INCORPORACION DE LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA EN LA DDJJ DEL SUJETO RESIDENTE DEL PAIS

Art. 293 quinto párrafo del D.R. de la LIG

Los resultados de la estructura del exterior (TRUST, FIDEICOMISO, FUNDACION DE INTERES PRIVADO, ETC.), determinados teniendo en cuenta la vigencia de la ley 27.430 (art. 86 incisos a) y f) de corresponder, **serán incorporados en la determinación impositiva** del accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario, **correspondiente al ejercicio o año fiscal en el que finalice el ejercicio anual de los sujetos del exterior**, en la proporción de su participación en el patrimonio, resultados o derechos.

EL CONTROL DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR ES EJERCIDO POR MAS DE UN SUJETO RESIDENTE EN EL PAIS

Art. 293 sexto párrafo del D.R. de la LIG

En las situaciones previstas en el **inciso d)** y en el segundo párrafo del apartado 2 del inciso f) **del artículo 130 de la LIG**, en el caso que **se verifique la existencia de control por parte de más de un (1) sujeto** y no pueda determinarse el porcentaje de participación que corresponda a cada uno de ellos, **los resultados se atribuirán en forma proporcional**.

IMPUTACION DE LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA A UN PERIODO FISCAL POSTERIOR EL CIERRE DEL EJERCICIO DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

Art. 293 séptimo párrafo del D.R. de la LIG

Si conforme las normas de los artículos 24 (IMPUTACION), 96 (IMPUTACION) y 130 de la LIG, que hubieran resultado aplicables de haber obtenido el sujeto local esos resultados en forma directa, **correspondiera su imputación a un período fiscal posterior a aquel en el que finalice el ejercicio anual** del ente, contrato, arreglo o estructura análoga, estos deberán ser incorporados por el sujeto residente al período fiscal posterior en que se verifiquen las condiciones establecidas en tales artículos.

Art. 293 octavo párrafo del D.R. de la LIG

Lo previsto en el párrafo anterior resultará de aplicación con independencia de que se verifiquen las circunstancias establecidas en los incisos d), e) y f) del artículo 130 de la LIG respecto del período fiscal posterior en que se imputen tales rentas.

Reflexión:

Como se están imputando rentas como si se hubiesen obtenido en forma directa sin tener en cuenta la estructura del exterior, las normas de imputación de los art. 24, art. 96 y art. 130 incisos a), b) y c) de la LIG desplazan a las normas de imputación de transparencia fiscal del art. 130 incisos d), e) y f) de la LIG.

DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA, CONVERSION A PESOS, ALICUOTAS, CREDITOS POR IMPUESTOS ANALOGOS PAGADOS EN EL EXTERIOR

Art. 293 noveno párrafo del D.R. de la LIG

Las normas relativas a la determinación de la ganancia neta, conversión, alícuotas y crédito por impuestos análogos, **serán las que hubieran resultado aplicables al sujeto residente en el país de haber obtenido tales resultados en forma directa**, vigentes en el período fiscal de su imputación.

VENTA DE LA PARTICIPACION DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR POR PARTE DE UN SUJETO QUE NO FUESE EL SUSCRIPTOR ORIGINAL

En el caso de **enajenación de participaciones en entidades del exterior** - incluyendo operaciones de rescate de participaciones **cuyos titulares no fueran los suscriptores originales**- sobre las cuales hubieran aplicado las disposiciones de transparencia fiscal previstas en el artículo 130 de la LIG, **al costo de adquisición computable** (neto de la parte atribuible al rescate de la participación, de corresponder) a efectos de la determinación de la ganancia sujeta a impuesto, **se le adicionarán las ganancias que componen el precio de venta sobre las que el titular hubiera tributado por transparencia fiscal.**

VIGENCIA DE LA LEY 27.430

Art. 293 décimo párrafo del D.R. de la LIG

De corresponder, resultarán de aplicación las disposiciones de los a) (INMUEBLES) y f) (INSTRUMENTOS FINANCIEROS) del art. 86 de la ley 27.430.

*“**Art. 86** - Las disposiciones de este Título surtirán efecto para los ejercicios fiscales o años fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018, inclusive, con las siguientes excepciones:*

a) Las operaciones detalladas en el apartado 5 del [artículo 2 de la ley de impuesto a las ganancias](#), texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, tributarán en tanto el enajenante o cedente hubiera adquirido el bien a partir del 1 de enero de 2018 -en los términos que al respecto esta establezca la reglamentación- o, en caso de bienes recibidos por herencia, legado o donación, cuando el causante o donante lo hubiese adquirido con posterioridad a esta última fecha. En tales supuestos, las operaciones no estarán alcanzadas por el [Título VII de la ley 23905](#).

f) Para la determinación de la ganancia bruta a que se refiere el cuarto párrafo del cuarto artículo agregado a continuación del [artículo 90 de la ley de impuesto a las ganancias](#), texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, en el caso de valores comprendidos en los incisos a) y b) del primer párrafo de ese artículo, cuyas ganancias por enajenación hubieran estado exentas o no gravadas con anterioridad a la vigencia de esta ley, el costo a computar será el último precio de adquisición o el último valor de cotización de los valores al 31 de diciembre de 2017, el que fuera mayor”.

APLICACIÓN TEMPORAL DE LA TRANSPARENCIA FISCAL

Art. 290 del D.R. de la LIG

En el caso que **en el transcurso de un ejercicio anual se verifique el inicio o el cese de las circunstancias** a que se refieren el primer párrafo del inciso d) o los dos primeros párrafos del inciso f), ambos del artículo 130 de la ley, **la imputación prevista en esas normas se efectuará por el lapso en que tales circunstancias se verifiquen.**

PARTICIPACION DIRECTAS O INDIRECTAS EN ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR. APLICACIÓN SUBSIDIARIA DEL ART. 130 INCISO F) DE LA LIG (RESPECTO DE LOS INCISOS D) Y E) DEL ART. 130 DE LA LIG). DE LO CONTRARIO NO APLICAN LAS NORMAS DE TRANSPARENCIA FISCAL

Art. 294 del D.R. de la LIG

De tratarse de **participaciones directas en trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas**, sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **que no encuadren en el inciso d)** (TRUST, FIDEICOMISOS, FUNDACION DE INTERES PRIVADO, ETC.) y en el inciso e) (SOCIEDADES SIN PERSONALIDAD FISCAL) **del artículo 130 de la LIG, resultarán de aplicación las disposiciones del inciso f) del artículo 130 de la LIG**, siempre que se verifiquen respecto de esas participaciones las circunstancias allí previstas.

También **resultarán de aplicación las disposiciones del inciso f) del artículo 130 de la LIG**, de tratarse de **participaciones indirectas en trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas**, sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **que no cumplan los requisitos enumerados en el inciso d)** (TRUST, FIDEICOMISOS, FUNDACIONES DE INTERES PRIVADO, ETC.) y en el inciso e) (SOCIEDADES SIN PERSONALIDAD FISCAL del artículo 130 de la LIG, en tanto se verifiquen las circunstancias previstas en el referido inciso f).

Reflexión:

En el caso de un sujeto residente del país que tenga una participación directa o indirecta en una estructura del exterior, que no cumpla con los requisitos del inciso d) (TRUST, FIDEICOMISOS, FUNDACIONES DE INTERES PRIVADO, ETC.) o con los requisitos del inciso e) (SOCIEDADES SIN PERSONALIDAD FISCAL), en forma subsidiaria tipifica en el inciso f) del art. 130 de la LIG (SOCIEDADES CON PERSONALIDAD FISCAL), obviamente en la medida que se cumplan los requisitos tipificados en el referido inciso f).

De lo contrario no resultan de aplicación las normas de transparencia fiscal y por lo tanto deberá declarar las rentas de fuente extranjera recién en el momento de la puesta a disposición de los dividendos o utilidades.

CONCEPTOS QUE NO INTEGRAN LA BASE IMPONIBLE

Art. 296 del D.R. de la LIG

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país, respecto de participaciones directas o indirectas en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior, **no deberán incluir en la base imponible del impuesto**, según corresponda, **los siguientes conceptos**:

1. El incremento del valor patrimonial proporcional o cualquier otro reconocimiento contable del incremento de valor en las participaciones en cualquier tipo de ente, contrato, arreglo o estructura análoga del exterior o del país.
2. Los dividendos o utilidades en la parte que se encuentren integrados por ganancias acumuladas generadas en **ejercicios iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2018**, que hubieran sido imputadas por el accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario del país, conforme las disposiciones de los incisos a) y d) del artículo 133 de la ley (ANTES DE LA REFORMA DE LA LEY 27.430), texto según ley 25.239.
3. Los dividendos o utilidades en la parte que se encuentren integrados por ganancias acumuladas, devengadas contablemente, que hubieran sido imputadas por el accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario del país, conforme las disposiciones de los incisos d), e) y f) del artículo 130 de la ley, incluyendo las devengadas con anterioridad al 1 de enero de 2018. (RENTAS DECLARADAS POR TRANSPARENCIA FISCAL)
4. Los dividendos provenientes de una sociedad constituida en la República Argentina, que hayan tributado el impuesto de acuerdo con lo establecido en los artículos 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL) y/o 74 (IMPUESTO DE IGUALACION), de corresponder, así como la retención prevista en el artículo 97 (RETENCION SOBRE DIVIDENTOS Y UTILIDADES), de la LIG.

5. Las ganancias comprendidas en el artículo 15 de la LIG (ENEJENACION INDIRECTA DE BIENES EN EL PAIS).

6. Los dividendos o utilidades, en la parte que se encuentren integrados por las ganancias a que se refieren los puntos 4 y 5 precedentes.

7. Los dividendos y utilidades originados en las situaciones previstas en el artículo 297 del D.R. de la LIG (PARTICIPACIONES EN ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON POR LA LEY 27.260) y en el art. 298 del D.R. de la LIG (BIENES DE ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUERON POR EL ART. 39 DE LA LEY 27.260).

ORDEN DE IMPUTACION DE LOS DIVIDENDOS Y UTILIDADES

Se considerará, sin admitir prueba en contrario, que los dividendos o utilidades puestos a disposición **corresponden, en primer término, a las ganancias o utilidades acumuladas de mayor antigüedad** y, en último término, a las ganancias a que se refiere el punto 1 del párrafo anterior, generadas por tenencia de los valores existentes y acumuladas al cierre de cada ejercicio, incluyendo los cerrados con posterioridad al 30 de diciembre de 2017.

PARTICIPACIONES EN ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON POR LA LEY 27.260. DIVIDENDOS Y UTILIDADES NO GRAVADOS

Art. 297 del D.R. de la LIG

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país, que posean participaciones en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior que **se hubieran blanqueado a través de la ley 27.260, no considerarán sujetos al impuesto** por aplicación de los artículos 50, 137 y 138 de la LIG, **los dividendos o utilidades distribuidos que se originen en utilidades acumuladas que surjan del último balance cerrado con anterioridad al 1 de enero de 2016 o del balance especial confeccionado al 22 de julio de 2016** (FECHA DEL BLANQUEO), según haya sido la base utilizada para la exteriorización.

En caso de haberse ingresado el impuesto especial sobre la base del valor proporcional de la participación respecto del total de los activos del ente, el límite a considerar será el valor proporcional del patrimonio neto del ente a esas fechas. Idénticas previsiones resultarán de aplicación cuando se trate del rescate de acciones del ente, contratos, arreglos o estructuras análogas.

BIENES QUE PERTENECEN A ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON A NOMBRE PROPIO EN LOS TERMINOS DEL ART. 39 DE LA LEY 27.260. OBLIGACION DE LLEVAR REGISTROS

Art. 298 del D.R. de la LIG

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país, que posean participaciones en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior que **hubieran blanqueado los bienes de la estructura del exterior en cabeza propia a través del art. 39 de la ley 27.260, deberán llevar registros** que permitan identificar los ingresos y deducciones correspondientes a los bienes que son considerados fiscalmente en cabeza del accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario del país y aquellos que permanecen a efectos fiscales bajo la titularidad del ente del exterior.

BIENES QUE PERTENECEN A ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON A NOMBRE PROPIO EN LOS TERMINOS DEL ART. 39 DE LA LEY 27.260. RENTAS DE LOS BIENES, DIVIDENDOS Y UTILIDADES NO GRAVADOS

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios **no considerarán sujetos al impuesto** según las previsiones de los artículos 50, 130 incisos d), e) y f), 137 y 138 de la LIG, **las rentas netas provenientes de los bienes** blanqueados a su nombre en los términos del art. 39 de la ley 27.260 y que fueron imputados en cabeza propia conforme las normas generales de la LIG, así **como tampoco los dividendos o utilidades distribuidos originados en esas rentas**, según corresponda.

CONCEPTOS QUE SE DEBE EXTERIORIZAR AL MOMENTO DE PRESENTAR LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 299 del D.R. de la LIG

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país, que posean participaciones directas o indirectas en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior **deberán indicar, al momento de realizar la declaración jurada del impuesto a las ganancias:**

1. Los datos identificatorios de los entes del exterior y el lugar en que se encuentran constituidos, domiciliados, celebrados o ubicados.
2. Si se verifican los requisitos de porcentajes de tenencia, control o tipo de renta previstos en los incisos d) y f) del artículo 130 de la LIG.
3. Si el ente del exterior posee o no personalidad fiscal en el país en que se encuentre constituido, domiciliado, celebrado o ubicado.
4. El detalle de los resultados correspondientes a cada período fiscal, aun cuando estos se encuentren exentos o excluidos del ámbito de imposición.

5. Las rentas que correspondan ser imputadas conforme lo dispuesto en los incisos d), e) y f) del artículo 130 de la ley (POR TRANSPARENCIA FISCAL).

6. Las rentas que resultan excluidas de la base imponible conforme las disposiciones del artículo 296 de este reglamento.

7. Las rentas alcanzadas por las disposiciones de los artículos 297 y 298 de esta reglamentación. (PARTICIPACIONES DE ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON POR LA LEY 27.260 Y BIENES QUE PERTENECEN A ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON A NOMBRE PROPIO EN LOS TERMINOS DEL ART. 39 DE LA LEY 27.260)

DOCUMENTACION QUE PUEDE EXIGIR LA AFIP

La AFIP podrá requerir la presentación de los estados contables de los entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior, así como de los respaldos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 293 del D.R. de la LIG (REGISTROS Y ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL).

IMPUTACION DE LAS RENTAS DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR COMO SI EL SUJETO RESIDENTE DEL PAIS LAS HUBIESE OBTENIDO EN FORMA DIRECTA

Art. 130 último párrafo

La imputación de las rentas a que se refieren los **incisos d), e) y f) del art. 130 de la LIG**, será aquella que hubiera correspondido aplicar por el sujeto residente en el país, **conforme la categoría de renta de que se trate**, computándose las operaciones realizadas en el ejercicio de acuerdo con las normas relativas a la determinación de la renta neta, conversión y alícuotas, **que le hubieran resultado aplicables de haberlas obtenido en forma directa**.

TRATAMIENTO DE LA POSTERIOR DISTRIBUCION DE DIVIDENDOS O UTILIDADES POR PARTE DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR (LA RENTA YA FUE DECLARADA EN FORMA DIRECTA POR TRANSPARENCIA FISCAL)

La reglamentación establecerá el tratamiento a otorgar a los **dividendos o utilidades** originados en ganancias que hubieran sido imputadas en base a tales previsiones en ejercicios o años fiscales precedentes al que refiera la distribución de tales dividendos y utilidades.

Ejemplo:

Una estructura del exterior tiene un inmueble.

La persona humana residente del país que tiene el control de la estructura del exterior debe declarar la renta de primera categoría de fuente extranjera.

Una estructura del exterior tiene un porfolio de inversiones.

La persona humana residente del país que tiene el control de la estructura del exterior debe declarar la renta de segunda categoría de fuente extranjera.

RESUMIENDO:

Se debe tratar de un sujeto residente del país que posea el control de la estructura del exterior (trust, fideicomiso, fundación de interés privado, etc.).

La estructura del exterior (trust, fideicomiso, fundación de interés privado, etc.) debe tener como objeto principal la administración de activos financieros o no financieros.

El sujeto residente del país debe declarar las rentas de la estructura del exterior (trust, fideicomiso, fundación de interés privado, etc.) por transparencia fiscal. Es decir, como si las rentas las hubiese obtenido en forma directa. La transparencia fiscal desplaza a la estructura del exterior como si no hubiese existido.

De tratarse de una persona humana residente del país, debe imputar las rentas de fuente extranjera al año fiscal en que finalice el ejercicio anual de la estructura del exterior.

De tratarse de una persona jurídica residente del país, debe imputar las rentas de fuente extranjera al ejercicio fiscal en que finalice el ejercicio anual de la estructura del exterior.

Sin importar si la estructura del exterior ha distribuido las utilidades.

Lo que se pretende con la transparencia fiscal internacional es evitar el diferimiento de la renta de fuente extranjera hasta el momento de la distribución o puesta a disposición de las utilidades de la estructura del exterior.

=====

SOCIEDADES DEL EXTERIOR SIN PERSONALIDAD FISCAL

Art. 130 inciso e) de la LIG

e) Las **ganancias de los residentes en el país obtenidas por su participación en sociedades** u otros entes de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados **en el exterior** o bajo un régimen legal extranjero,

IMPUTACION DE LAS RENTAS DE LA SOCIEDAD DEL EXTERIOR A SUS SOCIOS A ACCIONISTAS RESIDENTES DEL PAIS

Se imputarán por sus accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios, **residentes en el país, al ejercicio o año fiscal en el que finalice el ejercicio anual de tales sociedades o entes**, en la proporción de su

participación, en tanto dichas rentas no se encuentren comprendidas en las disposiciones de los incisos a) a d) precedentes.

LA SOCIEDAD DEL EXTERIOR NO DEBE POSEER PERSONALIDAD FISCAL

Art. 130 inciso e) segundo párrafo de la LIG

Lo previsto en el párrafo anterior resultará de aplicación **en la medida que las sociedades o entes no posean personalidad fiscal en la jurisdicción en que se encuentren constituidas**, domiciliadas o ubicadas, **debiendo atribuirse en forma directa las rentas obtenidas a sus accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios.**

DEFINICION DE PERSONALIDAD FISCAL

Art. 288 del D.R. de la LIG

A efectos de lo dispuesto en el **segundo párrafo del inciso e) del artículo 130 de la LIG**, se considera que una sociedad u otro ente de cualquier tipo constituido, domiciliado o ubicado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **no posee personalidad fiscal, cuando no sea considerado sujeto obligado al pago del gravamen por la legislación del impuesto análogo al impuesto a las ganancias**, en vigor en la jurisdicción en que se encuentre constituido, domiciliado o ubicado.

Reflexión (Posible problema de interpretación):

Acá nos encontramos con una definición que puede dar lugar a opiniones encontradas, ya que el D.R. define la falta de personalidad fiscal, cuando la sociedad del exterior no esté obligada al pago del impuesto a las ganancias en el exterior. Lo cual puede ocurrir por dos motivos distintos:

Puede ocurrir que en el exterior no exista impuesto análogo al impuesto a las ganancias, en tal caso la sociedad del exterior no está obligada al pago del impuesto a las ganancias del exterior.

Puede ocurrir que en el exterior si exista impuesto análogo al impuesto a las ganancias, pero la sociedad goce de una desgravación y/o exención y/o existe una zona franca, en tal caso la sociedad del exterior en principio si está obligada al pago del impuesto a las ganancias del exterior, pero dicho pago no se hace efectivo producto de la desgravación, exención o liberación.

En una interpretación amplia se podría sostener que en ambos casos la sociedad no es “sujeto obligado al pago” del impuesto a las ganancias en el exterior.

En segundo párrafo del art. 288 del D.R. intenta resolver la cuestión de la falta de personalidad fiscal (sujeto no obligado al pago del impuesto a las ganancias) a través de la inscripción de la sociedad en registros del exterior.

JURISDICCIONES DEL EXTERIOR QUE NO APLIQUEN UN IMPUESTO ANALOGO AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS (SU INSCRIPCION EN REGISTROS DEL EXTERIOR)

Art. 288 segundo párrafo del D.R. de la LIG

Cuando se trate de jurisdicciones que no apliquen un impuesto análogo, **la personalidad fiscal podrá evidenciarse** mediante constancia fehaciente que demuestre la **inscripción de la sociedad o ente ante autoridades fiscales o registros públicos societarios, comerciales o similares y/u otras autoridades de control.**

IMPUTACION DE RESULTADOS

Art. 293 del D.R. de la LIG

Los resultados a imputar, a que se refieren los **incisos d), e) y f) del artículo 130 de la LIG**, serán los correspondientes al **ejercicio anual del trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas, sociedad u otro ente de cualquier** tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **en que se cumplan las condiciones previstas en los citados incisos y en los artículos 287, 288 (PERSONALIDAD FISCAL) y 289 del D.R. de la LIG**, respectivamente.

OBLIGACION DE LLEVAR REGISTROS Y CONFECCIONAR UN ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL

Art. 293 segundo párrafo del D.R. de la LIG

En el caso que los mencionados entes del exterior no se encuentren obligados por la legislación del país en que se encuentren constituidos, domiciliados, celebrados o ubicados a llevar registros contables y emitir balances anuales, **deberán llevar registros que permitan identificar los ingresos y deducciones del período fiscal**, así como **confeccionar un estado de situación patrimonial** al cierre del ejercicio.

SE APLICAN LAS NORMAS VIGENTES EN EL EXTERIOR

Tales registros deberán realizarse conforme las normas contables aplicables o las disposiciones de las leyes de los impuestos análogos **que rijan en el país de constitución**, domicilio o ubicación de los referidos entes.

SE APLICAN LAS NORMAS DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 293 tercer párrafo del D.R. de la LIG

Cuando en esas jurisdicciones no se verifique la aplicación de tales normas o impuestos, los resultados devengados en el ejercicio anual **se determinarán conforme disposiciones de la ley del impuesto.**

EL EJERCICIO ANUAL SERA EL AÑO CALENDARIO

Art. 293 cuarto párrafo del D.R. de la LIG

Cuando por cualquier motivo no se haya establecido la fecha de cierre o la duración del ejercicio comercial del ente, contrato, arreglo o estructura análoga del exterior o cuando este tenga un plazo de duración distinto a doce (12) meses, **deberá considerarse como ejercicio anual el año calendario.**

Lo dispuesto precedentemente no resultará de aplicación de tratarse de ejercicios irregulares de duración menor a doce (12) meses por inicio o cese de actividades. En caso de ejercicios irregulares por cambio en fecha de cierre de ejercicio deberán observarse las disposiciones del artículo 66 del D.R. de la LIG (LA AFIP PUEDE ADMITIR QUE EL IMPUESTO SE LIQUIDE EN UN PERIODO QUE NO ES ANUAL).

INCORPORACION DE LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA EN LA DDJJ DEL SUJETO RESIDENTE DEL PAIS

Art. 293 quinto párrafo del D.R. de la LIG

Los resultados de la estructura del exterior (SOCIEDADES SIN PERSONALIDAD FISCAL), determinados teniendo en cuenta la vigencia de la ley 27.430 (art. 86 incisos a) y f) de corresponder, **serán incorporados en la determinación impositiva** del accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario, **correspondiente al ejercicio o año fiscal en el que finalice el ejercicio anual de los sujetos del exterior**, en la proporción de su participación en el patrimonio, resultados o derechos.

IMPUTACION DE LOS RESULTADOS POR INVERSIONES EN FONDOS DEL EXTERIOR

Art. 293 quinto párrafo del D.R. de la LIG

Los resultados de inversiones en fondos del exterior, comprendidos en el **inciso e) del artículo 130 de la LIG**, se imputarán al ejercicio fiscal o año fiscal en el que finalice el ejercicio anual del ente, en tanto dichas rentas no se encuentren comprendidas en las disposiciones de los incisos a) a d) del art. 130 de la LIG.

FONDOS DEL EXTERIOR RADICADOS EN JURISDICCIONES COOPERANTES. LOS RESULTADOS PUEDEN IMPUTARSE EN EL MOMENTO DE LA VENTA O RESCATE

Art. 293 quinto párrafo del D.R. de la LIG

Sin perjuicio de ello, cuando el fondo estuviera establecido en jurisdicciones que no sean consideradas como no cooperantes y regulado por organismos de control extranjeros análogos a la Comisión Nacional de Valores, y se demostrara fehacientemente -en los términos que disponga la AFIP- que no se tiene acceso posible a información relativa a la composición de esos resultados, los resultados de inversiones en fondos del exterior **podrán imputarse al ejercicio fiscal en que se rescate o enajene la cuotaparte** o valor que represente la titularidad de la participación.

IMPUTACION DE LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA A UN PERIODO FISCAL POSTERIOR EL CIERRE DEL EJERCICIO DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

Art. 293 séptimo párrafo del D.R. de la LIG

Si conforme las normas de los artículos 24 (IMPUTACION), 96 (IMPUTACION) y 130 de la LIG, que hubieran resultado aplicables de haber obtenido el sujeto local esos resultados en forma directa, **correspondiera su imputación a un período fiscal posterior a aquel en el que finalice el ejercicio anual** del ente, contrato, arreglo o estructura análoga, estos deberán ser incorporados por el sujeto residente al período fiscal posterior en que se verifiquen las condiciones establecidas en tales artículos.

Lo previsto en el párrafo anterior resultará de aplicación con independencia de que se verifiquen las circunstancias establecidas en los incisos d), e) y f) del artículo 130 de la LIG respecto del período fiscal posterior en que se imputen tales rentas.

Reflexión:

Como se están imputando rentas como si se hubiesen obtenido en forma directa sin tener en cuenta la estructura del exterior, las normas de imputación de los art. 24, art. 96 y art. 130 incisos a), b) y c) de la LIG desplazan a las normas de imputación de transparencia fiscal del art. 130 incisos d), e) y f) de la LIG.

DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA, CONVERSION A PESOS, ALICUOTAS, CREDITOS POR IMPUESTOS ANALOGOS PAGADOS EN EL EXTERIOR

Art. 293 noveno párrafo del D.R. de la LIG

Las normas relativas a la determinación de la ganancia neta, conversión, alícuotas y crédito por impuestos análogos, **serán las que hubieran resultado aplicables al sujeto residente en el país de haber obtenido tales resultados en forma directa**, vigentes en el período fiscal de su imputación.

VENTA DE LA PARTICIPACION DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR POR PARTE DE UN SUJETO QUE NO FUESE EL SUSCRIPTOR ORIGINAL

Art. 293 noveno párrafo del D.R. de la LIG

En el caso de **enajenación de participaciones en entidades del exterior** - incluyendo operaciones de rescate de participaciones **cuyos titulares no fueran los suscriptores originales**- sobre las cuales hubieran aplicado las disposiciones de transparencia fiscal previstas en el artículo 130 de la LIG, **al costo de adquisición computable** (neto de la parte atribuible al rescate de la participación, de corresponder) a efectos de la determinación de la ganancia sujeta a impuesto, **se le adicionarán las ganancias que componen el precio de venta sobre las que el titular hubiera tributado por transparencia fiscal.**

VIGENCIA DE LA LEY 27.430

Art. 293 décimo párrafo del D.R. de la LIG

De corresponder, resultarán de aplicación las disposiciones de los a) (INMUEBLES) y f) (INSTRUMENTOS FINANCIEROS) del art. 86 de la ley 27.430.

*“**Art. 86** - Las disposiciones de este Título surtirán efecto para los ejercicios fiscales o años fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018, inclusive, con las siguientes excepciones:*

a) Las operaciones detalladas en el apartado 5 del [artículo 2 de la ley de impuesto a las ganancias](#), texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, tributarán en tanto el enajenante o cedente hubiera adquirido el bien a partir del 1 de enero de 2018 -en los términos que al respecto esta establezca la reglamentación- o, en caso de bienes recibidos por herencia, legado o donación, cuando el causante o donante lo hubiese adquirido con posterioridad a esta última fecha. En tales supuestos, las operaciones no estarán alcanzadas por el [Título VII de la ley 23905](#).

f) Para la determinación de la ganancia bruta a que se refiere el cuarto párrafo del cuarto artículo agregado a continuación del [artículo 90 de la ley de impuesto a las ganancias](#), texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, en el caso de valores comprendidos en los incisos a) y b) del primer párrafo de ese artículo, cuyas ganancias por enajenación hubieran estado exentas o no gravadas con anterioridad a la vigencia de esta ley, el costo a computar será el último precio de adquisición o el último valor de cotización de los valores al 31 de diciembre de 2017, el que fuera mayor”.

RENTAS DE TERCERA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA. ACCIONISTAS RESIDENTES EN EL PAIS DE SOCIEDADES DEL EXTERIOR

Art. 293 último párrafo del D.R. de la LIG

Lo dispuesto en el **primer párrafo del artículo 146 de la LIG** será de aplicación para los accionistas residentes en el país, respecto de las ganancias provenientes de sociedades constituidas o ubicadas en el exterior, **siempre que se cumplan las condiciones previstas en los incisos e) o f) del artículo 130 de la LIG.**

“Art. 146 - Los titulares residentes en el país de los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125, se asignarán los resultados impositivos de fuente extranjera de los mismos, aun cuando los beneficios no les hubieran sido remesados ni acreditados en sus cuentas. Idéntico criterio aplicarán los accionistas residentes en el país de sociedades por acciones constituidas o ubicadas en el exterior”.

PARTICIPACION DIRECTAS O INDIRECTAS EN ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR. APLICACIÓN SUBSIDIARIA DEL ART. 130 INCISO F) DE LA LIG (RESPECTO DE LOS INCISOS D) Y E) DEL ART. 130 DE LA LIG). DE LO CONTRARIO NO APLICAN LAS NORMAS DE TRANSPARENCIA FISCAL

Art. 294 del D.R. de la LIG

De tratarse de **participaciones directas en trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas**, sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **que no encuadren en el inciso d) (TRUST, FIDEICOMISOS, FUNDACION DE INTERES PRIVADO, ETC.) y en el inciso e) (SOCIEDADES SIN PERSONALIDAD FISCAL) del artículo 130 de la LIG, resultarán de aplicación las disposiciones del inciso f) del artículo 130 de la LIG**, siempre que se verifiquen respecto de esas participaciones las circunstancias allí previstas.

También **resultarán de aplicación las disposiciones del inciso f) del artículo 130 de la LIG**, de tratarse de **participaciones indirectas en trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas**, sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **que no cumplan los requisitos enumerados en el inciso d) (TRUST, FIDEICOMISOS, FUNDACIONES DE INTERES PRIVADO, ETC.) y en el inciso e) (SOCIEDADES SIN PERSONALIDAD FISCAL) del artículo 130 de la LIG**, en tanto se verifiquen las circunstancias previstas en el referido inciso f).

Reflexión:

En el caso de un sujeto residente del país que tenga una participación directa o indirecta en una estructura del exterior, que no cumpla con los requisitos del inciso d) (TRUST, FIDEICOMISOS, FUNDACIONES DE INTERES PRIVADO, ETC.) o con los requisitos del inciso e) (SOCIEDADES SIN PERSONALIDAD FISCAL), en forma subsidiaria tipifica en el inciso f) del art. 130 de la LIG

(SOCIEDADES CON PERSONALIDAD FISCAL), obviamente en la medida que se cumplan los requisitos tipificados en el referido inciso f).

De lo contrario no resultan de aplicación las normas de transparencia fiscal y por lo tanto deberá declarar las rentas de fuente extranjera recién en el momento de la puesta a disposición de los dividendos o utilidades.

CONCEPTOS QUE NO INTEGRAN LA BASE IMPONIBLE

Art. 296 del D.R. de la LIG

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país, respecto de participaciones directas o indirectas en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior, **no deberán incluir en la base imponible del impuesto**, según corresponda, **los siguientes conceptos**:

1. El incremento del valor patrimonial proporcional o cualquier otro reconocimiento contable del incremento de valor en las participaciones en cualquier tipo de ente, contrato, arreglo o estructura análoga del exterior o del país.
2. Los dividendos o utilidades en la parte que se encuentren integrados por ganancias acumuladas generadas en **ejercicios iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2018**, que hubieran sido imputadas por el accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario del país, conforme las disposiciones de los incisos a) y d) del artículo 133 de la ley (ANTES DE LA REFORMA DE LA LEY 27.430), texto según ley 25.239.
3. Los dividendos o utilidades en la parte que se encuentren integrados por ganancias acumuladas, devengadas contablemente, que hubieran sido imputadas por el accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario del país, conforme las disposiciones de los incisos d), e) y f) del artículo 130 de la ley, incluyendo las devengadas con anterioridad al 1 de enero de 2018. (RENTAS DECLARADAS POR TRANSPARENCIA FISCAL)
4. Los dividendos provenientes de una sociedad constituida en la República Argentina, que hayan tributado el impuesto de acuerdo con lo establecido en los artículos 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL) y/o 74 (IMPUESTO DE IGUALACION), de corresponder, así como la retención prevista en el artículo 97 (RETENCION SOBRE DIVIDENTOS Y UTILIDADES), de la LIG.
5. Las ganancias comprendidas en el artículo 15 de la LIG (ENEJENACION INDIRECTA DE BIENES EN EL PAIS).
6. Los dividendos o utilidades, en la parte que se encuentren integrados por las ganancias a que se refieren los puntos 4 y 5 precedentes.

7. Los dividendos y utilidades originados en las situaciones previstas en el artículo 297 del D.R. de la LIG (PARTICIPACIONES EN ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON POR LA LEY 27.260) y en el art. 298 del D.R. de la LIG (BIENES DE ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUERON POR EL ART. 39 DE LA LEY 27.260).

ORDEN DE IMPUTACION DE LOS DIVIDENDOS Y UTILIDADES

Se considerará, sin admitir prueba en contrario, que los dividendos o utilidades puestos a disposición **corresponden, en primer término, a las ganancias o utilidades acumuladas de mayor antigüedad** y, en último término, a las ganancias a que se refiere el punto 1 del párrafo anterior, generadas por tenencia de los valores existentes y acumuladas al cierre de cada ejercicio, incluyendo los cerrados con posterioridad al 30 de diciembre de 2017.

PARTICIPACIONES EN ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON POR LA LEY 27.260. DIVIDENDOS Y UTILIDADES NO GRAVADOS

Art. 297 del D.R. de la LIG

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país, que posean participaciones en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior que **se hubieran blanqueado a través de la ley 27.260, no considerarán sujetos al impuesto** por aplicación de los artículos 50, 137 y 138 de la LIG, **los dividendos o utilidades distribuidos que se originen en utilidades acumuladas que surjan del último balance cerrado con anterioridad al 1 de enero de 2016 o del balance especial confeccionado al 22 de julio de 2016** (FECHA DEL BLANQUEO), según haya sido la base utilizada para la exteriorización.

En caso de haberse ingresado el impuesto especial sobre la base del valor proporcional de la participación respecto del total de los activos del ente, el límite a considerar será el valor proporcional del patrimonio neto del ente a esas fechas. Idénticas previsiones resultarán de aplicación cuando se trate del rescate de acciones del ente, contratos, arreglos o estructuras análogas.

BIENES QUE PERTENECEN A ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON A NOMBRE PROPIO EN LOS TERMINOS DEL ART. 39 DE LA LEY 27.260. OBLIGACION DE LLEVAR REGISTROS

Art. 298 del D.R. de la LIG

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país, que posean participaciones en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior que **hubieran blanqueado los bienes de la estructura del exterior**

en cabeza propia a través del art. 39 de la ley 27.260, deberán llevar registros que permitan identificar los ingresos y deducciones correspondientes a los bienes que son considerados fiscalmente en cabeza del accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario del país y aquellos que permanecen a efectos fiscales bajo la titularidad del ente del exterior.

BIENES QUE PERTENECEN A ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON A NOMBRE PROPIO EN LOS TERMINOS DEL ART. 39 DE LA LEY 27.260. RENTAS DE LOS BIENES, DIVIDENDOS Y UTILIDADES NO GRAVADOS

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios **no considerarán sujetos al impuesto** según las previsiones de los artículos 50, 130 incisos d), e) y f), 137 y 138 de la LIG, **las rentas netas provenientes de los bienes** blanqueados a su nombre en los términos del art. 39 de la ley 27.260 y que fueron imputados en cabeza propia conforme las normas generales de la LIG, así **como tampoco los dividendos o utilidades distribuidos originados en esas rentas**, según corresponda.

CONCEPTOS QUE SE DEBE EXTERIORIZAR AL MOMENTO DE PRESENTAR LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 299 del D.R. de la LIG

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país, que posean participaciones directas o indirectas en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior **deberán indicar, al momento de realizar la declaración jurada del impuesto a las ganancias:**

1. Los datos identificatorios de los entes del exterior y el lugar en que se encuentran constituidos, domiciliados, celebrados o ubicados.
2. Si se verifican los requisitos de porcentajes de tenencia, control o tipo de renta previstos en los incisos d) y f) del artículo 130 de la LIG.
3. Si el ente del exterior posee o no personalidad fiscal en el país en que se encuentre constituido, domiciliado, celebrado o ubicado.
4. El detalle de los resultados correspondientes a cada período fiscal, aun cuando estos se encuentren exentos o excluidos del ámbito de imposición.
5. Las rentas que correspondan ser imputadas conforme lo dispuesto en los incisos d), e) y f) del artículo 130 de la ley (POR TRANSPARENCIA FISCAL).
6. Las rentas que resultan excluidas de la base imponible conforme las disposiciones del artículo 296 de este reglamento.

7. Las rentas alcanzadas por las disposiciones de los artículos 297 y 298 de esta reglamentación. (PARTICIPACIONES DE ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON POR LA LEY 27.260 Y BIENES QUE PERTENECEN A ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON A NOMBRE PROPIO EN LOS TERMINOS DEL ART. 39 DE LA LEY 27.260)

DOCUMENTACION QUE PUEDE EXIGIR LA AFIP

La AFIP podrá requerir la presentación de los estados contables de los entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior, así como de los respaldos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 293 del D.R. de la LIG (REGISTROS Y ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL).

IMPUTACION DE LAS RENTAS DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR COMO SI EL SUJETO RESIDENTE DEL PAIS LAS HUBIESE OBTENIDO EN FORMA DIRECTA

Art. 130 último párrafo

La imputación de las rentas a que se refieren los **incisos d), e) y f) del art. 130 de la LIG**, será aquella que hubiera correspondido aplicar por el sujeto residente en el país, **conforme la categoría de renta de que se trate**, computándose las operaciones realizadas en el ejercicio de acuerdo con las normas relativas a la determinación de la renta neta, conversión y alícuotas, **que le hubieran resultado aplicables de haberlas obtenido en forma directa**.

TRATAMIENTO DE LA POSTERIOR DISTRIBUCION DE DIVIDENDOS O UTILIDADES POR PARTE DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR (LA RENTA YA FUE DECLARADA EN FORMA DIRECTA POR TRANSPARENCIA FISCAL)

La reglamentación establecerá el tratamiento a otorgar a los **dividendos o utilidades** originados en ganancias que hubieran sido imputadas en base a tales previsiones en ejercicios o años fiscales precedentes al que refiera la distribución de tales dividendos y utilidades.

Ejemplo:

Una sociedad del exterior sin personalidad fiscal tiene un inmueble.

El socio o accionista residente del país debe declarar la renta de primera categoría de fuente extranjera.

Una sociedad del exterior sin personalidad fiscal tiene un porfolio de inversiones.

El socio o accionista residente del país debe declarar la renta de segunda categoría de fuente extranjera.

RESUMIENDO

Se debe tratar de un sujeto residente del país socio o accionista de una sociedad del exterior.

La sociedad del exterior no debe tener personalidad fiscal.

El socio o accionista residente del país debe declarar las rentas de la sociedad del exterior por transparencia fiscal. Es decir, como si las rentas las hubiese obtenido en forma directa. La transparencia fiscal desplaza a la sociedad del exterior como si no hubiese existido.

De tratarse de una persona humana residente del país, debe imputar las rentas de fuente extranjera al año fiscal en que finalice el ejercicio anual de la estructura del exterior.

De tratarse de una persona jurídica residente del país, debe imputar las rentas de fuente extranjera al ejercicio fiscal en que finalice el ejercicio anual de la estructura del exterior.

Sin importar si la sociedad del exterior ha distribuido utilidades o dividendos.

Lo que se pretende con la transparencia fiscal internacional es evitar el diferimiento de la renta de fuente extranjera hasta el momento de la distribución o puesta a disposición de las utilidades o dividendos por parte de la sociedad del exterior.

=====

SOCIEDADES DEL EXTERIOR CON PERSONALIDAD FISCAL. REQUISITOS

Art. 130 inciso f) LIG

f) Las ganancias de los residentes en el país obtenidas por su participación directa o indirecta en sociedades u otros entes de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, se imputarán por sus accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios residentes en el país **al ejercicio o año fiscal en el que finalice el correspondiente ejercicio anual** de los primeros, en tanto **se cumplan concurrentemente los requisitos** previstos en los apartados que a continuación se detallan:

REQUISITOS CONCURRENTES PARA QUE OPERE LA TRANSPARENCIA FISCAL

QUE LAS RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA NO TIPIFIQUEN EN EL ART. 130 INCISOS A), B), C), D) Y E)

Art. 130 inciso f) apartado 1) de la LIG (PRIMER REQUISITO)

1. Que las rentas en cuestión no reciban un tratamiento específico conforme las disposiciones de los incisos a) a e) precedentes.

% DE PARTICIPACION

LOS SOCIOS O ACCIONISTAS RESIDENTE DEL PAIS TENGAN UNA PARTICIPACION IGUAL O SUPERIOR AL 50% EN LA SOCIEDAD DEL EXTERIOR (CON PERSONALIDAD FISCAL)

Art. 130 inciso f) apartado 2) de la LIG (SEGUNDO REQUISITO)

2. Que los residentes en el país -por sí o conjuntamente con (i) entidades sobre las que posean control o vinculación, (ii) con el cónyuge, (iii) con el conviviente o (iv) con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco, en línea ascendente, descendente o colateral, por consanguineidad o afinidad, hasta el tercer grado inclusive- **tengan una participación igual o superior al cincuenta por ciento (50%) en el patrimonio, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente.**

PRIMER NORMA DE EXCEPCION. EL REQUISITO SE DARA POR CUMPLIDO, AUNQUE LA PARTICIPACION SEA MENOR AL 50 %

Este requisito se considerará cumplido, cualquiera sea el porcentaje de participación, cuando los sujetos residentes en el país, respecto de los entes del exterior, **cumplan con alguno de los siguientes requisitos:**

REQUISITOS NO CONCURRENTES LA EXISTENCIA DE UNO SOLO RESULTA SUFICIENTE

(i) Posean bajo cualquier título el derecho a disponer de los activos del ente.

(ii) Tengan derecho a la elección de la mayoría de los directores o administradores y/o integren el directorio o consejo de administración y sus votos sean los que definen las decisiones que se tomen.

(iii) Posean facultades de remover a la mayoría de los directores o administradores.

(iv) Posean un derecho actual sobre los beneficios del ente.

SEGUNDA NORMA DE EXCEPCION. EL REQUISITO SE DARA POR CUMPLIDO, AUNQUE LA PARTICIPACION SEA MENOR AL 50 % (RENTAS PASIVAS DE FUENTE ARGENTINA EXENTAS)

También se considerará cumplido este requisito, cualquiera sea el porcentaje de participación que posean los residentes en el país, cuando en cualquier momento del ejercicio anual **el valor total del activo de los entes del exterior provenga al menos en un treinta por ciento (30%) del valor de inversiones financieras generadoras de rentas pasivas de fuente argentina**

consideradas exentas para beneficiarios del exterior, en los términos del inciso u) del artículo 26.

En todos los casos, el resultado será atribuido conforme el porcentaje de participación en el patrimonio, resultados o derechos.

FALTA DE SUSTANCIA DE LA SOCIEDAD DEL EXTERIOR. LAS RENTAS PASIVAS REPRESENTEN EL 50% O MAS DE LOS INGRESOS DE LA SOCIEDAD DEL EXTERIOR

Art. 130 inciso f) apartado 3) de la LIG (TERCER REQUISITO)

3. Cuando **la entidad del exterior no disponga de la organización de medios materiales y personales necesarios para realizar su actividad, o cuando sus ingresos se originen en:**

(i) **Rentas pasivas**, cuando **representen al menos el cincuenta por ciento (50%) de los ingresos** del año o ejercicio fiscal.

(ii) Ingresos de cualquier tipo que generen en forma directa o indirecta gastos deducibles fiscalmente para sujetos vinculados residentes en el país.

SOLO SE IMPUTAN POR TRANSPARENCIA FISCAL LAS RENTAS PASIVAS

En los casos indicados en el párrafo anterior, serán imputados conforme las previsiones de este inciso **únicamente los resultados provenientes de ese tipo de rentas.**

EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS TRIBUTADO POR LA SOCIEDAD DEL EXTERIOR (EN EL EXTERIOR) SEA INFERIOR AL 75% DE LA ALICUOTA DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS PARA LAS SOCIEDADES DE CAPITAL (75% DEL 30% = 22,50% / 75% DEL 25% =18,75%).

Art. 130 inciso f) apartado 4) de la LIG (CUARTO REQUISITO)

4. Que **el importe efectivamente ingresado** por la entidad no residente, en el país en que se encuentre constituida, domiciliada o ubicada, imputable a alguna de las rentas comprendidas en el apartado 3 precedente, correspondiente a impuestos de idéntica o similar naturaleza a este impuesto, **sea inferior al setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto societario** que hubiera correspondido de acuerdo con las normas de la ley del impuesto.

EL REQUISITO SE CUMPLE SI LA SOCIEDAD DEL EXTERIOR SE ENCUENTRA RADICADA UNA JURISDICCION NO COOPERANTE (art. 19 de la LIG, art. 24 del D.R. de la LIG) O EN UNA JURISDICCION DE BAJA O NULA TRIBUTACION (art. 20 de la LIG, art. 25 del D.R. de la LIG)

Se presume, sin admitir prueba en contrario, que esta condición opera, si la entidad del exterior se encuentra constituida, domiciliada o radicada en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación.

PARTICIPACIONES DIRECTAS O INDIRECTAS

Art. 130 inciso f) segundo párrafo de la LIG

Idéntico tratamiento deberá observarse respecto de **participaciones indirectas** en entidades no residentes que cumplan con las condiciones mencionadas en el párrafo anterior.

NO APLICACIÓN CUANDO EL SUJETO RESIDENTE ES UNA ENTIDAD FINANCIERA, UNA COMPAÑÍA DE SEGUROS O UN FCI

Art. 130 inciso f) tercer párrafo de la LIG

Las disposiciones de este apartado no serán de aplicación cuando el sujeto local sea una entidad financiera regida por la ley 21526, una compañía de seguros comprendida en la ley 20091 y tampoco en los casos de fondos comunes de inversión regidos por la ley 24083.

DEFINICION DE SUSTANCIA (MEDIO MATERIALES Y PERSONALES). ACREDITACION POR PARTE DEL SOCIO O ACCIONISTA DEL PAIS

Art. 291 del D.R. de la LIG

A los fines de lo previsto en el **apartado 3 del primer párrafo del inciso f) del artículo 130 de la LIG**, se considerará que el ente del exterior dispone de la **organización de medios materiales y personales necesarios para realizar su actividad**, cuando el accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario residente en el país **acredite que esa organización responde a motivos económicos válidos y resulta adecuada para llevar adelante el negocio o la actividad** en términos de infraestructura y bienes afectados, así como respecto del personal con calificación acorde a las tareas necesarias para su desarrollo.

ACREDITACION DE LA SUSTANCIA A TRAVES DE OTRO SUJETO DEL EXTERIOR

Art. 291 segundo párrafo del D.R. de la LIG

No obstante, de no contar con medios materiales y personales propios suficientes, se estará a lo dispuesto en el párrafo precedente, si el accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario residente en el país **acredita que estos son efectivamente provistos -en forma total o parcial- por parte de otro ente del exterior**, en la magnitud requerida para llevar adelante el negocio o la actividad conforme las previsiones del párrafo anterior, en tanto **se cumpla alguno de los siguientes requisitos:**

REQUISITOS NO CONCURRENTES

i. **posea vinculación con el ente del exterior** en el que participa el accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario local, en los términos de los incisos a) y b) del artículo 14 del D.R. de la LIG, o

ii. se encuentre constituido, domiciliado o ubicado en la misma jurisdicción que el ente del exterior en el que participa el accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario local, en tanto **no se trate de una jurisdicción no cooperante o de baja o nula tributación.**

DEFINICION DE RENTAS PASIVAS

Art. 292 del D.R. de la LIG

Serán consideradas como rentas pasivas, a los fines de las previsiones del subapartado (i) del primer párrafo del apartado 3 del inciso f) del artículo 130 de la LIG, aquellas que tengan origen en los siguientes ingresos:

DIVIDENDOS Y UTILIDADES

Art. 292 inciso a) del D.R. de la LIG

a) **Dividendos** y cualquier otra forma de distribución de **utilidades** provenientes de participaciones en sociedades o cualquier tipo de ente, contrato, arreglo o estructura análoga del exterior o del país.

NO SE CONSIDERAN RENTAS PASIVAS

No se considerará renta pasiva el valor patrimonial proporcional devengado o cualquier otro reconocimiento contable del incremento de valor en tales participaciones, excepto que se tratara de sociedades de inversión (holdings) cuya única actividad o actividad principal sea la participación en otras sociedades o entidades, sin perjuicio de la gravabilidad de tales ganancias conforme las disposiciones del artículo 293 del D.R. de la LIG.

SOCIEDADES CONTROLADAS DEL EXTERIOR (EN FORMA DIRECTA O INDIRECTA) CON ACTIVIDADES OPERATIVAS

Cuando el dividendo y cualquier otra forma de distribución de utilidades sea obtenido por entidades del exterior que, a su vez, sean controlantes, en forma directa o indirecta, de acuerdo con las condiciones que establece el **segundo apartado del inciso f) del primer párrafo del artículo 130 de la LIG**, de otras entidades del exterior y estas últimas **obtengan, mayoritariamente, ingresos provenientes de actividades operativas (industriales, comerciales, de servicios, etcétera)**, aquellos solo serán considerados como rentas pasivas en la medida que se integren por ganancias generadas por las rentas comprendidas en los siguientes incisos del presente artículo.

De ocurrir lo dispuesto en el párrafo precedente, in fine, los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades se considerarán integrados, en primer término, por las referidas rentas pasivas, hasta su agotamiento, debiendo tenerse en cuenta la anticuación de las rentas que surja de los estados contables de esas entidades y de la documentación que permita demostrar en forma fehaciente el origen de las ganancias.

INTERESES

Art. 292 inciso b) del D.R. de la LIG

b) Intereses o cualquier tipo de rendimiento producto de la colocación de capital, excepto que:

i. El ente del exterior que los recibe sea una entidad bancaria o financiera regulada por las autoridades del país en que se encuentre constituida, domiciliada o ubicada.

ii. Se originen en préstamos entre miembros de un mismo grupo económico, que cumplan con las condiciones de vinculación previstas en los incisos a) o b) del artículo 14 del D.R. de la LIG, en tanto no intervenga en forma directa o indirecta una entidad residente en la República Argentina.

REGALIAS

Art. 292 inciso c) del D.R. de la LIG

c) Regalías o cualquier otra forma de remuneración derivadas de la cesión del uso, goce o explotación de la propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, derechos de imagen y cualquier otro activo intangible o digital, excepto que pueda demostrarse fehacientemente que tales activos han sido desarrollados total o sustancialmente por el ente del exterior que las recibe.

ALQUILER DE INMUEBLES (EN LA MEDIDA QUE NO SE TRATE DE LA ACTIVIDAD PRINCIPAL)

Art. 292 inciso d) del D.R. de la LIG

d) Rentas provenientes del arrendamiento o cesión temporal de bienes inmuebles, **salvo que la entidad controlada tenga por giro o actividad principal la explotación de inmuebles.**

OPERACIONES DE CAPITALIZACION Y SEGURO

Art. 292 inciso e) del D.R. de la LIG

e) Rentas derivadas de operaciones de capitalización y seguro, que tengan como beneficiaria a la propia entidad, así como las rentas procedentes de derechos sobre su transmisión, excepto que el ente del exterior que las reciba sea una

entidad aseguradora autorizada a operar como tal por la normativa vigente en el país en que se encuentre constituida, domiciliada o ubicada.

INSTRUMENTOS FINANCIEROS DERIVADOS

Art. 292 inciso f) del D.R. de la LIG

f) Rentas que provengan de instrumentos financieros derivados, **excepto operaciones de cobertura** -conforme la definición del art. 76 del D.R. de la LIG-, o **rentas provenientes de operaciones de compraventa de divisas**.

ENAJENACION DE ACCIONES E INSTRUMENTOS FINANCIEROS

Art. 292 inciso g) del D.R. de la LIG

g) **Resultados derivados de la enajenación** de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales -incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, excepto que el ente del exterior que los recibe sea una entidad bancaria o financiera que se encuentre regulada por las autoridades del país en que se encuentre constituida, domiciliada o ubicada.

ENAJENACION DE OTROS BIENES O DERECHOS

Art. 292 inciso h) del D.R. de la LIG

h) Resultados provenientes de la enajenación de otros bienes o derechos que generen las rentas indicadas en los incisos precedentes o de bienes de uso que se encuentren afectados a la generación de tales rentas, así como la cesión de cualquier tipo de derechos respecto de ellos.

NO SON RENTAS PASIVAS

Art. 292 segundo párrafo del D.R. de la LIG

No se considerará renta pasiva la que provenga de la enajenación o cesión de derechos respecto de inmuebles o cualquier otro bien de uso que, al menos en los últimos tres (3) ejercicios anuales hayan estado afectados exclusivamente a la generación de rentas no consideradas pasivas.

Art. 292 tercer párrafo del D.R. de la LIG

A efectos del cálculo del porcentaje que deben representar las rentas pasivas sobre los ingresos del ejercicio anual de las sociedades o entes constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior así como de todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, deberán considerarse la totalidad de los ingresos devengados en dicho período, aunque se encuentren exentos o excluidos del ámbito de imposición, con excepción de aquellos que

provenzan del devengamiento del valor patrimonial proporcional o cualquier otro reconocimiento contable del incremento del valor de las participaciones en entes o contratos del exterior o del país y en tanto no provenga de las sociedades de inversión (holdings) mencionadas en el primer párrafo, in fine, del inciso a) del primer párrafo de este artículo.

APLICACIÓN TEMPORAL DE LA TRANSPARENCIA FISCAL

Art. 289 del D.R. de la LIG

Las disposiciones del **inciso f) del artículo 130 de la LIG** resultarán de aplicación respecto de **aquellos ejercicios anuales de las sociedades** u otros entes de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como de todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **en que se verifiquen las circunstancias previstas en los apartados 1 a 4 de su primer párrafo (REQUISITOS CONCURRENTES) o en su segundo párrafo (PARTICIPACIONES INDIRECTAS).**

APLICACIÓN TEMPORAL DE LA TRANSPARENCIA FISCAL

Art. 290 del D.R. de la LIG

En el caso que **en el transcurso de un ejercicio anual** se verifique **el inicio o el cese de las circunstancias** a que se refieren el primer párrafo del inciso d) o los dos primeros párrafos del inciso f), ambos del artículo 130 de la ley, **la imputación prevista en esas normas se efectuará por el lapso en que tales circunstancias se verifiquen.**

IMPUTACION DE RESULTADOS

Art. 293 del D.R. de la LIG

Los resultados a imputar, a que se refieren los **incisos d), e) y f) del artículo 130 de la LIG**, serán los correspondientes al **ejercicio anual del trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas, sociedad u otro ente de cualquier** tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **en que se cumplan las condiciones previstas en los citados incisos y en los artículos 287, 288 y 289 (REQUISITOS CONCURRENTES) del D.R. de la LIG**, respectivamente.

OBLIGACION DE LLEVAR REGISTROS Y CONFECCIONAR UN ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL

Art. 293 segundo párrafo del D.R. de la LIG

En el caso que los mencionados entes del exterior no se encuentren obligados por la legislación del país en que se encuentren constituidos, domiciliados, celebrados o ubicados a llevar registros contables y emitir balances anuales, **deberán llevar registros que permitan identificar los ingresos y deducciones del período fiscal**, así como **confeccionar un estado de situación patrimonial** al cierre del ejercicio.

SE APLICAN LAS NORMAS VIGENTES EN EL EXTERIOR

Art. 293 segundo párrafo del D.R. de la LIG

Tales registros deberán realizarse conforme las normas contables aplicables o las disposiciones de las leyes de los impuestos análogos **que rijan en el país de constitución**, domicilio o ubicación de los referidos entes.

SE APLICAN LAS NORMAS DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 293 tercer párrafo del D.R. de la LIG

Cuando en esas jurisdicciones no se verifique la aplicación de tales normas o impuestos, los resultados devengados en el ejercicio anual **se determinarán conforme disposiciones de la ley del impuesto**.

EL EJERCICIO ANUAL SERA EL AÑO CALENDARIO

Art. 293 cuarto párrafo del D.R. de la LIG

Cuando por cualquier motivo no se haya establecido la fecha de cierre o la duración del ejercicio comercial del ente, contrato, arreglo o estructura análoga del exterior o cuando este tenga un plazo de duración distinto a doce (12) meses, **deberá considerarse como ejercicio anual el año calendario**.

Lo dispuesto precedentemente no resultará de aplicación de tratarse de ejercicios irregulares de duración menor a doce (12) meses por inicio o cese de actividades. En caso de ejercicios irregulares por cambio en fecha de cierre de ejercicio deberán observarse las disposiciones del artículo 66 del D.R. de la LIG (LA AFIP PUEDE ADMITIR QUE EL IMPUESTO SE LIQUIDE EN UN PERIODO QUE NO ES ANUAL).

INCORPORACION DE LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA EN LA DDJJ DEL SUJETO RESIDENTE DEL PAIS

Art. 293 quinto párrafo del D.R. de la LIG

Los resultados de la estructura del exterior (SOCIEDADES CON PERSONALIDAD FISCAL), determinados teniendo en cuenta la vigencia de la ley 27.430 (art. 86 incisos a) y f) de corresponder, **serán incorporados en la determinación impositiva** del accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario, **correspondiente al ejercicio o año fiscal en el que finalice el**

ejercicio anual de los sujetos del exterior, en la proporción de su participación en el patrimonio, resultados o derechos.

EL CONTROL DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR ES EJERCIDO POR MAS DE UN SUJETO RESIDENTE EN EL PAIS

Art. 293 sexto párrafo del D.R. de la LIG

En las situaciones previstas en el inciso d) y **en el segundo párrafo del apartado 2 del inciso f) del artículo 130 de la LIG**, en el caso que **se verifique la existencia de control por parte de más de un (1) sujeto** y no pueda determinarse el porcentaje de participación que corresponda a cada uno de ellos, **los resultados se atribuirán en forma proporcional**.

IMPUTACION DE LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA A UN PERIODO FISCAL POSTERIOR EL CIERRE DEL EJERCICIO DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

Art. 293 séptimo párrafo del D.R. de la LIG

Si conforme las normas de los artículos 24 (IMPUTACION), 96 (IMPUTACION) y 130 de la LIG, que hubieran resultado aplicables de haber obtenido el sujeto local esos resultados en forma directa, **correspondiera su imputación a un período fiscal posterior a aquel en el que finalice el ejercicio anual** del ente, contrato, arreglo o estructura análoga, estos deberán ser incorporados por el sujeto residente al período fiscal posterior en que se verifiquen las condiciones establecidas en tales artículos.

Art. 293 octavo párrafo del D.R. de la LIG

Lo previsto en el párrafo anterior resultará de aplicación con independencia de que se verifiquen las circunstancias establecidas en los incisos d), e) y f) del artículo 130 de la LIG respecto del período fiscal posterior en que se imputen tales rentas.

Reflexión:

Como se están imputando rentas como si se hubiesen obtenido en forma directa sin tener en cuenta la estructura del exterior, las normas de imputación de los art. 24, art. 96 y art. 130 incisos a), b) y c) de la LIG desplazan a las normas de imputación de transparencia fiscal del art. 130 incisos d), e) y f) de la LIG.

DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA, CONVERSION A PESOS, ALICUOTAS, CREDITOS POR IMPUESTOS ANALOGOS PAGADOS EN EL EXTERIOR

Art. 293 noveno párrafo del D.R. de la LIG

Las normas relativas a la determinación de la ganancia neta, conversión, alícuotas y crédito por impuestos análogos, **serán las que hubieran resultado**

aplicables al sujeto residente en el país de haber obtenido tales resultados en forma directa, vigentes en el período fiscal de su imputación.

VENTA DE LA PARTICIPACION DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR POR PARTE DE UN SUJETO QUE NO FUESE EL SUSCRIPTOR ORIGINAL

En el caso de **enajenación de participaciones en entidades del exterior** - incluyendo operaciones de rescate de participaciones **cuyos titulares no fueran los suscriptores originales**- sobre las cuales hubieran aplicado las disposiciones de transparencia fiscal previstas en el artículo 130 de la LIG, **al costo de adquisición computable** (neto de la parte atribuible al rescate de la participación, de corresponder) a efectos de la determinación de la ganancia sujeta a impuesto, **se le adicionarán las ganancias que componen el precio de venta sobre las que el titular hubiera tributado por transparencia fiscal.**

VIGENCIA DE LA LEY 27.430

Art. 293 décimo párrafo del D.R. de la LIG

De corresponder, resultarán de aplicación las disposiciones de los a) (INMUEBLES) y f) (INSTRUMENTOS FINANCIEROS) del art. 86 de la ley 27.430.

*“**Art. 86** – Las disposiciones de este Título surtirán efecto para los ejercicios fiscales o años fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018, inclusive, con las siguientes excepciones:*

f) Las operaciones detalladas en el apartado 5 del [artículo 2 de la ley de impuesto a las ganancias](#), texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, tributarán en tanto el enajenante o cedente hubiera adquirido el bien a partir del 1 de enero de 2018 -en los términos que al respecto esta establezca la reglamentación- o, en caso de bienes recibidos por herencia, legado o donación, cuando el causante o donante lo hubiese adquirido con posterioridad a esta última fecha. En tales supuestos, las operaciones no estarán alcanzadas por el [Título VII de la ley 23905](#).

f) Para la determinación de la ganancia bruta a que se refiere el cuarto párrafo del cuarto artículo agregado a continuación del [artículo 90 de la ley de impuesto a las ganancias](#), texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, en el caso de valores comprendidos en los incisos a) y b) del primer párrafo de ese artículo, cuyas ganancias por enajenación hubieran estado exentas o no gravadas con anterioridad a la vigencia de esta ley, el costo a computar será el último precio de adquisición o el último valor de cotización de los valores al 31 de diciembre de 2017, el que fuera mayor”.

RENTAS DE TERCERA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA. ACCIONISTAS RESIDENTES EN EL PAIS DE SOCIEDADES DEL EXTERIOR

Art. 293 último párrafo del D.R. de la LIG

Lo dispuesto en el **primer párrafo del artículo 146 de la LIG** será de aplicación para los accionistas residentes en el país, respecto de las ganancias provenientes de sociedades constituidas o ubicadas en el exterior, **siempre que se cumplan las condiciones previstas en los incisos e) o f) del artículo 130 de la LIG.**

“Art. 146 - Los titulares residentes en el país de los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125, se asignarán los resultados impositivos de fuente extranjera de los mismos, aun cuando los beneficios no les hubieran sido remesados ni acreditados en sus cuentas. Idéntico criterio aplicarán los accionistas residentes en el país de sociedades por acciones constituidas o ubicadas en el exterior”.

PARTICIPACION DIRECTAS O INDIRECTAS EN ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR. APLICACIÓN SUBSIDIARIA DEL ART. 130 INCISO F) DE LA LIG (RESPECTO DE LOS INCISOS D) Y E) DEL ART. 130 DE LA LIG). DE LO CONTRARIO NO APLICAN LAS NORMAS DE TRANSPARENCIA FISCAL

Art. 294 del D.R. de la LIG

De tratarse de **participaciones directas en trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas**, sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **que no encuadren en el inciso d) (TRUST, FIDEICOMISOS, FUNDACION DE INTERES PRIVADO, ETC.) y en el inciso e) (SOCIEDADES SIN PERSONALIDAD FISCAL) del artículo 130 de la LIG, resultarán de aplicación las disposiciones del inciso f) del artículo 130 de la LIG**, siempre que se verifiquen respecto de esas participaciones las circunstancias allí previstas.

También **resultarán de aplicación las disposiciones del inciso f) del artículo 130 de la LIG**, de tratarse de **participaciones indirectas en trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas**, sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **que no cumplan los requisitos enumerados en el inciso d) (TRUST, FIDEICOMISOS, FUNDACIONES DE INTERES PRIVADO, ETC.) y en el inciso e) (SOCIEDADES SIN PERSONALIDAD FISCAL) del artículo 130 de la LIG**, en tanto se verifiquen las circunstancias previstas en el referido inciso f).

Reflexión:

En el caso de un sujeto residente del país que tenga una participación directa o indirecta en una estructura del exterior, que no cumpla con los requisitos del inciso d) (TRUST, FIDEICOMISOS, FUNDACIONES DE INTERES PRIVADO, ETC.) o con los requisitos del inciso e) (SOCIEDADES SIN PERSONALIDAD FISCAL), en forma subsidiaria tipifica en el inciso f) del art. 130 de la LIG

(SOCIEDADES CON PERSONALIDAD FISCAL), obviamente en la medida que se cumplan los requisitos tipificados en el referido inciso f).

De lo contrario no resultan de aplicación las normas de transparencia fiscal y por lo tanto deberá declarar las rentas de fuente extranjera recién en el momento de la puesta a disposición de los dividendos o utilidades.

PARTICIPACIONES INDIRECTAS. EN TODA LA CADENA DE PARTICIPACION SE DEBEN CUMPLIR LOS REQUISITOS DE TRANSPARENCIA FISCAL

Art. 295 del D.R. de la LIG

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país, imputarán los resultados por **participaciones indirectas** en entes del exterior comprendidos en el **inciso f) del artículo 130 de la LIG** conforme las disposiciones de ese inciso y del artículo 293 del D.R. de la LIG (POR TRANSPARENCIA FISCAL), **en tanto todos los entes que componen la cadena de titularidad** entre el sujeto local y aquel ente sobre el que se posea la participación indirecta, **se encuentren alcanzados por las disposiciones de los incisos d), e) o f) del citado artículo 130 de la LIG** en ese ejercicio o año fiscal.

NORMA DE EXCEPCION

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación cuando se trate de participaciones indirectas en entes respecto de los cuales se verifiquen las situaciones descritas en el **tercer párrafo del punto 2 del inciso f) del artículo 130 de la LIG**, **las que serán imputadas en todos los casos**, de cumplirse el resto de los requisitos, **conforme las previsiones de ese inciso y las del artículo 293 del D.R. de la LIG** (POR TRANSPARENCIA FISCAL).

Art. 130 inciso f) punto 2) tercer párrafo *“También se considerará cumplido este requisito, cualquiera sea el porcentaje de participación que posean los residentes en el país, cuando en cualquier momento del ejercicio anual el valor total del activo de los entes del exterior provenga al menos en un treinta por ciento (30%) del valor de inversiones financieras generadoras de rentas pasivas de fuente argentina consideradas exentas para beneficiarios del exterior, en los términos del inciso u) del artículo 26”.*

CONCEPTOS QUE NO INTEGRAN LA BASE IMPONIBLE

Art. 296 del D.R. de la LIG

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país, respecto de participaciones directas o indirectas en entes, contratos, arreglos o

estructuras análogas del exterior, **no deberán incluir en la base imponible del impuesto**, según corresponda, **los siguientes conceptos**:

1. El incremento del valor patrimonial proporcional o cualquier otro reconocimiento contable del incremento de valor en las participaciones en cualquier tipo de ente, contrato, arreglo o estructura análoga del exterior o del país.
2. Los dividendos o utilidades en la parte que se encuentren integrados por ganancias acumuladas generadas en **ejercicios iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2018**, que hubieran sido imputadas por el accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario del país, conforme las disposiciones de los incisos a) y d) del artículo 133 de la ley (ANTES DE LA REFORMA DE LA LEY 27.430), texto según ley 25.239.
3. Los dividendos o utilidades en la parte que se encuentren integrados por ganancias acumuladas, devengadas contablemente, que hubieran sido imputadas por el accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario del país, conforme las disposiciones de los incisos d), e) y f) del artículo 130 de la ley, incluyendo las devengadas con anterioridad al 1 de enero de 2018. (RENTAS DECLARADAS POR TRANSPARENCIA FISCAL)
4. Los dividendos provenientes de una sociedad constituida en la República Argentina, que hayan tributado el impuesto de acuerdo con lo establecido en los artículos 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL) y/o 74 (IMPUESTO DE IGUALACION), de corresponder, así como la retención prevista en el artículo 97 (RETENCION SOBRE DIVIDENTOS Y UTILIDADES), de la LIG.
5. Las ganancias comprendidas en el artículo 15 de la LIG (ENEJENACION INDIRECTA DE BIENES EN EL PAIS).
6. Los dividendos o utilidades, en la parte que se encuentren integrados por las ganancias a que se refieren los puntos 4 y 5 precedentes.
7. Los dividendos y utilidades originados en las situaciones previstas en el artículo 297 del D.R. de la LIG (PARTICIPACIONES EN ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON POR LA LEY 27.260) y en el art. 298 del D.R. de la LIG (BIENES DE ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUERON POR EL ART. 39 DE LA LEY 27.260).

ORDEN DE IMPUTACION DE LOS DIVIDENDOS Y UTILIDADES

Se considerará, sin admitir prueba en contrario, que los dividendos o utilidades puestos a disposición **corresponden, en primer término, a las ganancias o utilidades acumuladas de mayor antigüedad** y, en último término, a las ganancias a que se refiere el punto 1 del párrafo anterior, generadas por tenencia de los valores existentes y acumuladas al cierre de cada ejercicio, incluyendo los cerrados con posterioridad al 30 de diciembre de 2017.

PARTICIPACIONES EN ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON POR LA LEY 27.260. DIVIDENDOS Y UTILIDADES NO GRAVADOS

Art. 297 del D.R. de la LIG

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país, que posean participaciones en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior que **se hubieran blanqueado a través de la ley 27.260, no considerarán sujetos al impuesto** por aplicación de los artículos 50, 137 y 138 de la LIG, **los dividendos o utilidades distribuidos que se originen en utilidades acumuladas que surjan del último balance cerrado con anterioridad al 1 de enero de 2016 o del balance especial confeccionado al 22 de julio de 2016** (FECHA DEL BLANQUEO), según haya sido la base utilizada para la exteriorización.

En caso de haberse ingresado el impuesto especial sobre la base del valor proporcional de la participación respecto del total de los activos del ente, el límite a considerar será el valor proporcional del patrimonio neto del ente a esas fechas. Idénticas previsiones resultarán de aplicación cuando se trate del rescate de acciones del ente, contratos, arreglos o estructuras análogas.

BIENES QUE PERTENECEN A ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON A NOMBRE PROPIO EN LOS TERMINOS DEL ART. 39 DE LA LEY 27.260. OBLIGACION DE LLEVAR REGISTROS

Art. 298 del D.R. de la LIG

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país, que posean participaciones en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior que **hubieran blanqueado los bienes de la estructura del exterior en cabeza propia a través del art. 39 de la ley 27.260, deberán llevar registros** que permitan identificar los ingresos y deducciones correspondientes a los bienes que son considerados fiscalmente en cabeza del accionista, socio, partícipe, titular, controlante o beneficiario del país y aquellos que permanecen a efectos fiscales bajo la titularidad del ente del exterior.

BIENES QUE PERTENECEN A ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON A NOMBRE PROPIO EN LOS TERMINOS DEL ART. 39 DE LA LEY 27.260. RENTAS DE LOS BIENES, DIVIDENDOS Y UTILIDADES NO GRAVADOS

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios **no considerarán sujetos al impuesto** según las previsiones de los artículos 50, 130 incisos d), e) y f), 137 y 138 de la LIG, **las rentas netas provenientes de los bienes** blanqueados a su nombre en los términos del art. 39 de la ley 27.260 y que fueron imputados en cabeza propia conforme las normas generales de la

LIG, así **como tampoco los dividendos o utilidades distribuidos originados en esas rentas**, según corresponda.

CONCEPTOS QUE SE DEBE EXTERIORIZAR AL MOMENTO DE PRESENTAR LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 299 del D.R. de la LIG

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país, que posean participaciones directas o indirectas en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior **deberán indicar, al momento de realizar la declaración jurada del impuesto a las ganancias:**

1. Los datos identificatorios de los entes del exterior y el lugar en que se encuentran constituidos, domiciliados, celebrados o ubicados.
2. Si se verifican los requisitos de porcentajes de tenencia, control o tipo de renta previstos en los incisos d) y f) del artículo 130 de la LIG.
3. Si el ente del exterior posee o no personalidad fiscal en el país en que se encuentre constituido, domiciliado, celebrado o ubicado.
4. El detalle de los resultados correspondientes a cada período fiscal, aun cuando estos se encuentren exentos o excluidos del ámbito de imposición.
5. Las rentas que correspondan ser imputadas conforme lo dispuesto en los incisos d), e) y f) del artículo 130 de la ley (POR TRANSPARENCIA FISCAL).
6. Las rentas que resultan excluidas de la base imponible conforme las disposiciones del artículo 296 de este reglamento.
7. Las rentas alcanzadas por las disposiciones de los artículos 297 y 298 de esta reglamentación. (PARTICIPACIONES DE ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON POR LA LEY 27.260 Y BIENES QUE PERTENECEN A ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR QUE SE BLANQUEARON A NOMBRE PROPIO EN LOS TERMINOS DEL ART. 39 DE LA LEY 27.260)

DOCUMENTACION QUE PUEDE EXIGIR LA AFIP

La AFIP podrá requerir la presentación de los estados contables de los entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior, así como de los respaldos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 293 del D.R. de la LIG (REGISTROS Y ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL).

IMPUTACION DE LAS RENTAS DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR COMO SI EL SUJETO RESIDENTE DEL PAIS LAS HUBIESE OBTENIDO EN FORMA DIRECTA

Art. 130 último párrafo

La imputación de las rentas a que se refieren los **incisos d), e) y f) del art. 130 de la LIG**, será aquella que hubiera correspondido aplicar por el sujeto residente en el país, **conforme la categoría de renta de que se trate**, computándose las operaciones realizadas en el ejercicio de acuerdo con las normas relativas a la determinación de la renta neta, conversión y alícuotas, **que le hubieran resultado aplicables de haberlas obtenido en forma directa.**

TRATAMIENTO DE LA POSTERIOR DISTRIBUCION DE DIVIDENDOS O UTILIDADES POR PARTE DE LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR (LA RENTA YA FUE DECLARADA EN FORMA DIRECTA POR TRANSPARENCIA FISCAL)

La reglamentación establecerá el tratamiento a otorgar a los **dividendos o utilidades** originados en ganancias que hubieran sido imputadas en base a tales previsiones en ejercicios o años fiscales precedentes al que refiera la distribución de tales dividendos y utilidades.

Ejemplo:

Una sociedad del exterior con personalidad fiscal cumple con los requisitos concurrentes tiene un inmueble.

El socio o accionista residente del país debe declarar la renta de primera categoría de fuente extranjera.

Una sociedad del exterior con personalidad fiscal cumple los requisitos tiene un porfolio de inversiones.

El socio o accionista residente del país debe declarar la renta de segunda categoría de fuente extranjera.

RESUMIENDO

Se debe tratar de un sujeto residente del país socio o accionista de una sociedad del exterior.

La sociedad del exterior tiene personalidad fiscal, pero cumple con los requisitos concurrentes.

El socio o accionista residente del país debe declarar las rentas de la sociedad del exterior por transparencia fiscal. Es decir, como si las rentas las hubiese obtenido en forma directa. La transparencia fiscal desplaza a la sociedad del exterior como si no hubiese existido.

De tratarse de una persona humana residente del país, debe imputar las rentas de fuente extranjera al año fiscal en que finalice el ejercicio anual de la estructura del exterior.

De tratarse de una persona jurídica residente del país, debe imputar las rentas de fuente extranjera al ejercicio fiscal en que finalice el ejercicio anual de la estructura del exterior.

Sin importar si la sociedad del exterior ha distribuido utilidades o dividendos.

Lo que se pretende con la transparencia fiscal internacional es evitar el diferimiento de la renta de fuente extranjera hasta el momento de la distribución o puesta a disposición de las utilidades o dividendos por parte de la sociedad del exterior.

=====

CASOS EN LOS CUALES NO RESULTA DE APLICACION LA TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL DEL ART. 130 INCISOS D), E) Y F) DE LA LIG

De no resultar de aplicación las normas de transparencia fiscal internacional tipificadas en el art. 130 incisos d), e) y f) de la LIG, los socios o accionistas residentes del país, **tributarán por sus rentas de fuente extranjera en el momento de la puesta a disposición de los dividendos o utilidades** de las sociedades o estructuras del exterior.

=====

TRATAMIENTO DE LOS QUEBRANTOS DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 25 de la LIG último párrafo

LOS QUEBRANTOS DE FUENTE EXTRANJERA NO SE PUEDEN COMPENSAR CON GANANCIAS DE FUENTE ARGENTINA

Los quebrantos provenientes de actividades cuyos resultados se consideren de fuente extranjera, solo podrán compensarse con ganancias de fuente extranjera y se registrarán por las disposiciones del artículo 131 de la LIG.

DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA DE FUENTE EXTRANJERA.

Art. 131 de la LIG

SE COMPENSAN LAS GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA DE TODOS LOS PAISES

Para establecer la **ganancia neta de fuente extranjera** se compensarán los resultados obtenidos dentro de cada una y entre las distintas categorías, **considerando los resultados provenientes de todas las fuentes ubicadas en el extranjero** y los provenientes de los establecimientos permanentes indicados en el artículo 125 de la LIG.

LOS QUEBRANTOS DE FUENTE EXTRANJERA SE COMPUTAN DURANTE LOS 5 AÑOS SIGUIENTES

Art. 131 segundo párrafo de la LIG

Cuando la compensación dispuesta precedentemente diera como resultado una pérdida, esta, actualizada en la forma establecida en el undécimo párrafo del artículo 25 (TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG), podrá deducirse de las ganancias netas de fuente extranjera que se obtengan **en los cinco (5) años inmediatos siguientes**, computados de acuerdo con lo previsto en el Código Civil y Comercial de la Nación.

Transcurrido el quinto año el quebranto que aún reste no podrá ser objeto de compensación alguna.

LOS QUEBRANTOS DE FUENTE ARGENTINA SE COMPUTAN CONTRA LAS GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 131 tercer párrafo de la LIG

Si de la referida compensación o después de la deducción, previstas en los párrafos anteriores, **surgiera una ganancia neta de fuente extranjera, se imputarán contra ella las pérdidas de fuente argentina** -en su caso, debidamente actualizadas- (TENER EN CUENTA LO ESTABLECIDO EN EL ART. 93 DE LA LIG) que resulten deducibles de acuerdo con el noveno párrafo del citado artículo 25 de la LIG, cuya imputación a la ganancia neta de fuente argentina del mismo año fiscal no hubiese resultado posible.

RESUMIENDO:

Los quebrantos de fuente extranjera no se pueden imputar contra ganancias de fuente argentina. Son quebrantos específicos.

Los quebrantos de fuente argentina si se pueden computar contra ganancias de fuente extranjera.

Respecto de la actualización se debe tener en cuenta lo establecido en el art. 93 de la LIG. (Tema controvertido en doctrina. El fisco no admite la actualización).

QUEBRANTOS ESPECIFICOS DE FUENTE EXTRANJERA POR COMPRA VENTA DE ACCIONES E INSTRUMENTOS FINANCIEROS

Art. 132 primer párrafo de la LIG

Los **quebrantos derivados de la enajenación** (DE FUENTE EXTRANJERA) de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales -incluyendo fondos comunes de inversión o entidades con otra denominación que cumplan iguales funciones y fideicomisos o contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás valores, (ACCIONES E INSTRUMENTOS FINANCIEROS EN GENERAL)

Cualquiera fuera el sujeto que los experimente,

LOS QUEBRANTOS ESPECIFICOS DE FUENTE EXTRANJERA (COMPRA VENTA DE ACCIONES E INSTRUMENTOS FINANCIEROS) SE COMPUTAN DURANTE LOS 5 AÑOS SIGUIENTES

Serán considerados de naturaleza específica y solo podrán computarse contra las utilidades netas de fuente extranjera y que provengan de igual tipo de operaciones, en los ejercicios o años fiscales que se experimentaron las pérdidas o en los cinco (5) años inmediatos siguientes, computados de acuerdo a lo dispuesto en el Código Civil y Comercial de la Nación.

Art. 132 segundo párrafo de la LIG

Salvo en el caso de los experimentados por los establecimientos permanentes, a los fines de la deducción los quebrantos se actualizarán de acuerdo con lo dispuesto en el undécimo párrafo del artículo 25.

LOS QUEBRANTOS CEDULARES DE FUENTE ARGENTINA NO SE PUEDEN COMPUTAR CONTRA GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 132 tercer párrafo de la LIG

Los quebrantos (CEDULARES) de fuente argentina (FUNDAMENTALMENTE art. 98 y art. 99 de la LIG) originados por rentas provenientes de las inversiones -incluidas las monedas digitales- y operaciones a que hace referencia el **Capítulo II del Título IV de la LIG, no podrán imputarse contra ganancias netas de fuente extranjera provenientes de la enajenación del mismo tipo de inversiones y operaciones ni ser objeto de la deducción prevista en el tercer párrafo del artículo 131.**

EL MNI Y LAS GARGAS DE FAMILIA NO PUEDEN GENERAR QUEBRANTOS DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 133 de la LIG

A los fines de la compensación prevista en los artículos anteriores, no se considerarán pérdidas los importes que autoriza a deducir el segundo párrafo del artículo 128 de la LIG (MNI Y CARGAS DE FAMILIA).

=====

EXENCIONES DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 134 de la LIG

Las exenciones establecidas en el artículo 26 de la LIG que, de acuerdo con el alcance dispuesto en cada caso puedan resultar aplicables a las ganancias de fuente extranjera, regirán respecto de las mismas con las siguientes **exclusiones y adecuaciones**:

INTERESES POR DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

Art. 134 inciso a) de la LIG

a) La exención establecida en el **inciso h) del art. 26 de la LIG** no será aplicable cuando los depósitos, sean realizados en o por establecimientos permanentes instalados en el exterior de las instituciones residentes en el país a las que se refiere dicho inciso (ENTIDADES FINANCIERAS QUE SE RIGEN POR LA LEY 21.526 DE ENTIDADES FINANCIERAS).

BENEFICIOS O RESCATES DE PLANES DE SEGURO DE RETIRO.

Art. 134 inciso b) de la LIG

b) Se considerarán comprendidos en las exclusiones dispuestas en los **incisos i), último párrafo y m) del art. 26 de la LIG**, los beneficios y rescates, netos de aportes, derivados de **planes de seguro de retiro privados** administrados por entidades constituidas en el exterior o por establecimientos permanentes instalados en el extranjero de instituciones residentes en el país sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación.

TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 26 inciso t) último párrafo

Las disposiciones (LA EXENCION) de este inciso (..) no alcanzarán a las actualizaciones cuya exención de este impuesto se hubiera dispuesto por leyes especiales o que **constituyen ganancias de fuente extranjera**.

Art. 134 inciso c) de la LIG

Las exenciones otorgadas por el artículo 26 que, de acuerdo con el alcance dispuesto en cada caso puedan resultar aplicables a las **ganancias de fuente**

extranjera, regirán respecto de las mismas con las siguientes exclusiones y adecuaciones:

(..)

c) La exclusión dispuesta en el **último párrafo del inciso t) del art. 26 de la LIG** respecto de las actualizaciones que constituyen ganancias de fuente extranjera, **no comprende a las diferencias de cambio (DE FUENTE EXTRANJERA)** a las que este Título atribuye la misma fuente.

Art. 300 del D.R. de la LIG

La exención prevista en el **inciso c) del artículo 134 de la LIG**, resulta de **aplicación únicamente a las ganancias de fuente extranjera originadas en diferencias de cambio obtenidas por personas humanas y sucesiones indivisas**.

Art. 20 del Decreto 895/2016

La **exención** prevista en el art. 73 de la ley 27.260, **aplica únicamente a las ganancias de fuente extranjera originadas en diferencias de cambio obtenidas por personas humanas y sucesiones indivisas**. (POR LO TANTO NO RESULTA DE APLICACIÓN PARA SUJETOS EMPRESA)

Art. 73 de la ley 27.260

Se modifica el inciso c) del art. 137 de la LIG (HOY ART. 134 INCISO C) DE LA LIG)

“c) La exclusión dispuesta en el último párrafo in fine del inciso v) respecto de las actualizaciones que constituyen ganancias de fuente extranjera, no comprende a las diferencias de cambio a las que este Título atribuye la misma fuente”.

RESUMIENDO:

Las diferencias de cambio de fuente extranjera (y de fuente argentina) obtenidas por personas humanas y sucesiones indivisas están exentas de impuesto a las ganancias. No así las obtenidas por sujetos empresa.

Para los sujetos empresa las diferencias de cambio de fuente argentina y las diferencias de cambio de fuente extranjera ESTAN GRAVADAS. Por aplicación de las normas del ajuste por inflación impositivo (ART. 108 INCISO A) LIG) (ART. 108 INCISO C) LIG).

El art. 108 inciso a) de la LIG, establece que:

Los responsables que, conforme lo previsto en el presente Título (SUJETOS EMPRESA), deban practicar el ajuste por inflación impositivo quedarán, asimismo, sujetos a las siguientes disposiciones:

a) **No les serán de aplicación las exenciones establecidas** en el inciso h) y en el inciso t) del artículo 26 de la LIG.

El art. 108 inciso c) de la LIG, establece que:

c) **Deberán imputar como ganancia o, en su caso, pérdida**, la diferencia de valor que resulte de comparar la cotización de la moneda extranjera al cierre del ejercicio con la correspondiente al cierre del ejercicio anterior o a la fecha de adquisición, si fuera posterior, relativas a los depósitos, existencias, créditos y deudas en moneda extranjera.

DICTAMEN SOBRE DIFERENCIAS DE CAMBIO DE FUENTE EXTRANJERA

DICTAMEN (DAT) 40/2005 DEL 04.07.2005

Se trata de un préstamo que una persona humana residente en el país le realiza a una empresa del exterior.

La diferencia de cambio producto de la conversión a moneda nacional no está gravada por impuesto a las ganancias.

“SUMARIO

Las diferencias de cambio provenientes de la conversión a moneda nacional de los reintegros de capital vinculados a un préstamo efectuado por una persona física residente en el país a una empresa extranjera domiciliada en un paraíso fiscal, constituyen incrementos patrimoniales no alcanzadas por el tributo, atento a no encuadrar en la definición de ganancia prevista en el apartado 1 del artículo 2° de la ley del tributo.

TEXTO

*I. Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección General del epígrafe, provenientes del Departamento Técnico ..., a los efectos de que este servicio asesor dilucide el tratamiento impositivo que cabe dispensar a las **diferencias de cambio positivas**, originadas por los **reintegros de capital de un préstamo efectuado por una persona física residente en el país a una sociedad del exterior ubicada en una jurisdicción de baja o nula imposición.***

(..)

CARACTERISTICAS DEL PRESTAMO

Con relación a ello, la fiscalización interviniente señala que el 19/12/2001 el contribuyente concedió un préstamo de U\$S 6.000.000.- a una empresa domiciliada en las Islas Vírgenes ..., previéndose que el mismo vencería el 31/12/2002 -prorrogado luego al 30/04/2003- y que devengaría un interés equivalente a la tasa LIBOR más un plus.

Seguidamente, informa que en el período verificado -2002- percibió en concepto de reintegro de capital U\$S ... y en concepto de intereses U\$S ..., los que fueron acreditados en la cuenta que el contribuyente poseía en un Banco extranjero, desde la cual, también pudo apreciarse, se había efectuado en su momento la salida de fondos para constituir el préstamo.

1443

DESTINO DE LOS FONDOS

*Agrega que si bien resulta poco menos que imposible, (dada la fungibilidad del dinero) determinar el destino exacto de dichos fondos, es de destacar, que **el mismo se habría afectado en su mayor parte a la compra de dos inmuebles en el país y, en menor medida, a consumo personal, donaciones a fundaciones y a familiares y otras operaciones.***

(..)

ANALISIS DEL DICTAMEN

TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

*II. En primer término, es dable señalar que la controversia planteada gira en torno a dilucidar el **tratamiento que cabe acordar en el impuesto a las ganancias a las diferencias de cambio obtenidas por una persona física residente en el país, provenientes de la conversión a moneda argentina de los reintegros del capital prestado a una empresa extranjera domiciliada en un paraíso fiscal.***

RESULTADO POR TENENCIA

*En tal sentido, corresponde precisar que las diferencias de cambio se generan cuando la moneda nacional se devalúa o desvaloriza frente a las demás, a consecuencia de lo cual las existencias de moneda extranjera aumentan su valor por unidad, **generándose un resultado por tenencia que se realizará al momento de su disposición o enajenación posterior.***

OPINION DEL FISCO EN ACTUACIONES ANTERIORES (LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO POR REEXPRESION MONETARIA NO ESTAN GRAVADAS)

*En relación a ello, es del caso mencionar que la cuestión sometida a análisis fue oportunamente tratada por esta asesoría en la Actuación N°..., donde se sostuvo que "... en el caso de personas de existencia visible, **se encontrarán sujetas al tributo únicamente las diferencias de cambio generadas en el exterior vinculadas con rentas gravadas, quedando excluidos aquellos valores que constituyan la simple reexpresión monetaria de bienes o derechos poseídos en el extranjero, o de ingresos no alcanzados por el impuesto...**".*

Dicho temperamento fue ratificado mediante la Actuación N° ..., en la cual se argumentó que "... el texto legal equipara el tratamiento que cabe dispensar a las rentas obtenidas por el sujeto pasivo tanto en el país como en el exterior, sujetando a imposición sólo aquellos conceptos que en una u otra situación son conceptualizados como ganancia por el artículo 2° del cuerpo legal".

*En tal entendimiento, se añadió que "... **aquellas diferencias de cambio originadas en la conversión a moneda argentina del capital productor de la renta de fuente extranjera -obtenida por la persona física residente- no se encontrarán sujetas al impuesto argentino, de la misma forma en que no se***

encuentran gravadas por éste los resultados provenientes de las revaluaciones en el país de los bienes que constituyen la fuente productora de ingresos".

NUEVO ANALISIS DEL FISCO

*Sin perjuicio de ello, **se procederá a estudiar nuevamente la cuestión traída a estudio**, a la luz de la normativa que gobierna la especie y de las razones esgrimidas por la dependencia consultante.*

DEFINICION DE RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

A tales efectos, cabe recordar que el artículo 127 (HOY ART. 124 DE LA LIG RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA) de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), prevé que constituyen ganancias de fuente extranjera obtenidas por residentes en el país "... las comprendidas en el artículo 2° que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional, excepto los tipificados expresamente como de fuente argentina ...".

DEFINICION DE GANANCIA. TEORIA DE LA FUENTE. TEORIA DEL BALANCE

Por lo tanto, resultará aplicable a las rentas generadas en el exterior la definición de ganancia contenida en el artículo 2° del mismo cuerpo legal, el cual prevé que "A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:

1) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación;

2) los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 (HOY ART. 73 DE LA LIG) y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 (HOY ART. 82 DE LA LIG) y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior;

3) ...".

De la definición expuesta se deduce que al precisar el objeto del gravamen la ley adopta dos criterios, uno llamado "teoría de la fuente" o "teoría de la renta producto" para conceptualizar la renta imponible obtenida por personas físicas y sucesiones indivisas, y el otro denominado "teoría del balance" en el caso de las ganancias obtenidas por sociedades, empresas o explotaciones unipersonales.

Es dable agregar a ello que la primera de las corrientes citadas postula como principio rector que se encontrarán alcanzadas por el gravamen aquellas

ganancias de carácter periódico o repetitivo -o susceptibles de serlo - que importen la permanencia de la fuente productora y su habilitación.

EL DICTAMEN CITA A DINO JARACH

En tal sentido, Dino Jarach comenta que conforme a la "teoría de las fuentes" - como la denomina este autor- "... constituyen rentas o réditos los frutos o productos periódicos de una fuente permanente. Son fundamentales en esta concepción el carácter periódico -por lo menos potencialmente - de los réditos, el mantenimiento de la fuente y el requisito de separación del fruto o producto de la fuente productora" (Cfr. "El concepto de ganancia en la Ley N° 20.628"; Revista La Información, Tomo XXIX, págs. 710/711).

Añade que "Según esta teoría, el rédito o renta nace necesariamente del capital, del trabajo o de una conjunción del primero con el segundo. Los enriquecimientos ocasionales o esporádicos, como los mayores valores de los bienes poseídos, que no constituyen frutos periódicos y que pueden agruparse en el concepto de "ganancias de capital", a los que se suman las ganancias de juego o del azar, no son rédito y no deben ser gravados por el impuesto o, de serlo, deben estar sometidos a un impuesto distinto al que grava los réditos".

EN EL CASO DE UNA PERSONA HUMANA PARA QUE UNA RENTA ESTE GRAVADA SE DEBEN CUMPLIR 3 REQUISITOS:

- EXISTENCIA DE UN FUENTE PRODUCTORA
- HABILITACION DE LA FUENTE
- EL FRUTO FLUYA REGULARMENTE DESDE LA FUENTE

Por lo tanto, resulta claro que tratándose de una persona física -y en tanto el legislador no haya dispuesto expresamente otra cosa al enumerar los conceptos que integran cada categoría de rentas-, será condición indispensable para la configuración de la ganancia que se verifiquen en los hechos los tres elementos que caracterizan al rédito, esto es, existencia de una fuente productora, que dicha fuente se encuentre habilitada y que el fruto fluya regularmente desde aquélla o que sea susceptible de hacerlo.

TRATAMIENTO DE LOS INTERESES DE FUENTE EXTRANJERA

*Por su parte, y con relación al tratamiento en el impuesto a las ganancias de los **intereses percibidos -fruto- por un préstamo al exterior -fuente productora-**, cabe señalar que de acuerdo con el artículo 140 (HOY ART. 137 DE LA LIG) de la ley "Constituyen ganancias de fuente extranjera incluidas en el artículo 45 (HOY ART. 48 DE LA LIG), las enunciadas en el mismo que generen fuentes ubicadas en el exterior... , debiéndose recordar que el mencionado artículo 45 prevé que "En tanto no corresponda incluirlas en el artículo 49 (HOY ART. 53 DE LA LIG) de esta ley, **constituyen ganancias de la segunda categoría:***

a) La renta de títulos, cédulas, bonos, letras de tesorería, debentures, cauciones o créditos en dinero o valores privilegiados o quirografarios, consten o no en escritura pública, y toda suma que sea el producto de la colocación del capital, cualquiera sea su denominación o forma de pago".

Con arreglo a lo expuesto, no surgen dudas respecto de la gravabilidad de los intereses obtenidos como producto de la colocación de un capital, atento que los mismos constituyen ganancias de la segunda categoría.

HOY ART. 286 DEL D.R. DE LA LIG (LUEGO DEL DECRETO 1.170/2018 LA REDACCION ES DISTINTA)

*A ello corresponde agregar, en lo atinente a la determinación de la base imponible del gravamen, que **el (VI) artículo sin número incorporado a continuación del artículo 165 del Decreto Reglamentario** de la ley del impuesto prevé que "... las personas de existencia visible y sucesiones indivisas residentes en el país, convertirán a moneda argentina los ingresos y deducciones computables para determinar la ganancia neta expresados en moneda extranjera, al tipo de cambio comprador o vendedor, respectivamente, contemplado en el primer párrafo del artículo 158 de la ley, correspondiente al día en que aquellos ingresos y deducciones se devenguen, perciban o paguen, según corresponda por aplicación de lo dispuesto en los artículos 18 y 133 de la ley..." con la salvedad de los casos "... en que se disponga otra fecha a efectos de convertir a la misma moneda determinados ingresos o erogaciones".*

TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO POR LA CONVERSION A PESOS DE UN PRESTAMO EN DOLARES REALIZADO POR UNA PERSONA HUMANA A UNA SOCIEDAD DEL EXTERIOR

*Llegado a este punto, resta discernir si las diferencias de cambio obtenidas por una persona física residente, derivadas de la **conversión a moneda del país de las sumas que restituyen el capital de un préstamo efectuado en moneda extranjera a una sociedad del exterior**, resultan alcanzadas por el gravamen.*

EL DICTAMEN CITA A REIG

Con relación a ello, y volviendo a la definición del concepto de renta, cabe traer a colación lo señalado por Reig, en su obra "Impuesto a las Ganancias", Décima Edición, pág. 62, citando a Pasman señala que no puede haber renta "... cuando no ha habido un acto destinado a producirla ... por lo tanto, para que una ganancia o enriquecimiento tenga el carácter de renta, es indispensable que sea la consecuencia normal y lógica de un acto que tenga por fin obtenerla; los beneficios pues, que tengan carácter extraordinario o fortuito, no son rentas, como no lo son una donación, un premio de lotería, la ganancia de una apuesta, el producto de un tesoro, etcétera".

CONCLUSION DEL DICTAMEN

*Así pues, **si bien la operación de préstamo efectuada se asimila a una inversión realizada con el afán de generar ganancias, en este caso de fuente extranjera, no puede considerarse que existe un afán de generar diferencias de cambio ni que éstas puedan calificarse de habituales o potencialmente habituales**, máxime cuando éstas son producto de la*

modificación del tipo de cambio luego de derogarse el régimen de convertibilidad del peso con respecto al dólar estadounidense mediante la Ley N° 25.561.

SE RATIFICA LA OPINION DE LAS ACTUACIONES ANTERIORES

*En razón de ello, **corresponde ratificar el criterio técnico oportunamente vertido por este servicio asesor mediante Acts. N°... en cuanto a que los valores que constituyen la simple reexpresión monetaria de bienes o derechos poseídos en el extranjero por una persona de existencia visible - que no revista el carácter de empresa unipersonal- se encuentran al margen del ámbito del tributo**, conclusión que no varía por el ulterior destino de los fondos como parece pretenderlo el área consultante.*

RESULTADO POR TENENCIA NO GRAVADO

*Asimismo, y con relación a los reparos formulados por el área de origen en cuanto expresa que la ley no otorga un trato equivalente a las ganancias correspondientes a ambos tipos de fuente -argentina y extranjera-, puede observarse que en uno y otro caso **el mayor valor que experimenta el capital generador de renta constituye un resultado por tenencia que se encuentra fuera del elemento material del hecho imponible.***

EL TRATAMIENTO EN CABEZA DE UNA PERSONA HUAMANA ES DISTINTO QUE EL TRATAMIENTO EN CABEZA DE UN SUJETO EMPRESA

En lo que respecta al razonamiento de que las personas físicas gozarían de un tratamiento distinto al dispensado a rentas similares obtenidas por sujetos empresa, cabe destacar que tal distinción de trato surge en forma manifiesta de la propia definición de renta efectuada por el dispositivo legal arriba referido.

Por último, se deja constancia que el análisis de la cuestión debatida en los presentes actuados fue abordada en función del planteo de carácter estrictamente teórico efectuado por la consultante y de acuerdo a los datos consignados por la misma sin considerar otros aspectos o situaciones que el caso concreto podría plantear (por ejemplo: origen de los fondos prestados, vinculación con la empresa del exterior, fecha de salida de los fondos del país, documentación respaldatoria del préstamo, motivo del mismo, etc.) por lo que el alcance de las conclusiones arribadas se circunscribe exclusivamente a dicho contexto".

=====

SALIDAS NO DOCUMENTADAS DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 135 de la LIG

APLICACIÓN DEL ART. 40 DE LA LIG (SND)

NO CORRESPONDE EL INGRESO DEL IMPUESTO CUANDO SE PRESUMA QUE LAS EROGACIONES SE DESTINARON A:

- ADQUISICION DE BIENES
- GANANCIAS NO IMPONIBLES PARA EL BENEFICIARIO

Cuando se configure la situación prevista en el artículo 40 respecto de erogaciones que se vinculen con la obtención de ganancias de fuente extranjera, **se aplicará el tratamiento previsto en dicha norma**, salvo cuando se demuestre fehacientemente la existencia de indicios suficientes para presumir que fueron destinadas a la adquisición de bienes o que no originaron ganancias imponibles en manos del beneficiario.

NO SE EXIGE EL IMPUESTO A LAS SND

LA EROGACION NO RESULTA DEDUCIBLE SALVO QUE SE DEMUESTRE QUE FUE REALIZADA PARA ADQUIRIR BIENES

En los casos en que la demostración efectuada dé lugar a las presunciones indicadas en el párrafo anterior, no se exigirá el ingreso contemplado en el artículo citado en el mismo, sin que se admita la deducción de las erogaciones, salvo en el supuesto de adquisición de bienes, caso en el que recibirán el tratamiento que este Título les dispensa según la naturaleza de los bienes a los que se destinaron.

=====

RENTAS DE PRIMERA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 136 de la LIG

RENTA PRESUNTA. INMUEBLES DESTINADOS A VIVIENDA PERMANENTE EN EL EXTERIOR

Se encuentran incluidas en el **inciso f) del artículo 44 de la LIG** (VALOR LOCATIVO PRESUNTO), los **inmuebles situados en el exterior** que sus propietarios residentes en el país **destinen a vivienda permanente**, manteniéndolas habilitadas para brindarles alojamiento en todo tiempo y de manera continuada.

PRESUNCION. VALOR LOCATIVO.

INMUEBLES CEDIDOS A TITULO GRATUIDO (ART. 44 INCISO G)

INMUEBLES DESTINADOS A RECREO O VERANEO (ART. 44 INCISO F)

Art. 136 segundo párrafo de la LIG

A efectos de la aplicación de los **incisos f) y g) del artículo 44 de la LIG**, respecto de inmuebles situados fuera del territorio nacional, **se presume, sin admitir prueba en contrario**, que **el valor locativo** o arrendamiento presunto atribuible a los mismos, **no es inferior al alquiler o arrendamiento que**

obtendría el propietario si alquilase o arrendase el bien o la parte del mismo que ocupa o cede gratuitamente o a un precio no determinado.

La R.G. 4.236 (B.O.08/05/2018), a los efectos del art. 122 de la LIG (DOBLE RESIDENCIA), define que debe entenderse por vivienda permanente:

*“1. **Vivienda permanente** se refiere al **alojamiento a disposición de una persona humana en forma continuada**, resultando irrelevante el título jurídico que posea sobre la misma, pudiendo tratarse del propietario, usufructuario, superficiario, locatario, comodatario, poseedor o tenedor, entre otros.*

La mencionada caracterización resulta comprensiva de todo recinto que reúna los requisitos mencionados en el párrafo anterior, aun cuando forme parte de un inmueble destinado indistintamente -con carácter principal o accesorio- al desarrollo de actividades comerciales, productivas y/o de cualquier otra naturaleza.

Quedan excluidos del concepto de vivienda permanente aquellos alojamientos utilizados en estadías de corta duración por motivos de viajes de placer, negocios, estudios, etc., o con fines de recreo, veraneo o similares”.

=====

RENTAS DE SEGUNDA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 137 de la LIG

APLICACIÓN DEL ART. 48 DE LA LIG CON LOS AGREGADOS DEL ART. 137 DE LA LIG

Constituyen ganancias de fuente extranjera incluidas en el artículo 48, las enunciadas en el mismo que generen fuentes ubicadas en el exterior -excluida la comprendida en el inc. i) (DIVIDENDOS Y UTILIDADES)-, **con los agregados que se detallan seguidamente:**

DIVIDENDOS Y UTILIDADES DE SOCIEDADES DEL EXTERIOR

Art. 137 inciso a) de la LIG

a) Los dividendos o utilidades distribuidos por sociedades u otros entes de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, en tanto esas rentas no se encuentren comprendidas en los incisos siguientes.

A tales efectos resultarán de aplicación las disposiciones del artículo siguiente, como así también, los supuestos establecidos en el artículo 50 de la LIG (DIVIDENDOS Y UTILIDADES PRESUNTAS).

Art. 302 del D.R. de la LIG

Las previsiones del **segundo párrafo del inciso a) del artículo 137 de la LIG** referidas a la aplicación de las disposiciones del artículo 50 de la LIG (DIVIDENDOS Y UTILIDADES PRESUNTAS) respecto de participaciones directas o indirectas en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior, también resultarán de aplicación en los períodos fiscales en que resulten alcanzadas por las disposiciones de los incisos d), e) y f) del artículo 130 de la LIG (TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL).

En todos los casos de participaciones directas o indirectas en entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior, el **límite de las utilidades acumuladas del ejercicio inmediato anterior** a que se refiere el artículo 50 de la LIG, deberá considerarse teniendo en cuenta únicamente aquellas no comprendidas en las disposiciones del artículo 296 del D.R. de la LIG (CONCEPTOS QUE NO INTEGRAN LA BASE IMPONIBLE).

Reflexión:

Téngase presente que los dividendos y utilidades de fuente extranjera (reales o presuntos), en el caso de personas humanas están gravados a la alícuota progresiva del art. 94 primer párrafo de la LIG.

UTILIDADES DE FIDEICOMISOS DEL EXTERIOR

Art. 137 inciso b) de la LIG

b) Las ganancias provenientes del exterior obtenidas en el carácter de beneficiario de un fideicomiso o figuras jurídicas equivalentes.

UTILIDADES Y GANANCIAS DE CAPITAL

A los fines de este inciso, se considerarán ganancias todas las distribuciones que realice el fideicomiso o figura equivalente, salvo prueba en contrario que demuestre fehacientemente que los mismos no obtuvieron beneficios y no poseen utilidades acumuladas generadas en períodos anteriores al último cumplido, **incluidas en ambos casos las ganancias de capital y otros enriquecimientos.**

Si el contribuyente probase en la forma señalada que la distribución excede los beneficios antes indicados, solo se considerará ganancia la proporción de la distribución que corresponda a estos últimos.

PLANES DE SEGURO DE RETIRO DEL EXTERIOR. BENEFICIOS NETOS DE APORTES

Art. 137 inciso c) de la LIG

c) Los **beneficios netos de aportes**, provenientes del cumplimiento de **planes de seguro de retiro privados administrados por entidades constituidas en el exterior** o por establecimientos permanentes instalados en el extranjero de entidades residentes en el país sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación.

RESCATES DE PLANES DE SEGURO DE RETIRO DEL EXTERIOR. RESCATES NETOS DE APORTES

Art. 137 inciso d) de la LIG

d) Los **rescates netos de aportes**, originados en el desistimiento de los planes de seguro de retiro privados indicados en el inciso anterior.

UTILIDADES DE FCI DEL EXTERIOR

Art. 137 inciso e) de la LIG

e) Las utilidades distribuidas por los fondos comunes de inversión o figuras equivalentes que cumplan la misma función constituidas en el exterior.

BIENES EXPORTADOS PRODUCTO DE UN CONTRATO DE ALQUILER CON OPCION A COMPRA CON UN INQUILINO DEL EXTERIOR

Art. 137 inciso f) de la LIG

f) Se consideran incluidas en el inciso b) las ganancias generadas por la locación de bienes exportados desde el país a raíz de un contrato de locación con opción de compra celebrado con un locatario del exterior.

DIVIDENDOS DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 138 de la LIG

Los dividendos en dinero o en especie -incluidas acciones liberadas- distribuidos por las sociedades a que se refiere el inciso a) del artículo anterior (SOCIEDADES DEL EXTERIOR), quedan íntegramente sujetos al impuesto cualesquiera sean los fondos empresarios con los que se efectúe el pago.

DIVIDENDOS NO GRAVADOS

No se consideran sujetos al impuesto los dividendos en acciones provenientes de revalúos o ajustes contables, no originados en utilidades líquidas y realizadas.

ACCIONES LIBERADAS. DIVIDENDOS EN ESPECIE (VALOR DE PLAZA DE LOS BIENES)

A los fines establecidos en el párrafo anterior, las acciones liberadas se computarán por su valor nominal y los restantes dividendos en especie por su valor corriente en la plaza en la que se encuentren situados los bienes al momento de la puesta a disposición de los dividendos.

RESCATE DE ACCIONES

Art. 139 de la LIG

TRATAMIENTO COMO DIVIDENDO (LA DIFERENCIA ENTRE EL RESCATE Y EL COSTO COMPUTABLE DE LAS ACCIONES)

En el caso de rescate total o parcial de acciones, **se considerará dividendo** de distribución a **la diferencia que se registre entre el importe del rescate y el costo computable de las acciones.**

ACCIONES LIBERADAS (EL IMPORTE DEL RESCATE ES DIVIDENDO)

Tratándose de acciones liberadas distribuidas antes de la vigencia de este Título o de aquellas cuya distribución no se encuentra sujeta al impuesto de acuerdo con lo establecido en la parte final del primer párrafo del artículo precedente, se considerará que su **costo computable es igual a cero (0)** y que **el importe total del rescate constituye dividendo** sometido a imposición.

DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE DE CADA ACCION

Art. 139 segundo párrafo de la LIG

El costo computable de cada acción se obtendrá considerando como **numerador** el importe atribuido al rubro patrimonio neto en el balance comercial del último ejercicio cerrado por la entidad emisora, inmediato anterior al del rescate, deducidas las utilidades líquidas y realizadas que lo integran y las reservas que tengan origen en utilidades que cumplan la misma condición, y como **denominador** las acciones en circulación.

CONVERSION DEL IMPORTE DEL RESCATE Y DEL COSTO COMPUTABLE A PESOS

Art. 139 tercer párrafo de la LIG

A los fines dispuestos en los párrafos anteriores, el importe del rescate y el del costo computable de las acciones, se convertirán a la moneda que proceda

según lo dispuesto en el artículo 129 (LA GANANCIA NETA SE DETERMINA EN PESOS), considerando respectivamente, la fecha en que se efectuó el rescate y la del cierre del ejercicio tomado como base para la determinación del costo computable, salvo cuando el rescate o el costo computable, o ambos, se encuentren expresados en la misma moneda que considera dicho artículo a efectos de la conversión.

CUANDO LAS ACCIONES QUE SE RESCATAN PERTENECEN A SOCIEDADES DE CAPITAL, DEMAS SOCIEDADES, EXPLOTACIONES UNIPERSONALES, FIDEICOMISOS, FCI O A ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR (ADQUIRIDAS A OTROS ACCIONISTAS). EL RESCATE IMPLICA UNA ENAJENACION DE ACCIONES

Art. 139 cuarto párrafo de la LIG

Cuando las acciones que se rescatan pertenezcan a residentes en el país comprendidos en los **incisos d), e) y f) del artículo 116** o a los **establecimientos permanentes** definidos en el artículo 125 y estos **las hubieran adquirido a otros accionistas**, se entenderá que **el rescate implica una enajenación** de esas acciones.

DETERMINACION DEL RESULTADO

Para determinar el resultado de esa operación, **se considerará como precio de venta el costo computable** que corresponda de acuerdo con lo dispuesto en el segundo párrafo y **como costo de adquisición el que se obtenga mediante la aplicación del artículo 149 y, en caso de corresponder, del artículo 151.** (COSTO COMPUTABLE SEGÚN LAS NORMAS DE TERCERA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA)

RESULTADO PERDIDA

Si el resultado fuera una pérdida, la misma **podrá compensarse con el importe del dividendo proveniente del rescate** que la origina y en el caso de quedar un remanente de pérdida no compensada, será aplicable a la misma los tratamientos previstos en el artículo 132 de la LIG. (QUEBRANTO ESPECIFICO POR COMPRA VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS DE FUENTE EXTRANJERA)

Art. 301 del D.R. de la LIG

CUANDO LAS ACCIONES QUE PERTENECEN A RESIDENTES DEL PAIS (ADQUIRIDAS A OTROS ACCIONISTAS). EL RESCATE IMPLICA UNA ENAJENACION DE ACCIONES

Cuando **las acciones que se rescatan pertenezcan a residentes en el país** y estos **las hubieran adquirido a otros accionistas**, se entenderá que **el rescate implica una enajenación de esas acciones.**

DETERMINACION DEL RESULTADO

Para determinar el resultado se considerará como **precio de venta el costo computable** que corresponde de acuerdo con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 139 de la LIG (FORMULA NUMERADOR / DENOMINADOR) y como **costo de adquisición** el que corresponda por aplicación de las normas generales de la ley y su reglamentación.

RESULTADO PERDIDA

Si el resultado fuera una pérdida, esta **podrá compensarse con el importe del dividendo** proveniente del rescate que la origina y en el caso de quedar un remanente de pérdida no compensada, será aplicable a esta los tratamientos previstos en el artículo 132 de la LIG. (QUEBRANTO ESPECIFICO POR COMPRA VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS DE FUENTE EXTRANJERA)

PLANES DE SEGURO DE RETIRO DEL EXTERIOR (BENEFICIOS Y RESCATES)

Art. 140 de la LIG

APLICACIÓN DEL ART. 113 DE LA LIG

Respecto de los **beneficios y rescates** contemplados por los **incisos c) y d) del artículo 137 de la LIG** (BENEFICIOS Y RESCATES DE PLANES DE SEGURO DE RETIRO DEL EXTERIOR), la ganancia se establecerá en la forma dispuesta en el **artículo 113 de la LIG**, **sin aplicar las actualizaciones** que el mismo contempla.

CONVERSION A PESOS DE LOS APORTES EFECTUADOS

Art. 140 segundo párrafo de la LIG

A los fines de este artículo, los aportes efectuados en moneda extranjera se convertirán a moneda argentina a la fecha de su pago.

APLICACIÓN DE ACTUALIZACIONES EN EL EXTERIOR

Art. 140 tercer párrafo de la LIG

Cuando los países de constitución de las entidades que administran los planes de seguro de retiro privados o en los que se encuentren instalados establecimientos permanentes de entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, que efectúen esa administración, **admitan la actualización de los aportes realizados a los fines de la determinación de los impuestos análogos que aplican**, tales aportes, convertidos a la moneda de dichos países a la fecha de su pago, se actualizarán en función de la variación experimentada por los índices de precios que los

1455

mismos consideren a ese efecto, o de los coeficientes que establezcan en función de las variaciones, desde la fecha antes indicada hasta la de su percepción.

La diferencia de valor que se obtenga como consecuencia de esa actualización, convertida a moneda argentina a la última fecha indicada, se restará de la ganancia establecida en la forma dispuesta en el primer párrafo de este artículo.

Art. 140 cuarto párrafo de la LIG

El tratamiento establecido precedentemente, procederá siempre que se acredite el aplicado en los países considerados en el párrafo anterior que fundamenta su aplicación, así como los índices o coeficientes que contemplan a ese efecto dichos países.

Art. 113 de la LIG

En los casos de beneficios o rescates a que se refieren los incisos d) y e) del artículo 48 y el inciso d) del artículo 82 de la LIG, **el beneficio neto gravable se establecerá por diferencia entre los beneficios o rescates percibidos y los importes que no hubieran sido deducidos a los efectos de la liquidación del impuesto a las ganancias, (..).**

BENEFICIO O RESCATE EN FORMA DE RENTA PERIODICA

En el caso de pago del beneficio o rescate en forma de renta periódica se establecerá una relación directa entre lo percibido en cada período fiscal respecto del total a percibir y esta proporción deberá aplicarse al total de importes que no hubieran sido deducidos (..); la diferencia entre lo percibido en cada período y la proporción de aportes que no habían sido deducidos será el beneficio neto gravable de ese período.

RENTAS VITALICIAS DEL EXTERIOR

Art. 141 de la LIG

Cuando se apliquen **capitales en moneda extranjera situados en el exterior** a la obtención de **rentas vitalicias**, los mismos se convertirán a moneda argentina a la fecha de pago de las mismas.

INTERESES PRESUNTOS DEL EXTERIOR

Art. 142 de la LIG

A los fines previstos en el artículo 52 de la LIG (INTERESES PRESUNTOS), cuando deba entenderse que los créditos originados por las deudas a las que el

mismo se refiere configuran la colocación o utilización económica de capitales en un país extranjero, **el tipo de interés a considerar no podrá ser inferior al mayor fijado por las instituciones bancarias del país extranjero** para operaciones del mismo tipo, al cual, en su caso, deberán sumarse las actualizaciones o reajustes pactados.

RENTAS DE SEGUNTA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA. EL COSTO COMPUTABLE EN EL CASO DE ENAJENACION SE DETERMINA EN MONEDA DURA

Art. 143 de la LIG

EN LAS RENTAS DE SEGUNDA CATEGORIA (FUENTE EXTRANJERA) EL COSTO COMPUTABLE SE DETERMINA EN MONEDA DURA

A efectos de la determinación de la **ganancia por la enajenación** de bienes comprendidos en esta categoría, **los costos o inversiones** oportunamente efectuados así como las actualizaciones que fueran aplicables en virtud de lo establecido por las disposiciones de la jurisdicción respectiva, **expresados en la moneda del país** en que se hubiesen encontrado situados, colocados o utilizados económicamente los bienes, **deberán convertirse al tipo de cambio vendedor que considera el artículo 155 (BNA), correspondiente a la fecha en que se produzca su enajenación.**

=====

RENTAS DE TERCERA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 144 de la LIG

RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA OBTENIDAS POR SUJETOS EMPRESA

Las **ganancias de fuente extranjera obtenidas por** los responsables a los que se refieren los **incisos a) a d) del artículo 53 de la LIG** (SOCIEDADES DE CAPITAL, DEMAS SOCIEDADES, FIDEICOMISOS TRANSPARENTES, EXPLOTACIONES UNIPERSONALES), y en el **último párrafo del artículo 53 de la LIG** (PROFESIONALES U OFICIOS QUE COMPLEMENTEN LA ACTIVIDAD CON UNA EXPLOTACION COMERCIAL) y aquellas por las que resulten responsables los sujetos comprendidos en el inciso f) del artículo 116 de la LIG, incluyen, cuando así corresponda:

RENTAS DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR

Art. 144 inciso a) de la LIG

a) Las atribuibles a los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG.

DIVIDENDOS Y UTILIDADES DE SOCIEDADES DEL EXTERIOR, GANANCIAS DE FCI Y FIDEICOMISOS DEL EXTERIOR

Art. 144 inciso b) de la LIG

b) Las que les resulten atribuibles en su carácter de accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios de sociedades y otros entes constituidos en el exterior -incluyendo fondos comunes de inversión o entidades con otra denominación que cumplan iguales funciones y fideicomisos o contratos similares-, sin que sea aplicable en relación con los dividendos y utilidades, lo establecido en el artículo 68. (NO RESULTA DE APLICACIÓN PARA LAS RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA LA NO COMPUTABILIDAD DEL ART. 68 DE LA LIG)

BIENES EXPORTADOS PRODUCTO DE UN CONTRATO DE ALQUILER CON OPCION A COMPRA CON UN INQUILINO DEL EXTERIOR

Art. 144 inciso c) de la LIG

c) Las originadas por el ejercicio de la opción de compra en el caso de bienes exportados desde el país a raíz de contratos de locación con opción de compra celebrados con locatarios del exterior.

RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA OBTENIDAS POR PERSONAS HUMANAS Y SUCESIONES INDIVISAS

Art. 144 segundo párrafo de la LIG

En el caso de **personas humanas y sucesiones indivisas** residentes en el país, también constituyen ganancias de fuente extranjera de la tercera categoría:

RENTAS DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR

(i) las atribuibles a establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG y

RENTAS DECLARADAS POR TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

(ii) las que resulten imputadas conforme las previsiones de los **incisos d)** (TRUST, FIDEICOMISOS, FUNDACIONES DE INTERES PRIORADO, ETC.), **inciso e)** (SOCIEDADES SIN PERSONALIDAD FISCAL) **e inciso f)** (SOCIEDADES CON PERSONALIDAD FISCAL) **del artículo 130 de la LIG**, en tanto no correspondan a otras categorías de ganancias.

La reglamentación establecerá el procedimiento de determinación de tales rentas, teniendo en cuenta las disposiciones de las leyes de los impuestos análogos que rijan en los países de constitución o ubicación de las referidas entidades o de las normas contables aplicables en estos.

COMPENSACIONES EN DINERO O EN ESPECIE, VIATICOS

Art. 144 tercer párrafo de la LIG

Cuando proceda el cómputo de las compensaciones contempladas por el **segundo párrafo del artículo 53 de la LIG** a raíz de actividades incluidas en él desarrolladas en el exterior, se considerará ganancia de la tercera categoría a la totalidad de ellas, sin perjuicio de la deducción de los gastos necesarios reembolsados a través de ella o efectuados para obtenerlas, siempre que se encuentren respaldados por documentación fehaciente.

Art. 53 segundo párrafo de la LIG

“También se considerarán ganancias de esta categoría las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etcétera, que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en este artículo, en cuanto excedan de las sumas que la Administración Federal de Ingresos Públicos juzgue razonables en concepto de reembolso de gastos efectuados”.

=====

DETERMINACION DEL RESULTADO IMPOSITIVO DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

Art. 145 de la LIG

SE DEBE EXCLUIR LAS GANANCIAS DE FUENTE ARGENTINA

Para determinar el resultado impositivo de los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG, **deberán excluirse las ganancias de fuente argentina** atribuibles a los mismos, así como los costos, gastos y otras deducciones relacionadas con su obtención.

SE DEBE TENER EN CUENTA LAS PRESUNCIONES DE GANANCIA NETA DE FUENTE ARGENTINA ESTABLECIDAS EN EL ART. 104 DE LA LIG

Para excluir las ganancias de fuente argentina, se considerará ganancia neta, la ganancia neta presumida por el **artículo 104 de la LIG** -o aquellas disposiciones a las que alude su último párrafo- y como costos, gastos y deducciones, la proporción de los ingresos no incluida en la misma, procedimiento que se aplicará aun cuando las ganancias de fuente argentina sean ganancias exentas.

Observación:

Se debe tener presente que, si un establecimiento permanente del exterior obtiene rentas de fuente argentina, nos encontramos frente a rentas de fuente argentina obtenidas por un beneficiario del exterior.

Por lo tanto, el establecimiento permanente del exterior (sujeto no residente), tributa por esas rentas de fuente argentina a través del régimen de retención en la fuente con carácter de pago único y definitivo tipificado en los art. 102 y 104 de la LIG.

=====

ASIGNACION DEL RESULTADO IMPOSITIVO DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTES DEL EXTERIOR

ASIGNACION DE LOS DIVIDENDOS A LOS ACCIONISTAS DE SOCIEDADES DEL EXTERIOR

Art. 146 de la LIG

LOS TITULARES DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR DEBEN DECLARAR LOS RESULTADOS DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES AUNQUE NO SE HAYAN DISTRIBUIDO

Los titulares residentes en el país de los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG, se asignarán los resultados impositivos de fuente extranjera de los mismos, **aun cuando los beneficios no les hubieran sido remesados ni acreditados** en sus cuentas.

ACCIONISTAS DE SOCIEDADES POR ACCIONES DEL EXTERIOR

Idéntico criterio aplicarán los accionistas residentes en el país de sociedades por acciones constituidas o ubicadas en el exterior. (CON LA ACLARACION QUE REALIZA EL ART. 293 DEL D.R. DE LA LIG)

Art. 293 del D.R. de la LIG

RENTAS DE TERCERA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA. ACCIONISTAS RESIDENTES EN EL PAIS DE SOCIEDADES DEL EXTERIOR

Lo dispuesto en el **primer párrafo del artículo 146 de la LIG** será de aplicación para los accionistas residentes en el país, respecto de las ganancias provenientes de sociedades constituidas o ubicadas en el exterior, **siempre que se cumplan las condiciones previstas en los incisos e) o f) del artículo 130 de la LIG.**

LOS QUEBRANTOS DE FUENTE EXTRANJERA POR ENAJENACION DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS NO SE DISTRIBUYEN A SUS TITULARES. SE COMPUTAN EN EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

La asignación dispuesta en el párrafo anterior **no regirá respecto de los quebrantos de fuente extranjera** atribuibles a dichos establecimientos y **originados por la enajenación** de acciones, cuotas o participaciones sociales -incluidas las cuotas parte de los fondos comunes de inversión o instituciones que cumplan la misma función- los que, expresados en la moneda del país en el que se encuentran instalados, **serán compensados en la forma dispuesta en el artículo 132.** (QUEBRANTOS ESPECIFICOS)

=====

ASIGNACION DEL RESULTADO IMPOSITIVO (EN EL CASO DE LAS DEMAS SOCIEDADES, FIDEICOMISOS TRANSPARENTES, EXPLOTACIONES UNIPERSONALES, Y PROFESIONES U OFICIOS QUE SE COMPLEMENTEN CON UNA EXPLOTACION COMERCIAL)

Art. 147 de la LIG

El resultado impositivo de fuente extranjera de los sujetos comprendidos en los **incisos b) a d) y en último párrafo del artículo 53 de la LIG** (DEMAS SOCIEDADES, FIDEICOMISOS TRANSPARENTES, EXPLOTACIONES UNIPERSONALES Y PROFESIONES U OFICIOS QUE SE COMPLEMENTEN CON UNA EXPLOTACION COMERCIAL), **se tratará en la forma prevista en el artículo 54 de la LIG**, no aplicando a tal efecto las disposiciones de su último párrafo.

LOS QUEBRANTOS DE FUENTE EXTRANJERA POR ENAJENACION DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS NO SE DISTRIBUYEN A SUS TITULARES. SE COMPUTAN EN LA ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

El tratamiento dispuesto precedentemente **no se aplicará respecto de los quebrantos de fuente extranjera provenientes de la enajenación** de acciones, valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, cuotas y participaciones sociales -incluidas cuotapartes de fondos comunes de inversión o entidades con otra denominación que cumplan iguales funciones y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares-, monedas digitales, títulos, bonos y demás, **los que serán compensados por la sociedad, empresa o explotación unipersonal en la forma establecida en el artículo 132.** (QUEBRANTOS ESPECIFICOS)

=====

VALUACION DE LAS EXISTENCIAS DE BIENES DE CAMBIO EN EL EXTERIOR. ADECUACIONES

Art. 148 de la LIG

APLICACIÓN DEL ART. 56 DE LA LIG CON ADECUACIONES

APLICACIÓN DEL ART. 59 DE LA LIG CON ADECUACIONES

La existencia de bienes de cambio -excepto inmuebles- de los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG y de los adquiridos o elaborados fuera del territorio nacional por residentes en el país, para su venta en el extranjero, se computarán, según la naturaleza de los mismos, **utilizando los métodos establecidos en el artículo 56 de la LIG, sin considerar las actualizaciones** previstas respecto de los mismos y aplicando las restantes disposiciones de dicho artículo con las adecuaciones y agregados que se indican a continuación:

VALUACION DE LA HACIENDA DE ESTABLECIMIENTOS DE CRÍA

Art. 148 inciso a) de la LIG

a) El valor de la hacienda de los establecimientos de cría se determinará aplicando el método establecido en el **inciso d), apartado 2, del artículo 56 de la LIG** (SE APLICA EL METODO DE VALUACION DE INVERNADA: PRECIO DE PLAZA AL CIERRE DEL EJERCICIO MENOS GASTOS DE VENTA);

VALUACION DE LAS EXISTENCIAS DE LA EXPLOTACIONES FORESTALES

Art. 148 inciso b) de la LIG

b) El valor de las existencias de las explotaciones forestales se establecerá considerando el **costo de producción**.

POSIBILIDAD DE ACTUALIZAR EL COSTO

Cuando los países en los que se encuentren instalados los establecimientos permanentes que realizan la explotación, en sus impuestos análogos al impuesto a las ganancias, **admitan las actualizaciones** de dicho costo o **apliquen ajustes de carácter global o integral para contemplar los efectos que produce la inflación** en el resultado impositivo, **el referido costo se actualizará** tomando en cuenta las distintas inversiones que lo conforman, desde la fecha de realización de las mismas hasta la de cierre del ejercicio, en función de la variación experimentada por los índices de precios considerados en dichas medidas entre aquellas fechas o por aplicación de los coeficientes elaborados por esos países tomando en cuenta aquella variación, aplicables durante el lapso indicado.

La actualización que considera este inciso, procederá siempre que se acrediten los tratamientos adoptados en los países de instalación de los establecimientos y los índices o coeficientes que los mismos utilizan a efectos de su aplicación;

VALUACION DE LAS EXISTENCIAS DE MINAS Y CANTERAS

Art. 148 inciso c) de la LIG

c) El valor de las existencias de productos de minas, canteras y bienes análogos se valorarán de acuerdo con lo establecido en el **inciso b) del artículo 56 de la LIG**. (SE APLICA EL METODO DE VALUACION DE PRODUCTOS ELABORADOS).

VALUACION DE INMUEBLES Y OBRAS EN CONSTRUCCION QUE SEAN BIENES DE CAMBIO

Art. 148 segundo párrafo de la LIG

Tratándose de inmuebles y obras en construcción que revistan el carácter de bienes de cambio, el valor de las existencias se determinará aplicando las normas del **artículo 59 de la LIG**, **sin computar las actualizaciones** que el mismo contempla. (SEGÚN SE TRATE DE INMUEBLES ADQUIRIDOS, INMUEBLES CONSTRUIDOS, OBRAS EN CONSTRUCCION, O MEJORAS)

=====

ENAJENACION DE BIENES DE USO, BIENES INTANGIBLES, INVERSIONES Y OTROS BIENES. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

Art. 149 de la LIG

Cuando se enajenen bienes que forman parte del activo fijo de los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG, o hubieran sido adquiridos, elaborados o contruidos en el exterior por residentes en el país, para afectarlos a la producción de ganancias de fuente extranjera, **el costo computable**, de acuerdo con la naturaleza de los bienes enajenados, **se determinará de acuerdo con las disposiciones de los artículos 62** (COSTO COMPUTABLE PARA BIENES MUEBLES AMORTIZABLES), **artículo 63** (COSTO COMPUTABLE PARA INMUEBLES), **artículo 64** (COSTO COMPUTABLE PARA BIENES INTANGIBLES), **artículo 65** (COSTO COMPUTABLE PARA ACCIONES, PARTICIPACIONES SOCIALES Y FCI), **artículo 67** (COSTO COMPUTABLE PARA TITULOS PUBLICOS, BONOS Y DEMAS VALORES) **y artículo 69 de la LIG** (COSTO COMPUTABLE PARA OTROS BIENES), **sin considerar las actualizaciones** que los mismos puedan contemplar.

Respecto de la posibilidad de aplicar de actualizaciones resulta de aplicación el art. 151 de la LIG.

AMORTIZACIONES

En los casos en que autoricen la disminución del costo en el importe de amortizaciones, las mismas serán las determinadas según las disposiciones de este Título.

CASOS EN LOS CUALES NO SE PUEDE COMPUTAR EL COSTO

Cuando se enajenen acciones provenientes de revalúos o ajustes contables o recibidas como dividendo antes de la vigencia de este Título y emitidas por la sociedad que efectuó la distribución, **no se computará costo alguno**.

TITULOS PUBLICOS, BONOS OTROS TITULOS VALORES EMITIDOS POR ESTADOS EXTRANJEROS O POR SOCIEDADES DEL EXTERIOR

Art. 149 segundo párrafo de la LIG

Tratándose de títulos públicos, bonos u otros títulos valores emitidos por Estados extranjeros, sus subdivisiones políticas o entidades oficiales o mixtas de dichos Estados y subdivisiones, así como por sociedades o entidades constituidas en el exterior, el costo impositivo considerado por el **artículo 67** será el costo de adquisición.

=====

ENAJENACION EN EL EXTERIOR DE BIENES MUEBLES EXPORTADOS PARA CONSUMO EN EL EXTERIOR. DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE

Art. 150 de la LIG

COSTO COMPUTABLE MAS GASTOS DE TRANSPORTE Y SEGUROS MENOS AMORTIZACIONES

Cuando se enajenen en el exterior cosas muebles allí remitidas por residentes en el país, bajo el **régimen de exportación para consumo**, para aplicarlas a la producción de rentas de fuente extranjera, **el costo computable** estará dado por el valor impositivo atribuible al residente en el país al inicio del ejercicio en que efectuó la remisión o, si la adquisición o finalización de la elaboración, fabricación o construcción hubiera tenido lugar con posterioridad a la iniciación del ejercicio, el costo establecido según las disposiciones de los artículos aplicables que regulan la determinación del costo computable a efectos de la determinación de las ganancias de fuente argentina, **incrementados, de corresponder, en los gastos de transporte y seguros hasta el país al que se hubieran remitido y disminuidos en las amortizaciones** determinadas según las disposiciones de este Título que resulten computables a raíz de la afectación del bien a la producción de ganancias de fuente extranjera.

El mismo criterio se aplicará cuando se enajenen bienes que encontrándose utilizados o colocados económicamente en el país, fueran utilizados o colocados económicamente en el exterior con el mismo propósito, con las salvedades impuestas por la naturaleza de los bienes enajenados.

Respecto de la posibilidad de aplicar de actualizaciones resulta de aplicación el art. 151 de la LIG.

=====

ACTUALIZACION DEL COSTO COMPUTABLE. EN LAS RENTAS DE TERCERA CATEGORIA EL COSTO COMPUTABLE SE DETERMINA EN MONEDA DURA

Art. 151 de la LIG

Cuando los países en los que están situados los bienes a los que se refieren los **artículos 149 y 150 de la LIG**, cuya naturaleza responda a la de los comprendidos en los **artículos 62** (BIENES MUEBLES AMORTIZABLES), **artículo 63** (INMUEBLES), **artículo 64** (BIENES INTANGIBLES), **artículo 65** (ACCIONES PARTICIPACIONES SOCIALES Y FCI) y **artículo 67** (TITULOS PUBLICOS, BONOS Y DEMAS VALORES) de la LIG, o aquellos en los que estén instalados los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG de cuyo activo formen parte dichos bienes, **admitan en sus legislaciones relativas a los impuestos análogos al impuesto a las ganancias**, la **actualización de sus costos** a fin de **determinar la ganancia bruta proveniente de su enajenación** o adopten **ajustes de carácter global o integral** que causen el mismo efecto, **los costos contemplados en los artículos 149 y 150 de la LIG, podrán actualizarse** desde la fecha en que, de acuerdo con los mismos, deben determinarse hasta la de enajenación, en función de la variación experimentada en dicho período por los índices de precios o coeficientes elaborados en función de esa variación que aquellas medidas consideren, aun cuando en los ajustes antes aludidos se adopten otros procedimientos para determinar el valor atribuible a todos o algunos de los bienes incluidos en este párrafo.

Art. 151 segundo párrafo de la LIG

Igual tratamiento corresponderá cuando los referidos países apliquen alguna de las medidas indicadas respecto de las sumas invertidas en la elaboración, construcción o fabricación de bienes muebles amortizables o en construcciones o mejoras efectuadas sobre inmuebles, en cuyo caso la actualización se efectuará desde la fecha en que se realizaron las inversiones hasta la fecha de determinación del costo de los primeros bienes citados y de las construcciones o mejoras efectuadas sobre inmuebles o, en este último supuesto, hasta la de enajenación si se tratara de obras o mejoras en curso a esa fecha.

PAISES QUE NO TIENEN IMPUESTO ANALOGO AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 151 tercer párrafo de la LIG

Si los países aludidos en el primer párrafo no establecen en sus legislaciones impuestos análogos al impuesto a las ganancias, pero admiten la actualización de valores a los efectos de la aplicación de los tributos globales sobre el patrimonio neto o sobre la tenencia o posesión de bienes, los índices que se utilicen en forma general a esos fines podrán ser considerados para actualizar los costos de los bienes indicados en el primer párrafo de este artículo.

EN LAS RENTAS DE TERCERA CATEGORIA (FUENTE EXTRANJERA) EL COSTO COMPUTABLE SE DETERMINA EN MONEDA DURA

Art. 151 cuarto párrafo de la LIG

A efectos de las actualizaciones previstas en los párrafos precedentes, si **los costos o inversiones** actualizables deben computarse en moneda argentina, se convertirán a la moneda del país en el que se hubiesen encontrado situados, colocados o utilizados económicamente los bienes, **al tipo de cambio vendedor que considera el artículo 155 (BNA), correspondiente a la fecha en que se produzca la enajenación de los bienes** a los que se refieren los artículos 149 y 150.

Art. 151 quinto párrafo de la LIG

La diferencia de valor establecida a raíz de la actualización se sumará a los costos atribuibles a los bienes, cuando proceda la aplicación de lo establecido en el párrafo anterior, la diferencia de valor expresada en moneda extranjera se convertirá a moneda argentina, aplicando el tipo de cambio contemplado en el mismo correspondiente a la fecha de finalización del período abarcado por la actualización.

EL CALCULO DE LAS AMORTIZACIONES SE REALIZA SOBRE EL VALOR ACTUALIZADO

Art. 151 sexto párrafo de la LIG

Tratándose de bienes respecto de los cuales la determinación del costo computable admite la deducción de amortizaciones, estas se calcularán sobre el importe que resulte de adicionar a sus costos las diferencias de valor provenientes de las actualizaciones autorizadas.

Art. 151 último párrafo de la LIG

El tratamiento establecido en este artículo, deberá respaldarse con la acreditación fehaciente de los aplicados en los países extranjeros que los posibilitan, así como con la relativa a la procedencia de los índices de precios o coeficientes utilizados.

=====

DISPOSICION DE FONDOS O BIENES EN EL EXTERIOR A FAVOR DE TERCEROS QUE NO SEAN EN INTERES DE LA EMPRESA.

Art. 152 de la LIG

SOCIEDADES DE CAPITAL

Cuando los residentes incluidos en el **inciso d) del artículo 116 de la LIG** (SOCIEDADES DE CAPITAL), **dispongan en favor de terceros de fondos afectados a la generación de ganancias de fuente extranjera** o provenientes de las mismas **o de bienes** situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, **sin que tales disposiciones respondan a operaciones realizadas en interés de la empresa, se presumirá, sin admitir prueba en contrario**, una ganancia de fuente extranjera gravada equivalente a un interés con capitalización anual no inferior al mayor fijado para créditos comerciales por las instituciones del país en el que se encontraban los fondos o en el que los bienes estaban situados, colocados o utilizados económicamente.

ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

Art. 152 segundo párrafo de la LIG

Igual presunción regirá respecto de las disposiciones en favor de terceros que, no respondiendo a operaciones efectuadas en su interés, efectúen los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG de fondos o bienes que formen parte de su activo, en cuyo caso el interés considerado como referencia para establecer la ganancia presunta, será el mayor fijado al efecto indicado en el párrafo precedente por las instituciones bancarias de los países en los que se encuentren instalados.

NO RESULTA DE APLICACIÓN LA PRESUNCION

Art. 152 tercer párrafo de la LIG

Este artículo no se aplicará a las entregas que efectúen a sus socios las sociedades comprendidas en el **apartado 2 del inciso a) del artículo 73 de la LIG** (SRL, SCS Y SCA) ni a las que los referidos **establecimientos permanentes** realicen a sus titulares residentes en el país, así como a las disposiciones a cuyo respecto sea de aplicación el artículo 127 de la LIG (SOCIEDADES CONTROLADAS).

=====

ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR QUE REALICEN ACTIVIDADES DE EMPRESAS DE CONSTRUCCION

Art. 153 de la LIG

APLICACIÓN DEL ART. 77 DE LA LIG CON ADECUACIONES

En el caso de establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG que realicen las **operaciones contempladas en el artículo 77 de la LIG** (EMPRESAS DE CONSTRUCCION), a los efectos de la declaración del resultado bruto **se aplicarán las disposiciones contenidas en el artículo 77 de la LIG, con excepción** de las incluidas en el tercer párrafo del inciso a) de su primer párrafo (NO SE REQUIERE LA APROBACION DE LA AFIP) y en su tercer párrafo (AUTORIZACION DE LA AFIP).

EMPRESAS CONSTRUCTURAS DEL PAIS QUE OPEREN EN EL EXTERIOR SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL EXTERIOR

Cuando las referidas operaciones sean realizadas en el exterior por empresas constructoras residentes en el país, sin que su realización configure la constitución de un establecimiento permanente definido en el art. 125 de la LIG, el resultado bruto se declarará en la forma establecida en el cuarto párrafo del artículo 77 de la LIG.

=====

MINAS, CANTERAS Y BOSQUES NATURALES DEL EXTERIOR

Art. 154 de la LIG

APLICACIÓN DEL ART. 78 DE LA LIG

En el caso de minas, canteras y bosques naturales ubicados en el exterior, serán de aplicación las disposiciones contenidas en el artículo 78.

Cuando a raíz de los principios jurídicos relativos a la propiedad del subsuelo, no resulte de aplicación el primer párrafo del artículo 78 de la LIG, la AFIP, autorizará otros sistemas destinados a considerar el agotamiento de la substancia productiva, fundados en el valor atribuible a la misma antes de iniciarse la explotación.

Art. 78 primer párrafo de la LIG

“El valor impositivo de las minas, canteras, bosques y bienes análogos estará dado por la parte del costo atribuible a los mismos, más, en su caso, los gastos incurridos para obtener la concesión”.

Respecto de los bosques naturales, no regirá lo dispuesto en el artículo 79. (LA AFIP NO PODRA FIJAR COEFICIENTES DE GANANCIA BRUTA)

=====

TIPO DE CAMBIO PARA CONVERTIR A PESOS LAS OPERACIONES EN MONEDAS DE DISTINTOS PAISES. TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

Art. 155 de la LIG

APLICACIÓN DE LA COTIZACIÓN DEL BNA (TIPO COMPRADOR O TIPO VENDEDOR) AL CIERRE DEL DÍA EN QUE SE CONCRETO LA OPERACIÓN (SALVO EL CASO DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR)

Salvo respecto de las ganancias atribuibles a establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG, **las operaciones en moneda de otros países** computables para determinar las ganancias de fuente extranjera de residentes en el país, **se convertirán a moneda argentina al tipo de cambio comprador o vendedor, según corresponda, conforme a la cotización del Banco de la Nación Argentina al cierre del día en el que se concreten las operaciones** y de acuerdo con las disposiciones que, en materia de cambios, rijan en esa oportunidad.

LA DIFERENCIAS DE CAMBIO POR REVALUACION DE SALDOS ESTA GRAVADA

LA DIFERENCIA DE CAMBIO ENTRE LA REVALUACION Y EL MOMENTO DEL PAGO ESTA GRAVADA

Art. 155 segundo párrafo de la LIG

Cuando las operaciones comprendidas en el párrafo anterior, o los créditos originados para financiarlas, den lugar a **diferencias de cambio**, las mismas, establecidas por **revaluación anual de saldos impagos** o por **diferencia entre la última valuación y el importe del pago** total o parcial de los saldos, **se computarán a fin de determinar el resultado impositivo de fuente extranjera.**

AL INGRESAR LA MONEDA EXTRANJERA AL PAIS LA DIFERENCIA DE CAMBIO ESTA GRAVADA

AL DISPONER DE LA MONEDA EXTRANJERA EN EL EXTERIOR LA DIFERENCIA DE CAMBIO ESTA GRAVADA

Art. 155 tercer párrafo de la LIG

Si las divisas que para el residente en el país originaron las operaciones y créditos a que se refiere el párrafo anterior, **son ingresadas al territorio nacional** o **dispuestas en cualquier forma en el exterior** por los mismos, **las diferencias de cambio que originen esos hechos se incluirán en sus ganancias de fuente extranjera.**

Art. 286 del D.R. de la LIG.

La ganancia neta de fuente extranjera no atribuible a un establecimiento permanente del exterior (LAS OBTENIDAS EN FORMA DIRECTA EN EL EXTERIOR) -excepto que la ley o las normas reglamentarias establezcan expresamente otro tratamiento para determinados ingresos o erogaciones- **se convertirá conforme las siguientes fechas y tipos de cambio:**

1. **Los ingresos y deducciones computables** expresados en moneda extranjera, al **tipo de cambio comprador (LOS INGRESOS)** o al **tipo de cambio vendedor (LAS DEDUCCIONES)**, contemplado en el primer párrafo del artículo 155 de la LIG (BNA), **correspondiente al día en que aquellos ingresos y deducciones se devenguen, perciban o paguen**, según corresponda, conforme las disposiciones de los artículos 24 de la LIG (NORMAS DE IMPUTACION PARA RENTAS DE FUENTE ARGENTINA) y artículo 130 de la LIG (NORMAS DE IMPUTACION PARA RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA).

2. **Los costos o inversiones computables** a los efectos de determinar la ganancia por enajenación de bienes expresados en moneda extranjera, así como las actualizaciones que resultaran aplicables, **al tipo de cambio vendedor** que considera el artículo 155 (BNA), **correspondiente a la fecha en que se produzca la enajenación de esos bienes.**

RESUMIENDO

Rentas de fuente extranjera obtenidas en forma directa

Las rentas de fuente extranjera obtenidas en forma directa se convierten a pesos renta por renta a medida que se generan (devengado o percibido según el tipo de renta). El mismo procedimiento se aplica para los costos gastos y deducciones de fuente extranjera.

Los ingresos BNA TIPO COMPRADOR del devengamiento o percepción según el tipo de renta.

Las deducciones BNA TIPO VENDEDOR del devengamiento o percepción según el tipo de renta.

Los costos y las inversiones BNA TIPO VENDEDOR del momento de la enajenación.

Rentas de fuente extranjera obtenidas a través de un establecimiento permanente del exterior

Las rentas de fuente extranjera obtenidas a través de un establecimiento permanente del exterior, se acumulan en moneda extranjera hasta la fecha de cierre de ejercicio del establecimiento permanente.

Se convierten a pesos a la fecha de cierre de ejercicio del establecimiento permanente.

Si el resultado del establecimiento permanente del exterior es positivo, es ganancia, BNA TIPO COMPRADOR.

Si el resultado del establecimiento permanente del exterior es negativo, es pérdida, BNA TIPO VENDEDOR.

=====

ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES CON OPERACIONES EN MONEDAS DE DISTINTOS PAISES. TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO. REMISION DE UTILIDADES A SUS TITULARES SUJETOS EMPRESA

Art. 156 de la LIG

Tratándose de los establecimientos permanentes comprendidos en el artículo 125 de la LIG, **se convertirán a la moneda del país en el que se encuentren** instaladas las operaciones computables para determinar el resultado impositivo que se encuentren expresadas en otras monedas, aplicando el tipo de cambio comprador o vendedor, según corresponda, conforme a la cotización de las instituciones bancarias de aquel país al cierre **del día en el que se concreten las operaciones.**

OPERACIONES DE CONTADO VS OPERACIONES A CREDITO

Art. 156 segundo párrafo de la LIG

Toda operación pagadera en monedas distintas a la del país en el que se encuentre instalado el establecimiento, será contabilizada al cambio efectivamente pagado, si se trata de operaciones al contado, o al correspondiente al día de entrada, en el caso de compras, o de salida, en el de ventas, cuando se trate de operaciones de crédito.

TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO

Art. 156 tercer párrafo de la LIG

Las diferencias de cambio provenientes de las operaciones que consideran los párrafos precedentes o de créditos en monedas distintas a la del país en el que están instalados, originados para financiarlas, establecidas en la forma indicada en el segundo párrafo del artículo anterior, **serán computadas a fin de determinar el resultado impositivo de los establecimientos permanentes.**

AL INGRESAR LA MONEDA EXTRANJERA AL PAIS EN EL QUE SE ECUESTRA EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE LA DIFERENCIA DE CAMBIO ESTA GRAVADA

AL DISPONER DE LA MONEDA EXTRANJERA EN EL EXTERIOR LA DIFERENCIA DE CAMBIO ESTA GRAVADA

Igual cómputo procederá respecto de las diferencias de cambio que se produzcan a raíz de la introducción al país antes aludido de las divisas originadas por aquellas operaciones o créditos o de su disposición en cualquier forma en el exterior. En ningún caso se computarán las diferencias de cambio provenientes de operaciones o créditos concertados en moneda argentina.

REMESAS DE UTILIDADES DE LOS ESTABLECIMIENTO PERMANENTES DEL EXTERIOR A SUS TITULARES SUJETOS EMPRESA

Art. 156 cuarto párrafo de la LIG

Cuando los establecimientos permanentes comprendidos en el art. 125 de la LIG **remesaran utilidades a sus titulares residentes en el país**, incluidos en los **incisos d)** (SOCIEDADES DE CAPITAL) **e inciso e)** (DEMÁS SOCIEDADES, EXPLOTACIONES UNIPERSONALES Y PROFESIONES U OFICIOS QUE SE COMPLEMENTEN CON UNA EXPLOTACION COMERCIAL) **del artículo 116 de la LIG**, estos, para establecer su resultado impositivo de fuente extranjera correspondiente al ejercicio en el que se produzca la respectiva recepción, **computarán las diferencias de cambio** que resulten de comparar el importe de las utilidades remitidas, convertidas al **tipo de cambio comprador (BNA) del día de recepción de las utilidades**, con la proporción que proceda del resultado impositivo del establecimiento permanente al que aquellas utilidades correspondan, convertido a la misma moneda de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 129. (FECHA DE CIERRE DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE)

ORDEN DE IMPUTACION DE LAS REMESAS DE UTILIDADES

Art. 156 último párrafo de la LIG

A ese fin, **se presume, sin admitir prueba en contrario**, que las utilidades remesadas resultan imputables a los beneficios obtenidos por el establecimiento en su **último ejercicio cerrado antes de remitirlas** o, si tal imputación no resultara posible o diera lugar a un exceso de utilidades remesadas, que el importe no imputado es atribuible al inmediato anterior o a los inmediatos anteriores, considerando en primer término a aquel o aquellos cuyo cierre resulte más próximo al envío de las remesas.

=====

RENTAS DE CUARTA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA

PLANES DE SEGURO DE RETIRO DEL EXTERIOR. BENEFICIOS NETOS DE APORTES

Art. 157 de la LIG

Se encuentran comprendidos en el artículo 82 de la LIG (RENTAS DE CUARTA CATEGORIA), los **beneficios netos de los aportes** efectuados por el asegurado, que deriven de planes de seguro de retiro privados administrados

por entidades constituidas en el exterior o por establecimientos permanentes instalados en el extranjero de entidades residentes en el país sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, **en cuanto tengan su origen en el trabajo personal**, debiendo determinarse la ganancia en la forma dispuesta en el artículo 140 de la LIG.

Art. 140 de la LIG

PLANES DE SEGURO DE RETIRO DEL EXTERIOR (BENEFICIOS Y RESCATES)

APLICACIÓN DEL ART. 113 DE LA LIG

Respecto de los **beneficios y rescates** contemplados por los **incisos c) y d) del artículo 137 de la LIG** (BENEFICIOS Y RESCATES DE PLANES DE SEGURO DE RETIRO DEL EXTERIOR), la ganancia se establecerá en la forma dispuesta en el **artículo 113 de la LIG**, **sin aplicar las actualizaciones** que el mismo contempla.

CONVERSION A PESOS DE LOS APORTES EFECTUADOS

A los fines de este artículo, los aportes efectuados en moneda extranjera se convertirán a moneda argentina a la fecha de su pago.

APLICACIÓN DE ACTUALIZACIONES EN EL EXTERIOR

Cuando los países de constitución de las entidades que administran los planes de seguro de retiro privados o en los que se encuentren instalados establecimientos permanentes de entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, que efectúen esa administración, **admitan la actualización de los aportes realizados a los fines de la determinación de los impuestos análogos que aplican**, tales aportes, convertidos a la moneda de dichos países a la fecha de su pago, se actualizarán en función de la variación experimentada por los índices de precios que los mismos consideren a ese efecto, o de los coeficientes que establezcan en función de las variaciones, desde la fecha antes indicada hasta la de su percepción.

La diferencia de valor que se obtenga como consecuencia de esa actualización, convertida a moneda argentina a la última fecha indicada, se restará de la ganancia establecida en la forma dispuesta en el primer párrafo de este artículo.

El tratamiento establecido precedentemente, procederá siempre que se acredite el aplicado en los países considerados en el párrafo anterior que fundamenta su aplicación, así como los índices o coeficientes que contemplan a ese efecto dichos países.

Art. 113 de la LIG

En los casos de beneficios o rescates a que se refieren los incisos d) y e) del artículo 48 y el inciso d) del artículo 82 de la LIG, **el beneficio neto gravable se establecerá por diferencia entre los beneficios o rescates percibidos y los importes que no hubieran sido deducidos a los efectos de la liquidación del impuesto a las ganancias, (..).**

BENEFICIO O RESCATE EN FORMA DE RENTA PERIODICA

En el caso de pago del beneficio o rescate en forma de renta periódica se establecerá una relación directa entre lo percibido en cada período fiscal respecto del total a percibir y esta proporción deberá aplicarse al total de importes que no hubieran sido deducidos (..); la diferencia entre lo percibido en cada período y la proporción de aportes que no habían sido deducidos será el beneficio neto gravable de ese período.

COMPENSACIONES EN DINERO O EN ESPECIE GRAVADAS COMO RENTAS DE CUARTA CATEGORIA

Art. 158 de la LIG

Cuando proceda el cómputo de las compensaciones a que se refiere el **último párrafo del artículo 82 de la LIG**, se considerarán ganancias a la totalidad de las mismas, sin perjuicio de la deducción de los gastos reembolsados a través de ellas, que se encuentren debidamente documentados y siempre que se acredite en forma fehaciente que aquellas compensaciones, o la parte pertinente de las mismas, han sido percibidas en concepto de reembolso de dichos gastos.

Art. 82 último párrafo de la LIG (hoy no es el último párrafo)

“También se considerarán ganancias de esta categoría las compensaciones en dinero y en especie y los viáticos que se abonen como adelanto o reintegro de gastos, por comisiones de servicio realizadas fuera de la sede donde se prestan las tareas, que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en este artículo”.

DEDUCCIONES DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 159 de la LIG

DETERMINACION DE LA GANANCIA NETA DE FUENTE EXTRANJERA

APLICACIÓN DEL TITULO III (ART. 83 A 93 DE LA LIG) CORRESPONDIENTE A RENTAS DE FUENTE ARGENTINA CON ADECUACIONES

Para determinar la ganancia neta de fuente extranjera, se efectuarán las **deducciones admitidas en el Título III**, con las restricciones, adecuaciones y

modificaciones dispuestas en este Capítulo y en la forma que establecen los párrafos siguientes.

Las deducciones admitidas se restarán de las ganancias de fuente extranjera producidas por la fuente que las origina. Las personas humanas o sucesiones indivisas residentes en el país, así como los residentes incluidos en los incisos d), e) y f) del artículo 116, computarán las deducciones originadas en el exterior y en el país, en este último caso, considerando la proporción que pudiera corresponder, salvo, en su caso, las que resulten atribuibles a los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125.

=====

DETERMINACION DEL RESULTADO IMPOSITIVO DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

Art. 159 tercer párrafo de la LIG

Para establecer el resultado impositivo de los establecimientos permanentes definidos en el art. 125 de la LIG, se restarán de las ganancias atribuibles a los mismos, los gastos necesarios por ellos efectuados, las amortizaciones de los bienes que componen su activo, afectados a la producción de esas ganancias y los castigos admitidos relacionados con las operaciones que realizan y con su personal.

=====

DEDUCCIONES RELACIONADAS CON RENTAS DE FUENTE ARGENTINA Y CON RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 159 cuarto párrafo de la LIG

La reglamentación establecerá (ART. 303 DEL D.R. DE LA LIG) la forma en la que se determinará, en función de las ganancias brutas, la proporción deducible en el caso de deducciones relacionadas con la obtención de ganancias de fuente argentina y de fuente extranjera y de fuente extranjera gravadas y no gravadas, incluidas las exentas para esta ley y, en el caso de personas humanas y sucesiones indivisas, aquella en la que se computarán las deducciones imputables a ganancias de fuente extranjera producidas por distintas fuentes.

Art. 303 del D.R. de la LIG

PRORRATEO DE DEDUCCIONES

PROPORCION DE DEDUCCIONES DE FUENTE EXTRANJERA RELACIONADAS CON RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA GRAVADAS, NO GRAVADAS Y EXENTAS

Cuando las deducciones a las que hace mención el **cuarto párrafo del artículo 159 de la LIG**, respondan a la obtención, mantenimiento o conservación, de

ganancias de fuente extranjera gravadas y no gravadas - incluidas entre estas últimas las exentas-, solo podrá deducirse la proporción correspondiente a las ganancias brutas gravadas.

PROPORCION DE DEDUCCIONES RELACIONADAS CON RENTAS DE FUENTE ARGENTINA Y CON RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

En los casos en que las deducciones respondan a la obtención, mantenimiento y conservación de ganancias de fuente extranjera y de fuente argentina, solo podrán deducir de las primeras la proporción que corresponda a las ganancias brutas de esa fuente, teniendo en cuenta, en su caso, la limitación establecida en el párrafo precedente.

PROPORCION DE DEDUCCIONES RELACIONADAS CON DISTINTAS FUENTES EXTRANJERAS

A los fines del cómputo de las deducciones imputables a ganancias de fuente extranjera producidas por distintas fuentes, las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país, restarán de las ganancias brutas producidas por cada una de ellas la proporción de dichas deducciones calculada teniendo en cuenta las ganancias brutas provenientes de cada una de ellas respecto del total de tales ganancias producidas por todas las fuentes a las que aquellas resulten imputables.

=====

DEDUCCIONES GENERALES Y ESPECIALES DE FUENTE EXTRANJERA

DEDUCCIONES GENERALES DEL ART. 85 DE LA LIG CON ADECUACIONES

DEDUCCIONES ESPECIALES DE 1º, 2º, 3º Y 4º CATEGORIA DEL ART. 86 DE LA LIG CON ADECUACIONES

DEDUCCIONES DE 2º CATEGORIA DEL ART. 90 DE LA LIG CON ADECUACIONES

DEDUCCIONES DE 3º CATEGORIA DEL ART. 91 DE LA LIG CON ADECUACIONES

Art. 160 de la LIG

Respecto de las ganancias de fuente extranjera, las **deducciones autorizadas por los artículos 85, 86, 90 y 91 de la LIG**, se aplicarán **con las siguientes adecuaciones** y **sin considerar las actualizaciones** que las mismas puedan contemplar.

DEDUCCIONES GENERALES DEL ART. 85 DE LA LIG

Art. 160 inciso a) de la LIG

a) **Respecto del artículo 85 de la LIG**, se deberá considerar que:

NO SE ADMITE LA DEDUCCION DE DONACIONES DE FUENTE EXTRANJERA

NO SE ADMITE LA DEDUCCION DE MEDICINA PREPAGA DE FUENTE EXTRANJERA

1. No serán aplicables las deducciones autorizadas por los incisos c), sin que las ganancias de fuente extranjera resulten computables para establecer el límite que establece su primer párrafo, y f), segundo párrafo.

SE ADMITE LA DEDUCCION DE APORTES PARA JUBILACIONES DEL EXTERIOR

2. Se considerarán incluidos en el inciso d), las contribuciones y descuentos para fondos de jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de Estados extranjeros, sus subdivisiones políticas, organismos internacionales de los que la Nación sea parte y, siempre que sean obligatorios, los destinados a instituciones de seguridad social de países extranjeros.

SE ADMITE LA DEDUCCION DE APORTES PARA OBRA SOCIALES DEL EXTERIOR

3. Se consideran incluidos en el primer párrafo del inciso f), los descuentos obligatorios efectuados en el exterior por aplicación de los regímenes de seguridad social de países extranjeros.

DEDUCCIONES ESPECIALES DE 1º, 2º, 3º Y 4º CATEGORIA DEL ART. 86 DE LA LIG

Art. 160 inciso b) de la LIG

b) **Respecto del artículo 86 de la LIG**, se deberá considerar que:

PERDIDAS EXTRAORDINARIAS Y DELITOS COMETIDOS POR LOS EMPLEADOS

1. **La reglamentación establecerá** (ART. 304 DEL D.R. DE LA LIG) la incidencia que en el costo del bien tendrán las deducciones efectuadas de acuerdo con los incisos c) y d). (PERDIDAS EXTRAORDINARIAS Y DELITOS COMETIDOS POR LOS EMPLEADOS)

GASTOS DE MOVILIDAD Y VIATICOS

2. Los gastos contemplados en el inciso e) (GASTOS DE MOVILIDAD Y VIATICOS) solo podrán computarse cuando se encuentren debidamente documentados.

Art. 304 del D.R. de la LIG

Las pérdidas extraordinarias contempladas en el **inciso c) del artículo 86 de la LIG**, a que hace referencia el punto 1 del inciso b) del artículo 160 de la LIG, sufridas en bienes muebles e inmuebles situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, **se establecerán considerando los costos computables, a la fecha del siniestro**, que les resulten atribuibles según las disposiciones del Título VIII de la LIG (RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA).

DE LA PERDIDA EXTRAORDINARIA SE DEBE RESTAR LA INDEMINIZACION COBRADA Y EL VALOR RECUPERABLE DEL BIEN

En tales casos corresponderá **restar de dicho costo el valor neto de lo salvado o recuperable y el de la indemnización percibida**, en su caso, y si de esa operación surgiera un beneficio, este se considerará ganancia gravada si así procediera de acuerdo con lo previsto en el artículo 2 de la LIG.

Idéntico tratamiento se aplicará para determinar el monto de las **pérdidas originadas por delitos cometidos por los empleados** a los que alude el **inciso d) del citado artículo 86 de la LIG**, cuando estos hubieran afectado a bienes muebles e inmuebles de la explotación.

DEDUCCIONES DE 2º CATEGORIA DEL ART. 90 DE LA LIG

Art. 160 inciso c) de la LIG

c) **Respecto del artículo 90 de la LIG**, se deberá considerar que:

REGALIAS DE FUENTE EXTRANJERA

1. Los beneficiarios residentes en el país de **regalías de fuente extranjera** por la **transferencia definitiva o temporal de bienes** -excluidos los establecimientos permanentes definidos en el art. 125-, se regirán por las disposiciones de este artículo, **con exclusión de lo dispuesto en su segundo párrafo**. (NO RESULTA DE APLICACIÓN LA DEDUCCION DEL 40% DEL MONTO DE LAS REGALIAS)

2. En los casos encuadrados en el inciso a) de su primer párrafo, se aplicarán las disposiciones de los artículos 149, 150 y 151 (DETERMINACION DEL COSTO COMPUTABLE), en tanto cuando resulten comprendidos en el inciso b) del mismo párrafo, se tendrán en cuenta las disposiciones de los artículos 161 y 162, (AMORTIZACIONES) considerando, en ambos supuestos, las que correspondan a la naturaleza de los bienes.

DEDUCCIONES DE 3º CATEGORIA DEL ART. 91 DE LA LIG

Art. 160 inciso d) de la LIG

d) **Respecto del artículo 91 de la LIG**, se deberá considerar que:

DETERMINACION DE LA GANANCIA DE FUENTE EXTRANJERA

1. Para la determinación de las ganancias de fuente extranjera no atribuibles a los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG, se computarán, en la medida y proporción que resulten aplicables, las deducciones establecidas en este artículo **sin considerar las actualizaciones** que pudieran contemplar, excluidas las previsiones comprendidas en el inciso b) (MALOS CREDITOS), así como las deducciones incluidas en los incisos f) y g), (GASTOS REALIZADOS EN FAVOR DEL PERSONAL Y APORTES DE LOS EMPLEADOS A PLANES DE SEGURO DE RETIRO PRIVADO) en estos supuestos cuando las mismas correspondan a personas que desarrollan su actividad en el extranjero.

DETERMINACION DEL RESULTADO IMPOSITIVO DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

2. A efectos de la determinación de los resultados impositivos de los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG, se computarán, con la limitación dispuesta en el tercer párrafo del artículo 159, las deducciones autorizadas por este artículo, **con exclusión de la establecida en su inciso i)** (HONORARIOS DE DIRECTORES), en tanto que la incluida en el inciso d) (RESERVAS MATEMATICAS) se entenderá referida a las reservas que deban constituir obligatoriamente de acuerdo con las normas vigentes en la materia en los países en los que se encuentran instalados, a la vez que la deducción de los gastos, contribuciones, gratificaciones, aguinaldos y otras retribuciones extraordinarias a los que se refiere el inciso f), **solo procederá cuando beneficien a todo el personal del establecimiento.**

=====

AMORTIZACIONES

Art. 161 de la LIG

APLICACIÓN DEL ART. 87 (PARA INMUEBLES) Y DEL ART. 88 (PARA BIENES MUEBLES AMORTIZABLES) DE LA LIG

Las amortizaciones autorizadas por el inciso e) del artículo 85 (DE BIENES INMATERIALES) y las amortizaciones por desgaste a que se refiere el inciso f) del artículo 86 (AMORTIZACIONES DE INMUEBLES Y BIENES MUEBLES AMORTIZABLES), relativas a bienes afectados a la obtención de ganancias de fuente extranjera, se determinarán en la forma dispuesta en los dos (2) primeros párrafos del artículo 87 (2% ANUAL PARA INMUEBLES) y en el inciso 1) del primer párrafo del artículo 88 (LA VIDA UTIL LA DETERMINA EL CONTRIBUYENTE EN EL CASO DE BIENES MUEBLES AMORTIZABLES), **sin**

1479

contemplar la actualización que el mismo contempla, de acuerdo con la naturaleza de los bienes amortizables.

BIENES MUEBLES AMORTIZABLES IMPORTADOS DESDE OTROS PAISES

Art. 161 segundo párrafo de la LIG

Tratándose de bienes muebles amortizables importados desde terceros países a aquel en el que se encuentran situados, cuando su precio de adquisición sea superior al precio mayorista vigente en el lugar de origen, más los gastos de transporte y seguro hasta el último país, resultará aplicable lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 88, así como la norma contenida en su cuarto párrafo, cuando se hubieran pagado o acreditado comisiones a entidades del mismo conjunto económico, intermediarias en la operación de compra, cualquiera sea el país donde estén ubicadas o constituidas.

ACTUALIZACION DE LAS AMORTIZACIONES EN EL EXTERIOR. CONVERSION A PESOS DE LAS AMORTIZACIONES

Art. 162 de la LIG

Cuando los países en los que se encuentran situados, colocados o utilizados económicamente los bienes a que se refiere el artículo precedente o, aquellos en los que se encuentran instalados los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG, en sus **leyes de los impuestos análogos al impuesto a las ganancias**, autoricen la **actualización de las amortizaciones** respectivas o adopten otras **medidas de corrección monetaria** que causen igual efecto, **las cuotas de amortización** establecidas según lo dispuesto en el artículo aludido, **podrán actualizarse** en función de la variación de los índices de precios considerados por dichos países para realizar la actualización o en las otras medidas indicadas o aplicando los coeficientes que a tales fines elaboran considerando dicha variación, durante el período transcurrido desde la fecha de adquisición o finalización de la elaboración, fabricación o construcción, hasta aquella que contemplan los referidos artículos para su determinación.

CONVERSION A PESOS DE LAS AMORTIZACIONES

Art. 162 segundo párrafo de la LIG

En los casos en que los bienes no formen parte del activo de los establecimientos permanentes definidos en el art. 125 de la LIG, a efectos de efectuar la actualización que el mismo contempla, **las cuotas de amortización actualizables se convertirán a la moneda del país en el que se encuentren situados**, colocados o utilizados económicamente los bienes, **al tipo de cambio vendedor establecido en el primer párrafo del artículo 155 (BNA)** correspondiente a la fecha en que finaliza el período de actualización, en tanto que las actualizadas se convertirán a moneda argentina al mismo tipo de cambio correspondiente a la fecha antes indicada.

PAISES QUE NO APLICAN UN IMPUESTO ANALOGO AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 162 tercer párrafo de la LIG

Para los casos contemplados en el tercer párrafo del artículo 151, los índices de precios utilizados a los efectos de los tributos globales sobre el patrimonio neto o posesión o tenencia de bienes, podrán utilizarse para actualizar las cuotas de amortización a que se refiere este artículo, considerando el período indicado en el primer párrafo.

Las disposiciones de este artículo solo podrán aplicarse cuando se acrediten en forma fehaciente los tratamientos adoptados por países extranjeros que en él se contemplan, así como los índices de precios o coeficientes que tales tratamientos consideran.

=====

DEDUCCIONES NO ADMITIDAS DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 163 de la LIG

APLICACIÓN DEL ART. 92 DE LA LIG CON ADECUACIONES

Respecto de las ganancias de fuente extranjera regirán, en tanto resulten aplicables a su respecto, las disposiciones del artículo 92 de la LIG.

No obstante lo establecido en el párrafo precedente, el alcance de los incisos de dicho artículo que a continuación se consideran se establecerá tomando en cuenta las siguientes disposiciones:

INTERESES DEL CAPITAL INVERTIDO PARA INSTALAR EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL EXTERIOR

Art. 163 inciso a) de la LIG

a) El inciso b) incluye a los intereses de capitales invertidos por sus titulares residentes en el país a fin de instalar los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG;

IMPUESTO ANALOGO AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN EL EXTERIOR

Art. 163 inciso b) de la LIG

b) El inciso d) incluye los impuestos análogos al gravamen de esta ley aplicados en el exterior a las ganancias de fuente extranjera;

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL EXTERIOR. REMUNERACIONES POR ASESORAMIENTO TECNICO FINANCIERO PRESTADO EN EL EXTERIOR

Art. 163 inciso c) de la LIG

c) Regirán respecto de los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125, las limitaciones reglamentarias a las que alude el inciso e), en relación con las remuneraciones a cargo de los mismos originadas por asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior.

=====

DETERMINACION DEL IMPUESTO DE FUENTE EXTRANJERA

Art. 164 de la LIG

El impuesto atribuible a la ganancia neta de fuente extranjera se establecerá en la forma dispuesta en este artículo.

PERSONAS HUMANAS Y SUCESIONES INDIVISAS

Art. 164 inciso a) de la LIG

a) Las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país, determinarán el gravamen correspondiente a su ganancia neta sujeta a impuesto de fuente argentina y el que corresponda al importe que resulte de sumar a la misma la ganancia neta de fuente extranjera, aplicando la escala contenida en el artículo 94. (APLICACIÓN DE LA ESCALA PROGRESIVA DEL ART. 94 1º PARRAFO DE LA LIG)

La diferencia que surja de restar el primero del segundo, será el **impuesto atribuible a las ganancias de fuente extranjera**;

SOCIEDADES DE CAPITAL, FIDEICOMISOS Y FCI

Art. 164 inciso b) de la LIG

b) Los residentes comprendidos en los incisos d) y f) del artículo 116, calcularán el impuesto correspondiente a su ganancia neta de fuente extranjera aplicando la escala establecida en el primer párrafo del artículo 73. (TASA DEL 25% / 30%)

CREDITO POR IMPUESTO ANALOGO PAGADO EN EL EXTERIOR

Art. 164 segundo párrafo de la LIG

Del impuesto atribuible a las ganancias de fuente extranjera que resulte por aplicación de las normas contenidas en los incisos a) y b) precedentes, **se deducirá, en primer término**, el crédito por impuestos análogos regulado en el Capítulo IX.

Importante:

La aclaración que realiza el segundo párrafo del art. 164 de la LIG., es importante porque permite que el pago a cuenta por impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior se impute en primer lugar contra el impuesto determinado, antes de computar los demás pagos a cuenta (por retenciones, percepciones).

Por lo tanto, las retenciones y percepciones pueden generar un saldo a favor del contribuyente de libre disponibilidad.

=====

CREDITO POR IMPUESTOS ANALOGOS EFECTIVAMENTE PAGADOS EN EL EXTERIOR

Art. 165 de la LIG

CREDITO DE IMPUESTO POR IMPUESTOS ANALOGOS EFECTIVAMENTE PAGADOS CORRESPONDIENTES A RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

Del impuesto a las ganancias correspondiente a las **ganancias de fuente extranjera**, los sujetos residentes en el país comprendidos en el artículo 116 deducirán, hasta el límite determinado por el monto de ese impuesto, un crédito por los gravámenes nacionales análogos **efectivamente pagados** en los países en los que se obtuvieren tales ganancias, calculado según lo establecido en este Capítulo.

Y obviamente con el límite establecido en el tercer párrafo del art .1 de la LIG, que es el incremento de la obligación fiscal por la incorporación de la renta de fuente extranjera.

Por lo tanto, en papeles de trabajo se deben haber dos declaraciones juradas:

Una incluyendo las rentas de fuente argentina y las rentas de fuente extranjera.

Otra incluyendo solamente las rentas de fuente argentina.

La diferencia de impuesto entre ambas declaraciones es el incremento de la obligación fiscal por la incorporación de las rentas de fuente extranjera, operando como tope del crédito de impuesto.

Por otra parte, se debe tener presente el orden de imputación que permite el segundo párrafo del art. 164 de la LIG.

El pago a cuenta por impuesto análogo efectivamente pagado en el exterior se imputa en primer lugar contra el impuesto determinado, antes de computar los demás pagos a cuenta (por retenciones, percepciones).

Por lo tanto, las retenciones y percepciones pueden generar un saldo a favor del contribuyente de libre disponibilidad.

Dos aclaraciones:

Si un sujeto residente en el país obtiene una renta de fuente argentina, y por esa renta tributa (o se le practica una retención) en el exterior, por tratarse de una renta de fuente argentina, el impuesto pagado en el exterior no resulta computable. Por ejemplo: una exportación de servicios que sufra una retención en el exterior.

Para poder computarse el crédito de impuesto se debe tratar de una renta de fuente extranjera.

Por otra parte, se debe tener en cuenta todas las rentas de fuente extranjera sin importar de que país provienen, de la misma manera que tampoco importa de que país extranjero provienen los impuestos análogos efectivamente pagados.

IMPUESTOS ANALOGOS EFECTIVAMENTE PAGADOS EN EL EXTERIOR CORRESPONDIENTES A RENTAS PRESUNTAS

Art. 305 del D.R. de la LIG (primer párrafo)

Las disposiciones del Capítulo IX, del Título VIII de la LIG (CREDITO DE IMPUESTO POR RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA), referidas al cómputo del crédito por los gravámenes nacionales análogos efectivamente pagados en el exterior, también resultan de aplicación cuando este se origine en impuestos, que de acuerdo con la normativa legal vigente en el país de origen de las rentas, **se hayan determinado en forma presunta.**

Art. 305 del D.R. de la LIG (segundo párrafo)

SOCIOS O ACCIONISTAS RESIDENTES EN EL PAIS DE SOCIEDADES O ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR. IMPUESTOS ANALOGOS EFECTIVAMENTE PAGADOS EN EL EXTERIOR POR LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

EL SOCIO O ACCIONISTA (residente del país) SE PUEDE COMPUTAR EL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO POR LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

Cuando se trate de accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país de un trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas, sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo

celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **el crédito por impuestos nacionales análogos efectivamente pagados en el exterior** (en los países en los que se obtuvieren las ganancias), **comprende a los impuestos análogos efectivamente pagado por las sociedades o estructuras del exterior**, ya sea en forma directa o indirectamente como consecuencia de su inversión en otros entes del exterior.

DEFINICION DE IMPUESTOS ANALOGOS AL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 166 de la LIG

Se consideran impuestos análogos al impuesto a las ganancias, los que impongan las ganancias comprendidas en el artículo 2, en tanto graven la renta neta o acuerden deducciones que permitan la recuperación de los costos y gastos significativos computables para determinarla.

RETENCIONES CON CARÁCTER DE PAGO UNICO Y DEFINITIVO

Quedan comprendidas en la expresión impuestos análogos, las retenciones que, con carácter de pago único y definitivo, practiquen los países de origen de la ganancia en cabeza de los beneficiarios residentes en el país, siempre que se trate de impuestos que encuadren en la referida expresión, de acuerdo con lo que al respecto se considera en este artículo.

SE DEBE TRATAR DE IMPUESTOS EFECTIVAMENTE PAGADOS EN EL EXTERIOR

Art. 167 de la LIG

Los impuestos análogos al impuesto a las ganancias se reputan efectivamente pagados **cuando hayan sido ingresados a los Fiscos** de los países extranjeros que los aplican y **se encuentren respaldados por los respectivos comprobantes**, comprendido, en su caso, el ingreso de los anticipos y retenciones que, en relación con esos gravámenes, se apliquen con carácter de pago a cuenta de los mismos, hasta el importe del impuesto determinado.

CONVERSION A PESOS DE LOS IMPUESTOS ANALOGOS EFECTIVAMENTE PAGADOS EN EL EXTERIOR

Art. 167 segundo párrafo de la LIG

Salvo cuando en este Capítulo se disponga expresamente un tratamiento distinto, los impuestos análogos se convertirán a moneda argentina al **tipo de cambio comprador (Banco de la Nación Argentina), al cierre del día en que se produzca su efectivo pago**, de acuerdo con las normas y disposiciones que

en materia de cambios rijan en su oportunidad, computándose para determinar el crédito del año fiscal en el que tenga lugar ese pago.

TITULARES DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR.
IMPUESTOS ANALOGOS EFECTIVAMENTE PAGADOS EN EL EXTERIOR
POR EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

Se debe tener presente que por aplicación del art.147 de la LIG si un establecimiento permanente del exterior obtiene rentas de fuente argentina, por esas rentas de fuente argentina el establecimiento permanente del exterior tributa impuesto a las ganancias a través del régimen de beneficiarios del exterior.

Nos encontramos frente a un sujeto no residente que obtiene rentas de fuente argentina, por las cuales tributa a través de una retención con carácter de pago único y definitivo. (art. 102 y 104 de la LIG).

Art. 168 de la LIG

Los residentes en el país, titulares de los establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG, **computarán los impuestos análogos efectivamente pagados por los establecimientos permanentes del exterior** sobre el resultado impositivo de los mismos, que aquellos hayan incluido en sus ganancias de fuente extranjera.

EXISTENCIA DE GANANCIAS DE FUENTE ARGENTINA. AJUSTE DEL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR POR EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Art. 168 segundo párrafo de la LIG

Cuando el resultado impositivo de los establecimientos permanentes del exterior, determinado en el país de instalación mediante la aplicación de las normas vigentes en ellos, **incluya ganancias de fuente argentina, los impuestos análogos pagados en el exterior deberán ajustarse** excluyendo la parte de los mismos que correspondan a ganancias de fuente argentina.

A tal fin, se aplicará al impuesto pagado, incrementado en el crédito que se hubiera otorgado por el impuesto tributado en la República Argentina, la proporción que resulte de relacionar las ganancias brutas de fuente argentina consideradas para determinar aquel resultado con el total de las ganancias brutas computadas al mismo efecto.

Art. 168 tercer párrafo de la LIG

Si el impuesto determinado de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior fuera superior a dicho crédito, este último se restará del primero a fin de establecer el impuesto análogo efectivamente pagado a deducir.

ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR CON GANANCIAS QUE SE GRAVARON EN OTROS PAISES TAMBIEN DEL EXTERIOR

Art. 168 cuarto párrafo de la LIG

Si los países donde se hallan instalados los establecimientos permanentes gravaran las ganancias atribuibles a los mismos, obtenidas en terceros países y otorgaran crédito por los impuestos efectivamente pagados en tales países, el impuesto compensado por dichos créditos no se computará para establecer el impuesto pagado en los primeros.

CONVERSION A PESOS DEL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO POR EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DEL EXTERIOR

Art. 168 quinto párrafo de la LIG

El impuesto análogo computable efectivamente pagado en el país de instalación del establecimiento permanente se convertirá en la forma indicada en el **artículo 167** de la LIG (BNA TIPO COMPRADOR DEL DIA DEL EFECTIVO PAGO), salvo en el caso de los anticipos y retenciones que este artículo contempla, los que se convertirán al tipo de cambio indicado en el mismo (BNA TIPO COMPRADOR), correspondiente al día de finalización del ejercicio del establecimiento al que correspondan.

PERIODO DE IMPUTACION DEL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR

Art. 168 quinto párrafo de la LIG

El ingreso del saldo a pagar que surja de la declaración jurada presentada en el país de instalación del establecimiento permanente se imputará al año fiscal en el que debe incluirse el resultado del establecimiento, **siempre que dicho ingreso se produjera antes del vencimiento de la presentación de la declaración jurada de impuesto a las ganancias de los titulares del establecimiento permanente en argentina.**

IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN OTROS PAISES EXTRANJEROS

Art. 168 sexto párrafo de la LIG

Los impuestos análogos efectivamente pagados por los establecimientos en otros países extranjeros en los que obtuvieron las rentas que les resulten atribuibles y que hubieran sido sometidas a imposición en el país en el que se encuentran instalados, se imputarán contra el impuesto aplicado en el país, correspondiente a las rentas de fuente extranjera, convertidos al tipo de cambio indicado en el párrafo precedente (BNA TIPO COMPRADOR) que corresponda al día considerado por el país de instalación para convertirlos a la moneda del mismo.

Igual tratamiento se dispensará a los impuestos análogos que los establecimientos permanentes hubiesen pagado sobre las mismas ganancias cuando estas no se encuentran sujetas a impuesto en el referido país de instalación, caso en el que tales gravámenes se convertirán a moneda argentina al mismo tipo de cambio correspondiente al día de cierre del ejercicio anual de los establecimientos.

REMESAS DE UTILIDADES A LOS TITULARES DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR

Art. 168 último párrafo de la LIG

Las disposiciones adicionales que apliquen los países en los que se encuentren instalados los establecimientos permanentes sobre utilidades remesadas o acreditadas a sus titulares, se tratarán de acuerdo con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 167 (BNA TIPO COMPRADOR DEL DIA DEL EFECTIVO PAGO).

RENTAS QUE TRIBUTAN POR TRANSPARENCIA FISCAL (ART. 130 INCISOS D), E) Y F) DE LA LIG). IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR POR LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

Téngase presente que de resultar de aplicación el art. 130 incisos d), e) y f), el socios o accionista residente del país tributa impuesto a las ganancias por las rentas que obtiene la sociedad o estructura del exterior, como si esas rentas las hubiese obtenido el en forma directa, y no en el momento de la puesta a disposición de las utilidades o dividendos.

Dicho en otros términos debe declarar las rentas de fuente extranjera como si la sociedad, estructura o vehículo del exterior no existiera, declarando las rentas por transparencia fiscal como si fuesen propias.

Art. 169 de la LIG

LOS SOCIOS O ACCIONISTAS (RESIDENTES DEL PAIS) PUEDEN COMPUTAR COMO CREDITO DE IMPUESTO EL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE INGRESADO POR LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA EN EL EXTERIOR

Si las entidades comprendidas en los **incisos d)** (TRUST, FIDEICOMISOS, FUNDACIONES DE INTERES PRIVADO, ETC.), **inciso e)** (SOCIEDADES SIN PERSONALIDAD FISCAL) e **inciso f)** (SOCIEDADES CON PERSONALIDAD FISCAL) **del artículo 130 de la LIG** están constituidas, domiciliadas o ubicadas en países que **someten a imposición sus resultados, sus accionistas, socios, partícipes, titulares, controlante o beneficiarios, residentes en el país computarán los impuestos análogos efectivamente pagados por las**

sociedades y otros entes del exterior, en la medida que resulte de aplicarles la proporción que deban considerar para atribuir esos resultados, conforme lo determine la reglamentación (ART. 305 Y 306 DEL D.R. DE LA LIG).

PERIODO DE IMPUTACION DEL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR POR LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

El cómputo del impuesto análogo efectivamente pagado se atribuirá al año fiscal al que deban imputarse las ganancias de fuente extranjera que lo originen, **siempre que tenga lugar antes del vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada de impuesto a las ganancias** de los accionistas, socios partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios residentes o de la presentación de la misma, si esta se efectuara antes de que opere aquel vencimiento.

CUANDO SOLO SE GRAVEN LAS UTILIDADES DISTRIBUIDAS POR LAS SOCIEDADES O ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR

Art. 169 segundo párrafo de la LIG

Cuando los países solo graven utilidades distribuidas por las sociedades y otros entes del exterior, los impuestos análogos aplicados sobre ellas se atribuirán al año fiscal en el que se produzca el pago de las utilidades. Igual criterio procederá respecto de los impuestos análogos que esos países apliquen sobre tales distribuciones, aun cuando adopten respecto de dichas entidades el tratamiento considerado en el párrafo precedente.

Art. 305 del D.R. de la LIG (segundo párrafo)

SOCIOS O ACCIONISTAS RESIDENTES EN EL PAIS DE SOCIEDADES O ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR. IMPUESTOS ANALOGOS EFECTIVAMENTE PAGADOS EN EL EXTERIOR POR LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

EL SOCIO O ACCIONISTA (residente del país) SE PUEDE COMPUTAR EL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO POR LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

Cuando se trate de accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país de un trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas, sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **el crédito por impuestos nacionales análogos efectivamente pagados en el exterior** (en los países en los que se obtuvieren las ganancias), **comprende al impuesto análogo efectivamente pagado por las sociedades o estructuras del exterior** ya sea en forma directa o indirectamente como consecuencia de su inversión en otros entes del exterior.

Art. 306 del D.R. de la LIG

REQUISITOS QUE SE DEBE ACREDITAR ANTE LA AFIP PARA EL COMPUTO DEL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país por sus **participaciones directas o indirectas** en un trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas, sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **podrán deducir como crédito los impuestos nacionales análogos efectivamente pagados en el exterior únicamente cuando se acrediten conjuntamente**, en la forma, plazo y condiciones que establezca la AFIP, **los siguientes requisitos**:

a. Participación directa:

CONDICION DE RESIDENTE DEL PAIS

1. La calidad de residente en el país.

POSEER UNA PARTICIPACION DIRECTA NO MENOR AL 25%

2. Por aplicación del **art. 307 del D.R. de la LIG** este requisito no resulta de aplicación en los casos en que la renta debe declararse por transparencia fiscal en los términos del art. 130 incisos d), e) y f) de la LIG)

DOCUMENTACION DEL EXTERIOR

3. La documentación extendida por la respectiva autoridad fiscal competente que acredite el pago del impuesto análogo al que hacen referencia el artículo 165 y siguientes de la ley y sus complementarios de este reglamento (CREDITO DE IMPUESTOS POR RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA), y que **el pago del impuesto análogo corresponde al pago de dividendos o utilidades** en efectivo o en especie -incluidas las acciones liberadas- **distribuidos por el ente del exterior**, según la respectiva participación.

En caso de tratarse de retenciones, deberá contar con el respectivo comprobante emitido por el sujeto que la practicase.

QUE EL IMPUESTO ANALOGO FUE PAGADO ANTES DEL VTO. DE LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

4. Que el impuesto computable como crédito **estuviere pagado dentro del plazo de vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada** correspondiente al período fiscal al cual corresponde imputar las ganancias que lo originaron.

En caso contrario, podrá ser computado en el período en que se produzca el pago.

b. Participación indirecta:

POSEER UNA PARTICIPACION INDIRECTA NO MENOR AL 15%. LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA DEL EXTERIOR NO DEBE ESTAR RADICADA EN UNA JURISDICCION NO COOPERANTE O DE BAJA O NULA TRIBUTACION

Por aplicación del **art. 307 del D.R. de la LIG** este requisito no resulta de aplicación en los casos en que la renta debe declararse por transparencia fiscal en los términos del art. 130 incisos d), e) y f) de la LIG)

INFORMACION QUE LA AFIP PUEDE SOLICITAR A LOS SOCIOS O ACCIONISTAS RESIDENTES DEL PAIS

Art. 306 segundo párrafo del D.R. de la LIG

La AFIP podrá solicitar a los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios residentes en el país toda otra información que considere pertinente, en la forma, plazo y condiciones que establezca, **con el objeto de verificar si el crédito por impuestos análogos pagados en el exterior guarda correspondencia con los dividendos o utilidades gravados en el país**, teniendo en cuenta a esos fines lo dispuesto en el artículo siguiente (ART. 307 DEL D.R. DE LA LIG).

DISTRIBUCION DE DIVIDENDOS O UTILIDADES GRAVADOS EN EL EXTERIOR. COMPUTO DEL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR

Art. 306 tercer párrafo del D.R. de la LIG

Cuando la jurisdicción del exterior grave las distribuciones de dividendos o utilidades mediante la aplicación de un impuesto análogo, ese impuesto análogo se computará en el año fiscal en que hubiere sido ingresado al Fisco extranjero, con independencia de que dichas rentas sean o no computables a los efectos de la determinación del impuesto.

Art. 307 del D.R. de la LIG

Lo dispuesto en el **punto 2 del inciso a)** (PARTICIPACION DEL 25%) **y en el inciso b)** (PARTICIPACION DEL 15%) **del artículo 306 del D.R. de la LIG, no resultará de aplicación** respecto de créditos por gravámenes nacionales análogos vinculados con **rentas que deban imputarse conforme las previsiones de los incisos d), e) y f) del artículo 130 de la ley** (RENTAS QUE SE DECLARAN POR TRANSPARENCIA FISCAL), los que **en todos los casos se computarán** aplicando el porcentaje de participación directa o indirecta que los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país posean en una sociedad o ente constituido, domiciliado o ubicado en el exterior, o a un contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero.

RENTAS QUE NO TRIBUTAN POR TRANSPERENCIA FISCAL (ART. 130 INCISOS D), E) Y F) DE LA LIG). IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR POR LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

SOCIOS O ACCIONISTAS RESIDENTES EN EL PAIS DE SOCIEDADES O ESTRUCTURAS DEL EXTERIOR. IMPUESTOS ANALOGOS EFECTIVAMENTE PAGADOS EN EL EXTERIOR POR LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

EL SOCIO O ACCIONISTA (residente del país) SE PUEDE COMPUTAR EL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO POR LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA DEL EXTERIOR

Téngase presente que de no resultar de aplicación el art. 130 incisos d), e) y f), el socios o accionista residente del país tributa impuesto a las ganancias por sus rentas de fuente extranjera en el momento de la puesta a disposición de las utilidades o dividendos.

Art. 305 del D.R. de la LIG (segundo párrafo)

Cuando se trate de accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país de un trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas, sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **el crédito por impuestos nacionales análogos efectivamente pagados en el exterior** (en los países en los que se obtuvieren las ganancias), **comprende al impuesto análogo efectivamente pagado por las sociedades o estructuras del exterior** ya sea en forma directa o indirectamente como consecuencia de su inversión en otros entes del exterior.

Art. 306 del D.R. de la LIG

REQUISITOS QUE SE DEBE ACREDITAR ANTE LA AFIP PARA EL COMPUTO DEL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR

Los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país por sus **participaciones directas o indirectas** en un trust, fideicomiso, fundación de interés privado y demás estructuras análogas, sociedad u otro ente de cualquier tipo constituidos, domiciliados o ubicados en el exterior, así como todo contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, **podrán deducir como crédito los impuestos nacionales análogos efectivamente pagados en el exterior únicamente cuando se acrediten conjuntamente, en la forma, plazo y condiciones que establezca la AFIP, los siguientes requisitos:**

a. **Participación directa:**

CONDICION DE RESIDENTE DEL PAIS

1. La calidad de residente en el país.

POSEER UNA PARTICIPACION DIRECTA NO MENOR AL 25%

2. Que la participación corresponde a una sociedad o ente constituido, domiciliado o ubicado en el exterior, o a un contrato o arreglo celebrado en el exterior o bajo un régimen legal extranjero, y que **posee una participación no inferior al veinticinco por ciento (25%) en el patrimonio, resultados o derechos a voto** de la entidad no residente, según corresponda.

DOCUMENTACION DEL EXTERIOR

3. La documentación extendida por la respectiva autoridad fiscal competente que acredite el pago del impuesto análogo al que hacen referencia el artículo 165 y siguientes de la ley y sus complementarios de este reglamento (CREDITO DE IMPUESTOS POR RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA), y que **el pago del impuesto análogo corresponde al pago de dividendos o utilidades** en efectivo o en especie -incluidas las acciones liberadas- **distribuidos por el ente del exterior**, según la respectiva participación.

En caso de tratarse de retenciones, deberá contar con el respectivo comprobante emitido por el sujeto que la practicase.

QUE EL IMPUESTO ANALOGO FUE PAGADO ANTES DEL VTO. DE LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

4. Que el impuesto computable como crédito **estuviere pagado dentro del plazo de vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada** correspondiente al período fiscal al cual corresponde imputar las ganancias que lo originaron.

En caso contrario, podrá ser computado en el período en que se produzca el pago.

b. **Participación indirecta:**

POSEER UNA PARTICIPACION INDIRECTA NO MENOR AL 15%. LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA DEL EXTERIOR NO DEBE ESTAR RADICADA EN UNA JURISDICCION NO COOPERANTE O DE BAJA O NULA TRIBUTACION

Además de los requisitos enunciados en el inciso anterior, el accionista residente en el país **deberá acreditar que su participación en el patrimonio, resultados o derechos a voto** de la entidad no residente, según corresponda, **supera el quince por ciento (15%) en el año fiscal inmediato anterior al pago de los dividendos o utilidades y hasta la fecha de su percepción**, como así también

que esa entidad no se encuentra radicada en una jurisdicción categorizada como “no cooperante” o de “baja o nula tributación”.

INFORMACION QUE LA AFIP PUEDE SOLICITAR A LOS SOCIOS O ACCIONISTAS RESIDENTES DEL PAIS

Art. 306 segundo párrafo del D.R. de la LIG

La AFIP podrá solicitar a los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios residentes en el país toda otra información que considere pertinente, en la forma, plazo y condiciones que establezca, **con el objeto de verificar si el crédito por impuestos análogos pagados en el exterior guarda correspondencia con los dividendos o utilidades gravados en el país**, teniendo en cuenta a esos fines lo dispuesto en el artículo siguiente (ART. 307 DEL D.R. DE LA LIG).

DISTRIBUCION DE DIVIDENDOS O UTILIDADES GRAVADOS EN EL EXTERIOR. COMPUTO DEL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR

Art. 306 tercer párrafo del D.R. de la LIG

Cuando la jurisdicción del exterior grave las distribuciones de dividendos o utilidades mediante la aplicación de un impuesto análogo, ese impuesto análogo se computará en el año fiscal en que hubiere sido ingresado al Fisco extranjero, con independencia de que dichas rentas sean o no computables a los efectos de la determinación del impuesto.

Art. 308 del D.R. de la LIG

DETERMINACION DE LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA. SE DEBE TOMAR LOS DIVIDENDOS O LAS UTILIDADES EFECTIVAMENTE COBRADOS MAS EL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR

Para determinar la ganancia de fuente extranjera proveniente de las participaciones a que se refiere el artículo anterior (ART. 307 DEL D.R. DE LA LIG), los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios residentes en el país **deberán considerar el importe de los dividendos o utilidades efectivamente cobrados** en efectivo o en especie -incluidas las acciones liberadas-, **incrementado en los impuestos nacionales análogos efectivamente pagados en el extranjero** (en los países en que se obtuvieron las ganancias), entendiéndose que dichos impuestos están constituidos por:

IMPUESTOS ANALOGOS EFECTIVAMENTE PAGADOS EN EL EXTERIOR QUE SE DEBEN SUMAR A LOS DIVIDENDOS O UTILIDADES EFECTIVAMENTE COBRADOS

a) **Retenciones con carácter de pago único y definitivo** que se hubieran practicado a los residentes en el país:

Monto total de la retención sufrida sobre los dividendos o utilidades gravados en el país.

b) **Impuestos nacionales análogos efectivamente pagados** (POR LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA DEL EXTERIOR) por el ente, contrato, arreglo o estructura análoga en que participan los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país:

Monto que surja de aplicar a dicho impuesto el porcentaje de participación directa o indirecta que los residentes en el país poseen en tales entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior.

c) **Retenciones con carácter de pago único y definitivo que se hubieran practicado** (POR LA SOCIEDAD O ESTRUCTURA DEL EXTERIOR) al ente, contrato, arreglo o estructura análoga en que participan los accionistas, socios, partícipes, titulares, controlantes o beneficiarios del país:

Monto que surja de aplicar a dicha retención el porcentaje de participación directa o indirecta que los residentes en el país poseen en tales entes, contratos, arreglos o estructuras análogas del exterior.

RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA OBTENIDAS EN FORMA DIRECTA.
IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR

Art. 309 del D.R. de la LIG

DETERMINACION DE LA GANANCIA DE FUENTE EXTRANJERA OBTENIDA EN FORMA DIRECTA

A los efectos de la determinación de la ganancia de fuente extranjera así como del cómputo del crédito por impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior, por rentas distintas de los dividendos o utilidades mencionados en los artículos anteriores, los residentes en el país también deberán observar, en lo pertinente, las disposiciones establecidas en los **artículos 306 y 308 del D.R. de la LIG**.

Art. 306 del D.R. de la LIG

REQUISITOS QUE SE DEBE ACREDITAR ANTE LA AFIP PARA EL COMPUTO DEL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR

Podrán deducir como crédito los impuestos nacionales análogos efectivamente pagados en el exterior únicamente cuando se acrediten conjuntamente, en la forma, plazo y condiciones que establezca la AFIP, los siguientes requisitos:

CONDICION DE RESIDENTE DEL PAIS

1. La calidad de residente en el país.
2. El requisito enumerado en el punto 2 no resulta de aplicación en el caso de rentas de fuente extranjera obtenidas en forma directa.
3. La documentación extendida por la respectiva autoridad fiscal competente que acredite el pago del impuesto análogo al que hacen referencia el artículo 165 y siguientes de la ley y sus complementarios de este reglamento (CREDITO DE IMPUESTOS POR RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA).

En caso de tratarse de retenciones, deberá contar con el respectivo comprobante emitido por el sujeto que la practicase.

QUE EL IMPUESTO ANALOGO FUE PAGADO ANTES DEL VTO. DE LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

4. Que el impuesto computable como crédito **estuviere pagado dentro del plazo de vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada** correspondiente al período fiscal al cual corresponde imputar las ganancias que lo originaron.

En caso contrario, podrá ser computado en el período en que se produzca el pago.

Art. 308 del D.R. de la LIG

DETERMINACION DE LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA. SE DEBE TOMAR LA RENTA DE FUENTE EXTRANJERA MAS EL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR

Para determinar la ganancia de fuente extranjera obtenida en forma directa los sujetos residentes en el país **deberán considerar el importe de las rentas, incrementado en los impuestos nacionales análogos efectivamente pagados en el extranjero** (en los países en que se obtuvieron las ganancias), entendiéndose que dichos impuestos están constituidos por:

IMPUESTOS ANALOGOS EFECTIVAMENTE PAGADOS EN EL EXTERIOR QUE SE DEBEN SUMAR A LAS RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

- a) **Retenciones con carácter de pago único y definitivo** que se hubieran practicado a los residentes en el país:

Monto total de la retención sufrida sobre las rentas de fuente extranjera gravadas en el país.

REMESA DE UTILIDADES A LOS TITULARES DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES DEL EXTERIOR O A LOS ACCIONISTAS O SOCIOS DE SOCIEDADES DEL EXTERIOR

Art. 170 de la LIG

Cuando proceda la aplicación de lo dispuesto en los últimos párrafos de los artículos 168 y 169, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que las utilidades remesadas o distribuidas resultan imputables al ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se efectúe la remesa o distribución.

Si tal imputación no resultara posible o produjera un exceso de utilidades remesadas o distribuidas, el importe no imputado se atribuirá a los ejercicios inmediatos anteriores, considerando en primer término los más cercanos a aquel en el que tuvo lugar la remesa o distribución.

RESIDENTES DEL PAIS QUE DEBEN LIQUIDAR EL IMPUESTO ANALOGO EN EL EXTERIOR

Art. 171 de la LIG

LIQUIDACION DEL IMPUESTO EXTRANJERO POR DECLARACION JURADA

Los residentes en el país que deban liquidar el impuesto análogo que tributan en el país extranjero **mediante declaración jurada** en la que deban determinar su renta neta global, establecerán la parte computable de dicho impuesto aplicándole el porcentaje que resulte de **relacionar las ganancias brutas obtenidas en el extranjero y gravables por la ley de impuesto a las ganancias, con el total de las ganancias brutas** incluidas en la referida declaración.

GANANCIAS DE FUENTE EXTRANJERA GRAVADAS EN EL PAIS EXTRANJERO CON COMPUTO DE CREDITO DE IMPUESTO EN EL EXTERIOR

Art. 171 segundo párrafo de la LIG

Si el país extranjero grava ganancias obtenidas fuera de su territorio, el impuesto compensado por los créditos que dicho país otorgue por impuestos similares pagados en el exterior, **no se considerará a efectos de establecer su impuesto análogo.**

Ello sin perjuicio del cómputo que proceda respecto de los impuestos análogos pagados en terceros países en los que se obtuviesen las rentas gravadas por dicho país extranjero.

PAGO DE DIFERENCIAS DE IMPUESTOS ANALOGOS CORRESPONDIENTES A PERIODOS ANTERIORES

Art. 172 de la LIG

Cuando los residentes en el país paguen diferencias de impuestos análogos originadas por los países que los aplicaron, que impliquen un incremento de créditos computados en años fiscales anteriores a aquel en el que se efectuó el pago de las mismas, tales **diferencias se imputarán al año fiscal en que se paguen.**

RECONOCIMIENTO EN EL EXTERIOR DE IMPUESTOS ANALOGOS PAGADOS EN EXCESO

Art. 173 de la LIG

En los casos en que países extranjeros reconozcan, por las vías previstas en sus legislaciones, **excesos de pagos de impuestos análogos** ingresados por residentes en el país o por sus establecimientos permanentes definidos en el artículo 125 de la LIG y **ese reconocimiento suponga una disminución de los créditos por impuestos análogos computados por dichos residentes en años fiscales anteriores** o al que resulte aplicable en el año fiscal en el que tuvo lugar, tales excesos, convertidos a moneda argentina al tipo de cambio considerado al mismo fin en relación con los impuestos a los que reducen, **se restarán del crédito correspondiente al año fiscal en el que se produjo aquel reconocimiento.**

Ello sin perjuicio de que la afectación de los excesos reconocidos al pago de los impuestos análogos de los respectivos países, convertidos a moneda argentina al mismo tipo de cambio, se computen para establecer el impuesto análogo a cuyo ingreso se impute.

Art. 310 del D.R. de la LIG

Cuando tenga lugar la situación prevista en el artículo 173 de la LIG, y **no correspondiera crédito por impuesto análogo pagado en el exterior** en el año de reconocimiento, o tal crédito fuera insuficiente, el exceso reconocido, o el remanente no restado del crédito de impuesto insuficiente, **se adicionará al impuesto a las ganancias determinado en el ejercicio en que se haya producido aquel reconocimiento.**

Si no existiere impuesto a las ganancias determinado, **deberá ingresarse el impuesto correspondiente al aludido reconocimiento.**

DEMÁS SOCIEDADES Y EXPLOTACIONES UNIPERSONALES CON RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA. COMPUTO DEL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR

Art. 174 de la LIG

Las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales a las que se refiere el artículo 147 (DEMÁS SOCIEDADES Y EXPLOTACIONES UNIPERSONALES), **atribuirán en la medida que corresponda a sus socios o dueños, los impuestos análogos efectivamente pagados en el exterior** a raíz de la obtención de ganancias de fuente extranjera, incluidos los pagados por sus establecimientos permanentes instalados en el exterior, por su resultado impositivo de la misma fuente.

EL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR (QUE RESULTE NO COMPUTABLE) SE PUEDE COMPUTAR DURANTE LOS 5 AÑOS SIGUIENTES

Art. 175 de la LIG

Si los **impuestos análogos computables no pudieran compensarse** en el año fiscal al que resultan imputables **por exceder el impuesto a las ganancias correspondiente a la ganancia neta de fuente extranjera** imputable a ese mismo año, el importe no compensado podrá deducirse del impuesto atribuible a las ganancias netas de fuente extranjera obtenidas en los cinco (5) años fiscales inmediatos siguientes al anteriormente aludido.

Transcurrido los cinco (5) años, el saldo no deducido no podrá ser objeto de compensación alguna.

RECUPERO DEL IMPUESTO ANALOGO EFECTIVAMENTE PAGADO EN EL EXTERIOR. REDUCCION DEL CREDITO DE IMPUESTO

Art. 176 de la LIG

Los residentes en el país beneficiarios en otros países de medidas especiales o promocionales que impliquen **la recuperación total o parcial del impuesto análogo efectivamente pagado** deberán reducir el crédito de impuesto que este genera o hubiese generado, en la medida de aquella recuperación.

Art. 311 del D.R. de la LIG

RECUPERO DEL IMPUESTO ANALOGO EN PERIODOS POSTERIORES AL INGRESO DEL IMPUESTO ANALOGO

En el caso previsto en el artículo 176 de la LIG, al producirse la recuperación total o parcial del impuesto análogo efectivamente pagado en **ejercicios posteriores al del cómputo del crédito de impuesto, el importe recuperado se restará del crédito de impuesto correspondiente al año fiscal de recuperación.**

DE NO EXISTIR CREDITO DE IMPUESTO A COMPUTAR EL IMPORTE DEL IMPUESTO ANALOGO RECUPERADO DEBERA SUMARSE EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Si no existiere crédito por impuesto análogo en el año fiscal de la recuperación, o este resultare insuficiente, **el importe del impuesto análogo recuperado se adicionará al impuesto correspondiente al año fiscal** de reconocimiento, debiendo ingresarse el importe correspondiente al aludido reconocimiento en el supuesto de no existir aquel.

=====

JURISPRUDENCIA SOBRE PLANIFICACION FISCAL INTERNACIONAL

MOLINOS RIO DE LA PLATA SA CSJN DEL 02.09.2021

MOLINOS RIO DE LA PLATA SA CNACAF SALA I DEL 19.05.2016

Art. 2 de la ley 11.683 (PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONOMICA)

“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes.

UTILIZACION DE FORMAS Y ESTRUCTURAS JURIDICAS INADECUADAS

Quando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos”.

MOLINOS RIO DE LA PLATA SA CSJN DEL 02.09.2021

La CSJN confirma el fallo de la CNACAF entendiendo que hubo “ABUSO DE TRATADO”. (con un voto en disidencia).

Principio de razonabilidad. Principio de buena fe.

Aplicación de la legislación doméstica. Aplicación del principio de la realidad económica (CSJN Parke Davis). Interpretación dinámica de los CDI.

Para la CSJN la sociedad chilena carece de fundamentos carece de propósito de negocios.

Para la CSJN hay una doble no imposición.

La señora Procuradora (Laura Monti) había entendido que no había “ABUSO DE TRATADO”, y por lo tanto revocó la sentencia de la CNACAF

Art.144 Inciso b) de la LIG (Ex art. 146). Rentas de tercera categoría de fuente extranjera (Dividendos / Utilidades).

La firma Molinos Rio de la Plata SA” constituyó una sociedad plataforma en Chile.

Dividendos de fuente uruguaya y de fuente peruana se pusieron a disposición en la sociedad plataforma chilena, y desde la holding chilena se giraron a Molinos Rio de la Plata SA.

No tributando ni en Chile ni en Argentina por los referidos dividendos.

En Chile no tributaron por la legislación doméstica de Chile porque son dividendos de fuente extranjera, y en Argentina no tributaron por el art. 11 del CDI vigente en aquel momento.

Art. 11 del CDI de aquel momento los dividendos se gravan en el domicilio de la sociedad (en Chile).

En Chile las sociedades plataforma solo tributan por las rentas de fuente chilena pero no por las rentas de fuente extranjera (en el caso fuente uruguaya y peruana)

La AFIP determinó de oficio la obligación tributaria y realizó la denuncia penal por evasión agravada.

Para el TFN y para la CNACAF se trata de una situación de “ABUSO DE TRATADO”. Art. 11 del Convenio de doble imposición vigente en aquel momento con Chile. Convenio luego denunciado por la Argentina. Se confirmó en ambas instancias la determinación de oficio.

La justicia Federal sin analizar el hecho imponible entendió que no había dolo (maniobra, ardid, engaño).

En tal orden de ideas se debe tener presente que **el 20.10.2020 se publicó en el boletín oficial la R.G.4.838, régimen de información de planificaciones fiscales nacionales e internacionales**.

VOTO DE LOS SEÑORES MINISTROS DOCTORES DON JUAN CARLOS MAQUEDA Y DON HORACIO DANIEL ROSATTI

“1°) Que en el año 2011 la Administración Federal de Ingresos Públicos determinó de oficio el impuesto a las ganancias de Molinos Río de la Plata S.A. (en adelante, “Molinos Argentina”) correspondiente a los períodos fiscales 2004 a 2009, compensó diversos rubros tributarios, fijó saldos a favor de la empresa para los años 2005 y 2008, y la intimó al pago del impuesto por los períodos 2007 y 2009, más los intereses resarcitorios respectivos. Asimismo, consideró que no debía formularse denuncia penal tributaria ni instruir sumario por infracciones con relación a los períodos 2004 y 2005, e hizo reserva de aplicar sanciones con respecto a los períodos 2006 a 2009, en los términos del artículo 20 de la ley 24.769 (cfr. resoluciones 18/2011 y 106/2011, fs. 15/43 vta. y 315/394, respectivamente; y específicamente fs. 41 vta. y 392).

2°) Que para llevar a cabo estas determinaciones, el Fisco tuvo en cuenta que:

SOCIEDAD MOLINOS DE CHILE Y RIO DE LA PLATA HOLDING SA
(SOCIEDAD PLATAFORMA DE INVERSIONES)

a) Molinos había constituido en la República de Chile, el 30 de diciembre de 2003, la sociedad “Molinos de Chile y Río de la Plata Holding S.A.” (en adelante “Molinos Chile”) bajo la modalidad de una “sociedad plataforma de inversiones” regulada por el artículo 41 D de la ley de impuesto a la renta de ese país, según la modificación dispuesta por la ley 19.840.

MOLINOS DE ARGENTINA TENIA EL 99,99% DE LAS ACCIONES DE MOLINOS CHILE

b) Molinos Argentina era titular del 99,99% de las acciones emitidas por Molinos Chile, y había integrado el capital social de esta última mediante la transferencia de los paquetes accionarios mayoritarios de tres sociedades uruguayas -Alimentos del Plata S.A., Molinos Overseas S.A. y Molinos Uruguay S.A.- y una sociedad peruana -Molinos del Perú S.A.-.

MOLINOS DE ARGENTINA DECLARO LOS DIVIDENDOS DE LAS SOCIEDADES URUGUAYAS Y PERUANAS COMO NO GRAVADOS POR APLICACIÓN DEL CONVENIO DE DOBLE IMPOSICION CON CHILE

c) Molinos Argentina declaró los dividendos originados en las acciones de las tres sociedades uruguayas y la peruana controladas por Molinos Chile como renta no gravada por aplicación del artículo 11 del “Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital y el patrimonio” (en adelante el “CDI”), aprobado por ley 23.228.

LA AFIP APLICÓ EL PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONOMICA ENTENDIENDO QUE MOLINOS ARGENTINA HABIA UTILIZADO EN FORMA ABUSIVA EL CONVENIO CON CHILE

d) Sobre esa base fáctica, aplicó el principio de la realidad económica establecido en el artículo 2° de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificatorias) y

estimó que **Molinos** Argentina **había utilizado de forma abusiva el CDI al recurrir a la sociedad holding chilena como “sociedad conducto”, para desviar el cobro de los dividendos originados en las acciones de las sociedades uruguayas y peruana hacia jurisdicción chilena, con el objeto de evitar al mismo tiempo el pago del impuesto a las ganancias en la Argentina y su similar a la renta en Chile.**

POR APLICACIÓN DEL CONVENIO CON CHILE LOS DIVIDENDOS SOLO PODIAN GRAVARSE EN CHILE

LOS DIVIDENDOS TAMPOCO TRIBUTABAN EN CHILE PORQUE LAS SOCIEDADES PLATAFORMA SOLO TRIBUTAN POR LAS RENTAS DE FUENTE CHILENA POR NO TRIBUTAN POR LAS RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA (URUGUAYA Y PERUANA)

*La no-imposición en la Argentina se producía por aplicación del artículo 11 del CDI, entonces vigente, que establecía que **los dividendos solo resultaban gravados por el país en que se encontrase domiciliada la empresa que los distribuía** (en el caso: Chile, por estar **Molinos** Chile radicada en ese país); y la **no-tributación en Chile se verificaba -a su vez- porque los dividendos originados en las sociedades uruguayas y peruana no abonaban impuesto a la renta en ese país por tratarse de ganancias provenientes de sociedades **plataformas de inversión** que, según la modificación de la ley 19.840 al régimen legal de ese impuesto, “no se considerarán domiciliadas en Chile, por lo que tributarán en el país sólo por las rentas de fuente chilena”.***

LOS DIVIDENDOS DE LAS SOCIEDADES URUGUAYAS Y PERUANAS NO PERMANECIERON EN MOLINOS CHILE SINO QUE FUERON INMEDIATAMENTE REMITIDOS A MOLINOS ARGENTINA

*El Fisco consideró que la constitución de la sociedad holding en Chile por parte de **Molinos** Argentina no encontraba justificación desde el punto de vista de la estructura empresarial ya que no tenía vínculo económico real con las sociedades uruguayas y peruana; y que careció de sustancia económica o propósito de negocio, pues los dividendos distribuidos por las referidas sociedades no permanecieron en **Molinos** Chile sino que fue utilizada como intermediaria para remitir esos beneficios casi inmediatamente a **Molinos** Argentina (fs. 28 y 352); y, que en definitiva, fue constituida con el único propósito de eliminar el gravamen y conducir el rendimiento obtenido en estados que no son parte del CDI -Uruguay y Perú- por intermedio del Estado con quien sí se ha celebrado el tratado de doble imposición y utilizando los beneficios que este ofrece -Chile- (fs. 23 y 373).*

EL TFN Y LA CNACAF CONFIRMARON LA DETERMINACION DE OFICIO

3º) Que el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó las resoluciones apeladas e impuso las costas a la actora (conf. fs. 1355/1375 vta.). A su vez, la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto al

fondo de la cuestión, aunque la revocó en lo atinente a las costas, que las impuso en el orden causado en ambas instancias en atención a lo novedoso y complejo de la cuestión planteada (fs. 1545/1555).

(..)

SE DICTO EL SOBRESEIMIENTO EN SEDE PENAL

Con relación al sobreseimiento dictado en sede penal, en los términos de la ley 24.769, sostuvo que no tenía implicancia en la decisión referente al reclamo patrimonial, por diferir sustancialmente el objeto de ambos pronunciamientos. Explicó que la sentencia dictada el 9 de mayo de 2014 por **la Sala I de la Cámara Federal de San Martín** en la causa “**Molinos Río de la Plata** s/ inf. art. 2º ley 24.769”, expte. nº 397/11, **se había limitado a examinar si la conducta desplegada por la contribuyente y sus accionistas encuadraba en la figura del delito de evasión dejando sin indagar sobre la configuración del hecho imponible** (cfr. fs. 1553 vta. y 1554/1554 vta.).

(..)

SENTENCIA DE LA CSJN

(..)

6º) Que en este caso la contribuyente ha invocado, con relación al impuesto a las ganancias, el beneficio tributario que surge del **artículo 11 del CDI**, aprobado por la ley 23.228, cuyo texto disponía que “**los dividendos y participaciones en las utilidades, de las empresas, incluidos los retornos o excedentes de las cooperativas, sólo serán gravables por el Estado Contratante donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye**”.

La cuestión federal, entonces, consiste en interpretar esta norma federal para determinar si:

i) tal como sostiene **Molinos** Argentina, esta cláusula del Tratado impedía al Estado argentino gravar con impuesto a las ganancias los dividendos originados en las acciones de las tres sociedades uruguayas y la peruana controladas por **Molinos** Chile; o si,

ii) tal como sostiene la AFIP, **Molinos** Argentina no se encontraba amparada por esta cláusula, y abusó de sus términos en contra del Tratado y del principio de la realidad económica previsto en el artículo 2º de la ley 11.683, al constituir una “sociedad conducto” amparada por los beneficios tributarios de la ley chilena 19.840 sancionada en 2002 de promoción de sociedades **plataforma** de inversiones.

(..)

PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD

10) Que, como se ha visto, dentro de los principios de derecho público del ordenamiento constitucional argentino se encuentra el **principio de razonabilidad**, pauta que presupone que en nuestro sistema los derechos no son absolutos. Ello no solo implica la posibilidad de reglamentar razonablemente los derechos y garantías reconocidos en la parte dogmática, sino también que su contenido no ampara ni protege ejercicios abusivos en su nombre. La noción de abuso repele al derecho, hiere la convivencia social y al armónico desarrollo

de la vida en comunidad. **El principio de razonabilidad expulsa del ordenamiento jurídico el ejercicio abusivo de derechos** en todas sus variantes.

A la luz de los principios de derecho público reconocidos en la Constitución, surge claro que ningún tratado internacional vigente en nuestro país puede ser invocado de forma abusiva, independientemente de la consagración expresa de una cláusula antiabusiva en el texto de ese mismo tratado. Esta postulación auto-referente que sugiere que el “abuso del tratado” deba provenir inexorablemente del mismo instrumento que se califica como abusado, no solo no responde a la inserción del subsistema internacional dentro del ordenamiento jurídico argentino, sino que tampoco encuentra respuestas válidas en el derecho internacional, como se verá a continuación.

PRINCIPIO DE BUENA FE

11) Que las normas internacionales encuentran límites concretos a partir del lenguaje que utilizan y del **principio de buena fe con el que deben ser interpretadas**.

CONVENCION DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS

La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, aprobada por la ley 19.865, recoge positivamente los límites antedichos. Al propio tiempo que sienta el principio del *pacta sunt servanda*, define, con particular claridad, que **“todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe”** (artículo 26). Asimismo, manifiesta la prohibición de los estados contratantes de invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado (artículo 27), mas, como primera pauta de interpretación postula una lectura “de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin” (artículo 31, inc. 1). Subsidiariamente, permite acudir a medios complementarios cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31 “deje ambiguo u oscuro el sentido o conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable”.

(..)

Esta Corte ya ha señalado en otras oportunidades que las convenciones internacionales que versan sobre materia fiscal deben ser interpretadas de acuerdo a la doctrina general de hermenéutica en materia de tratados y de normas tributarias teniendo particularmente en cuenta **los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969, aprobada por la ley 19.865. Ellas consagran el principio de la buena fe** conforme al criterio corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de este y teniendo en cuenta su objeto y fin (Fallos: 340:644).

ART. 11 DEL CONVENIO DE DOBLE IMPOSICION CON CHILE

12) Que tal como surge del propio texto y denominación del CDI aprobado por la ley 23.228, su finalidad fue evitar la doble imposición entre la República de Chile y la República Argentina. Lo dicho supone que el artículo 11 invocado

por **Molinos** Argentina debe leerse, siguiendo los principios reseñados, en los siguientes términos: “(para evitar la doble imposición) **los dividendos y participaciones en las utilidades, de las empresas, incluidos los retornos o excedentes de las cooperativas, solo serán gravables por el Contratante donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye**”.

SE UTILIZO EL CONVENIO EN FORMA CONJUNTA CON LA LEGISLACION DOMESTICA DE LAS SOCIEDADES PLATAFORMA

*En el caso, esta cláusula fue empleada conjuntamente con una modificación unilateral a la dinámica del convenio por parte de la República de Chile que, al crear en el año 2002 las denominadas “**sociedades plataforma de inversiones**” y **no gravar sus rentas de fuente extranjera**, habilitó la radicación en su territorio de empresas cuyo único vínculo con ese país fuera la residencia formal. De esta manera, las ganancias aquí cuestionadas no se encontrarían alcanzadas en el impuesto a las ganancias en Argentina, ni en el impuesto a las rentas en Chile.*

SE GENERA UNA DOBLE NO IMPOSICION

El supuesto de hecho en la causa no sería, entonces, a partir de la conducta de la actora, evitar la doble imposición sino procurar doblemente una no imposición, por lo que no se encontraría alcanzada por el ámbito de validez material del CDI interpretado de buena fe.

13) Que esa línea interpretativa se ve apuntalada por tres elementos de juicio concordantes que han sido alegados en la causa:

DIRECCION NACIONAL DE IMPUESTOS

i) en primer lugar, en el ámbito nacional, la Dirección Nacional de Impuestos, el día 4 de noviembre de 2010 señaló que “...no existe impedimento alguno para que, en ausencia de normativa específica en el Convenio de doble imposición de que se trate, el país que se considera perjudicado por las prácticas abusivas desplegadas por los responsables [pueda hacer] uso de su normativa antiabuso interna” (cfr. cita del memorándum en la motivación de los actos administrativos atacados, a fs. 330 -4º párr.- y fs. 359 -4º párr.-).

OCDE. FIGURA DE BENEFICIARIO EFECTIVO

*ii) en segundo término, con relación al ámbito chileno, a fin de sortear la problemática de las sociedades conducto o instrumentales que se constituyen al amparo de legislación como la del país trasandino, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), una de las principales promotoras de este tipo de acuerdos, incorporó a su nuevo Modelo de Convenio de Doble Imposición la figura del “**beneficiario efectivo**” y disposiciones antiabuso. Al interpretar estas figuras, el Servicio de Impuestos Internos de la República de Chile dictó el día 16 de octubre de 2009 la Circular N° 57, en el cual explicó que la OCDE ha excluido del concepto de beneficiario efectivo a las sociedades instrumentales o sociedades conducto y llegó a la conclusión de que*

1506

“una sociedad instrumental no puede ser considerada como beneficiario efectivo cuando, pese a ser el propietario formal de la renta, cuenta con poderes restringidos que la convierten, respecto a ella, en un mero fiduciario o administrador que actúa por cuenta de las partes interesadas” y que “para estos efectos una sociedad instrumental es aquella sociedad que reside en uno de los Estados contratantes y que actúa canalizando determinadas rentas a una persona de un tercer Estado, la cual en virtud de tal operación se beneficia indebidamente de un CDTI” (<http://www.sii.cl/documentos/circulares/2009/circu57.htm>).

La misma circular señala que “dado que los CDTI son tratados internacionales, las normas de interpretación de la Convención de Viena sobre derecho de los tratados son plenamente aplicables. En tal sentido y como resultado de la aplicación del artículo 31 párrafo 1 de la Convención de Viena, los tratados internacionales deben interpretarse de acuerdo al objeto y propósito que ellos persiguen (interpretación finalista), los cuales en el caso de los CDTI son el evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal de los impuestos sobre la renta y el patrimonio. Asimismo, en relación con el término beneficiario efectivo los CDTI vigentes en Chile han seguido al modelo de Convenios para evitar la doble tributación de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (Modelo OCDE), por lo que los comentarios emitidos por OCDE y que clarifican la aplicación de tal concepto en base a la finalidad perseguida por los CDTI, pueden ser utilizados como medio de interpretación complementario, de acuerdo a lo previsto en el artículo 32 de la Convención de Viena”.

ARGENTINA DENUNCIO EL CONVENIO DE DOBLE IMPOSICION CON CHILE

iii) en tercer y último término, en el ámbito internacional bilateral, el 29 de junio de 2012 nuestro país denunció el CDI “debido a ciertos aspectos desfavorables para los intereses del Fisco nacional”, y celebró un nuevo acuerdo el 15 de mayo de 2015 denominado “Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para eliminar la doble imposición en relación a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión y elusión fiscal”, que consta de 32 artículos, y un Protocolo, que fueron aprobados por ley 27.274.

NUEVO CONVENIO DE DOBLE INMPOSICION CON CHILE

El mismo 15 de mayo de 2015 en que se suscribió el nuevo convenio los Estados contratantes firmaron un acuerdo interpretativo por el que “confirman su entendimiento” en el sentido que “no se deben conceder los beneficios de un convenio para eliminar la doble imposición cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejos es garantizar una posición fiscal más favorable y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión” (subrayado agregado). Asimismo, los Estados contratantes acordaron que las normas antiabuso de los estados contratantes “no están contempladas en los convenios de doble imposición y, por lo tanto, no se ven afectadas por ellos y no existirá conflicto entre las normas antiabuso y las disposiciones en un convenio de doble imposición”. Sobre la base de tales premisas, entendieron y confirmaron que el nuevo convenio “no impedirá a un Estado contratante aplicar

las disposiciones de su normativa interna relativas a la prevención de la evasión fiscal”, y que “los beneficios del Convenio no se otorgarán a una persona que no sea la beneficiaria efectiva de las rentas procedentes del otro Estado contratante o de los elementos de patrimonio allí situados [...]” (ver Memorando de Entendimiento relativo a la aplicación del Nuevo Convenio en <https://www.afip.gov.ar/institucional/acuerdos.asp>).

Un análisis consistente de la denuncia y suscripción de un nuevo instrumento internacional -lejos de suponer un reconocimiento del Estado argentino de una interpretación contraria a los fines del Tratado y a sus principios de derecho público nacional- afianza la conclusión de que la lectura de buena fe no daba cabida a interpretaciones elusivas que condujeran a desnaturalizar la matriz que sostenía al CDI: evitar la doble imposición. Así, la ulterior situación describe la lógica manifestación expresa de un criterio que: i) ya imperaba en el derecho internacional tributario en diversos convenios de doble imposición; ii) había sido reconocido por autoridades chilenas como pauta de análisis vinculante frente a esa problemática internacional; iii) había sido expresado por el organismo interno competente de la administración tributaria argentina.

SE UTILIZO LA LEGISLACION CHILENA PARA ELUDIR OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

14) Que desde el derecho internacional privado se arriba a una conclusión similar. En la medida en que el artículo 11 del CDI resuelve un caso internacional reenviando a la legislación nacional de un país determinado mediante la individualización de un punto de conexión, opera como una norma de reenvío o conflicto, propia de esa disciplina.

En el caso, Molinos Argentina, con la constitución de la sociedad holding en la República de Chile atribuyó potestad tributaria exclusiva a ese país quien, como se ha visto, al dictar su norma de promoción de sociedades plataforma, decidió no ejercer su jurisdicción legislativa.

*Tal decisión soberana no se encuentra (ni podría encontrarse) en tela de juicio en este caso. No se discute un límite a la potestad tributaria chilena emanado del CDI, como sostiene el contribuyente, sino la existencia de un obstáculo con relación al fisco argentino. En concreto, **lo aquí debatido es la actitud que puede adoptar el Estado argentino frente a la decisión de un contribuyente de valerse, en un caso concreto, de esta legislación foránea para desvirtuar los fines del tratado bilateral suscripto y eludir sus obligaciones tributarias.***

Para ello, no puede obviarse que dentro de la lógica del derecho internacional privado, la norma de reenvío o norma conflicto contiene límites que repelen la aplicación del derecho extranjero en casos excepcionales: en lo que al caso interesa, el orden público internacional y, sobre todo, el fraude a la ley.

PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONOMICA

ES VALIDO EL ESFUERZO HONESTO PARA PAGAR IMPUESTOS EN SU MINIMO LEGAL

NO SON VALIDAS LAS ESTRATEGIAS PARA DISFRAZAR REMESAS DE UTILIDADES PARA OBTENER TRATAMIENTOS TRIBUTARIOS MAS BENEFICIOSOS

15) Que desde la perspectiva legislativo-tributaria nacional el principio de la realidad económica previsto en el artículo 2 de la ley 11.683 hace equilibrio entre dos extremos en constante tensión. Por un lado, “no es reprehensible el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal” (Fallos: 241:210; 308:215) y, por el otro, vale recordar que, al analizar los efectos de convenios internacionales de doble imposición se sostuvo años antes de la suscripción del tratado aquí involucrado que “saltan a la vista las diversas ‘estrategias’ operativas que ofrece el plano tributario mundial para disfrazar las remesas de utilidades bajo el ropaje formal de regalías, y obtener así tratamientos tributarios más ventajosos (la tasa reducida local, la exención a las regalías provenientes del exterior concedidas por algunos países exportadores de capital, e incluso la utilización, dentro de las estructuras elegidas, de los países llamados ‘paraísos tributarios’, ubicando en estas empresas integrantes del grupo económico, etc.). Por estas razones, justificase plenamente la procedencia del celo fiscalizador destinado a desentrañar en estos casos la realidad de las operaciones realizadas” (“Parke Davis”, Fallos: 286:97, disidencia del juez Scotti, del Tribunal Fiscal de la Nación).

El principio de la “realidad económica” faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras asignadas por los contribuyentes a sus actos o negocios, y le permite recalificarlos a fin de considerar “la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o que les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos” (artículo 2° cit., in fine). Dicha facultad solo puede ser válidamente ejercida por la administración tributaria cuando resulta manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado pues, como principio, salvo que se presente esa ostensible discordancia, “debe darse prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares” (Fallos: 340:1513).

En el caso, el desconocimiento de la forma jurídica empleada por la contribuyente llevado a cabo por el Fisco con base en diversas constancias probatorias de la causa, fue revisado por el Tribunal Fiscal de la Nación y la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, quienes llegaron a conclusiones que no se advierten como irrazonables o desprovistas de fundamento de acuerdo a la doctrina excepcional de la arbitrariedad.

Algunos de los datos que fueron considerados en ese sentido en las instancias anteriores, y no refutados en el recurso extraordinario por parte de la contribuyente, apuntan a que: i) **Molinos Chile** fue constituida un año después de que la legislación chilena provocara un impacto en la dinámica del CDI, ya analizada; ii) **esa sociedad remesaba inmediatamente las rentas giradas por**

las sociedades uruguayas y peruana, de manera que no permanecía en el patrimonio de la sociedad holding, al punto que -se ha sostenido- tampoco son destinadas, principalmente, a cumplir su objeto social (cfr. fs. 1370 vta. y 1372, punto e); iii) no existía un convenio de doble imposición entre Argentina y los países de donde provinieron las rentas (Uruguay y Perú) (fs. 1372 vta.); iv) aun cuando el holding involucraba otras empresas domiciliadas en diferentes países (Chile, Suiza, Italia, Estados Unidos y España), el principal ingreso provenía de una de las sociedades uruguayas (**Molinos Overseas S.A.**) y no hubo ingresos sustanciales provenientes de Chile (fs. 1373 vta. y 1552).

PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD Y NO ABUSO DEL DERECHO. LA INTERPRETACION DE BUENA FE

16) Que ubicado el caso dentro del sistema jurídico argentino, sin prescindir de los niveles de jerarquía normativa que estructura el artículo 31 de la Constitución Nacional, se observa una **confluencia armónica del principio de razonabilidad y no abuso del derecho** (artículo 27 de la Constitución), **la interpretación de buena fe** y de acuerdo a los fines de los tratados (artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados) y la pauta de la realidad económica prevista en el artículo 2° de la ley 11.683, hacia una hermenéutica del artículo 11 del “Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital y el patrimonio”, aprobado por ley 23.228, que no ampara la utilización de las sociedades **plataforma** del derecho chileno para evitar abonar el impuesto a las ganancias en nuestro país.

SENTENCIA DEFINITIVA DICTADA EN SEDE PENAL (ABSOLUCION POR FALTA DE ELEMENTO SUBJETIVO)

17) Que, en otro plano, el agravio expuesto en el recurso de hecho referido a la arbitrariedad, que no se vincula con las cuestiones federales ya analizadas, se centra en los efectos que tendría sobre este expediente la sentencia definitiva dictada en la causa penal “**Molinos Río de la Plata** s/ inf. art. 2° ley 24.769” (expte. n° 397/11), tramitada ante el Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional n° 1, Secretaría n° 3, de San Isidro, en la cual se investigaba a los directivos de **Molinos** Argentina por el delito de evasión tributaria agravada del impuesto a las ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2007 y 2009.

En dicha causa, según se alega, el día 18 de diciembre de 2013 **se resolvió el sobreseimiento de los imputados y con fecha 9 de mayo de 2014 la Sala I de la Cámara Federal de San Martín confirmó esa decisión**, señalando que “la empresa divisó una oportunidad empresarial y la llevó a cabo con respeto a las normas vigentes -Convenio y Ley Chilena- (...) efectuó averiguaciones en importantes consultoras como PWC y Erns & Young”, que “la estrategia empresarial, aún cuando pueda cuestionarse administrativamente (como de hecho ocurrió ante el Tribunal Fiscal de la Nación), **no evidencia ni aún en esta instancia, una maniobra ardidosa o de engaño propio de una evasión penal tributaria**. La inexistencia de voluntad delictiva importa, entonces, que la cuestión no supere la faz administrativa y el análisis que allí se considere pertinente sobre la realidad económica que, de considerarse violentada, no lo

fue mediante actos de tipo delictivos -ardid, engaño, ocultamiento-, y que “en todo caso, existió un aprovechamiento de circunstancias -naturalmente no queridas por el Convenio y por esa razón denunciado por nuestro país-, que deberán ser evaluadas en la faz administrativa, mas no en la penal tributaria” (cfr. fs. 1540/1540 vta. y 1541 vta.). **La decisión fue confirmada por la Sala I de la Cámara Federal de Casación Penal** el día 22 de junio de 2015, y el día 22 de diciembre de 2015 **esta Corte declaró inadmisibile el recurso de queja por denegación del recurso extraordinario interpuesto contra aquella decisión.**

Por lo dicho, de acuerdo a las propias constancias aportadas por la recurrente el pronunciamiento del día 9 de mayo de 2014 de la Sala I de la Cámara Federal de San Martín, única decisión firme en aquella jurisdicción criminal y correccional federal, **sobreseyó a los directivos de Molinos con fundamento exclusivo en la ausencia de configuración del tipo subjetivo que exige la evasión tributaria agravada y dejó aclarado expresamente que el aspecto atinente a la eventual determinación de la obligación tributaria debía ser dilucidado en el ámbito correspondiente.**

Resulta, por tanto, improcedente la tacha de arbitrariedad contra la sentencia apelada con relación a este punto.

(..)

SE CONFIRMA LA SENTENCIA DE LA CNACAF

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, **se hace lugar a la queja, se declara admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada,** salvo lo dispuesto en el considerando 18. Con costas en el orden causado, en atención a la complejidad que exhibe la cuestión debatida y a las divergencias interpretativas suscitadas a raíz de las normas aplicables (artículo 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Reintégrese el depósito de fs. 58. Agréguese la queja al principal. Notifíquese y, oportunamente, remítase.

VOTO DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON RICARDO LUIS LORENZETTI

(..)

13) Que esta Corte Suprema ha señalado de modo reiterado que la interpretación no puede prescindir de las consecuencias que se derivan de cada criterio, pues ellas constituyen uno de los índices más seguros para verificar su razonabilidad (Fallos: 302:1284; 303:917; 310:464; 311:1925; 312:156; 320:1962; 323:1406, 3412, 3619; 324:68, 1481, 2107 y 326:2095, entre muchos otros).

En esta línea de razonamiento, pretender que la letra del artículo 11 del CDI, suscripto entre las partes muchos años antes del momento en que tuvo lugar la sanción de la ley chilena que creó las sociedades **plataformas** de negocios -año 2002-, ampara la figura de esta sociedad **-Molinos Chile-** interpuesta entre **Molinos Río de la Plata S.A.** y la fuente de ganancias -los dividendos distribuidos por las sociedades de Uruguay y Perú- y su consecuente no tributación, deviene irrazonable y **contrario** al principio de buena fe tantas veces

citado (artículo 31 de la Convención de Viena) y a los principios y valores de la Constitución Nacional.

A diferencia de ello, la comprensión del Tratado que aquí se efectúa, edificada a partir de su finalidad de prevenir la doble imposición que desaliente inversiones, se exhibe acorde a esos principios y, a su vez, resulta confirmada por las circunstancias posteriores, arriba descriptas, relativas a la denuncia del convenio y a la firma de un nuevo instrumento.

14) Que, como se afirmó en los considerandos precedentes, la interpretación del CDI, como la de todo tratado internacional ratificado por nuestro país, debe hacerse siempre de conformidad con los principios de derecho público establecidos en la Constitución Nacional (artículo 27). En la búsqueda de coherencia -que el intérprete debe presumir en el ordenamiento normativo- y en la ponderación de los principios jurídicos aplicables, no cabe prescindir de la consideración de las consecuencias de la decisión en los valores constitucionalmente protegidos (arg. Fallos: 337:205, voto del juez Lorenzetti).

En tales condiciones, y en concordancia con los principios ya citados, resulta irrazonable la exégesis que, de la letra del Convenio entonces vigente, propugna Molinos a fin de no tributar el impuesto a las ganancias sobre los referidos dividendos, toda vez que, al no verificarse la situación que dicho convenio buscaba regular, sus consecuencias llevan a una interpretación y aplicación del mentado instrumento contrarias a los principios y valores de la Constitución Nacional.

Lo dicho hasta aquí resulta suficiente para rechazar el recurso en el punto referido a la cuestión federal.

(..)

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada, salvo lo dispuesto en el considerando 15. Con costas en el orden causado, en atención a la complejidad que exhibe la cuestión debatida y a las divergencias interpretativas suscitadas a raíz de las normas aplicables (artículo 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Reintégrese el depósito de fs. 58. Agréguese la queja al principal. Notifíquese y, oportunamente, remítase.

VOTO EN DISIDENCIA DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ (REVOcando LA SENTENCIA DE LA CAMARA)

(..)

Por ello, concordemente con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se resuelve: 1º) Desestimar la queja y declarar perdido el depósito de fs. 58. 2º) Declarar procedente el recurso extraordinario y revocar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios. Costas de todas las instancias en el orden causado en razón de la complejidad de las cuestiones examinadas y el resultado que se alcanza (artículo 68, segunda parte, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y, oportunamente, archívese la queja con copia de la presente y remítase el expediente principal.

DICTAMEN DE LA PROCURACION GENERAL DE LA NACION LAURA MONTI
(REVOcando LA SENTENCIA DE LA CAMARA)

(..)

Es evidente para mí que de esta forma se respeta tanto el marco de las relaciones internacionales pacíficas que se honra en llevar adelante la Argentina hacia los demás países del orbe, como también un marco necesario de seguridad jurídica para las empresas que deciden invertir sus bienes y desarrollar actividades en ambos países (confr. arg. Fallos: 220:5; 243:465; 253:47; 317:218; 321:2933, entre otros).

Volviendo, y para terminar, al CDI aprobado por la ley 23.228, estimo que, al basarse sobre el criterio de la fuente, no permite abrir juicio sobre la conducta tomada por Molinos, en cuanto a si actuó como lo hizo sólo para disminuir su carga tributaria o si lo hizo -además, principal, o concomitantemente con ello- siguiendo una estrategia de negocios.

No ha de olvidarse, como lo dijo el Tribunal en Fallos: 319:3208, que sin desconocer la significativa importancia que tiene en materia tributaria el principio de la realidad económica, su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales, ya que lo contrario afectaría el principio de reserva o legalidad y supondría paralelamente un serio menoscabo de la seguridad jurídica.

Y tampoco ha de omitirse que, como también ha señalado V.E. en Fallos: 241:210 y 308:215, entre otros, no es reprobable el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal, es decir que el ahorro impositivo legítimo, por sí, no resulta cuestionable.

Estimo que con lo hasta aquí dicho basta para dejar sin efecto la sentencia apelada, tornándose inoficioso el estudio de los restantes agravios de la actora -fundamentalmente los basados en que, de ser aplicable el art. 2º de la ley 11.683, tampoco se daban las condiciones fácticas para ello-

- VIII -

*Por lo expuesto, considero que corresponde declarar formalmente admisible el recurso extraordinario de fs. 1.560/1.599, y **revocar la sentencia apelada en cuanto ha sido materia de apelación**".*

MOLINOS RIO DE LA PLATA SA CNACAF SALA I DEL 19.05.2016

Art.144 Inciso b) de la LIG (Ex art. 146). Rentas de tercera categoría de fuente extranjera (Dividendos / Utilidades).

La firma Molinos Rio de la Plata SA" constituyó una sociedad plataforma en Chile.

Dividendos de fuente uruguaya y de fuente peruana se pusieron a disposición en la sociedad plataforma chilena, y desde la holding chilena fueron cobrados por Molinos Rio de la Plata SA.

No tributando ni en Chile ni en Argentina por los referidos dividendos.

En Chile no tributaron por la legislación doméstica de Chile porque son dividendos de fuente extranjera, y en Argentina no tributaron por el art. 11 del CDI vigente en aquel momento.

La AFIP determinó de oficio la obligación tributaria y realizó la denuncia penal por evasión agravada.

Para el TFN y para la CNACAF se trata de una situación de “ABUSO DE TRATADO”. Art. 11 del Convenio de doble imposición vigente en aquel momento con Chile. Convenio luego denunciado por la Argentina. Se confirmó en ambas instancias la determinación de oficio.

La justicia Federal sin analizar el hecho imponible entendió que no había dolo (maniobra, ardid, engaño).

En tal orden de ideas se debe tener presente que **el 20.10.2020 se publicó en el boletín oficial la R.G.4.838, régimen de información de planificaciones fiscales nacionales e internacionales**.

MOLINOS RIO DE LA PLATA SA CNACAF SALA I DEL 19.05.2016

*“I.- Que a fs. 1355/1375 vta. **el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó -con costas- las resoluciones nros. 18/2011 y 106/2011, emitidas por la División Determinaciones de Oficio “A” del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas Grandes Contribuyentes Nacionales de la AFIP - DGI, en virtud de las cuales se determinó de oficio el impuesto a las ganancias por los ejercicios 2004 a 2009 y se liquidaron intereses resarcitorios sobre el saldo a favor del Fisco Nacional.***

II.- Que para así decidir desarrolló las siguientes consideraciones:

SENTENCIA DEL TFN

La Dra. Gómez señaló que el objeto de la litis se circunscribe a establecer si corresponde gravar con el impuesto a las ganancias los dividendos distribuidos a favor de Molinos Río de La Plata SA (en adelante Molinos) por Molinos de Chile y Río de La Plata Holding SA (en adelante Molinos de Chile) -sociedad plataforma chilena que concentra las inversiones del grupo económico “Molinos”- cuando la actora entiende que el “Convenio para evitar la doble imposición” celebrado con la República de Chile -y ratificado por la República Argentina mediante la ley 23.228 (en adelante el CDI o el tratado)- consagra en su art. 11 la regla de que los dividendos sólo serían gravados por el Estado contratante en el que se encuentre domiciliada la empresa que los distribuye, y cuando a su vez, la ley local chilena -impuesto a la renta- exime del gravamen a las utilidades que las “sociedades plataformas” obtiene de sus inversiones realizadas fuera de Chile; mientras que el Fisco Nacional sostiene que se ha producido en el caso un “abuso del tratado”.

1514

Sostuvo que en la medida en que el “Convenio para evitar la doble imposición” con Chile no previó expresamente el tratamiento a dispensarles a las sociedades plataforma, la ley chilena mediante la que se creó esa figura jurídica -a la luz del principio de buena fe contenido en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados- implicó una modificación de lo establecido en el citado convenio, provocando un cambio radical que contraría el objeto y fin del tratado, al generar supuestos de nula tributación.

Agregó que no se desconoce que todo tratado en vigor obliga a las partes, pero debe cumplirse siguiendo siempre el principio rector de la buena fe. Por ello, indicó que no puede soslayarse que la sociedad holding no tenía un vínculo real con las sociedades radicadas en la República de Perú y en la República Oriental del Uruguay, y que las rentas giradas por éstas últimas a la sociedad chilena no permanecen en ella sino que de manera inmediata son remitidas a la firma Molinos Río de La Plata SA.

Entendió que el holding chileno no adquiere para sí las rentas generadas por las sociedades radicadas en Perú y Uruguay pertenecientes al grupo empresario - países que no forman parte del CDI-, sino que, por el contrario, actúa como un mero intermediario o sociedad conducto de esos rendimientos hacia la empresa argentina recurrente, por lo que el esquema de planificación fiscal llevado a cabo por “Molinos” encuadra dentro del supuesto denominado como “treaty shopping” o “abuso del tratado”.

Ante tal situación, y toda vez que el CDI celebrado con Chile no prevé entre sus cláusulas normas antiabusivas, estimó que correspondía aplicar la legislación interna para evitar el aprovechamiento impropio de las ventajas del CDI, resultando razonable acudir al principio de realidad económica plasmado en el art. 2º de la ley 11.683.

Manifestó que las circunstancias apuntadas no fueron rebatidas mediante la prueba ofrecida y producida en autos. Asimismo, efectuó consideraciones acerca de la figura del “beneficiario efectivo” en el convenio modelo OCDE y acerca del concepto de “sociedad conducto”; descartó por abstractas la opinión del Servicio de Impuestos Internos de Chile en cuanto a la aplicación del convenio a las sociedades plataforma de negocios; y consideró como no vinculante lo resuelto en el fuero penal, destacando, por lo demás que la sentencia allí dictada no se encontraba firme.

El Dr. Magallón, luego de compartir el relato, los fundamentos doctrinarios y la conclusión a la que arribó la vocal preopinante, profundizó los conceptos de “sociedad conducto” y “beneficiario efectivo” y estableció que, dadas las particulares circunstancias examinadas, corresponde a los fines de interpretar el CDI celebrado dar preeminencia a la sustancia del negocio realizado sobre la forma, motivo por el cual, ante la inexistencia de cláusula expresa en el tratado, correspondía aplicar las normas antielusión del derecho interno, y, en consecuencia, coincidió en que incumbía valerse en el caso del principio de realidad económica consagrado en el art. 2º de la ley 11.683.

(..)

ART. 144 INC. B) LIG. RENTAS DE TERCERA CATEGORIA DE FUENTE EXTRANJERA (DIVIDENDOS / UTILIDADES)

V.- Que en primer término, corresponde señalar que en el art. 146, inc. b), de la ley del impuesto a las ganancias se dispone que **las sociedades de capital deben tributar por los dividendos que le sean distribuidos en virtud de su participación como accionistas de sociedades constituidas en el extranjero.**

CONVENIO DE DOBLE IMPOSICION CON CHILE. ART. 11

Ahora bien, mediante la **ley 23.228 (B.O. 05/09/1985)** se ratificó el texto del “Convenio para evitar la doble imposición” negociado y suscripto con la República de Chile, en virtud del cual **los dividendos de una sociedad, “sólo serían gravables por el Estado Contratante donde estuviere domiciliada” (art. 11).** Es decir que mediante la vigencia del tratado, **los estados contratantes resignaron su potestad tributaria sobre la renta de fuente extranjera.** En otras palabras, su poder de imposición se circunscribía a las rentas originadas por los sujetos domiciliados en sus respectivas jurisdicciones.

SOCIEDADES PLATAFORMAS DE INVERSIONES LEY 19840 DE CHILE

Sin embargo, cabe precisar que la cuestión controvertida en el presente caso procede de la reforma impositiva introducida por la **ley 19.840 en el impuesto a la renta de Chile**, sancionada el 23/11/2002, que **incorporó** en el art. 41 D un **régimen tributario preferencial**, mediante el cual **se buscó incentivar a los inversionistas extranjeros a canalizar sus inversiones en el exterior por intermedio de “sociedades plataformas de inversiones”, eximiendo a esos entes societarios de tributar por los dividendos derivados de inversiones efectuadas en otras jurisdicciones.**

TRIBUTAN EXCLUSIVAMENTE POR LAS RENTAS DE FUENTE CHILENA
NO TRIBUTAN POR LAS RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA

Si bien esa norma exige que las sociedades deben constituirse de acuerdo con las leyes chilenas y estar físicamente establecidas en ese país, sólo para los efectos de la ley sobre el impuesto a la renta no serán consideradas como domiciliadas en la República de Chile, por lo que **tributan exclusivamente por las rentas de fuente chilena**, estableciendo con relación a ellas una presunción de extraterritorialidad tributaria, que consiste en que las mencionadas sociedades **no tributarán en ese país por las rentas de fuente extranjera** que perciban o devengan.

SE CREO LA SOCIEDAD “MOLINOS DE CHILE Y RIO DE LA PLATA HOLDING SA”. TENENCIA ACCIONARIA 99,99%
CANALIZANDO SUS INVERSIONES DE URUGUAY, PERU, CHILE, SUIZA, ITALIA, ESPAÑA, Y EEUU
POR LO TANTO NO TRIBUTABA NI EN ARGENTINA NI EN CHILE POR LAS UTILIDADES DE SUS INVERSIONES EN EL EXTERIOR

*En ese marco legal, la sociedad actora reconoció que con el objeto de concentrar sus inversiones en el exterior **creó, el 30/12/2003, Molinos de Chile y Río de la Plata Holding SA en la República de Chile, con una tenencia accionaria del 99,99%, es decir, un año después de que el régimen de “Sociedades Plataforma de Inversiones” fue implementado. Y por este medio canalizó todas sus inversiones en el exterior (Uruguay, Perú, Chile, Suiza, Italia, España, Estados Unidos). Con lo cual, de estar amparada en el ya citado convenio para evitar la doble imposición, la actora no tributaría ni en la Argentina ni en Chile por las utilidades de sus inversiones en el exterior.***

TEMA EN CONFLICTO. UNA NORMA INTERNA PUEDE AFECTAR PRINCIPIOS DE DERECHO INTERNACIONAL ¿???

VI.- Que en los términos en que quedó planteada la cuestión, resulta necesario poner de resalto que no se encuentra discutido en autos ni la jerarquía normativa de la cual goza el CDI, ni la distribución de potestades allí negociadas por los Estados contratantes, status que viene dado por la Constitución Nacional (arts. 31 y 75, inc. 22), y que obliga a los Estados contratantes en los términos del texto adoptado.

Tampoco constituye objeto de la presente litis la facultad de la República de Chile de ejercer las potestades tributarias que le son propias, por la simple y sencilla razón de que el Fisco Nacional se encuentra imposibilitado de cuestionar la política fiscal desarrollada por el otro Estado contratante.

*Por el contrario, **la controversia radica en establecer hasta qué punto una norma del ordenamiento interno puede afectar principios de derecho internacional** y, en consecuencia, obligaciones asumidas por los Estados contratantes.*

DOBLE IMPOSICION POR UN MISMO HECHO IMPONIBLE

*VII.- Que para ello, viene al caso recordar que **la aplicación conjunta de disposiciones tributarias por dos o más países a un mismo hecho imponible puede llevar a situaciones de doble imposición** que obstaculizarían el desarrollo de las relaciones comerciales internacionales.*

SOLUCION: COVENIOS DE DOBLE IMPOSICION

*Es precisamente para evitar estos conflictos positivos de imposición y los efectos distorsivos que producen sobre la competencia, que **se estipulan convenciones internacionales para evitar la doble imposición.***

LOS COVENIOS DE DOBLE IMPOSICION REPARTEN LA POTESTAD TRIBUTARIA DE CADA ESTADO

*Estos acuerdos contienen declaraciones de voluntad de naturaleza bilateral entre sujetos de derecho internacional, donde ambos pares regulan normativamente sus relaciones. Así entonces, **los CDI no establecen obligaciones a cargo de los contribuyentes sino que reparten la potestad***

tributaria de los Estados interesados respecto de los hechos impositivos transnacionales (Victor Uckmar, Giuseppe Corasaniti, Paolo de' Capitani di Vimercate, "Manual de Derecho Tributario Internacional", Ed. La Ley, Buenos Aires 2011, pág. 29).

POR LA CONVECCION DE VIENA LOS CDI DEBEN SER INTERPRETADOS DE BUENA FE

*Estas Convenciones contra la doble imposición son tratados internacionales y, como tal, los principios interpretativos se rigen por las disposiciones contenidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. En este orden, **las convenciones en materia tributaria deben ser interpretadas de buena fe** atribuyendo relevancia al significado ordinario de las palabras y de las expresiones usadas en el contexto y a la luz del objeto y de la finalidad del tratado.*

ASI LO ESTABLECIO LA CSJN

*En efecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que "Los tratados internacionales deben ser interpretados de acuerdo a los arts. 31 y 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que **consagran el principio de la buena fe** conforme al criterio corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éste y teniendo en cuenta su objeto y fin" (Fallos: 330:2892; 329:1053; 325:1056; 324:3737, 975; 317:1282, entre muchos otros).*

*Aspecto que fue ratificado por el Alto Tribunal en tratados que regulan aspectos tributarios, al sostener que "Las convenciones internacionales que versan sobre materia fiscal deben ser interpretadas de acuerdo a la doctrina general de hermenéutica en materia de tratados y de normas tributarias teniendo particularmente en cuenta los arts. 31 y 32 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969, aprobada por la ley 19.865, que **consagran el principio de la buena fe** conforme al criterio corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éste y teniendo en cuenta su objeto" (Fallos: 321:1031).*

SEGÚN LA AFIP EL UNICO OBJETIVO FUE OBTENER BENEFICIOS IMPOSITIVOS CONSAGRADOS POR EL CDI

*VIII.- Que, entonces, la cuestión se centra en examinar si **-como lo sostiene el Fisco Nacional- la sociedad plataforma constituida en Chile por la firma "Molinos" tuvo por único y principal interés canalizar las rentas provenientes de empresas pertenecientes al grupo, radicadas en terceros países, y de este modo beneficiarse de las ventajas impositivas que consagraba el CDI;** o **-como lo sostiene la actora-** que no existe una discordancia entre la forma adoptada y la realidad económica, sino la mera ejecución de una decisión empresarial en el marco de la libertad de comercio, que comprende la de estructurar sus negocios de la forma que juzgue conveniente y dentro del marco de la ley.*

Debe recordarse que el principal objetivo de este tipo de acuerdos es el incentivo del crecimiento económico, de la inversión y del comercio internacional como factor dinamizador del desarrollo de un país mediante la eliminación de la doble imposición.

Al respecto, no existen dudas de que ese fue el fin perseguido por la República Argentina y por la República de Chile al suscribir el convenio, tal cual surge de la intención de las partes en concluir el convenio y del propio texto adoptado (v. gr. arts. 4º, 5º, 6º, entre otros), como así también de la ley 23.228 que aprobó el tratado (art. 1º).

CAUSA PENAL AGRAVADA

*La apreciación inferida es coincidente con los **testimonios** brindados -en la causa penal seguida contra “Molinos” por la presunta comisión del delito de evasión agravada (art. 2º ley 24.769)- por el **Dr. Figueroa**, que integró la delegación del Ministerio de Economía que negoció el CDI, y por el **Dr. Protto**, director de Relaciones Internacionales de la Dirección Nacional de Impuestos, dependencia asesora de la Secretaría de Hacienda, autoridad competente en materia de interpretación de tratados para evitar la doble imposición (v. fs. 279/284 vta. y fs. 288/295 vta.), en la que ambos especialistas coincidieron en que el convenio suscripto con Chile tuvo por objeto evitar la doble imposición.*

Por otra parte, no debe soslayarse que un fin secundario de los CDI está dado por la mejora de la administración fiscal en los Estados contratantes por medio de la reducción del fraude, la elusión y la evasión fiscal; objetivo que no resulta ajeno en el caso de la convención celebrada con Chile, como surge expresamente de la letra del acuerdo (art. 22).

USO ABUSIVO DE UN TRATADO “TREATY SHOPPING”

*En ese sentido, también forman parte de los objetivos de los CDI la **prevención y la persecución de aquellas disciplinas que puedan comportar un uso abusivo del tratado**. Esencialmente **se distingue entre violación directa o indirecta de las normas del tratado, fenómeno este último conocido como “treaty shopping”**.*

APROVECHAMIENTO DE LA FALTA DE COORDINACION ENTRE EL TRATADO Y LA LEY DOMESTICA

*Como su nombre lo indica, **esta figura es la “compra de un tratado”**, y consiste en la utilización del tratado por parte de un sujeto que no estaría comprendido en su ámbito de aplicación subjetiva, **mediante la inserción de un intermediario sin ningún propósito comercial**; la manipulación de resultados sin ninguna consecuencia real; la realización de **transacciones internacionales entre sujetos vinculados, motivados exclusivamente por una ventaja fiscal**; el **aprovechamiento de conflictos de calificación por falta de coordinación entre las normas consagradas en el tratado y la legislación doméstica**, entre otros (Victor Uckmar, Giuseppe Corasaniti, Paolo de’ Capitani di Vimercate, obra citada, pág. 85).*

NORMAS ANTIELUSION. SE PUEDE NEGAR LA APLICACIÓN DEL TRATADO

*Resulta evidente, entonces, que en casos como los descriptos, **el organismo fiscal podrá negar la aplicación del CDI. Para ello, podrá acudir a las normas antielusión contenidas en los respectivos tratados y, ante su ausencia en esos textos, las prácticas antielusivas podrán ser eficazmente combatidas mediante las herramientas consagradas en la legislación interna y en los principios jurisprudenciales.***

*Es que mediante el auxilio de las herramientas antielusivas **se busca contrarrestar los fenómenos que representan el “treaty shopping”, allí donde la aplicación del tratado es invocado por un sujeto que no tiene derecho a gozar de los beneficios que consagra.***

OPINION DE LA CSJN SOBRE LA ELUSION

*En tal sentido, cabe destacar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que “por la misma razón que **no es reprobable el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal, no cabe desconocer al Estado la facultad de proscribir por ley procedimientos, incluso jurídicos, susceptibles de reducir los gravámenes** establecidos. Y es correcta la interpretación de tales normas de manera conducente a los fines de evitar que los impuestos sean eludidos, a que ellas responden, como lo ha señalado la jurisprudencia extranjera -conf. Paul y Mertens, The Law of Federal Income Taxation, vol. 5º, pág. 853 y siguientes” (Fallos 241:210).*

PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONOMICA. ART. 2 LEY 11.683. NORMAS ANTIELUSION

*En línea con la jurisprudencia y la doctrina comentada, resulta necesario señalar que **el ordenamiento tributario local cuenta con herramientas para la interpretación de los negocios jurídicos que celebren los sujetos tributarios, privilegiando el peso específico de la realidad económica** subyacente a la operación desarrollada, más allá de la figura jurídica adoptada por los contribuyentes.*

En efecto, en el art. 2º de la ley 11.683 se faculta al Fisco Nacional a indagar el negocio anómalo, analizando la sustancia en oposición a las formas de la operación realizada al amparo de una norma de cobertura a través de la cual se pretende escapar a la aplicación de otra.

*Por lo tanto, **no cabe duda de que los principios de interpretación consagrados en los arts. 1º y 2º de la ley de procedimiento fiscal se erigen como normas antielusión de los convenios de doble imposición.***

A tal fin, corresponde atender las particulares circunstancias que permitan inferir como derivación lógica la real calificación del hecho imponible acaecido

VALORACION DE LA PRUEBA

IX.- Que, corresponde, pues, valorar los elementos de prueba obrantes en la causa.

INSCRIPCION DE LA SOCIEDAD CHILENA

X.- Que la actora acompañó copias de los certificados de inscripción de Molinos de Chile ante el Servicio de Impuestos Internos, el Registro de Comercio de Santiago de Chile y la Superintendencia de Valores de Seguros que acreditan la constitución de la sociedad de conformidad con el ordenamiento legal del país transandino.

OPINION DEL DIRECTOR DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS DE CHILE

Asimismo, trae a colación la opinión del Director del Servicio de Impuestos Internos de Chile brindada en el oficio n° 5029 del 2 de octubre de 2003 en el que expuso la situación tributaria de las “sociedades plataformas” que contempla el art. 41D de la ley del impuesto a las rentas frente a las previsiones del CDI; limitándose a analizar la situación desde una perspectiva genérica, sin integrar en su estudio las particulares situaciones fácticas examinadas por el organismo recaudador.

INFORME DEL BANCO MUNDIAL

Finalmente, obra en el expediente informe del Banco Mundial “Doing Business 2011”, que investiga las regulaciones nacionales que favorecen las actividades empresariales y aquéllas que las violentan, y el informe del ranking mundial sobre libertad económica publicado por “The Heritage Foundation”, que alega para justificar su decisión empresarial de constituir la sociedad holding, con el objeto de centralizar todas las inversiones del grupo “Molinos” en la República de Chile, evento, sin embargo, que tampoco se encuentra cuestionado en autos.

Por lo tanto, la prueba documental aportada por la contribuyente sólo da cuenta de la registración formal de la sociedad, de acuerdo con el régimen imperante en la República de Chile, y de los elementos objetivos -económicos y jurídicos- que gravitaron en su estrategia empresarial a fin de potenciar su penetración en el mercado regional e internacional, aspectos que, como ya se dijo, no fueron ni pueden ser impugnados por el Fisco Nacional.

LA PRUEBA DOCUMENTAL RESULTA INSUFICIENTE PARA REFUTAR LOS ARGUMENTOS DEL FISCO

*Sin embargo, **esos documentos resultan insuficientes para desvirtuar las imputaciones formuladas por el organismo recaudador a la operación desplegada por la contribuyente.***

FINALIDAD DE LA SOCIEDAD CONDUCTO

Es que lo que se le atribuye a la actora es que creó una sociedad conducto, carente de contenido económico sustancial, con el objetivo de dirigir, amparada en el tratado, las rentas de sociedades localizadas en terceros países a su real beneficiario -Molinos de Argentina que posee el 99,99% del capital accionario-, evitando el pago del impuesto a las ganancias que le habría correspondido ingresar al Fisco Nacional si hubieran sido remesados directamente los dividendos por las sociedades radicadas en terceros países.

Así pues, no debe soslayarse, como bien lo valoró el Tribunal Fiscal, que la mayoría de los dividendos recibidos por la sociedad plataforma fueron directamente remesados a su controlante en Argentina. Asimismo, la sociedad holding nunca cobró dividendos de Molinos Chile SA, siendo éstos los únicos que hubiesen resultado gravados con el impuesto a la renta de Chile en tanto resultaban de “fuente chilena”.

XI.- Que el peritaje tampoco otorga elementos fehacientes para refutar el criterio fiscal sostenido por el tribunal a quo.

De la lectura del informe se observa que varios de los puntos de pericia ofrecidos se refieren a cuestiones que no se encuentran en debate.

En efecto, el perito se dedica a reiterar aspectos formales de la sociedad plataforma, como la inscripción, los requisitos que cumple ante las autoridades de control, o el objeto de la sociedad holding, que, como ya se expuso, constituyen elementos que integran las actuaciones administrativas, y que no fueron cuestionadas por el organismo recaudador.

Asimismo, describe la integración del capital accionario, las sociedades controladas y se limita a informar si se repartieron las utilidades obtenidas por Molinos de Chile, más no detalla su destino, siendo éste el aspecto sustancial de la cuestión controvertida.

ARGUMENTOS DEL FISCO ARGENTINO

En este punto, cabe reiterar que el Fisco Nacional observó que la composición accionaria de la contribuyente, que participaba mayoritariamente en el capital social de las sociedades uruguayas “Alimentos del Plata SA”, “Molinos Overseas SA” y “Molinos Uruguay SA” y en la sociedad peruana “Molinos del Perú SA”, fue modificada con la conformación de una sociedad holding en Chile y la cesión a esta última de tales participaciones accionarias, a resultas de lo cual, la actora no tributa el impuesto a la renta por los dividendos de las sociedades del exterior -constituidas en Uruguay y Perú- por conducto del art. 22 del CDI celebrado con la República de Chile, en concomitancia con el régimen establecido por la ley 19.840 (Chile).

DIVIDENDOS. APLICACIÓN DEL ART. 11 DEL CDI CON CHILE

Por lo tanto, en principio, cuando una sociedad argentina percibe dividendos de una sociedad radicada en Chile, en virtud de lo dispuesto en el art. 11 del CDI celebrado, dicha renta no integra la base imponible del impuesto a las ganancias argentino. Sin embargo, no puede afirmarse, con la misma contundencia, que corresponde un idéntico tratamiento tributario cuando de las constancias de autos valoradas surge que la actora constituyó, valiéndose de una legislación que estableció un régimen especial, una sociedad holding con el objeto de canalizar la rentas obtenidas por las sociedades del grupo radicadas en Uruguay y Perú y giró inmediatamente esos dividendos a la sociedad argentina, amparándose en los beneficios consagrados en el tratado internacional.

ABUSO DEL TRATADO

*La segunda de las circunstancias comentadas, y, que, en definitiva es la que fue apreciada en autos, lleva indefectiblemente a sostener que mediante la operatoria plasmada se produce un “abuso del tratado”, toda vez que si los dividendos obtenidos por las empresas constituidas en terceros países son remitidos directamente a la sociedad argentina, esas rentas se encuentran alcanzadas por el impuesto a las ganancias, motivo por el cual no existiendo óbice en la aplicación de las cláusulas antiabuso de la legislación interna, **corresponde desconocer la aplicación de CDI en el caso concreto.***

FINALIDAD DE LA SOCIEDAD PLATAFORMA CHILENA

Es que la sociedad plataforma de inversiones constituida en Chile tuvo su razón en reconducir ingresos provenientes de las sociedades constituidas en Perú y Uruguay que, de otra forma, habrían resultado gravados en nuestro país por el principio de “renta mundial” consagrado en la ley del impuesto a las ganancias, ya que esos terceros Estados no son parte del CDI en que se amparó la actora.

FALTA DE VINCULACION ECONOMICA REAL ENTRE LA SOCIEDAD CHILENA Y LAS SOCIEDADES URUGUAYAS Y LA SOCIEDAD PERUANA

*Lo que ha dejado en descubierto el elenco probatorio analizado por el Tribunal Fiscal es la **falta de vinculación económica real entre la sociedad chilena, las sociedades uruguayas y la sociedad peruana**, ya que las rentas remesadas no permanecen en el patrimonio de la sociedad holding ni son destinados al cumplimiento de su objeto social, sino que, por el contrario, son inmediatamente giradas a su accionista mayoritario en Argentina, de modo que el holding chileno actúa como una sociedad conducto, dado que la verdadera beneficiaria es la sociedad argentina “Molinos”.*

En función de lo hasta aquí expuesto, los dichos de la firma carecen del sustento probatorio conducente para desvirtuar la pretensión fiscal.

XII.- Que no se puede pretender convalidar la conducta de la contribuyente con fundamento en que el Estado argentino pudo plantear que el régimen de sociedades plataformas instaurados por la ley 19.840 (Chile) contravenía lo

dispuesto en el CDI y no lo hizo por un tiempo prologado, toda vez que dicha circunstancia mal puede significar, como pretende sostener la actora, que hasta el ejercicio de ese acto de gobierno el Estado se vea impedido de perseguir aquellos negocios ejercidos en franco “abuso del tratado”.

LA ESTRATEGIA RESULTA CONTRARIA A LA FINALIDAD DEL CDI

Ello es así, habida cuenta de que, por un lado, como ya se expuso en párrafos precedentes, **esas prácticas resultan contrarias a la finalidad del tratado, lo que permite no aplicarlo a ese negocio**, y, por otra parte, dentro de las potestades que no fueron resignadas en el CDI por el Estado argentino se encuentran aquellas facultades procedimentales tendientes a la determinación, intimación y cobro de los créditos de los que legítimamente resulta acreedor, máxime en casos como el de autos donde ha quedado acreditado el ejercicio abusivo del tratado en el cual se ampara la actora.

DIFERENCIAS ENTRE ESTA CAUSA Y LA CAUSA PENAL TRIBUTARIA

XIII.- Que, finalmente, la falta de consideración de los elementos valorados en la sentencia dictada en sede penal, tampoco resulta suficiente para refutar el criterio fiscal sostenido en los actos determinativos.

En principio, las cuestiones debatidas a la luz del procedimiento reglado en la ley 11.683 y en el proceso de la ley 24.769 son diferentes. En el primero se discute la procedencia de la deuda tributaria, en tanto que en el segundo la discusión se centra en determinar la existencia de un delito tributario.

Al respecto, esta sala tienen dicho que no puede haber determinación en sede penal que sirva para otra cosa distinta a la indagación sobre la posible comisión de un ilícito, y, por lo tanto, no puede hacer cosa juzgada lo decidido en punto a la determinación de la obligación tributaria, que sólo es competencia del Tribunal Fiscal y eventualmente de este fuero (causa “Mascardi, Carlos Gustavo”, pronunciamiento del 30 de noviembre de 2004; en igual sentido, Sala II, causa “Sztejfman, Luis Carlos”, pronunciamiento del 5 de febrero de 2013).

Por ello, y con ajuste a la jurisprudencia comentada, **el sobreseimiento en el delito de evasión tributaria, en los términos de la ley 24.769, no tiene implicancia en la decisión del tribunal a quo en lo que hace al reclamo patrimonial, dado que difiere sustancialmente en su objeto.**

En efecto, **surge claro de la sentencia dictada por la Cámara Federal de San Martín, Sala I, Secretaría Penal 3, que ese fuero se limitó a examinar la si la conducta desplegada por la responsable encuadraba en la figura del delito de evasión, mas no indagó en la configuración del hecho imponible.**

Sostuvo, en ese sentido, que “la investigada no ha efectuado ningún movimiento u ocultamiento malicioso propio de la evasión tributaria. En todo caso, existió un aprovechamiento de circunstancias -naturalmente no queridas por el Convenio y por esa razón denunciado por nuestro país-, que deberán ser evaluadas en la faz administrativas, mas no en la penal tributaria”.

Y agregó que “Lo que existe es una discusión administrativa tributaria sobre la interpretación de los alcances de la ley extranjera frente al entonces vigente Convenio Internacional, como así también acerca de si resultó válido o no el hecho de que la razón social se haya considerado exenta de abonar el tributo en ambos países”, cuestión que, vale repetir, fue debatida en el procedimiento específico.

VALORACION DE LA PRUEBA

XIV.- Que en virtud de lo expuesto en los puntos que anteceden, las pruebas ofrecidas y producidas resultan ineficaces para desvirtuar los actos determinativos, teniendo la contribuyente la carga de demostrar su invalidez.

Por lo tanto, no puede la actora pretender que se le otorgue un valor preponderante a determinados elementos de prueba sobre los restantes obrante en la causa, ya que es sabido que según una inveterada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones que pongan a consideración del tribunal, ni a valorar la totalidad de la prueba aportada, sino a considerar tan sólo aquéllas invocaciones y probanzas que sean conducentes y relevantes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (Fallos: 333:123 y sus citas de Fallos: 326:3089, 4165; 327:2847; entre muchos otros). Por ello, toda vez que no se observa un error en la apreciación de los hechos realizados por el Tribunal Fiscal, corresponde tener por válidas las conclusiones a las que llegó con relación a los hechos probados, de conformidad con el art. 86 de la ley 11.683.

(..)

SE CONFIRMA LA SENTENCIA DEL TFN Y LA DETERMINACION DE OFICIO

Por todo lo expuesto, este tribunal **RESUELVE: confirmar el pronunciamiento** de fs. 1355/1375 vta., salvo en cuanto a la forma en que fueron impuestas las costas, las que deben distribuirse, en ambas instancias, en el orden causado (art. 68, párrafo segundo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

El Dr. Carlos Manuel Grecco integra esta sala en los términos de la acordada 16/2011 de esta cámara.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Firmado por: GRECCO - DO PICO - FACIO -, JUECES DE CAMARA

Firmado por: HERNAN E. GERDING, SECRETARIO DE CAMARA”

=====

Capítulo 18 PRESTAMOS RECIBIDOS DE FAMILIARES

INDICE

Introducción técnica

Jurisprudencia

Zucchini Alfredo Enrique CNACAF Sala IV del 27.02.2014

De Martino Conrado FTN Sala B del 31.05.1994

Beker Alejandro José TFN Sala D del 15.12.1999

Soriano Suarez Nelson Humberto TFN Sala B del 09.02.1999

Lañin Aaron TFN Sala B del 26.03.2003

Ochoa Carlos Alejandro TFN Sala A del 11.10.2012

=====

PRESTAMOS RECIBIDOS DE FAMILIARES

ZUCCHINI ALFREDO ENRIQUE CNACAF SALA IV DEL 27.02.2014

DE MARTINO CONRADO FTN SALA B DEL 31.05.1994

BEKER ALEJANDRO JOSE TFN SALA D DEL 15.12.1999

SORIANO SUAREZ NELSON HUMBERTO TFN SALA B DEL 09.02.1999

LAÑIN AARON TFN SALA B DEL 26.03.2003

OCHOA CARLOS ALEJANDRO TFN SALA A DEL 11.10.2012

Introducción

La ley de impuesto a las ganancias no contiene normas en particular respecto de los prestamos recibidos de familiares.

El fisco entiende que los prestamos entre familiares deben estar documentados y tener fecha cierta, para ser oponibles a terceros en este caso el fisco.

En el caso de préstamos entre familiares directos, la jurisprudencia en la mayoría de los casos no exige la existencia de contratos de mutuos con fecha cierta.

Pero si exige que se pruebe la realidad económica de los mismos, es decir que quien otorga el préstamo debe justificar el origen de los fondos.

Recordemos por lo tanto doctrina acuñada por la CNACAF y por el TFN, en cuanto a la admisión de los prestamos recibidos de los familiares, en la medida que se pueda probar el origen de los fondos en cabeza del familiar que entrego los fondos.

ZUCCHINI ALFREDO ENRIQUE CNACAF SALA IV DEL 27.02.2014

CNACAF sala IV “Zucchini Alfredo Enrique” de fecha 27.02.2014, la Cámara revoca la sentencia del T.F.N. y por lo tanto deja sin efecto la determinación de oficio realizada por el fisco respecto del impuesto a las ganancias del período 2003, así como la multa por omisión del 50% del art. 45 de la ley 11.683.

Se trataba de un pasivo de \$ 125.000 con sus padres.

*“I. Que el organismo jurisdiccional confirmó a fs. 638/642 vta. la resolución de la Región Norte de la AFIP-DGI por la cual se determinó de oficio la obligación tributaria del actor frente al **impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2003** con más intereses resarcitorios y **multa equivalente a un 70% del gravamen omitido**, de conformidad con lo establecido por el artículo 45 de la ley 11.683.*

Para resolver de ese modo, el a-quo consideró que de la evaluación de los distintos elementos probatorios obrantes en la causa y **de los antecedentes administrativos cabía concluir que la apelante no había logrado probar fehacientemente la verdadera existencia de los pasivos impugnados por el Fisco.** Respecto de la multa, entendió que **no se había configurado en el caso un error excusable** que lo eximiera de sanción. No obstante ello, **la redujo al mínimo legal** previsto por el art. 45 de la ley atento a que no surgía de las actuaciones administrativas que la recurrente tuviera antecedentes sumariales.

(..)

IV. Que, **el ajuste de autos se originó a raíz de la nota 940/06 con motivo del cruce sobre deudas con personas físicas por los períodos fiscales 2003 y 2004** efectuado por la Agencia 16, al observarse que en la declaración jurada del impuesto a las ganancias respecto de esos períodos **el contribuyente había exteriorizado deudas con personas físicas** por pesos \$....

(..)

VII. Que, como primera medida, debe destacarse que aunque **los préstamos de dinero entre parientes pueden evaluarse en sus proyecciones fiscales atenuando las exigencias formales** que deben satisfacer dichas operaciones cuando se pactan entre personas no vinculadas por lazos de parentesco, **la omisión de la prueba documental debe suplirse por otros medios que acrediten fehacientemente la existencia, magnitud y modalidades de la operación.** A tal efecto, **deberán ponderarse también el grado de parentesco, atenuando el rigorismo formal cuanto más próximo aquél sea,** y el monto de la operación, en el sentido de que los medios por los que se trata de acreditarla deberán ponderarse en función suya, punto en el cual también revisten importancia las circunstancias y causas a que obedece el préstamo ("**De Martino Antonio Conrado**" Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, sent. del 31 de mayo de 1994).

En este sentido y, **tratándose de préstamos entre ascendientes y descendientes o personas vinculadas por un grado muy próximo de parentesco, a falta de instrumentos públicos o privados con fecha cierta que lo acrediten, para demostrar su realidad ha de probarse por otros medios la secuencia completa de la operatoria,** en cuyos pasos debe intervenir, al menos respecto de uno, alguna documental cuya fecha resulte demostrada. Es decir, **debe acreditarse la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, su aplicación por parte de este último y, si fuera del caso, su posterior restitución.**

VIII. Que, en el caso sub examine, rigen los mismos principios para acreditar la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta y su traspaso a la recurrente.

IX. Que, para acreditar la secuencia completa de la operatoria, la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, y la aplicación del préstamo, **el contribuyente presentó en la Sección Verificación de la Agencia 16 la siguiente documentación** que obra en los antecedentes acompañados:

En primer lugar, **dos contratos de mutuo,** siendo el primero **con sus padres Eliseo Pablo Zucchini** y Violeta Sena, del 10/08/2003 por \$..., y el segundo de fecha 11/10/2003 por \$....

Además, **aportó copia de los recibos de sueldo de Enrique Seeber de la firma American Express Argentina SA.** Respecto del dinero recibido de sus padres, manifestó que provenía de la tenencia de Boden 2005 entregados por depósitos en dólares en bancos, acompañando copias de solicitud de canje de depósitos reprogramados/depósitos a la vista por bonos del Gobierno Nacional conforme Decreto 905/02 perteneciente a Eliseo P. **Zucchini** con la firma Scotiabank Quilmes S.A. del 16/06/2002. El monto a canjear por bonos del Gobierno nacional en dólares libor 205 ascendía a U\$S ..., reprogramado en \$ También presentó copias de la solicitud de canje de depósitos pertenecientes a la Sra. Violeta Sena de **Zucchini** con la firma Scotiabank Quilmes SA del 16/07/2002, monto reprogramado U\$S ..., monto a canjear U\$S ... y U\$S

Asimismo, acompañó compra de Boden 2012 el 12/08/2003 según débito de la Caja de Ahorro de la banca privada del Banco Río S.A. y aplicación de la compra de dichos Boden en el marco del plan de construcción de vivienda instrumentado por el Ministerio de Economía de la Nación Agente "Banco Río SA", aportando copias de cuatro de los resúmenes de cuentas bancarias por las extracciones y compras de Boden 2012 y copia de las siete transferencias de la Caja de Valores del Banco Río de la Plata SA a la cuenta ... por un total de U\$S

Con respecto a la restitución a los acreedores de los préstamos durante el año 2005, según retiros del Caja de Ahorros de la Banca Privada del Banco Río cuenta número ..., aportó copias de pagos de Seis (6) cuotas abonadas por \$..., \$..., \$..., \$... y \$....

Finalmente, una nota estableciendo que el Sr. Eliseo P. **Zucchini** y la Sra. Violeta Sena de **Zucchini**, son los padres del Sr. Alfredo Enrique **Zucchini**.

(..)

XI. Que, en ese entendimiento, **este tribunal considera que, en el caso de autos, esa revisión procede respecto de las sumas que el actor alega haber recibido de sus padres y de su cuñado**, por cuanto pudo demostrarse mediante la prueba aportada, que:

- Todos los mutuantes contaban con la capacidad económica, financiera y patrimonial, suficiente y comprobada, como para poder prestar los fondos declarados como pasivo en la DDJJ del actor

-La formalización de los préstamos recibidos por el suscripto se realizó coetáneamente con la adquisición de los Boden 2012

- Los préstamos se efectivizaron entre personas vinculadas familiarmente como fueron los padres, y su conculñado

- La devolución progresiva y total de los mutuos se realizó con las extracciones bancarias que informan las copias de la cuenta ... que obran en las actuaciones administrativas

- **Los acreedores declararon en el impuesto sobre los bienes personales dichos créditos con respecto al actor e ingresaron el gravamen correspondiente a la AFIP.**

- *El Fisco jamás cuestionó a los acreedores que los fondos prestados no tuvieran origen legítimo ni que le debieran suma alguna en su virtud.*

XII. Que, en tales condiciones, y **teniendo en cuenta que respecto de operaciones entre familiares las exigencias formales deben ser atenuadas, se considera suficientemente acreditado, que los fondos pertenecían al padre y al concuñado del actor.**

*Por lo demás, el único argumento utilizado por el Fisco para desacreditar tal operación fue el hecho de que el Sr. Enrique Seeber no había incorporado el crédito en su declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales en los períodos 2003 y 2004; y que recién **lo hizo en una declaración jurada rectificativa presentada el 01/11/2006, fecha posterior al inicio de la inspección.** Al respecto, cabe destacar que el Fisco no impugnó la rectificación realizada, y cobró de esa manera el gravamen emanado de dicho crédito.*

*Las mismas consideraciones resultan aplicables respecto al préstamo otorgado por su padre pues, más allá de señalar que **fue exteriorizado en una declaración jurada rectificativa posterior,** lo cierto es que aquél no impugnó el crédito, y recaudó el monto proveniente por ese gravamen.*

*Asimismo, el hecho de haberse presentado las declaraciones juradas en cuestión con posterioridad a que el organismo fiscal comenzara sus tareas de fiscalización habiendo ya requerido la presentación de la documentación respaldatoria del pasivo declarado por el actor **puede configurar un supuesto de sanción o multa, mas no un desconocimiento de la operación,** la que fue debidamente acreditada por la actora interviniente.*

XIII. Que **la tesis sostenida por el Fisco importaría consagrar un excesivo rigor formal contrario al principio de realidad económica** que debe prevalecer en el análisis de las relaciones tributarias de conformidad con lo establecido por la ley 11.683. En tal sentido nuestra Corte Suprema ha sostenido reiteradamente que la interpretación judicial debe establecer la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio de una hermenéutica sistemática razonable y discreta que responda a su espíritu para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos (Fallos 263:453), debiendo prevalecer la razón del derecho por sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutiva de la sustancia que define la justicia, sea esta favorable al fisco o al contribuyente (Fallos 307:118).

*Por lo expuesto **se revoca la sentencia apelada** en cuanto fue materia de recurso, dejando sin efecto la resolución determinativa. Costas a la vencida (art. 68 del Código Procesal)".*

DE MARTINO CONRADO FTN SALA B DEL 31.05.1994

TFN sala "B" "**De Martino Conrado**" de fecha 31.05.1994, se trataba de un préstamo de su madre. El TFN revoca parcialmente la determinación de oficio.

Sostiene el TFN que:

*"debe puntualizarse que **aunque los préstamos de dinero entre parientes pueden evaluarse en sus proyecciones fiscales atenuando las exigencias formales que deben satisfacer operaciones cuando se pactan entre personas no vinculadas por lazos de parentesco, la omisión de la prueba documental debe suplirse por otros medios que acrediten fehacientemente la existencia, magnitud y modalidades de la operación**, a cuyo efecto deberán ponderarse también el grado de parentesco atenuando al rigorismo formal cuanto más próximo sea el mismo y el monto de la operación en el sentido que los medios por los que se trata de acreditarla deberán ponderarse en función del mismo, punto en el cual también revisten importancia las circunstancias y causas a que obedece el préstamo.*

*Que en este sentido y tratándose de préstamos entre ascendientes y descendientes o personas vinculadas por un grado muy próximo de parentesco, a **falta de instrumentos públicos o instrumentos privados con fecha cierta que acrediten el préstamo**, para demostrar la realidad del mismo **ha de probarse por otros medios de prueba la secuencia completa de la operatoria**, en cuyos pasos debe intervenir al menos respecto de uno la documental o instrumento cuya fecha resulte demostrada. Es decir, **debe acreditarse la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, la aplicación de los mismos por parte de éste y, si fuere del caso su posterior restitución**".*

*"**está probado en autos que María Palmucchi, madre del actor, durante los años 1980 y 1981, realizó diversas imposiciones de plazo fijo a su nombre y al de otras personas en distintas entidades financieras** (Viplan S.A., Banco Alas Coop. y Ruta del Sol, Vide fs. 31, 32 y 38/9 del principal, fs. 25/26, 27/28 y 29/30 del principal y fs. 24 y 60 también del principal), **debiendo desestimarse la del pretendido depósito a plazo fijo efectuado en Argemofuin S.A. en 1980, toda vez que a su respecto sólo se ha acompañado fotocopia simple carente de eficacia probatoria**. De la prueba testimonial producida en esta sede (fs. 81 y vta., 82 y vta. y 83/4) y la documental agregada en sede administrativa (ant. adm. cpo. dos, fs. 16/8) se desprende también que aquella **era titular de los fondos (lo que permite inferir que tenía capacidad económica, para efectuar el préstamo, con excepción del monto correspondiente al pretendido depósito en Argemofin S.A., la entrega de los mismos al actor, quien también ha arrojado prueba en esta causa tendiente a acreditar la aplicación que de éstos hizo (vide prueba de oficios que luce a fs. 89/90, 91, 92 y 93). Asimismo se encuentran agregados los recibos que según la testimonial producida (vide fs. 82vta. y 83vta.) otorgó la madre del actor en oportunidad de serle restituído el préstamo** (fs. 14, 15 y 16) y respecto de los cuales la administración fiscal no impugna su autenticidad ni fecha de otorgamiento.*

corresponde tener por acreditados los pasivos impugnados por el Fisco Nacional con excepción para 1980 de las sumas recibidas en préstamo por el actor con origen en el plazo fijo que se aduce haberse impuesto en Argemofin S.A., y para 1981 de las sumas de dinero en efectivo recibido (\$ 32.405.908 y \$ 42.149.400) respecto de los que la operación no se encuentra fehacientemente acreditada y en consecuencia, revocar la resolución apelada en cuanto les dispensa el tratamiento de incrementos patrimoniales no justificados e incide en la impugnación de los quebrantos computados a 1982 y 1983”.

“Por ello, corresponde resolver en el siguiente sentido: 1) revocar parcialmente la resolución determinativa en el impuesto a las ganancias en cuanto impugna los pasivos declarados por el actor -excepto por los montos que tienen su origen en el plazo fijo invocado respecto de Argenfin S.A. y en entregas de dinero en efectivo-, dispensándoles el tratamiento de incrementos patrimoniales no justificados y proyectan sus consecuencias en punto a los quebrantos y confirmarla en los restantes aspectos; ...”.

BEKER ALEJANDRO JOSE TFN SALA D DEL 15.12.1999

TFN sala “D” **“Beker Alejandro José”** de fecha 15.12.1999, se trataba de un préstamo de su madre. El TFN revoca la determinación de oficio.

Destaca el TFN que:

“Que al respecto, la Sala "B" de este Tribunal al resolver la causa 8772-I "De Martino, Antonio Conrado" y la causa 14857-I "Vega, Juan Héctor", se ha pronunciado en el sentido que "debe puntualizarse que aunque los préstamos de dinero entre parientes pueden evaluarse en sus proyecciones fiscales atenuando las exigencias formales que deben satisfacer dichas operaciones cuando se pactan entre personas no vinculadas por lazos de parentesco, la omisión de la prueba documental debe suplirse por otros medios que acrediten fehacientemente la existencia, magnitud y modalidad de la operación, a cuyo efecto deberán ponderarse también el grado de parentesco atenuando el rigorismo formal cuanto más próximo sea el mismo y el monto de la operación en el sentido de que los medios por los que se trata de acreditarla deberán ponderarse en función del mismo, punto en el cual también revisten importancia las circunstancias y causas a que obedece el préstamo”.

“el actor aportó como prueba del préstamo por él alegado, tanto en sede administrativa (ver fs. 115/120 del cuerpo IVA y fs. 29/34 del cuerpo ganancias) como ante esta instancia jurisdiccional prueba documental. Así acompañó fotocopia simple de un contrato de mutuo (fs. 115 y 29 de los cuerpos antes individualizados) celebrado en instrumento privado que está fechado el 28 de febrero de 1992 y en virtud del cual la señora POPILEVSKY otorga a su hijo Alejandro José Beker un crédito por setenta y cinco mil pesos; en dicha fotocopia se observa un sello también fotocopiado según el cual con fecha 4 de

febrero se habría certificado copia del mismo teniendo a la vista el original por la Secretaría del Poder Judicial de la Provincia de Santa Fe y sello fotocopiado por el cual la autoridad policial de la Seccional Primera URI habría certificado también copia fiel del original que le fuera presentado”.

“Acompaña también fotocopia de la declaración jurada correspondiente al impuesto a las ganancias, período 1992, presentada por la señora Dora Popilevsky en la que declara como crédito el importe de \$ 75.000 (ver fs. 117/117 vta. y 31/31 vta. de los a.a., antes referidos) y fotocopia de la declaración del impuesto sobre los bienes personales presentada por la misma contribuyente, por el mismo período fiscal, en la que declara igual monto de crédito consignando como destinatario del mismo a su hijo Alejandro Beker (ver fs. 119 y 33, respectivamente, de las actuaciones administrativas)”.

“a foja 7 del cuerpo Ganancias de las actuaciones administrativas se encuentra agregada la declaración jurada presentada en dicho impuesto por el recurrente por el período 1992 en la que declara una deuda con personas físicas por \$ 60.000. Al respecto debe tenerse en cuenta que la diferencia de \$ 15.000 a estar al contrato de mutuo acompañado debió cancelarse el primero de noviembre de 1992”.

“a foja 19 de autos se acompaña copia certificada por escribano público de un documento por el cual la señora Popilevsky reconoce el otorgamiento del crédito y que a la fecha del mismo (6/6/1994) le fue devuelta la suma de \$ 15.000 y condona el resto de la deuda (\$ 60.000) en carácter de donación como anticipo de herencia. En el mismo acto el señor Alejandro Beker acepta el acto de liberalidad. Las firmas obrantes en dicho documento fueron certificadas en igual fecha por escribano público (ver certificación obrante en fotocopia certificada a fs. 20 del principal)”.

“de lo actuado durante la fiscalización, resulta que la señora Popilevsky (madre del recurrente), a pesar de haber iniciado actividades y solicitado su alta en el impuesto a las ganancias en el año 1988 presentó declaraciones juradas de dicho tributo a requerimiento de la inspección actuante en el año 1991, en donde declara al 31/12/1991 importante existencia de moneda extranjera que vendría de años anteriores según declara en la misma. Al no aportar ningún tipo de prueba respecto del origen de dichos fondos que la contribuyente habría manifestado provenían de su esposo ya fallecido, no inscripto en ganancias, se consideró por la inspección actuante incremento patrimonial no justificado en los términos del artículo 25, inciso e) de la ley 11683 -en 1978 y sus modifs.-

En el mismo informe se indica que con relación al recurrente justifica su incremento patrimonial en el año 1992 declarando en el impuesto a las ganancias deuda con su madre, no aportando ningún tipo de pruebas que sustenten su pretensión, por lo que se le impugna la deuda, produciéndose también a su respecto un incremento patrimonial no justificado.

Resulta en este aspecto contradictorio el informe de la inspección ya que por un lado considera como incremento patrimonial no justificado la existencia de moneda extranjera declarada por la señora Popilevsky determinando el impuesto correspondiente pero, por otro lado, afirma que el señor Beker no puede con ese mismo dinero justificar su incremento patrimonial, ya que por carecer aquella de bienes y ser jubilada concluye que es inexistente el préstamo a su hijo.

El hecho que la señora Popilevsky no haya probado el origen de los fondos declarados es lo que precisamente llevó al Fisco a considerarlo incremento patrimonial no justificado y determinar el impuesto correspondiente, determinación cuya confirmación propugno en el considerando precedente. Ahora bien, quiere ello decir, que debe considerarse que la citada tenía en su poder esa existencia de dinero y que por tanto, tenía capacidad de prestar la suma alegada por el aquí recurrente.

En consecuencia, corresponde considerar que el pasivo declarado correlativamente por el actor de autos resulta debidamente justificado.

Que por lo expuesto, corresponde revocar las resoluciones apeladas por el contribuyente Alejandro José Beker”.

SORIANO SUAREZ NELSON HUMBERTO TFN SALA B DEL 09.02.1999

TFN sala “B” **“Soriano Suarez Nelson Humberto”** de fecha 09.02.1999, se trata de familiares y amistades cercanas. El TFN confirma la determinación de oficio.

Relata el TFN los argumentos de Soriano:

“A fin de atender compromisos originados en el giro comercial de su negocio, dice haber solicitado dinero prestado a amistades cercanas y familiares, préstamos que se concretaron entre los años 1990 y 1991 sin documentarlos atento la amistad con los contratantes.

Las sumas así ingresadas -dice- fueron depositadas en una caja de ahorro y en una cuenta corriente que posee en el Banco de la Provincia de Río Negro”.

“Manifiesta haber presentado en sede administrativa cinco notas firmadas por sus acreedores donde manifiestan haberle prestado el dinero que ocasiona las diferencias patrimoniales detectadas por la inspección.

Afirma que el contrato de mutuo puede ser efectuado verbalmente y que uno de los medios válidos para acreditar la existencia y magnitud de los préstamos es la confesión coincidente de acreedor y deudor”.

FUNDAMENTOS DEL T.F.N.

“esta Sala tiene dicho que *“aunque los préstamos de dinero entre parientes pueden evaluarse en sus proyecciones fiscales, atenuando las exigencias formales que deben satisfacer dichas operaciones cuando se pactan entre personas no vinculadas por lazos de parentesco, la omisión de la prueba documental debe suplirse por otros medios que acrediten fehacientemente la existencia, magnitud y modalidades de la operación, a cuyo efecto deberán ponderarse también el grado de parentesco atenuando el rigorismo fiscal cuanto próximo sea el mismo y el monto de la operación en el sentido que los medios por los que se trata de acreditarla deberán ponderarse en función del mismo, punto en el cual también revisten importancia las circunstancias y causas a que obedece el préstamo”.*

“Que en este sentido y tratándose de préstamos entre ascendientes y descendientes o personas vinculadas por un grado muy próximo de parentesco, a *falta de instrumentos públicos o instrumentos privados con fecha cierta que acrediten el préstamo, para demostrar la realidad del mismo ha de probarse por otros medios de prueba la secuencia completa de la operatoria, en cuyos pasos debe intervenir al menos respecto de uno la documental o instrumentos cuya fecha resulte demostrada, es decir, debe acreditarse la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, la aplicación de los mismos por parte de éste y, si fuere del caso su posterior restitución”* (cf. in re *“De Martino, Antonio Conrado”*, sent. del 31/05/94).

lo único que ha probado la actora es su grado de parentesco con uno de los prestamistas, a saber, la Sra. Elisa Meldini (vide al respecto acta de Registro de fs. 112).

En relación a la demás prueba aportada, a saber, *pericial contable no permite a quien aquí juzga tener por acreditados los hechos alegados por la recurrente, ello por cuanto los libros que exhibe no sólo no se encuentran rubricados, sino que además y en relación al libro Bancos el mismo arroja un faltante de fojas 01 a 26, las que según informan los peritos han sido desprendidas. Asimismo, los profesionales aclaran que la recurrente no lleva libro Diario ni Inventarios y Balances”.*

Que, en consecuencia, *la actora no ha probado los extremos a los que ya se hiciera referencia, a saber, la secuencia completa de la operatoria, en cuyos pasos debe intervenir al menos respecto de uno la documental o instrumentos cuya fecha resulte demostrada, su entrega al deudor, la aplicación de los mismos por parte de éste y, si fuere del caso su posterior restitución, razón por la cual corresponde confirmar la resolución venida en recurso en lo que hace al impuesto”.*

LAÑIN AARON TFN SALA B DEL 26.03.2003

TFN sala “B” **“Lañin Aarón”** de fecha 26.03.2003, se trataba de un préstamo de su tía. El TFN confirma la determinación de oficio.

Sostiene el TFN que:

“se discute la procedencia del cómputo que el contribuyente Lañin Aarón efectuara como pasivo en su ejercicio comercial cerrado el 31/12/97 de un préstamo que el mismo recibiera -según aduce- de su tía, la Sra. Sofía Lañin.

Que a fs. 51/51 vta. obra **copia del reconocimiento del mutuo de fecha 01/07/97** y lugar de celebración en la ciudad de Buenos Aires, **que vincularía a la Sra. Sofía Lañin y al actor.** Conforme su punto primero, **el monto del mismo ascendería a la suma de U\$S480.000, entregados en el mes de Enero de 1997 U\$S110.000, en Marzo de 1997 U\$S110.000, en Abril de 1997 U\$S110.000, y en Mayo de 1997 U\$S150.000.** Por su punto segundo se establece que **el plazo de devolución del monto total del mutuo será el 23/06/99,** y por el tercero, **que el préstamo no devengará intereses compensatorios pero sí intereses punitivos en caso de mora.** Prescribe el punto cuarto que el pago del capital y los intereses punitivos, en su caso, se realizará en dólares estadounidenses billetes. **Al pie del instrumento aparecen la firma de los Sres. Aarón Lañin y Sofía Lañin y la firma del escribano Edgardo Héctor Logiudice. A fs. 52 obra la certificación de las firmas por el notario.**

Que a fs. 53/57 obran **9 copias de recibos, certificados por la actuante y suscriptos por la letrada interviniente,** mediante los cuales el actor dejó constancia de las supuestas entregas de dinero por parte de la Sra. Lañin. Las sumas de dinero consignadas en dichos recibos totalizan el importe de U\$S480.000. Conforme los dichos del apelante los recibos fueron rescatados y anulados en oportunidad de celebrarse el reconocimiento del mutuo (fs. 39 de autos)

Que conforme a la **declaración testimonial** del Sr. Bernardo Hugo Lañin, que luce a fs. 87/89 de autos, este manifestó ser sobrino del actor y haber sido socio del mismo en una empresa de carácter familiar. Agrega que la supuesta prestamista era tía del actor y que éste la cuidaba, aconsejaba y acompañaba. Relata que la Sra. Lañin era música y se dedicaba a animar fiestas, eventos y casamientos. Confirma que la señora falleció pero no puede precisar cuándo y expresa que conoce, por comentarios del actor, que la misma entregaba sumas de dinero al Sr. Lañin.

Que de fs. 58 de los antecedentes administrativos, surge que **la acreedora no se hallaba inscripta y que había fallecido.** Al respecto la inspección actuante destaca que por el monto del crédito que poseía con el inspeccionado (U\$S480.000) debió, la Sra. Lañin, haber presentado su DD.JJ del Impuesto sobre los Bienes Personales pero no obra en el Fisco constancia de su inscripción en ese impuesto.

Que esta sala ha tenido oportunidad de pronunciarse en casos similares al presente, in re: **"De Martino Antonio Conrado", Expte. N° 8.772-I,** y más recientemente en la causa: **"Rhon S.R.L. s/ apelación IVA", Expte. N° 17.718-I,**

en los cuales se sostuvo que "...debe puntualizarse que aunque los préstamos de dinero entre parientes pueden evaluarse en sus proyecciones fiscales atenuando las exigencias formales que deben satisfacer dichas operaciones cuando se pactan entre personas no vinculadas por lazos de parentesco, la omisión de la prueba documental debe suplirse por otros medios que acrediten fehacientemente la existencia, magnitud y modalidad de la operación, a cuyo efecto deberán ponderarse también el grado de parentesco atenuando el rigorismo formal cuanto más próximo sea el mismo y el monto de la operación en el sentido que los medios por lo que se trata de acreditarlas deberán ponderarse en función del mismo, punto en el cual también revisten importancia las circunstancias y causas a que obedece el préstamo.

"Que en este sentido y tratándose de préstamos entre ascendentes y descendentes o personas vinculadas por un grado muy próximo de parentesco, a falta de instrumentos públicos o instrumentos privados con fecha cierta que acrediten el préstamo, para demostrar la realidad del mismo ha de probarse por otros medios de prueba la secuencia completa de la operatoria, en cuyos pasos deben intervenir al menos respecto de uno la documental o instrumentos cuya fecha resulte demostrada. Es decir, debe acreditarse la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, la aplicación de los mismos por parte de éste y, si fuere del caso su posterior restitución..."

Que merituando los hechos reseñados a la luz de la doctrina expuesta, no cabe sino concluir la procedencia de los ajustes practicados por el Fisco con relación a la obligación del Sr. Lañin frente al Impuesto a las Ganancias. Pues, en efecto, el pretendido préstamo que el actor alega haber recibido de la Sra. Sofía Lañin, no ha quedado en modo alguno acreditado atento sus falencias de instrumentación, evidenciadas por la no coincidencia de las fechas de las entregas de las sumas de dinero de las que sólo existen recibos simples que así lo acreditan, luego anulados y rescatados por el actor a raíz de un reconocimiento de deuda, también privado, con firmas certificadas, pero de fecha posterior a las entregas; requisitos todos éstos que, como fuera expuesto en la doctrina ut supra reseñada, podrían ser dejados de lado en razón del parentesco que une al actor con su acreedora, su tía. Pero, aunado esto a la falta de prueba de la capacidad económica de esta última, si tenemos en cuenta su no inscripción como contribuyente en ningún impuesto, la no constancia de realización de actividades o posesión de patrimonio que acreditase haberla generado (solo se conoce por la declaración del testigo que tocaba música en eventos sociales, "...la Sra. Sofía era música, concurría a fiestas, eventos y casamientos para tocar música...") a lo que cabe añadir el hecho de que idénticas sumas se dice haber sido entregadas al hermano del actor, la falta de prueba de haberse procedido a la devolución de las sumas prestadas y, en fin, el fallecimiento de la prestamista y el desconocimiento sobre la apertura o no de un juicio sucesorio donde sus deudos hicieran valer sus derechos sobre el cuestionado crédito; estas circunstancias que me llevan sin más a confirmar el criterio fiscal que niega el cómputo como pasivo del citado préstamo en el ejercicio comercial del actor cerrado al 31/12/97".

OCHOA CARLOS ALEJANDRO TFN SALA A DEL 11.10.2012

TFN sala "A" "**Ochoa Carlos Alejandro**" de fecha 11.10.2012, se trataba de un préstamo de su padre. El TFN revoca la determinación de oficio.

Relata el TFN que:

*"se interpone recurso de apelación contra la resolución Nº 127 de fecha 31/7/2008, suscripta por el Jefe (Int.) de la **División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte** de la Administración Federal de Ingresos Públicos, Dirección General Impositiva, mediante la cual se determina de oficio con carácter parcial y conocimiento presunto la obligación tributaria frente al **Impuesto a las Ganancias, por el período fiscal 2004** con más intereses resarcitorios y **multa del 70% del impuesto omitido** de ingresar, conforme lo establecido por la escala punitiva del art. 45 de la Ley Nº 11683 (t.o. en 1998) y sus modificaciones".*

*"el ajuste practicado por AFIP que origina los presentes actuados, se funda en la **impugnación de un pasivo** expuesto en la Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias 2004, **contraído ese mismo año por el contribuyente Carlos Ochoa con su hijo, Héctor D. Ochoa**".*

FUNDAMENTOS DEL T.F.N.

*"cabe recordar que en materia de préstamos entre familiares, en criterio que se comparte, este Tribunal ha sostenido que **"tratándose de préstamos entre ascendentes y descendentes o personas vinculadas por un grado muy próximo de parentesco, a falta de instrumentos públicos o instrumentos privados con fecha cierta que acrediten el préstamo, para demostrar la realidad del mismo ha de probarse por otros medios de prueba la secuencia completa de la operatoria, en cuyos pasos deben intervenir al menos respecto de uno la documental o instrumentos cuya fecha resulte demostrada. Es decir, debe acreditarse la titularidad de los fondos en cabeza de quien presta, su entrega al deudor, la aplicación de los mismos por parte de este y, si fuere del caso su posterior restitución."** (Sala "B", "Lañin del 26/03/2003).*

*De conformidad con la jurisprudencia pacífica sobre este tema **a los mutuos entre parientes no se les requiere un excesivo rigor formal para demostrar su existencia. En tal sentido, es suficiente con que pueda probarse lo siguiente:***

A) LA EXISTENCIA DE DINERO DISPONIBLE EN CABEZA DEL ACREEDOR,

B) LA FORMA Y DISPOSICIÓN DE LOS FONDOS MEDIANTE ALGÚN FLUJO DE FONDOS,

C) LA APLICACIÓN DE LOS FONDOS,

D) LA FORMA O MODALIDAD DE LAS DEVOLUCIONES,

E) LA FUENTE DE GENERACIÓN DE LOS RECURSOS PARA DEVOLVERLOS.

En tal sentido, se ha espedido este organismo jurisdiccional en diversos pronunciamientos (conf. "**De Martino Antonio -Sala B- 31/5/1994; "Amden, Raúl -Sala C- 25/9/2001"**").

ANALISIS DE LA PRUEBA POR PARTE DEL TFN

“corresponde evaluar las **pruebas producidas y aportadas** en relación a los argumentos vertidos por las partes, **que versan sobre el préstamo que el Sr. Héctor D. Ochoa le habría otorgado a su padre, Sr. Carlos Ochoa en el curso del ejercicio fiscal 2004.**

Al respecto, los puntos de divergencia de las partes, son los siguientes:

1. Escritura Nº ... del 15/5/02 mediante la cual la Sra. Magdalena Poggi manifiesta que dona al Sr. Héctor Ochoa la suma de U\$S-

Tratándose de un instrumento público, por el cual la madre (Sra. Poggi) le dona a su hijo (Sr. Héctor Ochoa), es dable resaltar que dentro del amplio espectro de instrumentos que integran la prueba documental **la eficacia probatoria del instrumento público dependerá de su autenticidad y de la veracidad de las manifestaciones en él contenidas y harán plena fe de la "existencia material de los hechos" que el oficial público exprese que él mismo ha cumplido o que han sido cumplidos en su presencia, hasta que sean argüidos de falsos por acción civil o criminal (art. 933 CC.)**

El Fisco Nacional objeta las manifestaciones vertidas por la Sra. Poggi, en el entendimiento de que no surge de la consulta efectuada a la Base de Datos de la AFIP que dicha señora haya exteriorizado en declaración jurada alguna la tenencia de dicha suma u otros bienes, ni que tampoco haya obtenido ingresos provenientes de sueldos en relación de dependencia sujetos a aportes y contribuciones de la Seguridad Social u otros ingresos.

Sobre el particular, **cabe advertir que la donación efectuada a través de un instrumento público no ha sido redargüida de falsedad por el Fisco Nacional y, por otro lado, teniendo en cuenta que la misma se realizó en años anteriores al impugnado, ello no significa, el entender de quienes suscriben, que haya sido efectuada con el propósito de facilitar la justificación de un incremento patrimonial en cabeza del Sr. Héctor Ochoa.**

2. En cuanto a la tenencia de dólares estadounidenses esgrimida por el Sr. Héctor Ochoa, obran en los presentes actuados como constancias documentales los ejemplares originales de boletos de compra de moneda extranjera que totalizan la suma de U\$S-

Se trata de comprobantes emitidos por instituciones bancarias autorizadas al efecto, cuya autenticidad no fue cuestionada por el Fisco Nacional. Si bien

la perito contadora propuesta por el organismo fiscalizador expresa su desconocimiento de la existencia de esas operaciones y por ese motivo impugna la parte pertinente de la pericia en que se computan estas constancias como activo del Sr. Héctor Ochoa, yerra en su apreciación toda vez que obran como prueba documental aportada en la interposición del recurso.

En mérito a las circunstancias expresadas, no existen en las presentes actuaciones elementos que contradigan que las adquisiciones de moneda extranjera que argumenta el Sr. Héctor Ochoa no hayan tenido lugar en el modo y fecha en que surge de tales constancias

3. El perito propuesto por la actora aporta como documentación anexa, **copia de los listados con los ingresos obtenidos por el Sr. Héctor Ochoa y de los recibos de sueldo obtenidos por su cónyuge**. Asimismo, en oportunidad de la presentación de demanda se **agregó como prueba el comprobante de liquidación de venta de Bonos PR12**. En relación a este punto, deben tenerse todos por válidos en punto a que no asiste razón a la observación vertida por el ente recaudador respecto a que no son constancias originales, habida cuenta que no se demostró la falsedad de los mismos.

4. Debe ponderarse además que **la pericia contable** obrante a fs. 316/327 vta., **desarrolla un flujo de fondos** que conforme los criterios utilizados por el perito de parte de la actora, **acreditaría la posibilidad de que el patrimonio e ingresos del Sr. Héctor Ochoa eran suficientes para otorgar el crédito cuestionado**.

5. Asimismo, **del análisis de las declaraciones juradas presentadas por el Sr. Carlos Ochoa ante AFIP** y aportadas como prueba, **se advierte que el crédito que tomó de su hijo, observó periódicas reducciones parciales de su saldo inicial abierto en 2004, hasta extinguirse totalmente en 2008**. Todas esas declaraciones juradas no fueron presentadas fuera de término. **Sí lo fueron las presentadas por el Sr. Héctor Ochoa**, aunque en todos los casos conforme la información pericial no cuestionada por el Fisco, **en cada período hubo coincidencia entre el monto y la identificación del deudor/acreador de las presentaciones de ambos**, y así lo informan las constancias obrantes a la documental anexa de la pericia.

6. La Sociedad Militar Seguros de Vida, oficiada en autos, certificó la autenticidad de los comprobantes aportados por la actora, en los que constan **depósitos del Sr. Carlos Ochoa efectuados en agosto de 2008 en la cuenta de titularidad del Sr. Héctor Ochoa**. Siendo que **dichos depósitos suman el monto exacto del saldo que el Sr. Carlos Ochoa habría adeudado al 31/12/07 a su hijo** y que además, se agrega carta de recibo con firma certificada (de la que no ha sido puesta en duda su autenticidad) de fecha 28/8/08, extendida por el Sr. Héctor Ochoa a favor de su padre, no existen otras constataciones de signo contrario, que aconsejen desatender el significado de la presencia de estos elementos en autos.

De las pruebas testimoniales recogidas no surgen manifestaciones que alteren las posiciones previamente sostenidas por las partes.

*Es preciso remarcar que a pesar de haberse llevado una profusa labor analítica sobre ingresos y presentaciones del Sr. Héctor Ochoa, **no debe perderse de vista que el fiscalizado fue su padre, por lo que las observaciones que hace el Fisco sobre las declaraciones juradas del Sr. Héctor Ochoa y sus probables e inciertos incumplimientos, son materia ajena a esta competencia y constituyen cuestiones irrelevantes para dirimir la litis***".

(..)

"SE RESUELVE:

Revocar la resolución apelada, con costas".

=====

Capítulo 19 MODIFICACION DEL CONSUMO EN MENOS

INDICE

Introducción

Jurisprudencia

Games Fernando Jorge CNACAF Sala II del 07.04.2009.

Figlioli Jorge Delfor TFN Sala A del 08.03.2006.

Ekserciyan Armenak TFN Sala C del 17.11.2006.

=====

MODIFICACION DEL CONSUMO EN MENOS

GAMES FERNANDO JORGE CNACAF SALA II DEL 07.04.2009.

FIGLIOLI JORGE DELFOR TFN SALA A DEL 08.03.2006.

EKSERCIYAN ARMENAK TFN SALA C DEL 17.11.2006.

Introducción

La ley de impuesto a las ganancias no contiene normas en particular respecto de la modificación del consumo en menos.

El fisco entiende que el consumo no se puede modificar en menos.

La jurisprudencia en general en función de los elementos de prueba y de la razonabilidad del monto declarado como consumo admite o rechaza la modificación del consumo en menos.

GAMES FERNANDO JORGE CNACAF SALA II DEL 07.04.2009.

CNACAF sala II “**Games Fernando Jorge**” de fecha 07.04.2009, tanto el Tribunal Fiscal de la Nación como la Cámara permitieron la modificación del consumo en menos.

Se trataba de la disminución de los rubros: a) "resto de bienes en el país" por la suma de \$ 1.962,50; b) "bienes en el exterior" por la suma de \$ 174.951,56 y c) "deudas con personas físicas" por la suma de \$ 1.963,03.

Y de la incorporación de un plazo fijo por \$ 350.000.

Lo expuesto generó un incremento del patrimonio por la suma de \$175.048,52, que se justificó mediante la reducción del monto "consumido" el que bajo de \$ 568.960 a \$ 393.911,48.

Explico la CNACAF que:

“II. A fs. 225/229 el Tribunal Fiscal de la Nación, revocó la resolución de fecha 29 de septiembre de 2003, de la Jefa de la División Determinaciones de Oficio de la Sudirección General de Operaciones Impositiva de la AFIP, que determinó de oficio la obligación impositiva del contribuyente en el impuesto a las ganancias, periodo fiscal 1997, con más intereses y multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683.

Fundó su decisión, afirmando que la recurrente acreditó en forma fehaciente la existencia de operaciones que incluyó en su declaración jurada rectificativa en el impuesto referido, presentada en forma espontánea por el período indicado. Por ello, concluyó, no resulta aplicable al caso la presunción de incremento patrimonial no justificado prevista en el art. 18 inc. f) de la ley 11.683.

(..)

III. *Contra esa resolución interpuso el Fisco Nacional el recurso de apelación que obra a fs. 230 y que fundó a fs. 237/244.*

Recordó los antecedentes de la cuestión, expresando que la actora presentó DDJJ originales del impuesto a las ganancias por el período fiscal 1997 con fecha 20/04/98, y el 20/04/99 presentó espontáneamente rectificativas manifestando errores en la exposición de su patrimonio al 31/12/97.

Así disminuyó los rubros "resto de bienes en el país" por la suma de \$ 1.962,50; "bienes en el exterior" por la suma de \$ 174.951,56 y "deudas con personas físicas" por la suma de \$ 1.963,03, incorporando la tenencia de un plazo fijo por \$ 350.000. Esa modificación originó un incremento de su patrimonio por la suma de \$175.048,52, que justificó mediante la reducción del monto declarado primitivamente como "consumido" que pasó de \$ 568.960 a \$ 393.911,48, no afectando los importes declarados como "ganancia neta" ni "impuesto resultante". Señaló que, ese es el hecho observado e impugnando por el Fisco y que motivó la determinación de oficio revocada.

(..)

V. *Que, como se desprende de la lectura de los agravios expuestos, el Fisco Nacional discrepa con la valoración que de los hechos y de las pruebas producidas en autos, efectuó el Tribunal Fiscal de la Nación, para considerar acreditadas las operaciones que el contribuyente incluyó en su declaración jurada rectificativa relativa al impuesto a las ganancias por el período fiscal 1997, y por lo tanto, para decidir que no correspondía aplicar al caso la presunción de incremento patrimonial no justificado resuelta por el organismo recaudador.*

Las críticas, tal como han sido planteadas, remiten a una nueva verificación, por parte de esta Cámara, de los elementos de prueba obrantes en las actuaciones y que el Tribunal a quo ponderó para decidir la resolución apelada. El análisis de aquellos elementos no remitiría a la interpretación de las normas aplicables en la especie, sino a la valoración de cuestiones de hecho y prueba, por lo que de conformidad con lo establecido en el art. 86 de la ley 11.683 corresponde estar, en principio, a lo decidido por el Tribunal a quo.

Es que la apreciación de las cuestiones mencionadas -como principio- son ajenas al recurso ante esa Alzada; el que no da acceso salvo casos de manifiesto error, a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre el punto y en orden a la conclusión a que el Tribunal Fiscal de la Nación hubiese arribado al valorarla (C.S.J.N. Fallos 300:985).

Por ende, al no verificarse en forma alguna error en la apreciación de los hechos, cabe tener por válidas las conclusiones del Tribunal Fiscal, las que conviene agregar, resultan de una adecuada apreciación de los hechos del caso y de la prueba producida, todo lo que fue debidamente detallado en los considerandos III y IV del pronunciamiento en crisis.

Que por lo demás, en el sub iudice, no cabe hacer excepción a esta regla general pues la discrepancia del apelante con la resolución recurrida se funda en meras afirmaciones dogmáticas, que reiteran el criterio fiscal ya analizado y

desvirtuado, mediante un completo análisis de las constancias de autos, por el órgano jurisdiccional.

Finalmente, no puede dejar de advertirse que, **cuando el Tribunal a quo decidió desestimar los argumentos relativos a la reducción del monto "consumido", lo hizo considerando expresamente los elementos probatorios** arrimados por el contribuyente, su actividad, nivel social y económico (vid. fs. 229 y vta), todo lo que condujo a considerar válida la reducción efectuada. De ello se deduce que, no consideró el rubro "consumido" como una variable de ajuste en el sentido expresado por el Fisco Nacional en sus agravios (ver fs. 243), de modo que también, corresponde desestimar las críticas referidas a este punto.

VI. Por lo expuesto, se desestima la apelación, con costas al Fisco Nacional (art. 68 C.P.C.C.N) **ASI SE DECIDE**".

FIGLIOLI JORGE DELFOR TFN SALA A DEL 08.03.2006.

TFN sala "C" "**Figlioli Jorge Delfor**" de fecha 17.11.2006, el TFN admitió la modificación del consumo en menos.

Expreso el TFN que:

"I. Que a fojas 12/16 se interpone recurso de apelación contra la resolución dictada por el jefe de la **División Revisión y Recursos de la Dirección Regional La Plata** de la AFIP-DGI, mediante la cual se determina de oficio la materia imponible en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 1999, con más sus intereses resarcitorios, y multa equivalente al 70% del impuesto que se entiende omitido.

Relata la recurrente, **cuya actividad principal es la cría de ganado bovino, cereales oleaginosos y forrajeras**, que ante el requerimiento efectuado por el Fisco, en el que solicitaba documentación relativa a las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias y bienes personales del período 2000, se acompañó la misma y asimismo se **procedió a rectificar las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los ejercicios 1999, 2000 y 2001**.

Explica que **en dichas rectificativas se incorporaron los créditos -de los cuales era titular- instrumentados en un contrato de garantía hipotecaria, corrigiendo el cuadro de variaciones patrimoniales**.

Narra que recibió un nuevo requerimiento en el que se le solicitaba documentación respaldatoria de los importes consignados en el rubro cuadro de variaciones patrimoniales de la declaración jurada (DDJJ) del impuesto a las ganancias del período 1999, el cual fue satisfecho conjuntamente con una nota que explicaba las variaciones como así, un detalle del patrimonio neto del período fiscal 1999.

Señala que no obstante las explicaciones y documentación aportada el Organismo Fiscal puso a su disposición una declaración jurada proyectada del impuesto a las ganancias 1999, la cual fue rechazada explicando los motivos; originándose el inicio del proceso de determinación de oficio que culminó con la resolución aquí apelada.

Manifiesta que **el Fisco, en franca contradicción con los principios de la doctrina y jurisprudencia, pretende que se lleve a cabo la producción de una prueba negativa** a través de la cual pueda acreditarse como no consumido del importe erróneamente exteriorizado y luego rectificado. Así la Administración pretende impugnar el rubro 5 "justificación patrimonial - monto consumido" con más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida.

Niega la inexistencia de pruebas documentales tendientes a acreditar los extremos de la declaración rectificativa 1, especialmente la disminución del monto consumido, atento a que fueron aportadas las copias de la escritura traslativa de dominio a través de la cual se instrumentó la venta de inmuebles, como así contratos de mutuos con garantía hipotecaria; elementos que son reveladores de la existencia de patrimonio que se contrapone con la posibilidad de un consumo en la magnitud pretendida.

Sostiene que **la rectificativa de ganancias 1999 obedeció a que el importe consumido de la declaración original (\$ 55.376,54) fue mal determinado atento a que por un error involuntario no se incluyó en la ecuación el patrimonio neto al inicio ni al cierre del ejercicio.**

Plantea que tanto de las declaraciones anteriores como de la documentación presentada surge que se poseía patrimonio, situación que es convalidada por la propia Administración en el séptimo párrafo del visto de la determinación de oficio.

Señala que este hecho marca una profunda y clara contradicción del Fisco, en tanto que si convalida la existencia del patrimonio en sus valores al inicio y al cierre del ejercicio fiscal 1999 la ecuación deriva indefectiblemente en el monto consumido reflejado en la declaración jurada rectificativa.

Agrega que no se condice con la realidad la pretensión de determinarle un gasto que sale de lo cotidiano para su giro comercial, y que se contrapone con lo reflejado en las presentaciones de los años anteriores; máxime cuando dicho importe forma parte del patrimonio obtenido por la venta de dos parcelas de inmuebles rurales.

(..)

ARGUMENTOS DEL FISCO PARA NO ADMITIR LA RECTIFICATIVA DEL CONSUMO EN MENOS

II. A fojas 29/34 **la representación fiscal contesta el recurso**. Manifiesta que la fiscalización tuvo origen en virtud de lo dispuesto en la instrucción general (IG) 618 referida a acreedores hipotecarios a efectos de verificar la incorporación de

los créditos hipotecarios otorgados en las declaraciones juradas de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales.

Reseña que **de su base de datos surgió que el contribuyente era acreedor hipotecario no habiendo declarado dichas sumas en sus declaraciones juradas**; agrega que en la declaración original de ganancias de 1999 no consigna patrimonio, incorpora el resultado de la venta de un inmueble a su actividad de tercera categoría y declara un consumido de \$ 55.376,44 (pesos cincuenta y cinco mil trescientos setenta y seis con 44/100).

Continúa su relato señalando que **al rectificar su declaración, la recurrente consigna patrimonio en los ejercicios 1998 y 1999, mantiene el resultado, disminuye el monto consumido a \$ 5.579,21 (pesos cinco mil quinientos setenta y nueve con 21/100), e incorpora \$ 40.000 (pesos cuarenta mil) en otros conceptos que justifican aumentos patrimoniales.**

Posteriormente describe la composición de la justificación patrimonial de la presentación del periodo fiscal 2000 y señala que conjuntamente con la rectificativa de ganancias, **la apelante presentó las originales de bienes personales ejercicios 1999 y 2000 incorporando en estas los créditos hipotecarios.**

Afirma que **la recurrente no justificó el consumido rectificado con comprobantes respaldatorios y que por ello la fiscalización actuante consideró pertinente mantener el valor declarado originalmente, incrementándole la utilidad de forma tal que le permita aumentar su patrimonio en los créditos omitidos y mantener su consumido original determinado.**

Sostiene que **el consumo es un rubro de la declaración jurada que exterioriza y cuantifica un concepto con la formalidad explícita de ser fiel expresión de la verdad, para cuya modificación en menos le cabe aquel principio general procesal que lo ata a la efectiva prueba.**

Añade que **alterar esos parámetros conceptual o numéricamente puede justificarse si responden a errores materiales, pero cuando comprenden factores no incorporados en las declaraciones juradas, omitidos u ocultos y necesarios para cumplimentar la ecuación patrimonial, son claras evidencias de no haber cumplido con lo juramentado respecto a manifestar la verdad de los hechos.**

Plantea que **no exige comprobantes ni pruebas de consumo en un claro respeto a la libertad individual, ello mientras las cifras respondan a una mínima lógica del sustento individual o familiar.**

Sostiene que **alterar, como lo hizo la actora, los montos declarados como rentas consumidas para aumentar así su patrimonio con créditos a su vez declarados en su declaración jurada primitiva, viola todo el andamiaje jurídico y técnico impositivo naturalmente establecido, con el agravante de haber sido ejecutado ante el inminente conocimiento que tendría la fiscalización que se le iniciara.**

Destaca, en cuanto al agravio de la recurrente de no haber incurrido en un consumo de semejante envergadura como el declarado originalmente, que la suma de \$ 55.376,44 (pesos cincuenta y cinco mil trescientos setenta y seis con 44/100) equivale a \$ 4.4614,71 (pesos cuatro mil cuatrocientos catorce con 71/100) de gasto mensual promedio; suma no exagerada para el costo de vida y un relativo buen pasar.

En contrapartida, remarca que de aceptar la rectificativa, ello implicaría un gasto promedio mensual de \$ 464,93 (pesos cuatrocientos sesenta y cuatro con 93/100), el cual lo considera poco significativo para el nivel de vida que exhibe la contribuyente.

*Cuestiona la calificación dada por la actora de error involuntario, en tanto que no es un hecho aislado, ya que **también se ha equivocado al confeccionar la declaración jurada del periodo 2000, donde no coincide el patrimonio al inicio con el del cierre del anterior.***

Señala que lo alegado por la actora acerca de que prueba del consumo exagerado resulta que el importe forma parte de los créditos a su favor declarados en la DDJJ rectificativa y en las del impuesto sobre los bienes personales, no aporta ninguna certeza, pues bien podría ser titular de los créditos y haber consumido igualmente las sumas declaradas primitivamente, y justamente haber ocultado otras rentas que lo justificaran.

Niega que haya solicitado una prueba negativa, aclarando que el cargo sobre el que debe responder la apelante es respecto a si los créditos ocultados en su declaración y exteriorizados en la rectificativa representan una diferencia patrimonial, y a ello no se puede responder disminuyendo otros rubros declarados, sean patrimoniales o por el consumo.

(..)

FUNDAMENTOS DEL TFN PARA ADMITIR LA RECTIFICATIVA DEL CONSUMO EN MENOS

IV. Que con motivo de la IG 618, la cual estaba destinada a verificar si los acreedores hipotecarios realizaban la incorporación de los créditos hipotecarios otorgados en sus respectivas declaraciones juradas del impuesto a las ganancias y bienes personales, se le envió un requerimiento a la recurrente a fin de que aporte diversos elementos.

Que dicho requerimiento solicitaba, entre otros elementos, los papeles de trabajo que sirvieron de base para la confección de las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias y sobre los bienes personales del periodo fiscal 2000 (fs. 1 de los a.a.).

Que en ocasión de satisfacer el requerimiento la apelante también acompaña copia de las declaraciones juradas rectificativas presentadas en el impuesto a las ganancias por los períodos 1999 y 2000.

Que del análisis de los elementos aportados el Fisco observa que en la declaración jurada original respecto del año 1999 en el impuesto a las ganancias el contribuyente no había declarado las sumas relacionadas en su carácter de acreedor hipotecario, ni tampoco había consignado patrimonio alguno (inicio y cierre), incorporaba el resultado de la venta de un inmueble a su actividad tercera categoría y declaraba un consumido de \$ 55.376,44 -pesos cincuenta y cinco mil trescientos setenta y seis con 44/100- (fs. 50 y 97/99 de los a.a.).

Que en la rectificativa por ese mismo periodo la apelante consigna los patrimonios al inicio y al cierre, incorpora \$ 40.000 (pesos cuarenta mil) en otros conceptos que justifican aumentos patrimoniales, mantiene el resultado y disminuye el monto consumido a \$ 5.579,21 -pesos cinco mil quinientos setenta y nueve con 21/100- (fs. 28 y 97/99 de los a.a.).

Que del cotejo de ambas declaraciones y de los elementos arrojados por la recurrente, el Organismo Fiscal entiende que no se encuentra debidamente justificada o explicitada la diferencia en menos del valor de las rentas consumidas, lo cual habilita a proyectar la declaración jurada rectificativa 2.

Que de la proyección realizada por el Fisco se observa, en comparación con la rectificativa presentada por la actora, que la diferencia se encuentra en que mientras la apelante disminuye el consumido a fin de equilibrar la ecuación patrimonial, el Organismo Fiscal entiende que el monto de consumo debe mantenerse y el ajuste de la ecuación es vía mayor resultado impositivo del ejercicio (fs. 91 de los a.a.).

Que en consecuencia el Ente Recaudador aumenta el resultado neto de la tercera categoría y da tratamiento de incremento patrimonial no justificado a la diferencia obtenida (fs. 115 de los a.a.).

Que al respecto, en primer lugar, no se comparte ni se comprende el criterio del Fisco de entender a la diferencia determinada como un incremento patrimonial no justificado, en cuanto es este mismo quien convalida los patrimonios al inicio y al cierre de la declaración jurada rectificativa presentada por el apelante, y finaliza determinando una ganancia, en principio omitida, pero en ningún momento un incremento patrimonial de la apelante.

Que como muestra de ello se transcribe el anteúltimo párrafo de los vistos del acto administrativo que confiere vista: "Que la auditoria de los rubros que integran la declaración jurada rectificativa aludida son convalidados, a excepción de la disminución consumido..." (fs. 113 de los a.a.).

Que de las constancias que obran en autos no se encuentra elemento alguno, que haya permitido al Fisco inferir que los ingresos declarados por la apelante fuesen menores que los que realmente obtuvo.

Que el Organismo Fiscal, basa todo su ajuste en entender que el monto consumido declarado en la rectificativa es ínfimo y no acorde al nivel de

vida del contribuyente, del cual tampoco hay pruebas en autos para poder estimarlo.

Que si bien en materia tributaria está en cabeza de los contribuyentes la carga de la prueba para desvirtuar los elementos de juicio en que se basan las determinaciones de oficio, no es menos cierto que el Fisco, y en virtud de sus amplias facultadas de verificaciones, tiene la obligación de brindarle al procedimiento los elementos necesarios a fin de arribar a una resolución fundada.

Que es el propio Organismo Fiscal quien reconoce que no es procedente la demanda documental que respalde el monto exteriorizado en concepto de consumo, cuya cuantía queda explicitada por la ecuación "Renta - Ahorro" (Consid. 2 de la determinación de oficio fs. 127 de los a.a.). No obstante ello, el Fisco insiste en reiteradas oportunidades en que el contribuyente no ha justificado el consumido rectificado.

Que prueba de esto último es dable citar un párrafo de la contestación del recurso: "El contribuyente no justificó el consumido rectificado en el ejercicio fiscal 1999 con comprobantes respaldatorios, por ello la fiscalización actuante consideró pertinente mantener el valor del consumo de la DDJJ original ... incrementándole la utilidad de forma tal que le permita incrementar su patrimonio en los créditos omitidos y mantener su consumido original determinando una diferencia de impuesto..." (fs. 30).

Que de la transcripción de este párrafo se observa claramente que el único fundamento -o al menos el más significativo- del ajuste es no aceptar el consumido declarado por la apelante.

Que finalmente también es contradictorio el accionar del Fisco cuando nada observa sobre la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período 2000 -origen de la verificación- considerando que los montos consignados en esta se asemejan mucho más a los declarados por la recurrente en la del ejercicio 1999 que a los determinados por el Fisco, tanto en el consumido como en los ingresos propios de la actividad, netos de las ventas de los inmueble (fs. 46 y 28, 33, 91 de los a.a.).

Que en cuanto a esto último se observa en las distintas presentaciones que el monto consumido en el periodo 2000 según la rectificativa 1, sobre la que no solo nada dice el Fisco en su contra sino que los datos contenidos en esta son utilizados por el Organismo Fiscal para sostener su postura (fs. 31 vta.), es de \$ 7.730,22 (pesos siete mil setecientos treinta con 22/100) importe mucho más cercano a los \$ 5.579,21 (pesos cinco mil quinientos setenta y nueve con 21/100) declarados por la apelante en la rectificativa del ejercicio 1999 que los pretendidos \$ 55.376,44 (pesos cincuenta y cinco mil trescientos setenta y seis con 44/100) por la Administración (fs. 28, 33 y 91 de los a.a.).

Que la misma tendencia se observa en el resultado neto de la tercera categoría. En el periodo 2000 la recurrente ha declarado \$ 9.798,96 (pesos

nueve mil setecientos noventa y ocho con 96/100), mientras que en la rectificativa de 1999 la suma imputada es de \$ 55.376,44 (pesos cincuenta y cinco mil trescientos setenta y seis con 44/100) de los cuales \$ 40.000 (pesos cuarenta mil) corresponden a ventas de inmuebles rurales (fs. 61 y 97 de los a.a.), con lo cual el resultado "habitual" sería de \$ 15.376,44 (pesos quince mil trescientos setenta y seis con 44/100).

Que estos importes son muchos más concordantes entre sí que los \$ 105.173,67 (pesos ciento cinco mil ciento setenta y tres con 67/100) -o \$ 65.173,67 (pesos sesenta y cinco mil ciento setenta y tres con 67/100) sin contar la enajenación de los inmuebles- determinados por el Fisco.

Que por todo lo expuesto **el suscripto considera que la determinación arribada por el Organismo Fiscal no está lo suficientemente fundada** como así tampoco se encuentra en autos una secuencia lógica del procedimiento, lo cual es indispensable cuando, como en el caso, se realiza una estimación de oficio.

Que en consecuencia, **corresponde revocar la resolución apelada con costas.**

La doctora Adorno dijo:
Que adhiere al voto precedente.

En virtud de la votación que antecede,

SE RESUELVE:
Revocar la resolución apelada a fojas 12/16, con costas".

EKSERCİYAN ARMENAK TFN SALA C DEL 17.11.2006.

TFN sala "D" "Ekserciyan Armenak" de fecha 24.02.2005, en este caso el TFN no admite la rectificativa en menos del consumo por \$ 100.000.

Por supuesto aumento del dinero en efectivo de \$ 10.000 a \$ 110.000.

Relata el TFN que:

"I. Que a fs. 23/45 vta. **Armenak** Ekserciyan interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 14 de febrero de 2003, suscripta por el jefe (int.) de la División Determinaciones de Oficio de la Subdirección General de Operaciones Impositivas III de la AFIP-Dirección General Impositiva, por la que se determina de oficio una diferencia en el impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 1998, con más intereses resarcitorios y se le impone una multa equivalente al 70% del impuesto omitido con fundamento en el artículo 45 de la ley 11683 (t.o. 1998 y modif.).

Explica que **sus ingresos provienen mayoritariamente de su actividad como empleado en relación de dependencia, director de sociedades y de los**

intereses generados por colocaciones financieras en el exterior. Relata que luego de haber presentado las declaraciones juradas de los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales por el año 1998, **advirtió la existencia de un error involuntario en el rubro "dinero en efectivo" que consistió en denunciar originariamente la suma de \$ 10.000 en efectivo cuando correspondía consignar \$ 110.000, por lo que presentó las declaraciones rectificativas e ingresó la diferencia pertinente.**

(..)

Explica que **la suma de \$ 100.000 que recibiera en efectivo provino de la devolución de los aportes irrevocables que le hiciera "Sociedad Mital SA" por ser accionista** de la misma y detalla las fechas y los montos que recibiera por tal concepto, indicando que ello surge de los registros contables de la sociedad y de la prueba ofrecida que fuera desechada por el ente fiscal.

(..)

II. Que a fs. 50/59 el **Fisco Nacional contesta el traslado** conferido. Pide el rechazo de la nulidad planteada por considerar que los fundamentos vertidos por la actora carecen de entidad suficiente para desvirtuar el correcto accionar del ente fiscal. Manifiesta que en el informe de inspección se encuentra detallado el método liquidatorio utilizado y que en cuanto a las pruebas ofrecidas, manifiesta que la documental fue agregada y la informativa y pericial fueron rechazadas por no estar referidas a la materia en discusión, por lo que entiende que no se ha vulnerado el derecho de defensa.

Puntualiza que **la fiscalización observó que en la declaración jurada original del impuesto a las ganancias del Período 1998 estaba consignado un patrimonio neto inicial superior en \$ 100.000 al patrimonio neto final y que al requerirle al responsable que regularizara dicha inconsistencia, el contribuyente rectificó la declaración incrementando el rubro dinero en efectivo en \$ 100.000 y detrajo igual importe de la cifra declarada originalmente como consumido.**

(..)

ANALISIS Y FUNDAMENTO DEL TFN

(..)

V. Que por lo expuesto, corresponde resolver si la resolución apelada se ajusta a derecho o sólo se trata de un caso más del empleo de presunciones carentes de sustento legal.

Para ello **se impone analizar el concepto de "consumido" que integra uno de los rubros del formulario que los contribuyentes deben cubrir anualmente**, a fin de cumplimentar la obligación de declarar el impuesto a las ganancias del período. Ello resulta procedente **porque a la diferencia de \$ 100.000 que el contribuyente declara como integrando el rubro patrimonial "dinero en efectivo" al 31/12/1998, la pretende justificar disminuyendo el monto declarado como "consumido" en ese período fiscal**, lo que no es aceptado por el Fisco Nacional, sosteniendo que la misma constituye un incremento patrimonial no justificado y por lo tanto, sujeto a gravamen de conformidad con la regla que al respecto, establece el artículo 18, inciso f) de la ley 11683 (t.o. 1998 y modif.). Y procede así, porque manifiesta que el importe declarado como "consumido" es inmodificable, es decir, no admite que el mismo pueda constituir una variable de ajuste.

(..)

VII. Lo que antecede comporta analizar con detenimiento lo afirmado en la determinación recurrida, en la que si bien se reconoce que el monto consumido es determinado por diferencia, consagra que una vez que el mismo ha sido declarado no resulta susceptible de modificarse en menos para justificar una diferencia patrimonial, ya que de esa forma operaría como una variable de ajuste ante cualquier reclamo del Fisco (ver fs. 13).

En la causa de autos, de acuerdo con las constancias agregadas en las actuaciones administrativas, surge que la fiscalización se inició el 26/2/2001 **ante la diferencia constatada entre la valuación inicial del patrimonio consignado en la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período 1999, respecto del declarado como valuación final al cierre del año 1998, al que resultó superar en \$ 100.000.** En efecto, mientras que en el F. 763 de 1998 (original) el declarante consignó un patrimonio total al 31/12/1998 de \$ 12.957.618,29 y un monto "consumido" en ese año de \$ 394.915,16 (act. adm. cpo. impto. ganancias N° 1, fs. 159), en el F. 711 del año 1999 declaró como patrimonial inicial (final al 31/12/1998), la suma de \$ 13.057.618,29. En la rectificativa de 1998 presentada el 25/10/2000 para enmendar lo que afirma fue un error, consignó como patrimonio final al 31/12/1998 la suma de \$ 13.057.618,29, en el que los \$ 100.000 aparecen declarados como "tenencia de dinero en efectivo" (cfr. F. 762/A, en act. adm. cpo. impto. s/bienes personales N° 3, fs. 598), ratificando así la declarada en 1999 y redujo el monto "consumido" de 1998 a \$ 294.915,16, lo que no fue aceptado por el Fisco, el que procedió a ajustar la diferencia como incremento patrimonial no justificado (artículo 18, inciso f], ley 11683).

Y es precisamente el reconocimiento de que el "consumido" se obtiene por una sustracción aritmética, lo que inhabilita a considerarlo rígidamente inamovible - como hace el Fisco-, visto las falencias que el cálculo presenta en cuanto a su exactitud. En esas condiciones, resulta evidente que aun cuando el organismo oponga reparos, el "consumido" opera como una variable de ajuste patrimonial dentro de ciertos límites.

Tales límites no pueden ser otros que los que surgen del análisis de cada caso particular traído a resolver, ya que si no es posible justificar un aumento patrimonial a expensas de degradar los montos consumidos de un contribuyente, de forma que no guardan relación con los consumos declarados antes y después del período investigado, es de toda lógica admitir el citado aumento, cuando los consumos previos y los posteriores no aparecen distorsionados respecto de ese período y guardan armonía con el patrimonio neto conocido, concediendo así que el invocado error, pudo muy bien haber existido.

En el "sub lite", surge del expediente administrativo que:

1) **Los ingresos del apelante por todo concepto, capitalizables y/o consumibles, son: año 1997 \$ 3.778.654,91; año 1998 \$ 1.260.750,88 y año 1999 \$ 1.307.543,77** (cfr. DDJJ en act. adm., cpo. ganancias N° 1, fs. 154, 159 y 160).

2) **Los montos consumidos por el apelante en cada año son: 1996 \$ 889.508,69; 1997 \$ 581.414,42; 1998 \$ 294.915,16 y 1999 \$ 302.061,47 (act. adm. citada, fs. 34).**

3) **El patrimonio neto del mismo al fin de los mencionados años es: 1996 \$ 9.862.068,90; 1997 \$ 12.293.760,95; 1998 \$ 13.057.618,29 y 1999 \$ 13.750.701,27 (act. adm. citada, fs. 154 y 160).**

El análisis de esos importes muestra que mientras el patrimonio neto ha ido en constante aumento con relación al año precedente (24,65% en 1997; 6,21% en 1998 y 5,30% en 1999), el monto consumido ha mostrado un comportamiento errático y desparejo, desvinculado de la tendencia exhibida por el patrimonio. Así, y siempre con relación al año antecedente, en 1997 disminuyó el 34,63%; en 1998, el 49,27% y aumentó en 1999, el 2,42%.

La comparación con los ingresos resulta ser más homogénea, pero no incide del mismo modo que con la evolución patrimonial, con la que guarda mayor afinidad. **Es razonable que el nivel de consumo se encuentre ligado al patrimonio de cada sujeto** y no existe contradicción en la causa, de que los consumos declarados, no obstante las variaciones exhibidas, guardan relación con los ingresos de los años comparados.

Cabe hacer notar que con respecto al año 1998 se han considerado los valores de patrimonio neto y del "consumido" volcados en la declaración rectificativa, ya que en la declaración original de ese año, el primer monto era inferior en \$ 100.000, en tanto el segundo, era superior en igual cifra, según ya se expresó. Ello así, se impone analizar la probanza incorporada al caso.

VIII. La pericia contable incorporada a fs. 79/89 no resulta útil para resolver la causa, porque tanto al responder los puntos propuestos por el apelante como por la demandada, se detallan los movimientos financieros operados en cuentas del actor y de su esposa, declaradas también por el primero según expresa a fs. 87/88. Asimismo, **los peritos informan que ambos cónyuges retiraron de Mital SA entre el 27/1/1998 y el 22/12/1998, sumas parciales de dinero en efectivo, las que totalizan \$ 133.000 (fs. 84 y 86/87), pero el dato carece de eficacia para vincularlo con el tema aquí debatido, ya que por provenir tales retiros de aportes efectuados anteriormente a la misma entidad con carácter de irrevocables, su efecto se manifiesta en el patrimonio del recurrente, y teniendo en cuenta la fungibilidad del dinero, sus importes se confunden con los restantes ingresos declarados, impidiendo que puedan ser asignados en exclusividad a la diferencia patrimonial ajustada por el Fisco Nacional.**

Además, al no ser coincidentes las fechas de los retiros con el fin del año 1998, no es verosímil que tales importes -por su significación- se hayan mantenido en efectivo por un tiempo prolongado. Ello resulta ser más notorio, al observarse que los demás valores que integran el patrimonio alcanzado por el impuesto sobre los bienes personales, incluida la participación en Mital SA, se mantienen inalterados en la rectificativa con respecto a la declaración primitiva (act. adm. cpo. impto. s/bienes personales, fs. 598 y 232), como bien lo destaca la representación fiscal en su alegato de fs. 109 vta.

El punto de la pericia solicitado por el organismo recaudador, requiriendo acerca del cumplimiento de la resolución general (AFIP) 151, deviene abstracto e intrascendente para la resolución del presente caso, porque la devolución de aportes a accionistas de sociedades anónimas no encuadra en ninguno de los supuestos a que se refiere el artículo 1 de dicha resolución.

*IX. De conformidad con las consideraciones que anteceden, **se arriba a la conclusión de que el recurrente no ha podido probar que dispusiera al 31/12/1998 de dinero efectivo suficiente para justificar el incremento patrimonial declarado el 25/10/2000 y tampoco puede aceptarse que el mismo provenga de una reducción del monto "consumido" durante el año 1998, ya que no obstante reconocerse que tal monto se obtiene por diferencia, según lo expresado en el consid. V, lo cierto es que la cifra que por ese concepto el declarante asigna al citado año, es la más baja de todo el período de 4 años analizado y no sigue la tendencia que exhibe en el mismo lapso el patrimonio declarado.***

*Por otra parte, **si no resulta posible justificar la tenencia de dinero en efectivo al 31/12/1998 en forma fehaciente, no puede admitirse que para ello se apele a la simpleza de trasladar valores de un rubro a otro como si se tratase de fichas de dominó.***

*En tal virtud, **corresponde resolver que el reclamo efectuado por el organismo fiscal se ajusta a derecho y procede confirmarlo, lo mismo que los intereses resarcitorios intimados, porque el recurrente no ha demostrado en forma incontrastable haber poseído la suma incorporada a su patrimonio como dinero en efectivo al 31/12/1998.***

(..)

La Dra. Gramajo dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Del resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1) Confirmar la resolución apelada en cuanto determina el impuesto a las ganancias con más sus intereses resarcitorios".

=====

Capítulo 20 PAGO A CUENTA EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DEL IMPUESTO SOBRE LOS DEBITOS Y CREDITOS BANCARIOS.

INDICE

Micro, pequeñas y medianas empresas tramo 1

Resto de los sujetos

=====

PAGO A CUENTA EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DEL IMPUESTO SOBRE LOS DEBITOS Y CREDITOS BANCARIOS

PAGO A CUENTA EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN EL CASO DE “MICRO”, “PEQUEÑAS” Y “MEDIANAS TRAMO 1” (ART. 6 LEY 27.264)

Art. 6 primer párrafo de la ley 27.264

El impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias, establecido por el art. 1 de la ley 25.413, que hubiese sido efectivamente ingresado,

100 % COMO PAGO A CUENTA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS “MICRO” Y “PEQUEÑAS” EMPRESAS

Podrá ser computado en un cien por ciento (100%) como pago a cuenta del impuesto a las ganancias por las empresas que sean consideradas “micro” y “pequeñas” y

60·% COMO PAGO A CUENTA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS INDUSTRIAS MANUFACTURERAS “MEDIANAS TRAMO 1”

Podrá ser computado un cincuenta por ciento (60%) (SEGÚN DECRETO 409/2018) por las industrias manufactureras consideradas “medianas - tramo 1-” en los términos del art. 1 de la ley 25.300.

COMPUTO EN LA DECLARACION JURADO O EN LOS ANTICIPOS

Art. 6 segundo párrafo

El cómputo del pago a cuenta podrá efectuarse en la declaración jurada anual del impuesto a las ganancias o sus anticipos.

EL REMANENTE SE PIERDE. NO SE PUEDE TRASLADAR A EJERCICIOS FUTUROS

El remanente no compensado no podrá ser objeto, bajo ninguna circunstancia, de compensación con otros gravámenes a cargo del contribuyente o de solicitudes de reintegro o transferencia a favor de terceros.

Pero se puede aplicar el art. 13 del decreto 380. (POR EL 33% DEL IMPUESTO SOBRE LOS CREDITOS Y DEBITOS BANCARIOS)

SUJETOS NO COMPRENDIDOS EN EL ART. 73 DE LA LIG (SOCIEDADES DE CAPITAL)

Art. 6 tercer y cuarto párrafo

Cuando se trate de crédito de impuesto a las ganancias correspondiente a los sujetos no comprendidos en el artículo 73 de la LIG, el referido pago a cuenta se

atribuirá a cada uno de los socios, asociados o partícipes, en la misma proporción en que participan de los resultados impositivos de aquellos.

No obstante, la imputación a que se refiere el párrafo anterior, solo procederá, hasta el importe del incremento de la obligación fiscal producida por la incorporación en la declaración jurada individual de las ganancias de la entidad que origina el crédito.

REDUCCION DE LOS ANTICIPOS DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 6 quinto párrafo

Cuando el crédito de impuesto previsto en los párrafos anteriores más el importe de los anticipos de impuesto a las ganancias, superen la obligación estimada del período para dichos impuestos, el contribuyente podrá reducir total o parcialmente el importe a pagar en concepto de anticipo, en la forma, plazo y condiciones que al respecto establezca la AFIP.

EL IMPORTE COMPUTADO COMO CREDITO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS NO SE PUEDE DEDUCIR COMO GASTO

Art. 6 último párrafo

El importe del impuesto computado como crédito del impuesto a las ganancias **no será deducido a los efectos de la determinación de este tributo.**

=====

PAGO A CUENTA EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS EN EL CASO DE SUJETOS QUE NO SEAN “MICRO” “PEQUEÑAS” O “MEDIANAS TRAMO 1” (ART. 13 DEL DECRETO 380)

Art. 13 del decreto 380

33 % COMO PAGO A CUENTA DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 13 primer párrafo

Los titulares de **cuentas bancarias gravadas de conformidad con lo establecido en el inciso a) del artículo 1 de la ley 25413, alcanzados por la tasa general del seis por mil (6‰), podrán computar como crédito de impuestos** o de la contribución especial sobre el capital de las cooperativas, **el treinta y tres por ciento (33%) de los importes liquidados y percibidos por el agente de percepción en concepto del presente gravamen, originados en las sumas acreditadas y debitadas** en las citadas cuentas.

Art. 13 segundo párrafo

Los sujetos que tengan a su cargo el gravamen por los hechos imposables comprendidos en los incisos b) y c) del artículo 1 de la ley mencionada en el

párrafo precedente, alcanzados por la tasa general del doce por mil (12‰), podrán computar como crédito de impuestos o de la contribución especial sobre el capital de las cooperativas, el treinta y tres por ciento (33%) de los importes ingresados por cuenta propia o, en su caso, liquidados y percibidos por el agente de percepción en concepto del presente gravamen, correspondiente a los mencionados hechos imponibles.

Art. 13 tercer párrafo

Cuando los hechos imponibles se encontraren alcanzados a una alícuota menor a las indicadas en los párrafos precedentes, el cómputo como crédito de impuestos o de la contribución especial sobre el capital de las cooperativas será del veinte por ciento (20%).

CREDITO DE IMPUESTO CONTRA EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS, CONTRA EL IGMP, O CONTRA LA CONTRIBUCION ESPECIAL SOBRE EL CAPITAL DE LAS COOPERATIVAS

Art. 13 cuarto párrafo

La acreditación de ese importe como pago a cuenta se efectuará, indistintamente, contra el impuesto a las ganancias y/o el impuesto a la ganancia mínima presunta o la contribución especial sobre el capital de las cooperativas.

COMPUTO EN LA DECLARACION JURADO O EN LOS ANTICIPOS

Art. 13 quinto párrafo

El cómputo del crédito podrá efectuarse en la declaración jurada anual de los tributos mencionados en el párrafo anterior, o sus respectivos anticipos.

EL REMANENTE SE PUEDE TRASLADAR HASTA SU AGOTAMIENTO A EJERCICIOS FUTUROS

El remanente no compensado no podrá ser objeto, bajo ninguna circunstancia, de compensación con otros gravámenes a cargo del contribuyente o de solicitudes de reintegro o transferencia a favor de terceros, **puediendo trasladarse, hasta su agotamiento, a otros períodos fiscales de los citados tributos.**

SUJETOS NO COMPRENDIDOS EN EL ART. 73 DE LA LIG (SOCIEDADES DE CAPITAL)

Art. 13 sexto y séptimo párrafo

Cuando el cómputo del crédito sea imputable al impuesto a las ganancias correspondiente a los sujetos no comprendidos en el artículo 73 de la LIG, el citado crédito se atribuirá a cada uno de los socios, asociados o partícipes, en la misma proporción en que participen de los resultados impositivos de aquellos.

No obstante, la imputación a que se refiere el párrafo anterior, solo procederá hasta el importe del incremento de la obligación fiscal producida por la incorporación en la declaración jurada individual de las ganancias de la entidad que origina el crédito.

EL IMPORTE COMPUTADO COMO CREDITO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS NO SE PUEDE DEDUCIR COMO GASTO

Art. 13 último párrafo

El importe computado como crédito en los tributos mencionados en el cuarto párrafo de este artículo, **no será deducido a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias.**

=====

Capítulo 21 NORMAS DE VALUACION DEL PATRIMONIO AL INICIO Y DEL PATRIMONIO AL CIERRE PARA PERSONAS HUMANAS

INDICE

R.G. 2.527

=====

NORMAS DE VALUACION DEL PATRIMONIO AL INICIO Y AL CIERRE PARA PERSONAS HUMANAS

R.G. (D.G.I.) 2.527

“Art. 1 - Las personas físicas, las sucesiones indivisas y los responsables indicados en los incisos b), c), d), e) y g) del artículo 2º del decreto reglamentario (TO 1979 y modif.), de la ley de impuesto a las ganancias, al solo efecto de la declaración jurada patrimonial prevista por su artículo 3º y sin perjuicio de las disposiciones normativas que reglan el impuesto a las ganancias, deberán -con carácter obligatorio- considerar las normas de valuación que se establecen por la presente resolución general.

A - BIENES SITUADOS, COLOCADOS O UTILIZADOS EN EL PAÍS

I - Bienes inmuebles

Art. 2 - Los bienes inmuebles adquiridos hasta el 31 de diciembre de 1945, se consignarán por su valuación fiscal a esa fecha.

Los adquiridos a partir del 1 de enero de 1946, inclusive, por su precio de compra más los gastos efectivamente realizados con motivo de la compra (escrituras, comisiones, etc.), así como los importes pagados hasta la fecha de posesión o escrituración en concepto de intereses y actualizaciones.

Las mejoras, instalaciones y construcciones efectuadas a partir del 1 de enero de 1946, inclusive, se computarán por el importe efectivamente invertido en las mismas.

La incorporación al cuadro patrimonial de los bienes inmuebles como tales, deberá efectuarse cuando mediere boleto de compraventa u otro compromiso similar, siempre que se tuviere la posesión o, en su defecto, en el momento en que dicho acto tenga lugar, aun cuando no se hubiere celebrado la escritura traslativa de dominio.

II - Automotores, naves, aeronaves, yates y similares

Art. 3 - Los automotores, naves, aeronaves, yates y demás bienes similares, se valuarán al precio de costo, el que incluirá los gastos necesarios realizados con motivo de su adquisición, construcción y alistamiento, hasta la puesta del bien en condiciones efectivas de utilización.

Los importes que en concepto de patente, matrícula u otros gravámenes similares, se hubieran abonado por la radicación de estos bienes, como así también los intereses y actualizaciones que se paguen con posterioridad al momento de posesión de los mismos, no integrarán el correspondiente valor de costo.

III - Valores mobiliarios (Títulos, letras, debentures, bonos, acciones, cédulas, y demás títulos valores)

Art. 4 - Los valores mobiliarios se valuarán al precio de adquisición, el que incluirá los gastos incurridos en la misma (comisiones, tasas, derechos, etc.), o valor de ingreso al patrimonio de tratarse de acciones recibidas en concepto de dividendos.

En los casos de títulos en los cuales exista pago por amortización de capital (vgr. Bonos Externos), se deberá tener en consideración esta circunstancia.

IV - Participación en el capital de empresas, sociedades o explotaciones como dueño o socio, excepto acciones

Art. 5 - El importe correspondiente a la participación -excepto acciones- en el capital de sociedades o empresas unipersonales que confeccionen balances en forma comercial, se determinará considerando el capital social, resultados no distribuidos, cuenta particular, etc., que resulten del último estado contable cerrado en el período fiscal que se declare. Si el ejercicio anual no coincidiera con el año calendario, el saldo de la respectiva cuenta particular deberá ser incrementado o disminuido, según los créditos y/o débitos ocurridos hasta el 31 de diciembre inclusive.

En el caso de no confeccionarse balance anual en forma comercial, el capital que resulte afectado a la actividad declarada, se valuará conforme con las disposiciones que, sobre el particular, reglan la aplicación del impuesto a las ganancias.

V - Créditos hipotecarios, prendarios, comunes, etc. (Excepto los provenientes de actividades comerciales)

Art. 6 - Los créditos hipotecarios, prendarios y comunes, no comerciales, se valuarán según su valor nominal al 31 de diciembre de cada año, sin computar los intereses de cualquier naturaleza ni las actualizaciones que pudieran corresponder.

Art. 7 - En los casos de créditos provenientes de señas entregadas por adquisiciones de negocios o bienes muebles e inmuebles, corresponderá su valuación en función de las sumas efectivamente pagadas, considerando asimismo y en su caso, conceptos tales como intereses, actualizaciones, ajustes relativos al valor del bien en el mercado, etc., hasta la fecha en que se verifique la tenencia, posesión, tradición, adjudicación o escritura traslativa de dominio, según corresponda, de tales bienes.

Art. 8 - Las inversiones efectuadas en concepto de depósitos a plazo fijo -en moneda nacional o extranjera-, aceptaciones bancarias, etc., que -en virtud de hallarse vencidas a la fecha de cierre del período fiscal-, revistan el carácter de créditos, se valuarán considerando la suma original con más los intereses y/o actualizaciones correspondientes.

VI - Cuentas corrientes y cajas de ahorro -común o especial- en instituciones bancarias, financieras o entidades similares

Art. 9 - Las cuentas corrientes y las cajas de ahorro en instituciones bancarias, financieras o entidades similares, integrarán la declaración patrimonial por el saldo existente al 31 de diciembre de cada año.

En el caso de cuentas corrientes, el respectivo saldo deberá incluir los depósitos efectuados y los cheques librados hasta el 31 de diciembre inclusive, no considerados a dicha fecha por la institución bancaria, salvo que tratándose de los señalados en último término se mantengan al momento mencionado aún en poder de su librador.

VII - Depósitos a plazo fijo en moneda nacional o extranjera, aceptaciones bancarias, cauciones y similares

Art. 10 - Los depósitos a plazo fijo, aceptaciones bancarias, cauciones y demás inversiones similares -en moneda nacional o extranjera-, que el contribuyente posea al 31 de diciembre de cada año siempre que sus vencimientos se operen con posterioridad al cierre del período fiscal integrarán la declaración patrimonial en pesos argentinos de acuerdo con el valor de la imposición, neto de intereses y actualizaciones pactadas, aún cuando dichos conceptos se hallaren liquidados.

De tratarse de inversiones vencidas a la fecha de cierre del período fiscal, será de aplicación lo dispuesto por el artículo 8º de la presente resolución general.

VIII - Moneda extranjera (tenencia)

Art. 11 - La tenencia de moneda extranjera al 31 de diciembre de cada año corresponderá declararse por su valor de costo en pesos argentinos.

IX - Marcas, patentes, derechos de autor y similares

Art. 12 - Las marcas, patentes, derechos de autor y bienes similares se valuarán por su costo de adquisición o por las sumas efectivamente erogadas con motivo de su desarrollo.

X - Otros bienes

Art. 13 - Los demás bienes se valuarán por su costo.

XI - Deudas prendarias, hipotecarias, comunes, etc., no comerciales

Art. 14 - Las deudas prendarias, hipotecarias, comunes, etc., no comerciales, se valuarán sin computar los intereses -expresos o presuntos- ni las actualizaciones -pactadas o no- que pudieran corresponder.

B - BIENES SITUADOS, COLOCADOS O UTILIZADOS EN EL EXTRANJERO

Art. 15 - Los bienes y deudas en el extranjero, cuya declaración es de carácter obligatorio, deberán ser valuados siguiendo los preceptos básicos establecidos en esta resolución general para sus similares del país transformando, en su caso,

las unidades monetarias extranjeras a pesos argentinos, y observando en lo pertinente las normas particulares que a continuación se indican:

- 1) Los bienes muebles e inmuebles, se valuarán por su precio de costo, determinado mediante la conversión del importe invertido en su adquisición, al tipo de cambio comprador según cotización del Banco de la Nación Argentina al cierre de las operaciones de la fecha de ingreso al patrimonio.
- 2) Los depósitos en instituciones bancarias del exterior, los créditos y las deudas, por su saldo al 31 de diciembre, convertido en función del tipo de cambio - comprador o vendedor, respectivamente- del Banco de la Nación Argentina al cierre de las operaciones del día de origen de los mismos.

C - DISPOSICIONES GENERALES

Art. 16 - Los contribuyentes mencionados en la presente resolución general, a los efectos de la valuación patrimonial, deberán observar las siguientes disposiciones generales:

- 1) El impuesto al valor agregado sólo formará parte del costo computable en la medida que, de acuerdo a las normas del citado gravamen, el importe respectivo no genere crédito fiscal.
- 2) Las sumas que en concepto de amortización resulten procedentes deducir para la determinación de los resultados alcanzados por el impuesto a las ganancias, no afectarán el valor computable de los bienes muebles e inmuebles.
- 3) En los casos de operaciones a plazos en las cuales no se estipule expresamente el tipo de interés o se convenga que no se computarán intereses, los pertinentes importes de crédito o deuda, estarán representados por la diferencia entre el valor total convenido y el importe de los intereses presuntos contenidos en el monto de las cuotas de pago.
- 4) No deberán ser considerados los valores determinados como consecuencia de la aplicación de las leyes 15272 y 17335 de revaluación impositiva.

Art. 17 - Las normas de la presente resolución general serán de aplicación para la confección de los estados patrimoniales correspondientes al período fiscal 1984 y siguientes”.

=====

Capítulo 22 BENEFICIOS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS PARA PARA CONTRIBUYENTES CUMPLIDORES

INDICE

Ley 27.451. Art. 17.1 incorporado por LEY 27.562 (B.O.26.08.2020)

R.G. 4.855 (B.O.10.11.2020)

Beneficios para contribuyentes cumplidores

Sujetos inscriptos en el impuesto a las ganancias

Personas humanas y sucesiones indivisas

Micro o Pequeñas empresas con rentas de tercera categoría

Amortización acelerada en el impuesto a las ganancias

Inversiones realizadas hasta el 31/12/2021

El beneficio resulta de aplicación en los ejercicios finalizados con posterioridad al 30/12/2020

Impuesto a las ganancias. Amortización acelerada. Reglamentación de la AFIP

Los beneficios no son acumulativos

Definición de contribuyente cumplidor

Monotributistas

Implementación del beneficio para monotributistas

Pago de las cotizaciones previsionales del monotributo

Reglamentación de la AFIP del beneficio de contribuyente cumplidor

Requisitos para poder tramitar el beneficio de contribuyente cumplidor

Quedan excluidos del beneficio de contribuyente cumplidor

Procedimiento para la adhesión al beneficio de contribuyente cumplidor

Caracterización en el sistema registral

Solicitud de revisión por denegatoria del beneficio de contribuyente cumplidor

Desistimiento del beneficio

Ley 27.653 (B.O.11.11.2021). Art. 13

R.G. 5.101 (B.O.19.11.2021)

Beneficios para contribuyentes cumplidores

Sujetos adheridos al Monotributo.

Implementación del beneficio para monotributistas

Reglamentación de la AFIP

Se debe pagar las cotizaciones de seguridad social

Sujetos inscriptos en el impuesto a las ganancias

Personas humanas y sucesiones indivisas

Reglamentación de la AFIP

Micro o Pequeñas empresas con rentas de tercera categoría

Amortización acelerada en el impuesto a las ganancias

Inversiones realizadas hasta el 31/12/2022

El beneficio resulta de aplicación en los ejercicios finalizados con posterioridad al 30/12/2021

Los beneficios no son acumulativos

Impuesto a las ganancias. Amortización acelerada. Reglamentación de la AFIP

Definición de contribuyente cumplidor

Acta Nº 38 EDI con entidades profesionales del 16.12.2021

Reglamentación de la AFIP del beneficio de contribuyente cumplidor

Requisitos para poder tramitar el beneficio de contribuyente cumplidor

Quedan excluidos del beneficio de contribuyente cumplidor

Procedimiento para la adhesión al beneficio de contribuyente cumplidor

Caracterización en el sistema registral

Solicitud de revisión por denegatoria del beneficio de contribuyente cumplidor

Desistimiento del beneficio

=====

BENEFICIOS PARA CONTRIBUYENTES CUMPLIDORES

LEY 27.541 (ART. 17.1) Y R.G. 4.855

Art. 17.1 Ley 27.541

Los contribuyentes y las contribuyentes cumplidores, a los efectos de la presente moratoria, **gozarán de los siguientes beneficios** conforme la condición tributaria que revistan:

SUJETOS INSCRIPTOS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 17.1 primer párrafo apartado 2 de la ley 27.541

2. **Sujetos inscritos en el impuesto a las ganancias:** el beneficio consistirá en una deducción especial conforme los siguientes términos:

PERSONAS HUMANAS Y SUCESIONES INDIVISAS

DEDUCCION DEL 50% DEL MNI ($\$ 123.861,17 \times 50\% = \$ 61.930.58$)

Art. 17.1 primer párrafo apartado 2 inciso a) de la ley 27.541

a) Para personas humanas y sucesiones indivisas:

Tendrán derecho a deducir, por un período fiscal, de sus ganancias netas un importe adicional equivalente al cincuenta por ciento (50%) del previsto en el artículo 30, inciso a) de la ley de impuesto a las ganancias.

EL BENEFICIO NO RESULTA DE APLICACIÓN PARA EMPLEADOS JUBILADOS Y PENSIONADOS

El beneficio establecido en el presente inciso **no resultará de aplicación para los sujetos comprendidos en los incisos a), b) y c) del artículo 82 de la ley de impuesto a las ganancias.**

Art. 8 R.G.4.855

El beneficio de deducción especial será aplicado por los sujetos previstos en el inciso a) del punto 2 del primer párrafo del artículo 17.1 de la ley 27.541, en la **declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2020.**

MICRO O PEQUEÑAS EMPRESAS CON RENTAS DE TERCERA CATEGORIA

Art. 17.1 primer párrafo apartado 2 inciso b) de la ley 27.541

b) Para los sujetos a que se refiere el **artículo 53 de la ley de impuesto a las ganancias** (SUJETOS CON RENTAS DE 3º CATEGORIA) que revistan la condición de **micro y pequeñas empresas:**

AMORTIZACION ACELERADA EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Podrán optar por practicar las amortizaciones a partir del período fiscal de habilitación del bien, de acuerdo con las normas generales de la ley de impuesto a las ganancias, o conforme al régimen que se establece a continuación:

i) Para inversiones realizadas en **bienes muebles amortizables** adquiridos, elaborados o fabricados:

Como mínimo **en dos (2) cuotas anuales**, iguales y consecutivas.

ii) Para inversiones realizadas en **bienes muebles amortizables importados**:

Como mínimo **en tres (3) cuotas anuales**, iguales y consecutivas.

iii) Para inversiones en **obras de infraestructura**:

Como mínimo en la cantidad de cuotas anuales, iguales y consecutivas que surja de considerar su **vida útil reducida al cincuenta por ciento (50%)** de la estimada.

INVERSIONES REALIZADAS HASTA EL 31/12/2021

Art. 17.1 segundo párrafo Ley 27.541

Este beneficio de amortización será aplicable únicamente para las **inversiones efectivizadas hasta el 31 de diciembre de 2021** y, una vez hecha la opción por uno de los procedimientos de amortización señalados precedentemente, el mismo deberá ser comunicado a la AFIP, en la forma, plazo y condiciones que la misma establezca y **deberá aplicarse -sin excepción- a todas las inversiones de capital** que se realicen para la ejecución de la nueva inversión directa, incluidas aquellas que se requieran durante su funcionamiento, pudiendo optar nuevamente en caso de que se modifique el régimen impositivo aplicable.

EL BENEFICIO RESULTA DE APLICACIÓN EN LOS EJERCICIOS FINALIZADOS CON POSTERIORIDAD AL 30/12/2020

Art. 17.1 tercer párrafo Ley 27.541

Ambos beneficios se aplicarán en las declaraciones juradas correspondientes a los **ejercicios finalizados con posterioridad al 30 de diciembre de 2020**.

EL BENEFICIO NO PUEDE GENERAR SALDO A FAVOR NI TRASLADARSE A EJERCICIOS FUTUROS

En ningún caso, la deducción prevista dará lugar a la generación de saldos a favor ni podrá trasladarse a ejercicios futuros.

IMPUESTO A LAS GANANCIAS. AMORTIZACION ACELERADA. REGLAMENTACION DE LA AFIP. INFORMACION DE LAS INVERSIONES

Art. 9 R.G.4.855

A los fines del beneficio de amortización acelerada en el impuesto a las ganancias de acuerdo con lo establecido por el inciso b) del punto 2 del primer párrafo del artículo 17.1 de la ley 27.541, los contribuyentes y/o responsables que cuenten con la **caracterización en el “Sistema Registral” “471 - Amortización Acelerada - Ganancias”**

INFORMACION DE LAS INVERSIONES

Deberán informar los comprobantes, así como otra información relevante, vinculados a inversiones realizadas en bienes muebles amortizables adquiridos, elaborados, fabricados o importados y/u obras de infraestructura.

INVERSIONES REALIZADAS ENTRE EL 26/8/2020 Y EL 31/12/2021

Este beneficio será aplicable para las **inversiones efectuadas desde el 26/8/2020** (fecha de vigencia de la ley 27.562) **hasta el 31 de diciembre de 2021**, ambas fechas inclusive.

VENCIMIENTO PARA LA PRESENTACION DE LA INFORMACION A LA AFIP

La presentación de la información a que se refiere el primer párrafo, se realizará mediante el servicio “web” **“SIR Sistema Integral de Recuperos”**, opción **“Amortización Acelerada - Ley N° 27.541”**

Hasta **el último día del mes inmediato anterior a la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias**, en la cual se aplique la amortización acelerada del bien o inversión respectiva.

EN RELACION OBLIGACION ESTABLECIDA EN EL ART. 9 DE LA R.G. 4.855, EL FISCO DICTO LA R.G. 4.971 (B.O.22.04.2021)

INVERSIONES QUE NO GOZAN DEL BENEFICIO DE LA AMORTIZACION ACELERADA (R.G. 4.971 ART.2)

Las facturas o documentos equivalentes que respalden las erogaciones que se realicen por la compra de **bienes muebles amortizables** y/o por la ejecución de **obras de infraestructura, no serán considerados para la aplicación del beneficio de amortización acelerada**, cuando en ellos se verifique alguna de las circunstancias que a continuación se indican:

INVERSIONES ANTERIORES EL 26/8/2020

a) Hayan sido **emitidos con anterioridad al 26 de agosto de 2020**, fecha a partir de la cual resulta aplicable el beneficio fiscal.

En caso de que se trate de obras en construcción o bienes en proceso de elaboración al 26 de agosto de 2020, se tendrá presente que el tratamiento establecido será de aplicación, exclusivamente, respecto de las inversiones que se hubieran realizado a partir del 26 de agosto de 2020.

INVERSIONES QUE NO INTEGREN EL PATRIMONIO AL MOMENTO DE SOLICITAR EL BENEFICIO

b) Correspondan a adquisiciones de bienes de uso que **no integren el patrimonio** de los beneficiarios **al momento de realizar la solicitud del usufructo del beneficio fiscal**.

c) Hayan sido utilizadas en otro régimen de beneficios fiscales.

d) Se encuentren observados o impugnados por parte de la AFIP con motivo de sus facultades de verificación y fiscalización.

e) Correspondan a bienes de uso que no revistan la calidad de bienes susceptibles de amortización para el impuesto a las ganancias.

REQUISITOS PARA SOLICITAR EL BENEFICIO DE AMORTIZACION ACELERADA (R.G. 4.971 ART.3)

Los sujetos deberán cumplir, **a la fecha en que se solicite la aplicación del beneficio**, las siguientes condiciones:

a) Poseer la (CUIT) con estado activo (R.G.3.832).

b) Contar con el alta en el impuesto a las ganancias.

c) Declarar y mantener actualizado ante la AFIP el domicilio fiscal, según los términos establecidos por el art. 3 de la ley 11.683, y por las disposiciones de las R.G. 10 y R.G. 2.109.

d) Tener constituido el Domicilio Fiscal Electrónico (R.G. 4.280).

e) Tener actualizado el código de la actividad desarrollada, de acuerdo con el "Clasificador de Actividades Económicas (CLAE) -Formulario N° 883", (R.G. 3.537).

DECLARACIONES JURADAS DETERMINATIVAS

f) **Haber presentado, de corresponder, las declaraciones juradas** de los impuestos a las ganancias, a la ganancia mínima presunta, sobre los bienes

personales, al valor agregado y de los recursos de la seguridad social, correspondientes a los **períodos fiscales iniciados a partir del 1° de enero de 2017** en los cuales el sujeto se encuentre o se encontrara inscripto.

NO REGISTRAR OBLIGACIONES IMPAGAS

g) No registrar incumplimientos en el pago de las obligaciones tributarias desde los **períodos fiscales iniciados a partir del 1° de enero de 2017**.

DECLARACIONES JURADAS INFORMATIVAS

h) No registrar incumplimientos de presentación de declaraciones juradas informativas.

INFORMACION DE LAS INVERSIONES (R.G. 4.971 ART.4)

Los contribuyentes y/o responsables deberán acceder a la **opción “F. 8141 Web - Amortización Acelerada - Ganancias Ley 27.541” del servicio denominado “SIR Sistema Integral de Recuperos”**, disponible en la página “web” de la AFIP. (Con clave fiscal con nivel de seguridad 3).

Para suministrar la información referida a los bienes muebles y/u obras de infraestructura involucradas en el beneficio y a los comprobantes que respalden la compra, construcción, fabricación, elaboración o importación definitiva de bienes muebles de uso y/u obras de infraestructura.

EL SISTEMA ESTARA HABILITADO HASTA EL ULTIMO DIA DEL MES ANTERIOR AL VENCIMIENTO DE LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

El acceso al aludido sistema estará habilitado **hasta el último día del mes anterior al vencimiento de la declaración jurada del impuesto a las ganancias**.

INFORME DE CONTADOR PUBLICO EN PDF

Al momento de la presentación de la información a través del mencionado servicio “web”, **se deberá adjuntar un archivo en formato “.pdf”** que deberá contener un **informe especial extendido por contador público** independiente encuadrado en las disposiciones contempladas en el Capítulo V de la Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE **-encargo de aseguramiento razonable-**, con su firma certificada por el consejo profesional o colegio que rija la matrícula.

EXISTENCIA, LEGITIMIDAD Y AFECTACION A LA ACTIVIDAD GRAVADA

El contador público se debe expedir respecto de la existencia, legitimidad y afectación a la actividad productiva de los bienes de uso incluidos en la presentación.

HABILITACION DEL BIEN

Asimismo, **deberá informar la fecha de habilitación del bien** y el ejercicio fiscal por el cual se encuentra obligado a exteriorizar su alta en la declaración jurada del impuesto a las ganancias.

VALIDACION DEL CONTADOR A TRAVES DE LA PAGINA DE LA AFIP

El informe deberá ser validado por el profesional que lo hubiera suscripto, para lo cual deberá ingresar, con su respectiva clave fiscal, al **servicio “SIR Sistema Integral de Recupero”, “Contador Web - Informes Profesionales”**.

CONTENIDO DEL INFORME DEL CONTADOR

En dicho informe deberá quedar certificado que los bienes de uso integran el patrimonio del contribuyente a la fecha de la presentación y que revisten la calidad de bienes susceptibles de amortización para el impuesto a las ganancias.

FORMULARIO F. 8141

Como constancia de la presentación efectuada, el sistema emitirá el **formulario de declaración jurada F. 8141** y un acuse de recibo de la transmisión, que contendrá el número de trámite para su identificación y seguimiento.

CONTROLES SISTEMICOS. APROBACION DE LAS INVERSIONES (R.G. 4.971 ART.5)

La AFIP efectuará los controles sistémicos correspondientes vinculados con la información existente en sus bases de datos y la situación fiscal del contribuyente.

AUTORIZACION DEL MONTO DE LAS INVERSIONES

Respecto de aquellas presentaciones que hubieran resultado formalmente admisibles, **la AFIP comunicará el monto autorizado** y, en su caso, el de las deducciones que resulten procedentes.

CONTENIDO DE LA AUTORIZACION DE LAS INVERSIONES

Dicha comunicación se emitirá sin intervención del juez administrativo y consignará, de corresponder, los siguientes datos:

- a) El monto de las inversiones aprobadas.
- b) El período fiscal desde la cual surte efecto la solicitud.
- c) El monto de las inversiones observadas, de corresponder.
- d) Los fundamentos que avalen las inversiones observadas.
- e) El importe del beneficio autorizado.

CAUSALES DE INCONSISTENCIAS (R.G. 4.971 ART.6)

Las inconsistencias que surjan como resultado de los controles sistémicos sobre los comprobantes podrán originarse, entre otras, en las siguientes causas:

- a) **Los proveedores informados integran la base de contribuyentes no confiables.**
- b) Se comprueba la **falta de veracidad de las facturas** o documentos equivalentes que respaldan el pedido.
- c) Los montos facturados fueron utilizados mediante otro régimen de beneficio fiscal.

Ante la detección de alguna de las inconsistencias mencionadas, se procederá a su detracción del monto informado en la presentación.

RECHAZO DE LAS INVERSIONES. APELACION ANTE EL DIRECTOR GENERAL (R.G. 4.971 ART.7)

Los contribuyentes y/o responsables podrán interponer, contra el rechazo de la presentación y/o las detracciones practicadas, el recurso previsto en el art. 74 del D.R. de la ley 11.683 (APELACION ANTE EL DIRECTOR GENERAL).

RECURSO WEB

Dicho recurso deberá interponerse ingresando al servicio “SIR Sistema Integral de Recuperos” - “F. 8141 Web - Amortización Acelerada - Ganancias Ley 27.541”, disponible en la página “web” de la AFIP, seleccionando la opción “Recurrir solicitud” o “Recurrir comprobantes”, según corresponda, y **adjuntando el escrito y las pruebas de las que intente valerse en formato “.pdf”**.

Como constancia de la trasmisión efectuada el sistema emitirá un acuse de recibo.

NOTIFICACIONES EN EL DOMICILIO FISCAL (R.G. 4.971 ART.8)

La AFIP notificará al contribuyente y/o responsable en su Domicilio Fiscal Electrónico:

- a) Las comunicaciones mencionadas en la presente resolución general, y
- b) Los actos administrativos y/o requerimientos correspondientes al recurso interpuesto.

SE PUEDE RENUNCIAR AL BENEFICIO DE AMORTIZACION ACELERADA (R.G. 4.971 ART.9)

El contribuyente y/o responsable podrá desistir de la presentación realizada que se encuentre en trámite, para lo cual deberá identificarla ingresando al servicio “SIR Sistema Integral de Recuperos” - “F. 8141 Web - Amortización Acelerada - Ganancias Ley 27.541”, disponible en la página “web” de la AFIP, y seleccionar la opción denominada “Desistir Solicitud Presentada”.

DECLARACION JURADA RECTIFICATIVA DE LAS INVERSIONES (R.G. 4.971 ART.10)

En los casos en que corresponda efectuar alguna modificación en la información declarada, los sujetos cumplidores deberán presentar una **declaración jurada rectificativa**, la cual, además de los conceptos que se modifican, deberá contemplar los conceptos que no sufran alteraciones y **cumplir con el informe del contador** requerido en el artículo 4°.

En tales supuestos se considerará la fecha correspondiente a la presentación de la declaración jurada rectificativa.

DECLARACION JURADA DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS (R.G. 4.971 ART.11)

Los sujetos que no den cumplimiento a lo establecido por la presente resolución general, deberán rectificar las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias en las cuales ejercieron la opción de amortización acelerada de los bienes, e ingresar -de corresponder- la diferencia de impuesto resultante, los intereses y multas que correspondan.

LOS BENEFICIOS NO SON ACUMULATIVOS

Art. 17.1 cuarto párrafo Ley 27.541

Los referidos beneficios fiscales no resultan acumulativos, debiéndose, cuando corresponda, optarse por alguno. (DEDUCCION DEL 50% DEL MNI O AMORTIZACION ACELERADA)

DEFINICION DE CONTRIBUYENTE CUMPLIDOR

Art. 17.1 quinto párrafo Ley 27.541

Se entenderá que un contribuyente reviste la condición de cumplidor cuando al 26/8/2020 (momento de entrada en vigencia de la ley)

PRESENTACION DE DECLARACIONES JURADAS

No registre incumplimientos en la presentación de declaraciones juradas, **desde los períodos fiscales iniciados a partir del 1 de enero del año 2017.**

PAGO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

No registre incumplimientos en el pago de las **obligaciones tributarias desde los períodos fiscales iniciados a partir del 1 de enero del año 2017.**

MONOTRIBUTISTAS

Art. 17.1 primer párrafo apartado 1 de la ley 27.541

1. Sujetos adheridos al Monotributo: el beneficio consistirá en **la exención del componente impositivo** conforme la cantidad de cuotas que se detallan para cada categoría:

- a) Categorías A y B: **seis (6) cuotas** mensuales y consecutivas.
- b) Categorías C y D: **cinco (5) cuotas** mensuales y consecutivas.
- c) Categorías E y F: **cuatro (4) cuotas** mensuales y consecutivas.
- d) Categorías G y H: **tres (3) cuotas** mensuales y consecutivas.
- e) Categorías I, J y K: **dos (2) cuotas** mensuales y consecutivas.

TOPE PARA EL BENEFICIO \$ 17.500

En ningún caso el límite del beneficio podrá superar un importe total equivalente a pesos diecisiete mil quinientos (\$ 17.500).

IMPLEMENTACION DEL BENEFICIO PARA MONOTRIBUTISTAS

Art. 6 R.G.4.855

La eximición del componente impositivo se efectuará a partir del período fiscal enero de 2021, y por los períodos que seguidamente se detallan, **según la categoría en la que se encuentre registrado el sujeto beneficiario al 26/8/2020** (fecha de entrada en vigencia de la ley 27.562):

CATEGORIA	PERIODOS QUE SE EXIMEN
Categorías A y B	Enero a junio 2021
Categorías C y D	Enero a mayo 2021
Categorías E y F	Enero a abril 2021
Categorías G y H	Enero a marzo 2021
Categorías I, J y K	Enero a febrero 2021

Para todas las categorías será de aplicación el límite de (\$ 17.500) establecido en el art. 17.1 de la ley 27.541.

En caso de superarse el importe indicado en el párrafo anterior, los sujetos beneficiarios deberán ingresar las diferencias resultantes mediante transferencia electrónica de fondos (R.G.1.778).

Los contribuyentes que hubieran obtenido el “Crédito a Tasa Cero” o el “Crédito a Tasa Cero Cultura” y que asimismo obtengan el beneficio previsto en este artículo, podrán reimputar los pagos realizados en exceso mediante el “Portal Monotributo”.

La obtención de este beneficio no inhibe que se aplique el previsto en el artículo 31 del Decreto reglamentario de la ley de monotributo (REINTEGRO DEL PAGO DE UN MES DE MONOTRIBUTO).

PAGO DE LAS COTIZACIONES PREVISIONALES DEL MONOTRIBUTO

Art. 7 R.G.4.855

Los Monotributistas comprendidos en el artículo 6° deberán ingresar, en caso de corresponder, únicamente las cotizaciones previsionales de la obligación de pago mensual, respecto de los períodos por los cuales hayan obtenido el beneficio.

El referido pago se realizará a través de las modalidades establecidas en el artículo 36 de la R.G.4.309.

Asimismo, mediante el “Portal Monotributo” se visualizará el importe de la cotización previsional que corresponderá abonar y se podrá efectuar su ingreso.

REGLAMENTACION DE LA AFIP DEL BENEFICIO DE CONTRIBUYENTE CUMPLIDOR

R.G.4.855 (B.O.10.11.2020)

REQUISITOS PARA PODER TRAMITAR EL BENEFICIO DE CONTRIBUYENTE CUMPLIDOR

Art. 2 R.G.4.855

Podrán solicitar la adhesión a alguno de los beneficios (DE CONTRIBUYENTE CUMPLIDOR), **los sujetos que cumplan con los siguientes requisitos y condiciones:**

a) Poseer domicilio fiscal electrónico.

En el caso de que se haya constituido el domicilio fiscal electrónico sin declarar una dirección de correo electrónico y un número de teléfono celular, se deberán informar estos datos mediante el servicio "Sistema Registral".

b) Declarar y mantener actualizado ante la AFIP el domicilio fiscal (ART. 3 LEY 11.683) -R.G. 10 y R.G. 2.109.

c) Tener actualizado el código de la actividad desarrollada, según el "Clasificador de Actividades Económicas" -Formulario N° 883-.

d) Encontrarse adheridos al Monotributo y/o inscriptos en el impuesto a las ganancias **al 26/8/2020** (fecha de entrada en vigencia de la ley 27.562) **y al momento de la solicitud del beneficio de contribuyente cumplidor.**

TENER PRESENTADA LAS DECLARACIONES JURADAS DETERMINATIVAS E INFORMATIVAS

e) Haber presentado la totalidad de las **declaraciones juradas determinativas e informativas**, a las que hubiera estado obligado el contribuyente, correspondientes a los **períodos fiscales iniciados a partir del 1° de enero de 2017 y hasta el 26/8/2020 (fecha de entrada en vigencia de la ley 27.562)**, respecto de los impuestos en los cuales el sujeto responsable se encuentre o se encontrara inscripto.

NO POSEER DEUDAS LIQUIDAS Y EXIGIBLES AL 26/8/2020)

f) **No poseer deudas líquidas y exigibles al 26/8/2020** (fecha de entrada en vigencia de la ley 27.562) correspondientes a las obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social, **relativas a los períodos fiscales iniciados a partir del 1° de enero de 2017**, inclusive.

A tal efecto, los anticipos se imputarán al correspondiente período fiscal, independientemente de su vencimiento.

En el caso de las obligaciones aduaneras, se considerarán las vencidas a partir del 1° de enero de 2017, inclusive.

g) No tener la (CUIT) inactiva o limitada por inclusión en la base de contribuyentes no confiables (R.G.3.832).

QUEDAN EXCLUIDOS DEL BENEFICIO DE CONTRIBUYENTE CUMPLIDOR

Art. 3 R.G.4.855

Quedan excluidos de los beneficios de contribuyente cumplidor, los sujetos enunciados en el art. 16 de la ley 27.541.

RECORDEMOS QUE EL ART. 16 DE LA LEY 27.541, ESTABLECE QUE:

“Art. 16 - *Quedan excluidos o excluidas de las disposiciones de esta ley quienes se hallen en alguna de las siguientes situaciones a la fecha de publicación en el Boletín Oficial de la presente ley modificatoria:*

a) Los declarados o las declaradas en estado de quiebra respecto de los o las cuales no se haya dispuesto la continuidad de la explotación, conforme lo establecido en las leyes 24522 y sus modificatorias o 25284 y sus modificatorias, mientras duren los efectos de dicha declaración.

No obstante, los mencionados o las mencionadas contribuyentes podrán adherir al presente régimen a efectos de la conclusión del proceso falencial, a cuyo efecto se establecen como requisitos exclusivos para prestar conformidad al avenimiento por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos en el respectivo expediente judicial, los siguientes:

i) El cumplimiento de las condiciones establecidas en el artículo 13 de la presente, y

ii) La efectiva conclusión del proceso falencial por avenimiento, en tanto ella se produzca dentro de los noventa (90) días corridos de la adhesión al presente régimen, término que podrá prorrogar la Administración Federal de Ingresos Públicos cuando se configuren las circunstancias que deberá contemplar la reglamentación a dictar.

b) Los condenados o las condenadas por alguno de los delitos previstos en las leyes 23771, 24769 y sus modificatorias, Título IX de la ley 27430 o en la ley 22415 (Código Aduanero) y sus modificatorias, respecto de los cuales se haya dictado sentencia firme con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley modificatoria, siempre que la condena no estuviera cumplida;

c) Los condenados o las condenadas por delitos dolosos que tengan conexión con el incumplimiento de obligaciones tributarias, respecto de los cuales se haya dictado sentencia firme con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley modificatoria, siempre que la condena no estuviere cumplida;

d) Las personas jurídicas en las que, según corresponda, sus socios o socias, administradores o administradoras, directores o directoras, síndicos o síndicas, miembros del consejo de vigilancia, consejeros o consejeras o quienes ocupen cargos equivalentes en las mismas, hayan sido condenados o condenadas por infracción a las leyes 23771, 24769 y sus modificatorias, Título IX de la ley 27430, ley 22415 (Código Aduanero) y sus modificatorias o por delitos dolosos que tengan conexión con el incumplimiento de obligaciones tributarias, respecto de los cuales se haya dictado sentencia firme con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley modificatoria, siempre que la condena no estuviere cumplida”.

PROCEDIMIENTO PARA LA ADHESION AL BENEFICIO DE CONTRIBUYENTE CUMPLIDOR

Art. 4 R.G.4.855

La adhesión a alguno de los beneficios establecidos por el artículo 17.1 de la ley 27.541, **resultará excluyente y podrá realizarse entre la fecha de entrada en vigencia de la presente norma y el 30 de noviembre de 2020**, ambas fechas inclusive.

Para formular la adhesión deberán acceder a la **transacción “Beneficio a cumplidores”**, a través del **servicio “Sistema Registral” o del “Portal Monotributo”**, disponibles en la página “web” de la AFIP, con “Clave Fiscal” habilitada con Nivel de Seguridad 3 como mínimo, y **seleccionar en la opción “Beneficio cumplidor”, alguna de las siguientes opciones:**

- a) Exención de Monotributo.
- b) Deducción especial en el Impuesto a las Ganancias.
- c) Micro y Pequeñas Empresas - Amortización acelerada.

La selección de la opción se deberá realizar en función de la situación tributaria del contribuyente al momento de la solicitud y deberá registrarse accediendo a la opción **“Seleccionar Beneficio”**, considerando los requisitos exigidos por las normas pertinentes.

Ello, sin perjuicio de los controles que realice la AFIP a los fines de verificar la procedencia de la solicitud de conformidad con la información existente en sus bases de datos y la situación fiscal del contribuyente.

El sistema emitirá una constancia del trámite -la cual se podrá reimprimir desde el mismo servicio- o indicará al usuario el motivo por el cual no se registró el beneficio solicitado.

CARACTERIZACION EN EL SISTEMA REGISTRAL

Art. 5 R.G.4.855

Los contribuyentes serán caracterizados en el “Sistema Registral” con el código que corresponda según el beneficio solicitado, conforme se detalla a continuación:

- a) “469 - Exención Régimen Simplificado”
- b) “470 - Deducción Especial - Ganancias”
- c) “471 - Amortización Acelerada - Ganancias”

La caracterización podrá ser consultada accediendo al servicio con clave fiscal denominado “Sistema Registral”, opción: Consulta/Datos registrales/Caracterizaciones.

SOLICITUD DE REVISION POR DENEGATORIA DEL BENEFICIO DE CONTRIBUYENTE CUMPLIDOR

Art. 10 R.G.4.855

En caso que el sistema no permita resolver exitosamente el beneficio solicitado -de acuerdo con lo indicado en el último párrafo del artículo 4°- **el contribuyente podrá hasta el 30/11/2020**, acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos mediante la presentación de la “**Solicitud de revisión de denegatoria Beneficio Cumplidores Ley 27541**”, disponible en el servicio con Clave Fiscal denominado “Presentaciones Digitales”.

La resolución respectiva será notificada al Domicilio Fiscal Electrónico dentro de los 15 días corridos posteriores a la presentación y, en caso de corresponder, se efectuará la caracterización en el Sistema Registral.

DESISTIMIENTO DEL BENEFICIO

Art. 11 R.G.4.855

Los contribuyentes podrán desistir del beneficio obtenido, a cuyo efecto deberán ingresar mediante el servicio “Sistema Registral” o “Portal Monotributo”, opción “Beneficio a cumplidores” y seleccionar “Desistimiento del beneficio”.

El referido desistimiento implicará para el responsable el deber de dar cumplimiento a las obligaciones comprendidas en el beneficio solicitado, conforme a su condición tributaria.

=====

BENEFICIOS PARA CONTRIBUYENTES CUMPLIDORES

LEY 27.653 (B.O.11.11.2021) (ART. 13) Y R.G. 5.101 (B.O.19.11.2021)

BENEFICIOS PARA CONTRIBUYENTES CUMPLIDORES

Art. 13 ley 27.563

Los contribuyentes cumplidores, a los efectos de la presente ley, **gozarán de los siguientes beneficios** conforme la condición tributaria que revistan:

1. Sujetos adheridos al Monotributo.

El beneficio consistirá en la **exención del componente impositivo** conforme la cantidad de cuotas que se detallan para cada categoría:

Categorías A y B: seis (6) cuotas mensuales y consecutivas;

Categorías C y D: cinco (5) cuotas mensuales y consecutivas;

Categorías E y F: cuatro (4) cuotas mensuales y consecutivas;

Categorías G y H: tres (3) cuotas mensuales y consecutivas;

Categorías I, J y K: dos (2) cuotas mensuales y consecutivas;

En ningún caso el límite del beneficio podrá superar un importe total equivalente a pesos veinticinco mil (\$ 25.000).

REGLAMENTACION DE LA AFIP

R.G. 5.101 Art. 72

APLICACIÓN A PARTIR DEL MES DE MAYO 2022

La eximición del componente impositivo se efectuará **a partir del período fiscal mayo de 2022**, y por los períodos que seguidamente se detallan, según la categoría en la que se encuentre registrado el sujeto a la fecha de solicitud del beneficio:

CATEGORÍA DEL PEQUEÑO CONTRIBUYENTE	PERÍODOS FISCALES A EXIMIR
CATEGORÍAS A y B	Mayo de 2022 a octubre de 2022
CATEGORÍAS C y D	Mayo de 2022 a septiembre de 2022
CATEGORÍAS E y F	Mayo de 2022 a agosto de 2022
CATEGORÍAS G y H	Mayo de 2022 a julio de 2022
CATEGORÍAS I, J y K	Mayo de 2022 y junio de 2022

Para todas las categorías será de aplicación el límite de PESOS VEINTICINCO MIL (\$ 25.000.-) dispuesto por la Ley 27.653.

En caso de superarse el importe de \$ 25.000, los sujetos beneficiarios deberán ingresar las diferencias resultantes mediante transferencia electrónica de fondos, de conformidad con lo establecido en la R.G. 1.778.

La obtención de este beneficio no implica la pérdida del incentivo a que se refiere el artículo 31 del Decreto Reglamentario de la ley de Monotributo. (REINTEGRO DEL PAGO DE UN MES DE MONOTRIBUTO)

SE DEBE PAGAR LAS COTIZACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

R.G. 5.101 Art. 73

Los sujetos adheridos al Monotributo deberán ingresar, en caso de corresponder, únicamente las cotizaciones previsionales de la obligación de pago mensual, respecto de los períodos por los cuales hayan obtenido el beneficio.

El pago se realizará a través de las modalidades establecidas en el artículo 36 de la R.G. 4.309.

Asimismo, mediante el “Portal Monotributo” se visualizará el importe de la cotización previsional que corresponderá abonar y se podrá efectuar su ingreso.

2. Sujetos inscritos en el impuesto a las ganancias.

PERSONAS HUMANAS Y SUCESIONES INDIVISAS. DEDUCCION ESPECIAL

Art. 13 apartado 2) inciso a) ley 27.563

El beneficio consistirá en una **deducción especial** conforme los siguientes términos:

a) Para personas humanas y sucesiones indivisas:

50% DEL MINIMO NO IMPONIBLE ($\$ 167.678,40 \times 50\% = \$ 83.839,20$)

Tendrán derecho a deducir, por un período fiscal, de sus ganancias netas un importe adicional equivalente al cincuenta por ciento (50 %) del previsto en el artículo 30, inciso a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

EL BENEFICIO NO RESULTA DE APLICACIÓN PARA EMPLEADOS JUBILADOS Y PENSIONADOS

El beneficio establecido en el presente inciso no resultará de aplicación para los sujetos comprendidos en los incisos a), b) y c) del artículo 82 de la Ley de Impuesto a las Ganancias;

REGLAMENTACION DE LA AFIP

R.G. 5.101 Art. 74

APLICACIÓN EN LA DDJJ 2021

El beneficio de deducción especial será aplicado, en la **declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2021**.

MICRO Y PEQUEÑAS EMPRESAS CON RENTAS DE TERCERA CATEGORIA. AMORTIZACION ACELERADA

Art. 13 apartado 2) inciso b) ley 27.563

AMORTIZACION ACELERADA

b) Para los sujetos a que se refiere el artículo 53 que revistan la condición de micro y pequeñas empresas.

Podrán optar por practicar las respectivas amortizaciones **a partir del período fiscal de habilitación del bien**, de acuerdo con las normas generales de la Ley de Impuesto a las Ganancias, o conforme al régimen que se establece a continuación:

BIENES MUEBLES AMORTIZABLES

i) Para inversiones realizadas en **bienes muebles amortizables** adquiridos, elaborados o fabricados:

Como mínimo en dos (2) cuotas anuales, iguales y consecutivas.

BIENES MUEBLES AMORTIZABLES IMPORTADOS

ii) Para inversiones realizadas en **bienes muebles amortizables importados**:

Como mínimo en tres (3) cuotas anuales, iguales y consecutivas.

OBRAS DE INFRAESTRUCTURA

iii) Para **inversiones en obras de infraestructura**:

Como mínimo en la cantidad de cuotas anuales, iguales y consecutivas que surjan de considerar su **vida útil reducida al cincuenta por ciento (50 %)** de la estimada.

PARA LA INVERSIONES REALIZADAS HASTA EL 31/12/2022

Este beneficio de amortización será aplicable únicamente para las **inversiones efectivizadas hasta el 31/12/2022** y, una vez hecha la opción por uno de los procedimientos de amortización señalados precedentemente, el mismo **deberá ser comunicado a la autoridad de aplicación**, en la forma, plazo y condiciones que las mismas establezcan y **deberá aplicarse –sin excepción– a todas las inversiones** de capital que se realicen para la ejecución de la nueva inversión directa, incluidas aquellas que se requieran durante su funcionamiento, pudiendo optar nuevamente en caso de que se modifique el régimen impositivo aplicable.

APLICACIÓN PARA LOS CIERRES DE EJERCICIO A PARTIR DEL 31/12/2021

Ambos beneficios se aplicarán en las declaraciones juradas correspondientes a los **ejercicios finalizados con posterioridad al 30/12/2021**.

EL BENEFICIO NO PUEDE GENERAL SALDO A FAVOR, NI TRASLADARSE A EJERCICIOS FUTUROS

En ningún caso, la deducción prevista dará lugar a la generación de saldos a favor ni podrá trasladarse a ejercicios futuros.

LOS BENEFICIOS NO SON ACUMULATIVOS

Los referidos beneficios fiscales no resultan acumulativos, debiéndose, cuando corresponda, optarse por alguno.

REGLAMENTACION DE LA AFIP

R.G. 5.101 Art. 75

CARACTERIZACION 522 EN EL SISTEMA REGISTRAL. INFORMACION A LA AFIP DE LAS INVERSIONES REALIZADAS

A los fines del beneficio de amortización acelerada en el impuesto a las ganancias, los contribuyentes y/o responsables que cuenten con la **caracterización en el “Sistema Registral”, “522 - Amortización Acelerada - Ganancias”, deberán informar los comprobantes, así como otra información relevante, vinculados a inversiones realizadas** en bienes muebles amortizables adquiridos, elaborados, fabricados o importados y/u obras de infraestructura.

INVERSIONES REALIZADAS DESDE EL 11/11/2021 HASTA EL 31/12/2022

Este beneficio será aplicable para las **inversiones efectuadas desde el 11/11/2021** (fecha de entrada en vigencia de la ley 27.653) **hasta el 31/12/2022**, ambas fechas inclusive.

REGIMEN DE INFORMACION DE LAS INVERSIONES REALIZADAS

La presentación de la información (DE LAS INVERSIONES REALIZADAS) a que se refiere el primer párrafo del presente artículo se realizará mediante el **servicio “web”, “SIR Sistema Integral de Recuperos”, hasta el último día del mes inmediato anterior a la fecha de vencimiento fijada para la presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias**, en la cual se aplique la amortización acelerada del bien o inversión respectiva.

DEFINICION DE CONTRIBUYENTE CUMPLIDOR

Art. 13 ley 27.563

Se entenderá que un contribuyente reviste la condición de cumplidor cuando **al momento de entrada en vigencia de la ley (DIA DE PUBLICACION EN EL BOLETIN OFICIAL) no registre incumplimientos en la presentación de declaraciones juradas**, como tampoco, en el caso de corresponder, **en el pago**

de las obligaciones tributarias desde los períodos fiscales iniciados a partir del 01/01/2018.

FACULTADES PARA LA AFIP

La AFIP podrá ampliar los beneficios hasta en una (1) vez en base a parámetros vinculados a la actividad desarrollada por las y los contribuyentes o cuestiones regionales, sectoriales o relacionadas a cuestiones de género.

Acta Nº 38 EDI con entidades profesionales del 16.12.2021

“4. Contribuyente cumplidor

El art. 13 de la ley 27.653, establece que no se debe registrar incumplimientos en el pago de obligaciones tributarias desde los períodos fiscales 1/1/2018.

Quien pago sus obligaciones con anterioridad a la publicación de la ley, pero fuera de término, los intereses quedan condonados.

Se consulta si tipifica como contribuyente cumplidor para acceder a los beneficios del art. 13 de la ley.

Respuesta de AFIP

El contribuyente no deberá registrar incumplimientos tanto de presentación de declaraciones juradas como en el pago de las obligaciones tributarias desde los períodos fiscales iniciados a partir del 1° de enero de 2018, a la fecha de promulgación de la Ley.

Si tiene deuda de intereses a la fecha de promulgación todavía no están condonados y el contribuyente no sería cumplidor, ya tendría el beneficio de la condonación de los intereses”.

REQUISITOS PARA ACCEDER AL BENEFICIO DE CONTRIBUYENTE CUMPLIDOR

R.G. 5.101 Art. 68

Podrán solicitar la adhesión a alguno de los beneficios de contribuyente cumplidor los sujetos que cumplan con los siguientes requisitos y condiciones:

a) Poseer domicilio fiscal electrónico constituido.

En el caso de que se haya constituido el domicilio fiscal electrónico sin declarar una dirección de correo electrónico y un número de teléfono celular, se deberán informar estos datos mediante el servicio “Domicilio Fiscal Electrónico”, accediendo a la opción “Datos de Contacto”.

b) Declarar y mantener actualizado ante la AFIP el domicilio fiscal, conforme a lo establecido por el artículo 3 de la Ley 11.683, y a las disposiciones de las R.G. 10 y R.G. 2.109.

c) Tener actualizado el código de la actividad desarrollada, según el “Clasificador de Actividades Económicas (CLAE) - Formulario N° 883” aprobado por la R.G. 3.537.

d) Encontrarse adheridos al Monotributo y/o inscriptos en el impuesto a las ganancias **al 11/11/2021** (fecha de entrada en vigencia de la Ley 27.653) y al momento de la solicitud del beneficio.

PRESENTACION DE LAS DDJJ INFORMATIVAS Y DETERMINATIVAS AL 11/11/2021

e) Haber presentado la totalidad de las **declaraciones juradas determinativas e informativas**, a las que hubiera estado obligado el contribuyente, correspondientes a los **períodos fiscales iniciados a partir del 01/01/2018 y hasta el día 11/11/2021** (fecha de entrada en vigencia de la Ley 27.653), respecto de los impuestos en los cuales el sujeto responsable se encuentre o se haya encontrado inscripto.

NO POSEER DEUDAS LIQUIDAS Y EXIGIBLES AL 11/11/2021

f) No poseer deudas líquidas y exigibles **-al 11/11/2021** (fecha de entrada en vigencia de la Ley 27.653- correspondientes a las obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social, relativas a los **períodos fiscales iniciados a partir del 01/01/2018**, inclusive.

TRATAMIENTO DE LOS ANTICIPOS

A tal efecto, **los anticipos se imputarán al correspondiente período fiscal, independientemente de su vencimiento.**

TRATAMIENTO DE LAS OBLIGACIONES ADUANERAS

En el caso de las obligaciones aduaneras, se considerarán las vencidas a partir del 1 de enero de 2018, inclusive.

g) Tener la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) activa sin limitaciones.

SUJETOS EXCLUIDOS DEL BENEFICIO DE CONTRIBUYENTE CUMPLIDOR

R.G. 5.101 Art. 69

Quedan excluidos de los beneficios de contribuyente cumplidor, los sujetos enunciados en el artículo 16 de la Ley 27.541 (QUEBRADOS Y CONDENADOS).

PROCEDIMIENTO PARA ADHERIR AL BENEFICIO DE CONTRIBUYENTE CUMPLIDOR

R.G. 5.101 Art. 70

VENCIMIENTO PARA LA ADHESION 15/03/2022

La adhesión a alguno de los beneficios de contribuyente cumplidor resultará excluyente y **podrá realizarse hasta el 15/03/2022**, inclusive.

Para realizar la adhesión deberán acceder a la **transacción “Beneficio a cumplidores”**, a través del **servicio “Sistema Registral”** o del **“Portal Monotributo”**, con Clave Fiscal con Nivel de Seguridad 3 como mínimo y seleccionar en la **opción “Beneficio cumplidor”**, alguna de las siguientes opciones: (EL SERVICIO ESTARA DISPONIBLE DESDE EL 30/12/2021)

- a) Exención de Monotributo.
- b) Deducción especial en el Impuesto a las Ganancias.
- c) Micro y Pequeñas Empresas - Amortización acelerada.

La selección de la opción se deberá realizar en función de la situación tributaria del contribuyente al momento de la solicitud y deberá registrarse accediendo a la opción “Seleccionar Beneficio”, considerando los requisitos exigidos por las normas pertinentes.

Ello, sin perjuicio de los controles que realice la AFIP a los fines de verificar la procedencia de la solicitud, de conformidad con la información existente en sus bases de datos y la situación fiscal del contribuyente.

CONSTANCIA DE LA ADHESION AL BENEFICIO DE CONTRIBUYENTE CUMPLIDOR

El sistema emitirá una constancia del trámite -la cual se podrá imprimir desde el mismo servicio- o indicará al usuario el motivo por el cual no se registró el beneficio solicitado.

CARACTERIZACION EN EL SISTEMA REGISTRAL PARA ACCEDER AL BENEFICIO DE CONTRIBUYENTE CUMPLIDOR

R.G. 5.101 Art. 71

Los contribuyentes serán caracterizados en el “Sistema Registral” con el código que corresponda según el beneficio solicitado y la condición tributaria de cada

uno de los responsables al momento de la solicitud, conforme se detalla a continuación:

CÓDIGO	DESCRIPCIÓN
520	LEY 27.653 - EXENCIÓN RÉGIMEN SIMPLIFICADO
521	LEY 27.653 - DEDUCCIÓN ESPECIAL - GANANCIAS
522	LEY 27.653 - AMORTIZACIÓN ACELERADA - GANANCIAS

La caracterización podrá ser consultada accediendo al servicio con Clave Fiscal denominado "Sistema Registral", opción: Consulta/Datos registrales/Caracterizaciones.

DENEGATORIA DEL BENEFICIO DE CONTRIBUYENTE CUMPLIDOR. SU REVISION

R.G. 5.101 Art. 76

VENCIMIENTO PARA SU REVISION 15/03/2022

En el caso de que como resultado de los controles sistémicos surjan inconsistencias y/o falta de cumplimiento de los requisitos establecidos, el contribuyente podrá **hasta el 15/03/2022**, inclusive, acreditar su cumplimiento mediante la presentación de la "**Solicitud de revisión de denegatoria Beneficio Cumplidores Ley 27.653**", disponible en el servicio "Presentaciones Digitales" en los términos de la R.G. 4.503 con clave fiscal.

RESOLUCION DE LA AFIP

La resolución respectiva será notificada en el Domicilio Fiscal Electrónico dentro de los QUINCE (15) días corridos posteriores a la presentación y, en caso de corresponder, se efectuará la caracterización en el "Sistema Registral".

DESESTIMIENTO DEL BENEFICIO DE CONTRIBUYENTE CUMPLIDOR.

R.G. 5.101 Art. 77

Los contribuyentes podrán desistir del beneficio de contribuyente cumplidor, a cuyo efecto deberán ingresar mediante el servicio "Sistema Registral" o "Portal Monotributo", opción "Beneficio a cumplidores" y seleccionar "Desistimiento del beneficio".

El referido desistimiento implicará para el responsable el deber de dar cumplimiento a las obligaciones comprendidas en el beneficio solicitado, conforme a su condición tributaria.

=====

Capítulo 23 Régimen General de retención de impuesto a las ganancias.
R.G. 830

INDICE

R.G. 830

Conceptos alcanzados por el régimen de retención

Conceptos no sujetos a retención

Reintegro de gastos

Sujetos obligados a actuar como agentes de retención

Pago global de honorarios médicos

Las obras sociales deben actuar como agentes de retención

Sujetos pasibles de retención

Pagos a varios sujetos en forma global

Momento en que corresponde practicar la retención

Operaciones de pase

Honorarios de directores y socios gerentes

Operaciones efectuadas mediante pagarés, letras de cambio, facturas de crédito y cheques de pago diferido

Cesiones de créditos

Anticipos a cuenta del precio

Pagos por el alquiler de inmuebles rurales correspondientes a más de un período mensual

Enajenación de bienes muebles con intervención de intermediarios

Operaciones a través de mercados de cereales a término

Intermediarios y mercados de cereales a término

Mercado de futuros y opciones

Determinación del importe a retener

Base de cálculo de la retención

Varios conceptos incluidos en una misma factura
Procedimiento de cálculo de la retención
Varios pagos durante el mes calendario
Pagos por fondos fijos
Pagos de derechos de autor
Monto mínimo de retención
Ajustes en meses posteriores de conceptos retenidos
Pagos de rentas atribuibles a un período fiscal cerrado
Ingreso e información de las retenciones practicadas
Constancia de retención
Retenciones practicadas en exceso
Imposibilidad de retención. Información a la AFIP
Operaciones de cambio o permuta
Omisión de retención. Auto retención
Certificado de exclusión de retención
Régimen excepcional de ingreso
Carácter que revisten las retenciones y las auto retenciones
Las notas revisten el carácter de declaración jurada
Supremacía de los regímenes especiales de retención
Sanciones por no actuar como agente de retención
Anexo VIII Alícuotas de Retención
Anexo IX Modelos de certificados y constancias

=====

REGIMEN GENERAL DE RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS.
R.G.830

1 - CONCEPTOS ALCANZADOS POR EL REGIMEN DE RETENCION (ART.1)

Quedan sujetos al presente régimen de retención del impuesto a las ganancias, los importes correspondientes a los conceptos indicados en el Anexo II de la presente, así como -en su caso- sus ajustes, intereses y actualizaciones (1), siempre que los mismos correspondan a beneficiarios del país y no se encuentren exentos o excluidos del ámbito de aplicación del impuesto a las ganancias. (2)

(1) Estos conceptos serán considerados como parte integrante de las operaciones mencionadas en el Anexo II, excepto las indicadas en sus incisos a) y d), cuando los mismos estén originados en eventuales incumplimientos de dichas operaciones.

(2) Se encuentran comprendidas las operaciones (compras y prestaciones) contratadas entre los sujetos establecidos en el territorio aduanero -general o especial- y los radicados en zonas francas y viceversa, así como las efectuadas entre sujetos radicados en una misma o en distintas zonas francas.

Anexo II

**“ANEXO II RESOLUCIÓN GENERAL 830
CONCEPTOS SUJETOS A RETENCIÓN**

a) Intereses, cualesquiera sean su denominación o forma de pago:

1. Originados en operaciones realizadas en o mediante entidades sujetas al régimen de la ley 21526 y sus modificaciones, o con intervención de agentes de bolsa o de mercado abierto.

2. Originados en operaciones no comprendidas en el punto 1, excepto los correspondientes a eventuales incumplimientos de operaciones, que recibirán igual tratamiento que el concepto que los origina.

b) Alquileres o arrendamientos de:

1. Bienes muebles.

2. Bienes inmuebles urbanos y suburbanos -incluidos los efectuados bajo la modalidad de leasing-, conforme a las normas catastrales jurisdiccionales.

3. Bienes inmuebles rurales y subrurales -incluidos los efectuados bajo la modalidad de leasing-, conforme a las normas catastrales jurisdiccionales.

c) Regalías.

d) Interés accionario, excedentes y retornos distribuidos entre sus asociados, por parte de cooperativas, excepto las de consumo.

e) *Obligaciones de no hacer, o por el abandono o no ejercicio de una actividad.*

f) *Enajenación de los bienes de cambio mencionados en los [incisos a\), b\), c\), d\) y e\) del artículo 52 de la ley de impuesto a las ganancias](#) (t.o. 1997 y modif.) (HOY ART. 56 DE LA LIG), y de los bienes muebles comprendidos en los art. 58 (HOY ART. 62 DE LA LIG) y art. 65 (HOY ART. 69 DE LA LIG) de la ley de impuesto a las ganancias. (61)*

(61) Por medio de la [RG \(AFIP\) 4441](#) (BO: 21/3/2019) se establece que los contribuyentes declarados en estado de emergencia y/o desastre agropecuario, en tanto tengan vigente el reconocimiento de dicha situación por parte de la AFIP, quedarán exceptuados de que se les practiquen retenciones del impuesto a las ganancias por los pagos que les efectúen por la enajenación de los bienes de cambio de propia producción

g) *Transferencia temporaria o definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías, concesión y similares.*

h) *Explotación de derechos de autor y las restantes ganancias derivadas de derechos amparados por la ley 11723.*

i) *Locaciones de obra y/o servicios, no ejecutadas en relación de dependencia, que no se encuentren taxativamente mencionadas en los incisos j), k) y l).*

j) *Comisiones u otras retribuciones derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio a que se refiere el inciso c) del artículo 49 (HOY ART. 53 DE LA LIG) de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1997 y modif.).*

k) *Ejercicio de profesiones liberales u oficios; funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas, fiduciario, consejero de sociedades cooperativas, integrante de consejos de vigilancia y socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones; actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana. **Las citadas actividades quedarán incluidas en este inciso, siempre que:***

1. *no sean ejecutadas en relación de dependencia; y*

2. *los sujetos que las realizan no se encuentren comprendidos en el artículo 49 (HOY ART. 53 DE LA LIG), incisos a), b) y c), de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1997 y modif.). En este caso, deberá exteriorizarse dicha condición, en oportunidad de efectuarse el primer pago, mediante la presentación, ante el agente de retención, de una nota, cuya copia debidamente intervenida por este último, deberá conservarse como constancia.*

Cuando las actividades profesionales se desarrollen bajo la forma de sociedades o explotaciones contempladas en el inciso b) del citado artículo 49 (HOY ART. 53 DE LA LIG), su inclusión en el presente inciso sólo procederá cuando se cumplimenten los extremos exigidos por el último párrafo del artículo 68 (HOY

ART. 126 DEL D.R. DE LA LIG) *del decreto reglamentario del mencionado texto legal. A tal efecto, los beneficiarios de la renta deberán declarar expresamente tal circunstancia a su agente de retención, mediante una nota suscripta por el presidente, gerente, socio gerente u otro sujeto debidamente autorizado, cuya copia -intervenida por el mencionado agente- conservarán como constancia.*

l) Operaciones de transporte de carga nacional e internacional.

m) Operaciones realizadas por intermedio de mercados de cereales a término que se resuelvan en el curso del término (arbitrajes) y de mercados de futuros y opciones.

n) Distribución de películas y/o transmisión de programación de televisión vía satélite.

ñ) Cualquier otra cesión o locación de derechos, excepto las que correspondan a operaciones realizadas por intermedio de mercados de cereales a término que se resuelvan en el curso del término (arbitrajes) y de mercados de futuros y opciones.

*o) Beneficios provenientes del cumplimiento de los requisitos de los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, establecidos por el [inciso d\) del artículo 45](#) (HOY ART. 48 DE LA LIG) y el [inciso d\) del artículo 79](#), (HOY ART. 82 DE LA LIG) de la ley de impuesto a las **ganancias**, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones -excepto cuando se encuentren alcanzados por el régimen de retención establecido por la [RG 1261](#), sus modif. y complementarias-. (HOY R.G. 4.003)*

p) Rescates -totales o parciales- por desistimiento de los planes de seguro de retiro a que se refiere el inciso o), excepto que sea de aplicación lo normado en el [artículo 101 de la ley de impuesto a las ganancias](#), (HOY ART. 112 DE LA LIG) texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

*q) Subsidios abonados por los estados nacional, provinciales, municipales o el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en concepto de enajenación de bienes muebles y bienes de cambio, en la medida que una ley general o especial no establezca la exención de los mismos en el impuesto a las **ganancias**.*

*r) Subsidios abonados por los estados nacional, provinciales, municipales o el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en concepto de locaciones de obra y/o servicios, no ejecutados en relación de dependencia, en la medida que una ley general o especial no establezca la exención de los mismos en el impuesto a las **ganancias**".*

2 - CONCEPTOS NO SUJETOS A RETENCION (ART.2)

Se encuentran exceptuados del régimen de retención los conceptos indicados taxativamente en el Anexo III de la presente, sus ajustes, actualizaciones e intereses.

Anexo III

“ANEXO III RESOLUCIÓN GENERAL 830 CONCEPTOS NO SUJETOS A RETENCIÓN

a) *Los intereses:*

1. *Provenientes del saldo de precio por la venta de bienes inmuebles, aun cuando su devengamiento se produzca por el otorgamiento de plazos de financiación o como consecuencia de eventuales incumplimientos de los plazos establecidos.*

2. *Acreditados o pagados:*

2.1. *por depósitos previos de importación;*

2.2. *por el servicio aduanero en el supuesto previsto por el artículo 838 del Código Aduanero;*

2.3. *por fondo de desempleo (vgr.: industria de la construcción);*

2.4. *por depósitos efectuados, con carácter obligatorio, como consecuencia de disposiciones legales y especiales en vigencia.*

3. *Presuntos.*

4. *Acreditados o pagados a sus socios por los sujetos comprendidos en el inciso b) del artículo 49 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. 1997 y modif.).*

5. *Eliminado por [RG \(AFIP\) 4219, art. 2](#) - BO: 26/3/2018*

b) *Las sumas -cualquiera fuera el concepto- que perciban los asociados de cooperativas de trabajo por servicios personales, en la medida en que trabajen personalmente en la explotación.*

c) *Las sumas que por cualquier concepto se paguen a las empresas y entidades pertenecientes, total o parcialmente, al Estado Nacional, Provincial, Municipal o Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a que se refiere el artículo 1º de la ley 22016.*

d) *Las sumas que se paguen, por el desarrollo de su actividad específica, en concepto de intereses, comisiones, premios u otras retribuciones a: compañías de seguros, Aseguradoras de Riesgos del Trabajo (ART) reguladas por la ley 24557, sociedades de capitalización, empresas prestadoras de servicios públicos, empresas prestadoras de servicios de comunicaciones móviles y Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones (AFJP) regidas por la [ley 24241](#) y sus modificaciones.*

e) *Las sumas que se paguen por todo concepto a las entidades sujetas al régimen de la ley 21526 y sus modificaciones.*

f) Las sumas que se paguen en concepto de honorarios a directores, síndicos, miembros de consejos de vigilancia y a socios administradores, siempre que excedan el límite y se cumplan las condiciones indicados en el [inciso j\) del artículo 87 de la ley de impuesto a las ganancias](#) (HOY ART. 91 DE LA LIG) (t.o. 1997 y modif.).

g) Las sumas que, por su actividad específica se paguen en concepto de comisiones, remuneraciones y otras retribuciones a los agentes de bolsa o agentes de mercado abierto y a las empresas de transporte de pasajeros.

h) Los importes que se paguen por la comercialización de bienes muebles sujetos a precio oficial de venta (vgr.: billetes de lotería).

i) Los importes que se paguen en concepto de pasajes a las agencias de viajes y turismo, siempre que se encuentren discriminados en la facturación que realicen los aludidos sujetos en su calidad de intermediarios.

j) Las operaciones de compraventa de divisas (incluidos cheques, transferencias, giros, cheques de viajero y arbitrajes), monedas y billetes extranjeros, oro monetario -amonedado o de buena entrega- realizadas por las entidades cuya actividad se encuentra regulada por la ley 18924".

3 – REINTEGRO DE GASTOS (ART.3)

NO CORRESPONDE PRACTICAR LA RETENCION

En aquellos casos en que se realicen actividades por las cuales se facturen en forma discriminada, además de los conceptos pasibles de retención, indicados en el Anexo II de la presente, otros que revistan el carácter de "**reintegro de gastos**", **no corresponderá practicar sobre éstos retención alguna** siempre que se acredite fehacientemente que **la erogación efectuada se realizó en nombre propio y por cuenta y orden del agente de retención**, y se constate que -de corresponder-, se ha practicado la retención sobre dichos conceptos. (3)

(3) A tal efecto, se entregará al agente de retención, el original de la documentación respaldatoria y fotocopia de la documentación en que conste la retención practicada, quedando en poder del retenido la fotocopia de los comprobantes de reintegro de gastos.

4 – SUJETOS OBLIGADOS A ACTUAR COMO AGENTES DE RETENCION (ART.4)

Deben actuar como agentes de retención los **sujetos, domiciliados o radicados en el país**, indicados en el Anexo IV de la presente.

Anexo IV

“ANEXO IV RESOLUCIÓN GENERAL 830 SUJETOS OBLIGADOS A PRACTICAR LA RETENCIÓN

a) *Las entidades de derecho público.*

b) *Las sociedades de economía mixta, las sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria y demás entidades mencionadas en el artículo 1º de la ley 22016.*

c) *Las sociedades comprendidas en el régimen de la ley 19550 y sus modificaciones, las sociedades y asociaciones civiles, las fundaciones, las empresas o explotaciones unipersonales, las uniones transitorias de empresas, los agrupamientos de colaboración empresaria (48), consorcios y asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas y las demás entidades de derecho privado, cualquiera sea su denominación o especie.*

(48) Las uniones transitorias de empresas, los agrupamientos de colaboración empresaria, los consorcios y las asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas podrán ser sustituidos de practicar la retención por aquellos que detentan la administración de los mismos [según [RG \(AFIP\) 884, art. 6º](#) (BO: 11/8/2000)]

d) *Las entidades regidas por la ley 21526 y sus modificaciones, excepto por las operaciones corrientes (pago de cheques, giros, etc.).*

e) *Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24441 y sus modificaciones, por los pagos vinculados con su administración y gestión.*

f) *Los fondos comunes de inversión constituidos en el país de acuerdo con lo reglado por la [ley 24083](#) (49) y sus modificaciones, por los pagos vinculados con su administración y gestión.*

(49) Las sociedades gerentes de los fondos comunes de inversión podrán sustituir a éstos como sujetos obligados a practicar la retención [[RG \(AFIP\) 884, art. 6º](#) (BO: 11/8/2000)]

g) *Las cooperativas, excluidas las cooperativas de trabajo conformadas exclusivamente por asociados que revistan la condición de Pequeños Contribuyentes inscriptos en el Registro Nacional de Efectores de Desarrollo Local y Economía Social.*

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

i) *Las cajas forenses, los colegios o consejos profesionales, las asociaciones de autores, compositores, escritores y demás entidades similares, inclusive cuando paguen, distribuyan o reintegren a los asociados, honorarios o derechos, como*

consecuencia de sus actividades profesionales, excepto que dichos asociados presenten una constancia que acredite haber sido practicada con anterioridad la retención sobre esas sumas, de acuerdo con las disposiciones de la presente resolución general.

j) Los administradores, agentes de bolsa, agentes de mercado abierto, mandatarios, consignatarios, rematadores, comisionistas, mercados de cereales a término y demás intermediarios, sean personas físicas o jurídicas, con relación a los pagos que efectúen por cuenta de terceros, cuando sobre los mismos no se hubiera practicado, de haber correspondido, la respectiva retención.

k) Los sujetos radicados en el territorio aduanero general o especial, por las operaciones (compras y prestaciones) contratadas, con proveedores o prestadores radicados en zonas francas.

l) Los sujetos radicados en zonas francas, por las operaciones contratadas con proveedores o prestadores radicados en el territorio aduanero general o especial o en distintas zonas francas”.

5 – PAGO GLOBAL DE HONORARIOS MEDICOS (ART.5)

Quienes realicen pagos en forma global de honorarios de varios profesionales, a sanatorios, federaciones o colegios médicos, no deberán actuar como agentes de retención.

En este supuesto, las precitadas entidades serán responsables de practicar la retención en oportunidad de pagar -en forma directa a cada profesional- el respectivo honorario.

6 – LAS OBRAS SOCIALES DEBEN ACTUAR COMO AGENTES DE RETENCION (ART.6)

Las obras sociales deberán actuar en carácter de agentes de retención cuando realicen pagos en concepto de:

a) Prestaciones médico-asistenciales (4) y/o sociales bajo el sistema de capitación, a instituciones de tipo comercial, empresas o profesionales independientes.

b) Prestaciones médico-asistenciales (4) bajo el sistema de "acto médico". (5)

c) Prestaciones sociales consistentes en subsidios por sepelios con contrato individual. (6)

(4) Servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica:

- a) de hospitalización en clínicas, sanatorios y establecimientos similares.
- b) las prestaciones accesorias de la hospitalización.
- c) los servicios prestados por los médicos en todas sus especialidades.
- d) los servicios prestados por los bioquímicos, odontólogos, kinesiólogos, fonoaudiólogos, psicólogos, etc.
- e) los que presten los técnicos auxiliares de la medicina;
- f) todos los demás servicios relacionados con la asistencia, incluyendo el transporte de heridos y enfermos en ambulancias o vehículos especiales.

(5) Deberán practicar la retención en función de la naturaleza de la prestación brindada, quedando exceptuadas de actuar como tales sobre los honorarios facturados por la institución respectiva; en este último supuesto deberá observarse el procedimiento establecido por el artículo 5º.

(6) La retención deberá practicarse sobre los importes abonados a la prestadora respectiva. Cuando la contratación se haya efectuado a través de federaciones o asociaciones de empresas fúnebres, resultará de aplicación el procedimiento indicado en el artículo 5º.

7 – SUJETOS PASIBLES DE RETENCION (ART.7)

Las retenciones serán practicadas a los sujetos detallados en el Anexo V de la presente, sólo cuando se domicilien, residan o estén radicados en el país, siempre que sus **ganancias** no se encuentren exentas (7) o excluidas del ámbito de aplicación del impuesto.

(7) Se encuentran exentas las operaciones derivadas del oficio, empresa o explotación unipersonal de los contribuyentes inscriptos en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo).

Anexo V

“ANEXO V RESOLUCIÓN GENERAL **830 SUJETOS PASIBLES DE RETENCIÓN (54)**

(54) A través de la [RG 924, art. 2º](#) (BO: 17/11/2000), la AFIP establece que los consorcios de propietarios, constituidos conforme con las previsiones de la L. 13512 (Ley de Propiedad Horizontal) y normas complementarias, no se hayan comprendidos entre los sujetos pasibles de retención indicados en el presente Anexo

a) *Las personas físicas y sucesiones indivisas.*

b) *Empresas o explotaciones unipersonales.*

c) *Sociedades comprendidas en el régimen de la ley 19550 y sus modificaciones, sociedades y asociaciones civiles, fundaciones y demás personas jurídicas de carácter público o privado.*

d) *Fideicomisos constituidos en el país conforme a la ley 24441 y sus modificaciones y fondos comunes de inversión constituidos en el país de acuerdo con lo reglado por la [ley 24083](#) y sus modificaciones, excepto los indicados en el segundo artículo incorporado a continuación del [artículo 70 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias](#), (ARTICULO DEROGADO POR DEL DECRETO 1.170/2018) (texto aprobado por el [decreto 1344/98](#), y sus modificaciones.*

e) *Establecimientos estables de empresas, personas o entidades del extranjero, los integrantes de las uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresarial, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas”.*

FIDEICOMISOS Y FCI EXCEPTUADOS DE RETENCION

Los fideicomisos y los fondos comunes de inversión exceptuados de retención (8) **quedan obligados a presentar a los agentes de retención, una nota** (9), manifestando dicha circunstancia.

(8) Los indicados en el segundo artículo incorporado a continuación del artículo 70 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las **ganancias**, texto aprobado por el decreto 1344/98, y sus modificaciones. (ARTICULO DEROGADO POR EL DECRETO 1.170/2018)

(9) Nota, por original (para el agente de retención) y duplicado (para el presentante), que contendrá los siguientes datos:

a) Lugar y fecha.

b) Denominación, domicilio fiscal y Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT).

c) Motivo por el cual no corresponde practicar la retención (cumplimiento de los requisitos enumerados en el segundo artículo incorporado a continuación del artículo 70 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las **ganancias**, texto aprobado por el decreto 1344/98, y modificaciones).

d) Firma y aclaración del titular o responsable debidamente autorizado.

RESCATES TOTALES O PARCIALES POR DESISTIMIENTO DE PLANES DE SEGURO DE RETIRO

Los beneficiarios de los rescates indicados en el inciso p) del Anexo II de la presente a efectos de la aplicación del art. 112 de la LIG, deberán presentar ante la compañía de seguro pagadora de los rescates, una **constancia de la contratación de un nuevo plan de seguro de retiro privado** con otra entidad que actúe en el sistema, en forma previa a la percepción del mismo.

Asimismo, dichos beneficiarios deberán autorizar a la compañía de seguros pagadora de los rescates, a ordenar la transferencia electrónica bancaria de los fondos rescatados a favor de la nueva compañía de seguros contratada, indicando a tales efectos la correspondiente Clave Bancaria Uniforme (CBU).

Los beneficiarios de los rescates que hubieran cumplido con la obligación de información antes señalada, pero que de la misma surja que han contratado un nuevo plan de seguro de retiro por un importe menor al proveniente del rescate a percibir, serán pasibles de la retención del impuesto que corresponde practicar por la diferencia que surja entre ambos importes.

De no efectuarse la presentación de la constancia indicada precedentemente, los agentes de retención practicarán la retención del impuesto en el momento de pago del citado rescate.

8 – PAGOS A VARIOS SUJETOS EN FORMA GLOBAL (ART.8)

En aquellos casos en que se realicen pagos por conceptos comprendidos en el Anexo II de la presente, a **varios beneficiarios en forma global**, **la retención se practicará individualmente a cada sujeto**, debiendo los beneficiarios entregar al agente de retención una nota suscripta por todos ellos. (10)

(10) Nota, en la que se consignará por cada beneficiario:

1. Apellido y nombres o denominación.
2. Domicilio fiscal.
3. Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT).
4. Proporción de la renta que le corresponde.
5. Condición en el impuesto a las ganancias.

PAGOS A UTE, ACE, CONSORCIOS Y ASOCIACIONES

Idéntico procedimiento se aplicará cuando se trate de pagos a uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresarial, consorcios y asociaciones, sin existencia legal como personas jurídicas.

CESIONES DE INGRESOS U HONORARIOS

Cuando se efectúen cesiones de ingresos u honorarios, **no podrá cederse la proporción correspondiente a la retención practicada.**

En tales casos, el cesionario emitirá la factura o documento equivalente que respalde la prestación que realizó al cedente, debiendo éste practicar, si corresponde, la pertinente retención.

9 - SOCIEDADES Y FIDEICOMISOS TRANSPARENTES NO SUJETOS AL PAGO DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS (ART. 9)

Las sociedades comprendidas en el inciso b) del art. 53 de la LIG, y los fideicomisos comprendidos en el inciso c) del art. 53 de la LIG, **serán considerados sujetos pasibles de la retención** cuando se les realicen pagos por los conceptos comprendidos en el Anexo II de la presente.

Las sociedades y fideicomisos atribuirán a sus socios o fiduciantes beneficiarios, las sumas retenidas en idéntica proporción a la que corresponde a su participación en los resultados impositivos (57).

(57) Nota aclaratoria (9.1) dispuesta por el Anexo I de la RG (AFIP) 2703 (BO: 10/11/2009): De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 134 del D.R. de la LIG.

10 – MOMENTO EN QUE CORRESPONDE PRACTICAR LA RETENCION (ART.10)

La retención se practicará, respecto de los importes indicados en el artículo 1º, **en el momento en que se efectúe el pago**, distribución, liquidación o reintegro del importe correspondiente al concepto sujeto a retención. (13).

(13) A estos fines, el término 'pago' deberá entenderse con el alcance asignado en el antepenúltimo párrafo del artículo 24 de la LIG.

11 -OPERACIONES DE PASE (ART. 11)

En las operaciones de pase realizadas sin la intervención -como tomadores- de entidades financieras (14), o de mercados autorregulados bursátiles, la retención se practicará sobre los intereses que perciba el colocador a término, en el momento en que se liquide la operación pactada a plazo, debiendo actuar como agente de retención el tomador.

(14) Regidas por la ley 21526 y sus modificaciones.

12 – HONORARIOS DE DIRECTORES Y SOCIOS GERENTES (ART. 12)

Cuando las retenciones a efectuarse correspondan a honorarios de directores de sociedades anónimas, síndicos o miembros de consejos de vigilancia o a retribuciones a socios administradores (15), las mismas **se determinarán sobre el importe total del honorario o de la retribución asignados** (16), y **se practicarán en el momento del pago** fijado en el art. 10 (EN EL MOMENTO DEL PAGO), debiendo observarse, además, lo siguiente:

(15) De sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones.

(16) Artículo 69 del D.R. de la LIG.

ADELANTOS DE HONORARIOS

a) Cuando existan adelantos, cuyo total resulte inferior al honorario o a la retribución, asignados, corresponderá practicar la retención hasta el límite de la suma no adelantada.

El beneficiario (17) ingresará, de corresponder, el importe no retenido respecto de la diferencia entre el honorario o la retribución asignados, y la suma no adelantada.

(17) Director, síndico, miembro del consejo de vigilancia o socio.

CASO EN EL CUAL LA SOCIEDAD NO PUEDE EFECTUAR LA RETENCION. AUTORETENCION DEL DIRECTOR O SOCIO GERENTE

b) Cuando la sociedad no pueda efectuar la retención por el total del honorario o retribución, por ser el importe de los adelantos mencionados en el inciso anterior igual o superior al monto asignado, **los beneficiarios de dichas rentas quedan obligados a efectuar el ingreso de una suma equivalente al total de la retención** correspondiente.

Los beneficiarios ingresarán el importe equivalente a las sumas no retenidas, dentro de los 15 (quince) días hábiles administrativos siguientes al momento fijado en el artículo 10, de acuerdo con las formas y condiciones previstas en el artículo 41.

En todos los casos se aplicará la escala o, en su caso, la alícuota, establecidas en el Anexo VIII de la presente. De tratarse de beneficiarios inscriptos, **se computará un solo monto no sujeto a retención** (44) sobre el total del honorario o de la retribución asignados.

(44) El monto no sujeto a retención se computará sobre el importe total del honorario o de la retribución asignados por ejercicio comercial.

Asimismo se precisa, que en el caso de abonarse el citado honorario en cuotas, la retención deberá determinarse sobre el total asignado, debiéndose practicar la misma en oportunidad de efectuarse el primer pago, y en los siguientes, en caso de que aquél resulte insuficiente.

13 – OPERACIONES EFECTUADAS MEDIANTE PAGARES, LETRAS DE CAMBIO, FACTURAS DE CREDITO Y CHEQUES DE PAGO DIFERIDO (ART.13)

Cuando se utilicen pagarés, letras de cambio, facturas de crédito y cheques de pago diferido para cancelar total o parcialmente los conceptos comprendidos en

el Anexo II de la presente, **la retención procederá en el momento de la emisión o endoso del respectivo documento**, con independencia de la fecha de vencimiento del mismo.

Asimismo, el importe por el cual el documento debe ser emitido o entregado -en caso de documentos de terceros endosados- estará determinado por la diferencia entre la suma atribuible a la operación de que se trate y la que corresponda a la retención a practicar.

La información e ingreso de las sumas retenidas se ajustará a lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 32.

Art. 32 segundo párrafo

“No obstante, cuando se trate de las retenciones previstas en el artículo 13, su información e ingreso deberán realizarse -en la medida en que no se haya producido el pago del documento que obligue a cumplir la obligación con anterioridad- hasta el cuarto mes posterior al de emisión del documento”. (29)

(29) Hasta los días que, según la terminación de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT), se indican en el artículo 2º, inciso b), de la R.G. 2.233 (SICORE).

14 – CESIONES DE CREDITOS (ART.14)

En los casos en que los beneficiarios (cedentes) de los conceptos sujetos a retención indicados en el Anexo II de la presente, cedan el crédito (18) a favor de terceros (cesionarios), la retención será practicada por éstos, en el momento en que paguen a dichos beneficiarios el importe del crédito cedido, correspondiendo considerar a estos últimos como sujetos pasibles de la retención.

La retención efectuada por el cesionario sustituye a la que debería practicar el deudor por la parte cedida.

(18) Certificados de obras, facturas, etc.

15 – ANTICIPOS A CUENTA DEL PRECIO (ART. 15)

De tratarse de anticipos a cuenta de precio y con carácter de principio de ejecución del contrato (19), **la retención procederá respecto de cada uno de los pagos** que se realicen por dichos conceptos y del saldo definitivo de la operación.

Las sumas que se perciban en cancelación de certificados de avance o de acopio de materiales están sujetas a retención.

(19) Cuando los pagos se efectúen de forma tal que consoliden el contrato que liga a las partes.

16 – PAGOS POR EL ALQUILER DE INMUEBLES RURALES CORRESPONDIENTES A MAS DE UN PERIOD MENSUAL (ART. 16)

Cuando se paguen sumas correspondientes a locaciones de inmuebles rurales que comprendan más de un período mensual, serán de aplicación las disposiciones del art. 25 último párrafo.

Art. 25 último párrafo

“A los fines previstos en el artículo 16, la suma a retener se determinará deduciendo como importe no sujeto a retención, un mínimo por cada mes calendario o fracción pagado, tomando como base el monto consignado en el Anexo VIII de la presente”.

17 – ENAJENACION DE BIENES MUEBLES CON INTERVENCION DE INTERMEDIARIOS (ART. 17)

En las enajenaciones de bienes muebles realizadas con intervención de intermediarios (20) (45), son de aplicación las siguientes normas:

(20) Acopiadores-consignatarios, consignatarios, comisionistas, corredores y demás intermediarios.

(45) Los intermediarios podrán sustituir el certificado de retención emitido conforme al SICORE -RG (AFIP) 2.233- por la documentación que habitualmente entreguen al comitente, siempre que contenga los datos requeridos por la norma citada.

EL COMPRADOR DEBE PRACTICAR LA RETENCION SOLAMENTE SOBRE LA COMISION DEL INTERMEDIARIO

a) Los adquirentes actuarán como agentes de retención únicamente con relación a las retribuciones que paguen a los intermediarios (46) por su actuación en dicho carácter.

(46) En el caso de retribuciones abonadas a los intermediarios en la enajenación de bienes muebles, que no figuren discriminadas en las respectivas facturas, los adquirentes deberán actuar como agentes de retención únicamente con relación al importe que resulte de aplicar la alícuota del 6% sobre el importe total de la operación que deba abonarse a los intermediarios.

EL INTERMEDIARIO DEBE PRACTICARLE LA RETENCION AL VENDEDOR

1605

b) Los intermediarios quedarán obligados a practicar la retención que corresponda sobre los pagos que efectúen a los enajenantes.

ACTUACION DE MAS DE UN INTERMEDIARIO

Cuando en la operación intervenga más de un intermediario, la retención al enajenante de la mercadería objeto del contrato la practicará aquel que pague el precio sobre el cual se efectúa la misma.

Los demás intermediarios deberán retener por las retribuciones que paguen al sujeto que practicó la retención al titular.

INTERMEDIARIOS QUE ACTUAN A TRAVES DE LOS MERCADOS DE CEREALES A TERMINO

No se encuentran comprendidos en el presente inciso, los intermediarios que actúen a través de los mercados de cereales a término.

INTERMEDIARIOS QUE ENAJENAN MERCADERIAS DE SU PROPIEDAD

Cuando los intermediarios efectúen enajenaciones de mercaderías de su propiedad, serán de aplicación, para dichas operaciones, las normas de carácter general establecidas por esta resolución general.

NO CORRESPONDE LA APLICACIÓN DE ESTE ARTICULO

Las disposiciones de este artículo no serán de aplicación cuando la actuación de los intermediarios en las respectivas operaciones, no responda a las relaciones económicas que efectivamente éstos realicen, persigan o establezcan.

18 – OPERACIONES A TRAVES DE MERCADOS DE CEREALES A TERMINO (ART.18)

En las operaciones realizadas a través de mercados de cereales a término, dichas entidades (47), en su carácter de intermediarios, quedan obligadas a actuar como agentes de retención.

Están comprendidas en lo dispuesto en el párrafo anterior las operaciones que se resuelvan en el curso del término, debiéndose practicar la retención sobre el importe de las diferencias que se generen en dicho lapso.

(47) Los citados intermediarios podrán sustituir el certificado de retención emitido conforme al SICORE -RG (AFIP) 2.233- por la documentación que habitualmente entreguen al comitente, siempre que contenga los datos requeridos por la norma citada.

Art. 19 - A fin de lo dispuesto en el artículo anterior, el vendedor, al expirar el término, deberá informar mediante nota (21), sobre la operación al agente de retención.

En las operaciones previstas en el segundo párrafo del art.18, el sujeto pasible de retención será aquel a cuyo nombre se encuentre inscripto el contrato, salvo que, de actuar en representación de otros sujetos, optara por presentar la nota con la información requerida en el párrafo anterior, en cuyo caso la retención deberá ser practicada a los titulares de la mercadería indicados en la misma.

(21) La nota contendrá:

- a) Datos del vendedor (apellido y nombres, razón social o denominación, domicilio fiscal, CUIT, y condición frente al impuesto).
- b) El carácter de su actuación en la operación.
- c) Cuando se intervenga por cuenta de terceros, respecto del titular de la mercadería objeto del contrato: c.1) Apellido y nombres o denominación. c.2) Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) y condición frente al impuesto. c.3) Importe atribuible por la operación realizada.

19 – INTERMEDIARIOS Y MERCADOS DE CEREALES A TERMINO (ART. 20)

Los intermediarios y los mercados de cereales a término deberán considerar el importe neto que se liquide a cada enajenante, como base de cálculo para establecer el monto a retener.

20 – MERCADO DE FUTUROS Y OPCIONES (ART. 21)

Cuando se trate de operaciones realizadas a través del Mercado de Futuros y Opciones SA, dicha entidad en su carácter de intermediaria, practicará la retención sobre el resultado neto mensual de las posiciones cerradas por cada usuario, observando en lo pertinente, las disposiciones establecidas en este apartado.

21 -DETERMINACION DEL IMPORTE A RETENER (ART. 22)

El beneficiario de la ganancia deberá informar al agente de retención su condición de inscripto en el impuesto a las ganancias o de sujeto adherido al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (monotributo), mediante la entrega de copia del comprobante de acreditación de inscripción vigente o del que establezca la AFIP. (22)

De no formalizarse la entrega de dicho comprobante, el agente de retención considerará al respectivo sujeto como no inscripto en el impuesto a las ganancias

o no adherido al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (monotributo).

(22) 'Constancia de inscripción' o 'Credencial fiscal' (RG 663), o 'Credencial de pequeño contribuyente'" (RG 619, su modificatoria y complementaria)

PAGOS POR VIA JUDICIAL

Cuando se realicen pagos por vía judicial, el beneficiario deberá informar -al momento de solicitar la extracción de fondos- el importe y el concepto incluido en el Anexo II de la presente, por el cual se fórmula la solicitud.

Lo informado será agregado a los autos respectivos y el juez hará constar, al dorso del cheque o giro que libre:

a) La condición del beneficiario frente al impuesto, conforme lo dispuesto en el primer párrafo.

b) El concepto y el monto sobre el cual el banco girado debe efectuar la retención o, en su caso, que no existe importe sujeto a ella o que la misma no procede.

22 – BASE DE CALCULO DE LA RETENCION (ART. 23)

Corresponde calcular la retención sobre el importe total de cada concepto que se pague, distribuya, liquide o reintegre, **sin deducción de suma alguna** por compensación, afectación y toda otra detracción que por cualquier concepto lo disminuya, **excepto de tratarse de sumas atribuibles a:**

a) Aportes previsionales. (23)

b) Impuestos al valor agregado, internos y los reglados por la ley 23.966, Título III, de impuesto sobre los combustibles líquidos y el gas natural (t.o. 1998 y modif.). (23)

(23) Si estos conceptos no se encuentran discriminados en los comprobantes respectivos, por no requerirlo las disposiciones legales en vigencia, se dejará expresa constancia, en la factura o documento equivalente, de la suma atribuible a los mismos y de su inclusión en el importe que se paga. De no existir tal constancia, o de tratarse de beneficiarios que no sean sujetos pasivos de los tributos, la retención se practicará sobre el importe total consignado en el respectivo comprobante.

23 – VARIOS CONCEPTOS INCLUIDOS EN UNA MISMA FACTURA (ART. 24)

Cuando en una misma factura o documento equivalente se hayan incluido dos o más conceptos sujetos a retención y del citado comprobante no resultara el

precio o monto que corresponde a cada uno, **todos ellos quedan sujetos a retención conforme al procedimiento de cálculo que arroje el importe mayor.**

24 – PROCEDIMIENTO DE CALCULO DE LA RETENCION (ART. 25)

La retención deberá practicarse, de acuerdo con lo previsto en el artículo 10, considerando el monto no sujeto a retención -de corresponder-, las alícuotas y la escala, que se establecen en el Anexo VIII (55) de la presente, conforme al concepto sujeto a retención y al carácter que reviste el beneficiario frente al impuesto a las ganancias.

En los casos de pagos a varios beneficiarios en forma global (24), se aplicará un monto no sujeto a retención por cada beneficiario inscripto.

Cuando los pagos se realicen en moneda extranjera, el agente de retención deberá efectuar la conversión a moneda argentina. (25)

A los fines previstos en el artículo 16, la suma a retener se determinará deduciendo como importe no sujeto a retención, un mínimo por cada mes calendario o fracción pagado, tomando como base el monto consignado en el Anexo VIII de la presente.

(55) A través de la R.G. 1.575 se crea una nueva categoría de contribuyentes responsables inscriptos que deben utilizar facturas tipo "M". Las operaciones respaldadas por dichos comprobantes cuyo importe neto gravado sea igual o superior a \$ 1.000 se encuentran sujetas a una retención del 3% sobre el importe neto gravado.

(24) De acuerdo con lo previsto en el artículo 8° de la presente resolución general.

(25) De acuerdo con el último valor de cotización -tipo vendedor- del Banco de la Nación Argentina, vigente al cierre del día hábil cambiario inmediato anterior al del pago.

25 – VARIOS PAGOS DURANTE EL MES CALENDARIO (ART. 26)

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

a) El importe de cada pago se adicionará a los importes de los pagos anteriores efectuados en el mismo mes calendario, aun cuando sobre estos últimos se hubiera practicado la retención correspondiente.

b) A la sumatoria anterior se le detraerá el correspondiente importe no sujeto a retención.

c) Al excedente que resulte del cálculo previsto en el inciso anterior se le aplicará la escala o la alícuota que corresponda.

d) Al importe resultante se le detraerá la suma de las retenciones ya practicadas en el mismo mes calendario, a fin de determinar el monto que corresponderá retener por el respectivo concepto.

El procedimiento mencionado precedentemente no se aplicará cuando se trate de:

1. Sumas que se paguen por vía judicial.

2. Operaciones indicadas en el segundo párrafo del art. 18. (OPERACIONES A TRAVES DE MERCADOS DE CEREALES A TERMINO – OPERACIONES QUE SE RESUELVAN EN EL CURSO DEL TERMINO)

3. Operaciones enunciadas en los incisos a), punto 1, m), n) y ñ), del Anexo II de la presente. (INTERESES POR OPERACIONES CON ENTIDADES FINANCIERAS – OPERACIONES POR INTERMEDIO DE MERCADOS DE CEREALES A TERMINO Y MERCADOS DE FUTUROS Y OPCIONES – DISTRIBUCION DE PELICULAS Y/O TRANSMISION DE PROGRAMACION DE TELEVISION VIA SATELITE – CUALQUIER OTRA CESION O LOCACION DE DERECHOS)

26 – PAGOS POR FONDOS FIJOS (ART .27)

Los agentes de retención podrán optar por no utilizar el procedimiento previsto en el art. 26, respecto de los pagos que se efectúen por medio de administraciones descentralizadas o sistemas de caja chica o fondos fijos, sólo cuando se trate de los conceptos indicados en los incisos f), g), i) y j) del Anexo II de la presente y de sus intereses. (ENAJENACION DE BIENES DE CAMBIO – TRANSFERENCIA LLAVES, MARCAS, PATENTES, ETC. – LOCACIONES DE OBRAS Y/O SERVICIOS – COMISIONES)

En estos casos corresponderá aplicar la alícuota y monto no sujeto a retención, prevista en carácter especial en el Anexo VIII de la presente.

La utilización del referido régimen de excepción, así como su desistimiento, se comunicarán a la AFIP mediante nota (26), dentro de los 3 (tres) días hábiles administrativos de producido cualquiera de los mencionados hechos.

(26) Nota simple, por original y duplicado, en la dependencia en que se encuentre inscripto el agente de retención.

Una copia de dicha nota, debidamente intervenida por la AFIP, servirá como constancia de la inclusión en el referido régimen.

27 – PAGOS DE DERECHOS DE AUTOR (ART. 28)

Las ganancias provenientes de la explotación de derechos de autor y las restantes derivadas de derechos amparados por la ley 11723, no sufrirán retenciones por los importes abonados hasta la suma acumulada de *cincuenta mil pesos* (\$ 50.000) en cada período fiscal y por cada agente de retención.

Superada la referida cifra, los pagos que se realicen con posterioridad quedan sujetos a retención de acuerdo con el procedimiento de cálculo que disponen los art. 25 y art. 26.

A fin de lo previsto en el inciso a) del citado artículo 26, no corresponderá adicionar a estos últimos pagos, los que se hubieran efectuado con anterioridad al momento en que se alcanzó la mencionada suma acumulada.

Los beneficiarios de las rentas deberán acreditar ante sus agentes de retención el cumplimiento de las condiciones exigidas por el art. 26 inciso j) de la LIG. (27)

(27) Acreditación: mediante la entrega de una copia del formulario de inscripción de la obra, debidamente intervenido por la Dirección Nacional del Derecho de Autor, acompañada de una nota simple, por original y duplicado, en la que declaren que la obra no ha sido efectuada por encargo ni se origina en una locación de obra y/o servicios.

28 – MONTO MINIMO DE RETENCION (ART. 29)

Cuando por aplicación de las disposiciones de esta resolución general, resultara un importe a retener inferior a doscientos cuarenta pesos (\$ 240), no corresponderá efectuar retención.

El importe señalado se elevará a mil veinte pesos (\$ 1.020) cuando se trate de alquileres de inmuebles urbanos percibidos por beneficiarios no inscriptos en el gravamen.

29 – AJUSTES EN MESES POSTERIORES DE CONCEPTOS RETENIDOS (ART. 30)

Los ajustes de importes abonados por los conceptos comprendidos en esta resolución general, quedarán sujetos a retención en el mes calendario en que se produzca alguno de los supuestos previstos en el art.10. (EN EL MOMENTO DEL PAGO)

30 – PAGOS DE RENTAS ATRIBUIBLES A UN PERIODO FISCAL CERRADO (ART. 31)

Cuando se realicen pagos por rentas atribuibles a un período fiscal finalizado o cerrado, **procede realizar retenciones sólo por los pagos efectuados hasta la fecha de vencimiento general fijada para la presentación de la declaración jurada** correspondiente a dicho período o hasta la fecha de su efectiva presentación, la que sea anterior.

Si dichos pagos son realizados con posterioridad a la fecha de presentación aludida y la renta hubiera sido incluida por sus beneficiarios en la respectiva declaración jurada, **no corresponde efectuar la retención** siempre que los perceptores informen tal circunstancia al agente de retención mediante nota, cuya copia deberán conservar en su poder -intervenida por el referido agente- como constancia de la entrega. (28)

(28) La inobservancia de dicha obligación, como también la comprobación de la inexactitud de los datos contenidos en la referida nota, serán pasibles de las sanciones previstas en ley 11683.

31 – INGRESO E INFORMACION DE LAS RETENCIONES PRACTICADAS (ART. 32)

A fin del ingreso e información de las sumas retenidas y/o de los importes a ingresar, los agentes de retención y, en su caso, los beneficiarios de las rentas, deberán observar el procedimiento, los plazos y las condiciones dispuestas en la R.G. 2.233 (SICORE).

No obstante, cuando se trate de las retenciones previstas en el artículo 13 (PAGARES, LETRAS DE CAMBIO, FACTURAS DE CREDITO, Y CHEQUES DE PAGO DIFERIDO), su información e ingreso deberán realizarse -en la medida en que no se haya producido el pago del documento que obligue a cumplir la obligación con anterioridad- hasta el cuarto mes posterior al de emisión del documento. (29)

En los casos previstos en el párrafo anterior, los agentes de retención que hayan optado por la determinación semestral (Título II R.G. 2.233 SICORE) ingresarán las referidas retenciones en las fechas aludidas en dicho párrafo. Asimismo deberán informar y efectuar la determinación que requiere el inciso c) del art. 11 de la R.G. 2.233, en el vencimiento que la misma prevé para el semestre calendario que comprenda al cuarto mes posterior al de la emisión del documento.

(29) Hasta los días que, según la terminación de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT), se indican en el artículo 2º, inciso b), de la R.G. 2.233 (SICORE).

32 – CONSTANCIA DE RETENCION (ART .33)

Los importes a deducir en concepto de retenciones (30) serán los que resulten de los "Certificados de Retención". (31)

Dicha constancia sólo podrá ser sustituida por el comprobante que acredite la obligación de informar a la AFIP su falta de entrega. (32)

Cuando se trate de las retenciones indicadas en el artículo 13 (pagarés, letras de cambio, etc.), los agentes de retención que emitan las constancias con el programa aplicativo aprobado por la R.G. 2.233 (SICORE), entregarán una constancia provisional que se ajustará a los modelos contenidos en la mencionada resolución general.

Dicha constancia deberá ser reemplazada por la que emita el sistema en el período en que corresponda de acuerdo con lo dispuesto en el segundo y tercer párrafos del artículo 32.

(30) A fin del cómputo previsto por el artículo 27 de la ley 11683 (SALDO DE LA DECLARACION JURADA).

(31) Emitidos de conformidad con la R.G. 2.233 (SICORE), mediante la aplicación que la misma aprueba.

(32) Según lo dispuesto en el artículo 9 de la R.G. 2.233 (SICORE).

33 – RETENCIONES PRACTICADAS EN EXCESO (ART. 34)

De haberse retenido importes en exceso, resultarán de aplicación las previsiones del art.6 de la R.G. 2.233 (SICORE).

34 – IMPOSIBILIDAD DE RETENER. INFORMACION A LA AFIP (ART .35)

En los casos en que, por la particular modalidad de la operación, el importe del concepto sujeto a retención ya hubiera sido percibido por el beneficiario, el agente de retención, por no disponer de la suma para practicar la retención, **deberá informar -mediante presentación de nota- tal hecho a la AFIP.** (33)

(33) Al respecto deberá presentar una nota ante la dependencia donde se encuentre inscripto, en la que corresponderá consignar:

- a) Apellido y nombres o denominación, domicilio fiscal y Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) del agente de retención.
- b) Apellido y nombres o denominación, domicilio fiscal y Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) y condición del beneficiario de la renta frente al gravamen.
- c) Importe y concepto liquidado.
- d) Modalidad de la operación que generó la imposibilidad total o parcial de retener.
- e) Fecha de la operación.

La nota deberá ser presentada -por todas las operaciones respecto de las cuales existió la imposibilidad a que se refiere el presente artículo- hasta el día 10 del mes inmediato siguiente a aquel en el cual se realizaron dichas operaciones.

La falta de la presentación indicada implicará el mantenimiento de la responsabilidad del agente de retención por el impuesto no retenido.

35 – OPERACIONES DE CAMBIO O PERMUTA (ART .36)

En las operaciones de cambio o permuta, la retención se practicará únicamente cuando el precio se integre parcialmente mediante una suma de dinero y se calculará sobre el monto total de la operación.

AUTORETENCION

Si el importe a retener resultara superior a la suma de dinero abonada, corresponderá que el sujeto pasible de retención efectúe el respectivo depósito hasta la concurrencia de la precitada suma.

PRESENTACION DE UNA NOTA

En ese caso el agente de retención presentará una nota (34) conforme a lo previsto en el artículo precedente, donde, además de consignar el importe liquidado, especificará la diferencia que no se pudo ingresar.

Idéntico procedimiento se aplicará en aquellas operaciones en las que se utilice la dación en pago.

(34) La nota se ajustará a lo indicado en nota anterior.

(33) Al respecto deberá presentar una nota ante la dependencia donde se encuentre inscripto, en la que corresponderá consignar:

- a) Apellido y nombres o denominación, domicilio fiscal y Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) del agente de retención.
- b) Apellido y nombres o denominación, domicilio fiscal y Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) y condición del beneficiario de la renta frente al gravamen.
- c) Importe y concepto liquidado.

- d) Modalidad de la operación que generó la imposibilidad total o parcial de retener.
- e) Fecha de la operación.

La nota deberá ser presentada -por todas las operaciones respecto de las cuales existió la imposibilidad a que se refiere el presente artículo- hasta el día 10 del mes inmediato siguiente a aquel en el cual se realizaron dichas operaciones.

La falta de la presentación indicada implicará el mantenimiento de la responsabilidad del agente de retención por el impuesto no retenido.

36 – OMISION DE RETENCION. AUTORETENCION (ART. 37)

Cuando se realicen pagos por los conceptos comprendidos en esta resolución general y **se omite, por cualquier causa, efectuar la retención** o, cuando se presenten las situaciones contempladas en los artículos 35 y 36, **el beneficiario deberá ingresar un importe equivalente a las sumas no retenidas (AUTORETENCION)**, en las formas y condiciones previstas en el artículo 41, hasta las fechas que se indican en el art .2 de la R.G. 2.233 (SICORE), en función de la quincena en que se efectúa el pago.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación, asimismo, cuando el sujeto pagador a que se refiere el artículo 4º, no se encuentre obligado a practicar la retención de acuerdo con disposiciones legales, convenios internacionales, etc. (entre otros: organismo internacional, sujeto adherido al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes -monotributo-).

AUTO RETENCION (ART- 41)

Cuando exista imposibilidad de retener, en los supuestos del artículo 12, incisos a) y b) (ANTICIPOS DE HONORARIOS DE DIRECTORES) y del art. 37; y en los casos de revocatoria del certificado de exclusión otorgado, los beneficiarios deberán ingresar los importes de las retenciones que hubieren correspondido y no le fueron practicadas, conforme a lo previsto en el artículo 32.

Las auto retenciones, así como los ingresos efectuados conforme al régimen excepcional de ingreso dispuesto en el Anexo VII (REGIMEN EXCEPCIONAL DE INGRESOS), revestirán el mismo carácter que las retenciones sufridas.

El importe de las retenciones sufridas y de las auto retenciones ingresadas, correspondientes a cada período fiscal, podrá ser deducido a fin de la determinación de los anticipos del impuesto a las ganancias imputables al período fiscal inmediato siguiente conforme a las previsiones del artículo 3, inciso a), puntos 2 y 3, de la R.G. 327.

37 – CERTIFICADO DE EXCLUSION DE RETENCION (ART. 38)

Cuando las retenciones a sufrir en el curso del período fiscal puedan dar lugar a un exceso en el cumplimiento de la obligación tributaria correspondiente a dicho período, los sujetos pasibles **podrán solicitar un certificado de exclusión** de acuerdo con lo dispuesto en el Anexo VI de la presente. (58)

(58) Expresión incorporada por la [RG \(AFIP\) 2703, art. 1, inc. b](#)) (BO: 10/11/2009), aplicable a partir del 1/1/2010. Originalmente, decía: "AUTORIZACIÓN DE NO RETENCIÓN O DE REDUCCIÓN DE RETENCIÓN"

Anexo VI

“ANEXO VI RESOLUCIÓN GENERAL 830

(TEXTO S/[RG 2703](#))

CERTIFICADO DE EXCLUSIÓN (59)

(59) A través de la [RG \(AFIP\) 2902](#) (BO: 27/8/2010) se establece que los certificados de autorización de no retención o de reducción de retención obtenidos mediante el procedimiento previsto en el texto anterior del Anexo VI de la RG (AFIP) 830-antes de la sustitución efectuada por la RG (AFIP) 2703-, serán válidos hasta el último día del mes en que se produzcan sus vencimientos, siempre que hubiesen operado a partir del 1/7/2010

La tramitación del certificado de exclusión a que se refiere el artículo 38 de esta resolución general, se ajustará a los requisitos, plazos, formalidades y demás condiciones que se disponen a continuación.

A - EXCLUSIONES

No procederá el otorgamiento del certificado de exclusión cuando los sujetos pasibles de retención:

a) Hayan sido querellados o denunciados penalmente, con fundamento en las [leyes 23771](#) o [24769](#) (HOY LEY 27.430) y sus respectivas modificaciones, según corresponda, a cuyo respecto se haya formulado el correspondiente requerimiento fiscal de elevación a juicio.

b) Hayan sido querellados o denunciados penalmente por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de sus obligaciones tributarias o la de terceros, a cuyo respecto se haya formulado el correspondiente requerimiento fiscal de elevación a juicio, o cuando dicho requerimiento guarde relación con delitos comunes que fueran objeto de causas penales en las que se hubiera ordenado el procesamiento de funcionarios o ex funcionarios estatales.

c) Sean personas jurídicas cuyos titulares -directores o apoderados-, como consecuencia del ejercicio de sus funciones, se encuentren involucrados en alguno de los supuestos previstos en los incisos a) y b) precedentes.

d) Integren la base de contribuyentes no confiables.

e) Se encuentren obligados a emitir comprobantes Clase "M".

f) Se encuentren inhabilitados para presentar una solicitud, de acuerdo con el apartado H del presente Anexo.

g) Se encuentren inhabilitados para solicitar el beneficio de exclusión de retención y/o percepción en el impuesto al valor agregado, en los términos del [apartado K de la resolución general 2226](#).

Tampoco se otorgará el certificado a aquellos sujetos integrantes de sociedades comprendidas en el [inciso b\) del artículo 49](#) (HOY ART. 53 DE LA LIG) de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, respecto de las cuales se verifique alguna de las situaciones descritas en los incisos [d\)](#), [e\)](#) y [g\)](#) de este apartado.

B - SOLICITUD. REQUISITOS Y CONDICIONES

La solicitud del certificado de exclusión podrá interponerse siempre que, a la fecha de presentación, los responsables reúnan los siguientes requisitos:

a) Posean el alta en el impuesto a las ganancias, de acuerdo con lo dispuesto por la [resolución general 10](#), sus modificatorias y complementarias.

b) Posean actualizada la información respecto de la o las actividad/es económica/s que realizan, de acuerdo con los códigos previstos en el "Codificador de Actividades" -Formulario 150- aprobado mediante la [resolución general 485](#). (HOY R.G. 3.537)

c) Tengan actualizado el domicilio fiscal declarado, en los términos establecidos por la [resolución general 2109](#), su modificatoria y complementaria o la que la reemplace o complemente.

d) Hayan cumplido con la obligación de presentación de:

1. Las declaraciones juradas determinativas y nominativas de los recursos de la seguridad social y del impuesto al valor agregado, correspondientes a los doce (12) últimos períodos fiscales o las que corresponda presentar desde el inicio de la actividad, si fuera menor, vencidas con anterioridad a la fecha de solicitud.

2. La última declaración jurada de los impuestos a las ganancias, a la ganancia mínima presunta y sobre los bienes personales, según corresponda, vencidas a la fecha a que se refiere el punto anterior.

3. La declaración jurada del régimen de información establecido por la [resolución general \(DGI\) 4120](#), (HOY R.G. 4.697) sus modificatorias y complementarias del último período fiscal vencido a la fecha de la solicitud, de corresponder.

e) No registren deuda líquida y exigible con esta Administración Federal a la fecha de solicitud, por los impuestos previstos en los [puntos 1 y 2 del inciso d\)](#), a los que estuvieren obligados.

f) Registren vigente al menos un Código de Autorización de Impresión (CAI), al momento de la presentación de la solicitud.

Tratándose de socios de sociedades comprendidas en el [inciso b\) del artículo 49](#) (HOY ART. 53 DE LA LIG) de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, los integrantes de las mismas deberán solicitar a su nombre el certificado de exclusión y el mismo será otorgado siempre que, respecto de las sociedades que componen, se verifique:

1. El cumplimiento de las presentaciones de las declaraciones juradas [-ptos. 1 y 2 del inc. d\)-](#), por los impuestos a los que éstas se encuentren obligadas, y
2. lo exigido en el inciso f).

El certificado podrá ser solicitado en cualquier mes calendario. A su vez, su renovación deberá ser peticionada con una antelación no mayor a treinta (30) días corridos de la fecha de finalización de la vigencia del beneficio anteriormente otorgado. A tal fin, regirá el procedimiento *-requisitos, plazos, exclusiones y demás condiciones-* establecido en la presente.

Asimismo, las solicitudes del certificado de exclusión que se presenten en un ejercicio fiscal por beneficios a usufructuar en el siguiente, deberán ser efectuadas con una antelación no mayor de treinta (30) días corridos respecto a la finalización del período fiscal en el que se realiza la solicitud.

C - PRESENTACIÓN DE LA SOLICITUD

La solicitud del certificado de exclusión, se efectuará mediante transferencia electrónica de datos vía Internet a través del sitio web institucional (<http://www.afip.gob.ar>), conforme al procedimiento dispuesto por la resolución general 1345, sus modificatorias y complementarias.

Como constancia de la transmisión realizada el sistema emitirá un acuse de recibo.

La información a transmitir se elaborará utilizando el programa aplicativo denominado "Solicitud exclusión RET.IMP.GCIAS. - Versión 1.0", el que podrá transferirse desde el referido sitio web y cuyas características, funciones y aspectos técnicos para su uso se consignan en el apartado K del presente Anexo.

De comprobarse errores, inconsistencias, utilización de un programa distinto del provisto o archivos defectuosos, la presentación será rechazada automáticamente por el sistema, generándose una constancia de tal situación.

Una vez efectuada la transmisión, el solicitante deberá, a través del citado sitio web, ingresar en el servicio "Solicitud de Exclusión de Retención/Autorización al REI – RG 830", opción "Ingreso de solicitud" a efectos de verificar el ingreso de

la información transmitida. A tal fin el sistema requerirá los datos vinculados a la transmisión.

El sistema emitirá un comprobante como constancia de la admisión de la solicitud para su tramitación. La obtención del comprobante aludido, no implica la aprobación del trámite, sino la admisión para su tramitación.

No será admitida la solicitud cuando:

a) Se interponga durante la vigencia de un certificado anteriormente otorgado - con la excepción dispuesta en el último párrafo del ap. B-, o

b) a la fecha de la solicitud, se verifique la existencia de otra presentación en trámite, o

c) con relación a otra solicitud se registre un planteo de disconformidad o exista un recurso pendiente de resolución.

El solicitante podrá efectuar el seguimiento on-line de los procesos de control formal en el citado servicio, cuyo resultado será puesto a disposición en un plazo de dos (2) días corridos contados a partir del día inmediato siguiente, inclusive, al del ingreso de la solicitud.

Cuando la solicitud resulte observada, el sistema reflejará las inconsistencias detectadas por este Organismo, debiendo el responsable presentarse en la dependencia en la cual se encuentre inscripto dentro de los diez (10) días corridos a partir del día siguiente, inclusive, al de la fecha de presentación de la solicitud mediante el procedimiento aludido en el primer párrafo de este apartado, con la documentación que permita subsanar las mismas.

El incumplimiento de lo dispuesto en el párrafo anterior será considerado desistimiento tácito y dará lugar al archivo de la solicitud efectuada. Asimismo, dicha situación será publicada en el sitio web institucional.

Los titulares de proyectos promovidos vigentes y los inversores de capital en proyectos promovidos, que tengan el beneficio de diferimiento en el impuesto a las ganancias, una vez efectuada la solicitud deberán presentar, dentro de los diez (10) días corridos contados a partir del día inmediato siguiente, inclusive, a la fecha de interposición de la misma, una nota en los términos de la [resolución general 1128](#), la que deberá acompañarse del formulario de declaración jurada 952 -generado mediante el programa aplicativo "Solicitud exclusión RET.IMP.GCIAS. - Versión 1.0"- y de la documentación que, para cada caso, se detalla a continuación:

a) Titulares de proyectos promovidos vigentes

1. Acuse de recibo de la transmisión de la solicitud realizada.

2. Fotocopia de la norma particular de asignación de los beneficios promocionales invocados y demás actos complementarios y modificatorios.

3. *Fotocopia del poder o documento equivalente vigente que acredite la personería del firmante, exhibiendo para su cotejo el original respectivo.*

b) Inversores de capital en proyectos promovidos

1. Documentación indicada en el inciso a).

2. Nota emitida por cada una de las empresas promovidas consignadas en el formulario de declaración jurada 952, en la que conste la condición de inversor del solicitante y los montos proyectados a captar en el período bajo análisis, con la firma certificada del titular, responsable o persona autorizada -mediante intervención de entidad bancaria, autoridad policial o escribano-, excepto cuando fuera suscripto ante algún funcionario de la dependencia de este Organismo en la que se efectúa la presentación, en cuyo caso, éste actuará como autoridad certificante.

3. Fotocopia de la autorización a que se refiere el [artículo 2 del decreto 1232](#) del 30 de octubre de 1996, extendida por la Autoridad de Aplicación o, en su caso, por el organismo que asuma las responsabilidades conferidas a la misma, autenticada por el responsable de la empresa titular del proyecto promovido e intervenido por esta Administración Federal, de acuerdo con lo dispuesto en el [artículo 5 de la resolución general \(DGI\) 4346](#).

La falta de presentación de los citados elementos en el plazo indicado, se considerará desistimiento tácito y dará lugar al archivo de la solicitud efectuada. Asimismo, dicha situación será publicada en el sitio web institucional.

D - RESOLUCIÓN DE LA SOLICITUD

Esta Administración Federal podrá requerir, dentro del término de diez (10) días corridos contados a partir del día, inclusive, inmediato siguiente a la fecha de la presentación efectuada, el aporte de otros elementos que considere necesarios a efectos de evaluar la solicitud interpuesta. La falta de cumplimiento del requerimiento formulado, será considerado desistimiento tácito de la solicitud efectuada y dará lugar sin más trámite al archivo de las respectivas actuaciones. Asimismo, dicha situación será publicada en el sitio web institucional.

La procedencia o la denegatoria del certificado de exclusión solicitado, será resuelta por esta Administración Federal en un plazo de quince (15) días corridos, contados a partir del día, inclusive, de la interposición de la solicitud o, en su caso, desde la fecha en que el responsable presente la totalidad de la documentación a que se refiere el apartado C o aquella que le sea requerida conforme el párrafo anterior.

A tal fin, se realizarán controles informáticos teniendo en cuenta, entre otros:

a) El cumplimiento de las condiciones y requisitos dispuestos por la presente.

b) El comportamiento fiscal del solicitante.

c) *El excedente de la obligación tributaria, en función de la estimación de la ganancia a obtener al cierre del ejercicio y del resultado impositivo.*

d) *Los datos consignados en la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al período analizado y los que surgen de las bases de datos de este Organismo.*

e) *La consistencia de otros datos informados por el solicitante con los que obran en las bases de datos de este Organismo.*

La realización de los referidos controles no obsta la verificación y fiscalización posterior, respecto de la validez de los datos declarados por el solicitante y utilizados para resolver la procedencia del beneficio.

De resultar procedente, este Organismo emitirá un certificado de exclusión cuyo modelo se consigna en el [apartado A del Anexo IX](#) de la presente resolución general. La exclusión será de carácter total, el beneficio se otorgará por períodos mensuales completos y tendrá vigencia a partir del primer día del mes inmediato siguiente a aquel en que sea resuelta favorablemente, y como máximo hasta el último día del tercer mes posterior al mes de cierre del ejercicio fiscal de que se trate, conforme a lo solicitado por el contribuyente y el resultado de los controles que efectuará este Organismo.

E - ACEPTACIÓN O DENEGATORIA DEL CERTIFICADO

La notificación de la aceptación o denegatoria de la solicitud del certificado de exclusión, se efectuará en la forma que seguidamente se detalla:

a) Aceptación del certificado de exclusión

El solicitante ingresará en el servicio "Solicitud de Exclusión de Retención/Autorización al REI – RG 830", opción "Imprimir Constancias" del sitio web institucional, donde se indicará el apellido y nombres, denominación o razón social y la clave única de identificación tributaria (CUIT) del solicitante y el lapso durante el cual tendrá efecto la exclusión.

El beneficiario deberá imprimir el certificado de exclusión, que contendrá los datos previstos en el párrafo precedente, mediante la utilización de su equipamiento informático.

b) Denegatoria

Este Organismo emitirá un comprobante, cuyo modelo se consigna en el apartado D del Anexo IX de la presente. Los solicitantes podrán notificarse de la denegatoria de la exclusión solicitada y sus fundamentos, ingresando en el servicio "Solicitud de Exclusión de Retención/Autorización al REI - RG 830", opción "Notificación de la Denegatoria" del sitio web institucional.

Dicha constancia de denegatoria podrá ser impresa por el responsable a través de su equipamiento informático.

Si el responsable no se hubiera notificado por la vía indicada precedentemente, será notificado mediante alguno de los procedimientos normados en el artículo 100 de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

F - ACREDITACIÓN DE LA EXCLUSIÓN

Los agentes de retención quedarán exceptuados de practicar las retenciones del impuesto a las ganancias, cuando el contribuyente haya obtenido la exclusión del régimen y se encuentre publicado en el sitio web institucional. A tal efecto, el agente de retención deberá verificar los datos identificatorios del sujeto pasible y la vigencia de la exclusión.

G - PÉRDIDA DEL BENEFICIO DE EXCLUSIÓN - REVOCATORIA

El certificado otorgado quedará sin efecto, cuando:

a) El beneficiario quede comprendido en alguna de las causales previstas en los [incisos a\), b\), c\), d\), e\) y f\) del apartado A](#).

b) Se compruebe la falta de actualización del domicilio fiscal declarado ante esta Administración Federal, en los términos de la [resolución general 2109](#), su modificatoria y complementaria o la que la reemplace y/o complemente, de conformidad con lo previsto en el [inciso c\) del apartado B](#).

c) En verificaciones efectuadas por esta Administración Federal, se constaten diferencias entre las proyecciones informadas para obtener el beneficio y los datos de las operaciones declaradas, de lo cual resulte la improcedencia [\(1\)](#) del beneficio.

d) El contribuyente no haya cumplido con la obligación de presentación de las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado y del impuesto a las ganancias, vencidas durante la vigencia del certificado de exclusión.

En tales situaciones este Organismo emitirá un comprobante de revocatoria de certificado de exclusión, cuyo modelo se detalla en el apartado E del Anexo IX de la presente resolución general.

Asimismo, producida la pérdida del beneficio, el contribuyente deberá ingresar el importe total de las retenciones que debió haber sufrido, con más los intereses resarcitorios correspondientes, de acuerdo con las formas y condiciones establecidas en el artículo 41 de la presente resolución general.

La revocatoria del beneficio de exclusión y sus fundamentos, serán notificados al interesado mediante alguno de los procedimientos establecidos por el artículo 100 de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones y producirá la pérdida del beneficio de exclusión a partir del primer día, inclusive, del mes inmediato siguiente a la fecha de su notificación.

H - INHABILITACIÓN

Los sujetos quedarán asimismo, inhabilitados para solicitar un nuevo certificado de exclusión por el término de un (1) año, contado a partir del día inmediato siguiente, inclusive, a la fecha de notificación del acto administrativo que establezca la revocatoria del certificado otorgado, cuando:

a) La revocatoria fuere consecuencia de lo previsto en los [puntos b\) o c\) del primer párrafo del apartado G](#), o

b) con posterioridad al vencimiento del certificado otorgado o ante el desistimiento del beneficio de exclusión en los términos del [apartado J](#), se constaten diferencias superiores al veinte (20) por ciento, entre las proyecciones informadas para obtener el beneficio y los datos que resulten de las operaciones declaradas, que determinen que al contribuyente no le correspondió el beneficio o que le hubiere correspondido por un plazo menor al otorgado.

En tales situaciones, este Organismo emitirá un comprobante de inhabilitación, cuyo modelo se detalla en el [apartado F del Anexo IX](#) de la presente resolución general.

En el caso previsto en el inciso b), el beneficiario deberá ingresar el importe de las retenciones que hubiera correspondido practicársele durante el período que rigió el certificado de exclusión, o cuando se trate de certificados que debieron ser solicitados por un plazo menor, durante el período en el cual el mismo no le correspondía y/o, en su caso, los intereses resarcitorios respectivos, de acuerdo con las formas y condiciones establecidas en el artículo 41 de la presente resolución general.

La inhabilitación para solicitar el certificado de exclusión y sus fundamentos serán notificados al interesado, mediante alguno de los procedimientos establecidos por el artículo 100 de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones y producirá efectos a partir del primer día, inclusive, inmediato siguiente a la fecha de su notificación.

I - DISCONFORMIDADES

La disconformidad respecto de la denegatoria del certificado solicitado podrá manifestarse mediante la presentación de una nota, en los términos de la [resolución general 1128](#), acompañada de la prueba documental de la que el sujeto intenta valerse para respaldar su reclamo, dentro del plazo de quince (15) días corridos, contados a partir del día, inmediato siguiente a la fecha de la notificación prevista en el [inciso b\) del apartado E](#).

Esta Administración Federal podrá requerir, dentro del término de diez (10) días corridos contados a partir del día, inmediato siguientes a la fecha de la presentación efectuada, el aporte de otros elementos que considere necesarios a efectos de evaluar la mencionada disconformidad.

El reclamo formulado será resuelto dentro del plazo de veinte (20) días corridos inmediatos siguientes al de la presentación efectuada por el peticionario o al de la fecha de cumplimiento del requerimiento previsto en el párrafo anterior, según corresponda.

La resolución que se dicte será notificada al reclamante mediante alguno de los procedimientos establecidos por el artículo 100 de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

Contra la resolución que disponga la revocatoria del certificado de exclusión y, en su caso, la inhabilitación para solicitarlo, podrá interponerse la vía recursiva prevista por el [artículo 74 de la reglamentación de la ley 11683](#), texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

Cuando la disconformidad presentada respecto de la denegatoria del certificado de exclusión o el recurso contra la pérdida del beneficio, sean resueltos a favor del reclamante, la exclusión de retención, se publicará en el sitio web institucional de esta Administración Federal y producirá efectos a partir del día inmediato siguiente a dicha publicación, inclusive.

J - DESISTIMIENTO DEL BENEFICIO OTORGADO

Los contribuyentes podrán desistir del beneficio de exclusión otorgado, siempre y cuando el mismo se encuentre vigente.

La solicitud de desistimiento deberá efectuarse en el servicio "Solicitud de Exclusión de Retención/Autorización al REI – RG 830", opción "Desistimiento del beneficio" del citado sitio web institucional.

Como constancia de la presentación el sistema emitirá un comprobante, que tendrá el carácter de acuse de recibo de esta Administración Federal.

El desistimiento producirá efectos a partir del mes siguiente a aquel en el que se formule la respectiva solicitud.

K - PROGRAMA APLICATIVO "SOLICITUD EXCLUSIÓN RET. IMP. GCIAS. - Versión 1.0". CARACTERÍSTICAS, FUNCIONES Y ASPECTOS TÉCNICOS PARA SU USO

La utilización del sistema aplicativo "Solicitud exclusión RET. IMP. GCIAS. - Versión 1.0" requiere tener preinstalado el sistema informático "S.I.Ap. - Sistema Integrado de Aplicaciones - Versión 3.1 - Release 2". Está preparado para ejecutarse en computadoras tipo pentium 3 o superiores con sistema operativo Windows 95 o superior, con disquetera de tres pulgadas y media (3 1/2"), HD 1,44 Mb, 32 Mb de memoria RAM y disco rígido con un mínimo de 50 Mb disponibles.

El sistema permite:

1. Carga de datos a través del teclado o por importación de los mismos desde un archivo externo.

2. *Administración de la información por responsable.*
3. *Generación de archivos para su transferencia electrónica a través del sitio web de este Organismo (<http://www.afip.gob.ar>).*
4. *Impresión de la declaración jurada que acompaña a los soportes que el responsable presenta.*
5. *Emisión de listados con los datos que se graban en los archivos para el control del responsable.*
6. *Soporte de las impresoras predeterminadas por "windows".*
7. *Generación de soportes de resguardo de la información del contribuyente.*

El sistema prevé un módulo de "Ayuda" al cual se accede con la tecla F1 o a través de la barra de menú, que contiene indicaciones para facilitar el uso del programa aplicativo. El usuario deberá contar con una conexión a Internet a través del cualquier medio (telefónico, satelital, fibra óptica, cable módem o inalámbrico) con su correspondiente equipamiento de enlace y transmisión digital. Asimismo, deberá disponerse de un navegador ("Browser") "Internet Explorer", "Netscape" o similar para leer e interpretar páginas en formatos compatibles".

REGIMENES DE PROMOCION

Los sujetos comprendidos en regímenes de promoción -con beneficios sustituidos o no por el Decreto 2.054/1992- podrán solicitar el certificado de exclusión conforme al procedimiento aludido en el párrafo precedente.

PRODUCTORES AGRICOLAS

También podrán solicitar el mencionado certificado los productores agrícolas que se encuentren incluidos en el "Registro Fiscal de Operadores de Granos y Legumbres Secas" aprobado por la resolución general 2300 (HOY R.G. 4.310 "SISA"), sus modificatorias y sus complementarias y en estado de emergencia y/o desastre agropecuario con el reconocimiento por parte de esta Administración Federal de los beneficios establecidos por la ley 26509 y sus modificaciones.

En este supuesto la tramitación se efectuará mediante el procedimiento especial previsto en el Anexo X.

Anexo X

“ANEXO X RESOLUCIÓN GENERAL 830 CERTIFICADO DE EXCLUSIÓN - PROCEDIMIENTO ESPECIAL

PRODUCTORES INCLUIDOS EN EL “REGISTRO FISCAL DE OPERADORES DE GRANOS Y LEGUMBRES SECAS” Y EN ESTADO DE EMERGENCIA Y/O DESASTRE AGROPECUARIO

[TEXTO S/[RG \(AFIP\) 3902](#)]

A - Solicitud

Se efectuará a través del sitio web de esta Administración Federal (<http://www.afip.gob.ar>), ingresando al servicio “Certificado de no Retención de Ganancias - REI/Participación Societaria” y seleccionando la opción “Solicitud Certificado de Exclusión de Retención del Impuesto a las Ganancias por Emergencia Agropecuaria”, para lo cual deberá contarse con “Clave Fiscal” habilitada con Nivel de Seguridad 3 como mínimo, obtenida de acuerdo con lo previsto en la resolución general 3713.

El sistema emitirá un comprobante como constancia de la admisión de la solicitud para su tramitación.

No se admitirá la solicitud del certificado de exclusión cuando se interponga durante la vigencia de un certificado anteriormente otorgado o cuando exista otra presentación en trámite o registre un planteo de disconformidad o recurso pendiente de resolución con relación a otra solicitud de exclusión.

Presentada la solicitud, el sistema efectuará determinados controles a efectos de verificar que:

- a) Se trate de productores incluidos en el “Registro Fiscal de Operadores de Granos y Legumbres Secas” que posean el reconocimiento por parte de este Organismo de los beneficios establecidos por la ley 26509 y sus modificaciones.
- b) Tales productores no se encuentren comprendidos en alguna de las causales de exclusión detalladas en el apartado A del Anexo VI.
- c) Se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en el apartado B del Anexo VI, con excepción del previsto en el inciso f) del mismo.

De no superarse dichos controles, el sistema reflejará las inconsistencias detectadas. Cuando dichas inconsistencias puedan ser subsanadas, el responsable podrá presentarse en la dependencia de este Organismo -en la cual se encuentre inscripto- dentro de los diez (10) días corridos a partir del día siguiente, inclusive, al de la fecha de presentación de la solicitud, con la documentación que le permita regularizar su situación a fin de la tramitación de su solicitud.

El incumplimiento de lo dispuesto en el párrafo anterior será considerado desistimiento tácito y dará lugar al archivo de la solicitud efectuada.

Superados los controles sistémicos o subsanadas las inconsistencias detectadas, esta Administración Federal, sin más trámite ni requisitos, emitirá el certificado de exclusión cuyo modelo obra en el Anexo IX.

La exclusión será de carácter total por el término de seis (6) meses contados a partir del primer día del mes inmediato siguiente a aquel en que sea resuelta favorablemente la solicitud.

B - Aceptación o denegatoria

La notificación de la aceptación o denegatoria de la solicitud del certificado de exclusión, se efectuará en la forma indicada en el apartado E del Anexo VI.

C - Efectos de la exclusión

Los agentes de retención quedarán exceptuados de practicar las retenciones del impuesto a las ganancias, cuando el contribuyente haya obtenido la exclusión del régimen. Dichos agentes de retención deberán verificar los datos identificatorios del sujeto pasible y la vigencia del certificado de exclusión mediante consulta habilitada en el sitio web institucional.

D - Pérdida del beneficio de exclusión - Revocatoria

El certificado otorgado quedará sin efecto, cuando:

a) El beneficiario quede comprendido en alguna de las causales previstas en los incisos a), b), c), d) y e) del apartado A del Anexo VI.

b) Se compruebe la falta de actualización del domicilio fiscal declarado ante esta Administración Federal, en los términos de la resolución general 2109, sus modificatorias y su complementaria o la que la reemplace y/o complemente en el futuro.

c) El contribuyente no haya cumplido con la obligación de presentación de las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado y del impuesto a las ganancias, cuyos vencimientos operen durante la vigencia del certificado de exclusión.

d) El beneficiario quede excluido del “Registro Fiscal de Operadores de Granos y Legumbres Secas”.

e) Finalice el período de declaración de estado de emergencia y/o desastre agropecuario.

En tal supuesto este Organismo emitirá un comprobante de revocatoria del certificado de exclusión, cuyo modelo se detalla en el apartado E del Anexo IX.

La revocatoria y sus fundamentos, serán notificados al interesado mediante alguno de los procedimientos establecidos por el artículo 100 de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, y producirá la pérdida del beneficio de exclusión a partir del primer día, inclusive, del mes inmediato siguiente a la fecha de su notificación.

E - Inhabilitación

Los sujetos quedarán inhabilitados para solicitar un nuevo certificado de exclusión, por el término de un (1) año contado a partir del día inmediato siguiente, inclusive, a la fecha de notificación del acto administrativo que establezca la revocatoria del certificado otorgado, cuando esta fuere consecuencia de lo previsto en el inciso b) del primer párrafo del apartado D del presente Anexo.

En tal situación, este Organismo emitirá un comprobante de inhabilitación, cuyo modelo se detalla en el apartado F del Anexo IX.

La inhabilitación y sus fundamentos serán notificados al interesado, mediante alguno de los procedimientos establecidos por el artículo 100 de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, y producirá efectos a partir del primer día, inclusive, inmediato siguiente a la fecha de su notificación.

F - Disconformidades

Ante la denegatoria del certificado de exclusión solicitado, el contribuyente podrá manifestar su disconformidad conforme el procedimiento establecido por el apartado I del Anexo VI.

Contra la resolución que disponga la revocatoria del certificado de exclusión y, en su caso, la inhabilitación para solicitarlo, podrá interponerse la vía recursiva prevista por el artículo 74 de la reglamentación de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

Cuando la disconformidad presentada respecto de la denegatoria del certificado de exclusión o el recurso contra la pérdida del beneficio, sean resueltos a favor del reclamante, la exclusión podrá ser constatada mediante la consulta habilitada en el sitio web institucional y producirá efectos a partir del día inmediato siguiente a su aprobación.

G - Desistimiento del beneficio otorgado

Los contribuyentes podrán desistir del beneficio de exclusión otorgado, siempre y cuando el certificado correspondiente se encuentre vigente. La solicitud de desistimiento se formulará en la forma prevista en el apartado J del Anexo VI".

VALIDEZ DEL CERTIFICADO DE NO RETENCION

El mencionado certificado será válido para otros regímenes de retención y de percepción en el impuesto a las ganancias, vigentes o a crearse, en la medida en que no exista disposición en contrario.

EXHIBICION DEL CERTIFICADO DE NO RETENCION

A fin de que no se les practique la retención, los sujetos pasibles que hayan obtenido el certificado de exclusión (59), deberán exhibir el mismo al agente de

retención quien constatará su veracidad mediante consulta en el sitio web institucional (<http://www.afip.gob.ar>).

(59) A través de la [RG \(AFIP\) 2902](#) (BO: 27/8/2010) se establece que los certificados de autorización de no retención o de reducción de retención obtenidos mediante el procedimiento previsto en el texto anterior del Anexo VI de la RG (AFIP) 830 -antes de la sustitución efectuada por la RG (AFIP) 2703-, serán válidos hasta el último día del mes en que se produzcan sus vencimientos, siempre que hubiesen operado a partir del 1/7/2010

SOCIOS DE SOCIEDADES SIMPLES O RESIDUALES (EX SOCIEDADES DE HECHO)

Cuando alguno de los socios integrantes de las sociedades comprendidas en el inciso b) del art. 53 de la LIG, hubiera obtenido el certificado de exclusión, la retención que se le practique a la sociedad será equivalente al importe obtenido de acuerdo con el procedimiento indicado en el art. 25 (PROCEDIMIENTO DE CALCULO DE LA RETENCION), disminuido en el porcentaje que corresponda a la exclusión del socio respectivo, conforme a su participación en la sociedad.

Dicho porcentaje deberá ser corroborado por el agente de retención en el referido sitio web.

A esos efectos, la sociedad estará obligada a informar a la AFIP los socios que la integran y sus respectivas participaciones, a través del sitio web de la AFIP (<http://www.afip.gob.ar>) mediante clave fiscal en el servicio denominado "RG 830- Participación societaria. Sociedades del artículo 53 inciso b)".

La suma que en definitiva se retenga será atribuida -de acuerdo con lo previsto en el último párrafo del art. 9-, al resto de los socios que no posean certificado de exclusión.

38 – REGIMEN EXCEPCIONAL DE INGRESO (ART. 39)

Los sujetos enunciados en el artículo 4 no actuarán como agentes de retención cuando efectúen pagos por los conceptos indicados en el Anexo II de la presente, a beneficiarios que hayan sido incorporados -mediante autorización de la AFIP- al régimen excepcional de ingreso que se establece en el Anexo VII de esta resolución general.

Anexo VII

“ANEXO VII RESOLUCIÓN GENERAL 830 (TEXTO S/[RG 2703](#)) RÉGIMEN EXCEPCIONAL DE INGRESO

La solicitud de incorporación al régimen excepcional de ingreso dispuesto en el artículo 39 de esta resolución general, se ajustará a los requisitos, plazos, formalidades y demás condiciones que se establecen por el presente anexo.

A - EXCLUSIONES

El procedimiento no será aplicable a los sujetos, cuando:

a) Hayan sido querellados o denunciados penalmente, con fundamento en las [leyes 23771](#) o [24769](#) (HOY LEY 27.430) y sus respectivas modificaciones, según corresponda, a cuyo respecto se haya formulado el correspondiente requerimiento fiscal de elevación a juicio.

b) Hayan sido denunciados o querellados penalmente por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de sus obligaciones tributarias o la de terceros, a cuyo respecto se haya formulado el correspondiente requerimiento fiscal de elevación a juicio, o cuando dicho requerimiento guarde relación con delitos comunes que fueran objeto de causas penales en las que se hubiera ordenado el procesamiento de funcionarios o ex funcionarios estatales.

c) Se trate de personas jurídicas cuyos titulares -directores o apoderados-, como consecuencia del ejercicio de sus funciones, se encuentren involucrados en alguno de los supuestos previstos en los incisos a) y b) precedentes.

d) Se trate de nuevos inscriptos que registren menos de tres (3) meses calendario completos de actividad.

e) Integren la base de contribuyentes no confiables.

f) Se encuentren obligados a emitir comprobantes Clase "M".

g) Se trate de las sociedades comprendidas en el [inciso b\) del artículo 49 de la ley de impuesto a las ganancias](#), (HOY ART. 53 DE LA LIG) texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

h) Se encuentren inhabilitados para solicitar el beneficio de exclusión de retención y/o percepción en el impuesto al valor agregado, en los términos del apartado K de la [resolución general 2226](#).

i) Se encuentren inhabilitados para presentar una solicitud, de acuerdo con el [apartado J del presente Anexo](#) o [apartado H del Anexo VI](#).

B - SOLICITUDES. REQUISITOS Y CONDICIONES

La solicitud de incorporación al régimen excepcional de ingreso podrá interponerse siempre que a la fecha de su presentación, los sujetos reúnan los siguientes requisitos:

a) Posean el alta en el impuesto a las ganancias de acuerdo con lo regulado por la resolución general 10, sus modificatorias y complementarias.

b) Hayan obtenido, conforme a lo consignado en la última declaración jurada del impuesto a las ganancias vencida a la fecha de solicitud de incorporación al régimen, ingresos brutos operativos iguales o superiores a doscientos millones de pesos (\$ 200.000.000).

Este Organismo podrá eximir del cumplimiento del requisito dispuesto en el párrafo anterior cuando se trate de:

1. Empresas con participación estatal o reorganización de sociedades en los términos previstos por el [artículo 77 de la ley de impuesto a las ganancias](#), (HOY ART. 80 DE LA LIG) texto ordenado en 1997, sus modificaciones, normas reglamentarias y complementarias, siempre que en éste último caso los entes antecesores se hubieran encontrado comprendidos en el régimen de este Anexo.

2. Contribuyentes que hubieran iniciado actividad y no registren un período fiscal vencido, siempre que la anualización del monto de sus ingresos brutos operativos obtenidos resulte igual o superior a doscientos millones de pesos (\$ 200.000.000).

c) Posean actualizada la información respecto de la/s actividad/es económica/s que realizan, de acuerdo con los códigos previstos en el "Codificador de Actividades" -Formulario 150- aprobado mediante la [resolución general 485](#). (HOY R.G. 3.537)

d) Tengan actualizado el domicilio fiscal declarado, en los términos establecidos por la [resolución general 2109](#), su modificatoria y complementaria o la que la reemplace o complementa.

e) Hayan cumplido con la obligación de presentación de:

1. Las declaraciones juradas determinativas y nominativas de los recursos de la seguridad social y del impuesto al valor agregado, correspondientes a los doce (12) últimos períodos fiscales, o las que corresponda presentar desde el inicio de la actividad, si fuera menor, vencidas con anterioridad a la fecha de solicitud.

2. La última declaración jurada de los impuestos a las ganancias, a la ganancia mínima presunta y sobre los bienes personales, según corresponda, vencidas a la fecha a que se refiere el punto anterior.

3. La declaración jurada del régimen de información establecido por la [resolución general \(DGI\) 4120](#), (HOY R.G. 4.697) sus modificatorias y complementarias, del último período fiscal vencido a la fecha de la solicitud, de corresponder.

f) No registren deuda líquida y exigible con esta Administración Federal a la fecha de solicitud, por los impuestos aludidos en los [puntos 1 y 2 del inciso e\)](#) precedente, a los que estuvieren obligados.

g) Registren vigente al menos un Código de Autorización de Impresión (CAI), al momento de la presentación de la solicitud.

h) Integren la nómina del Anexo I de la [resolución general 18](#), (HOY R.G. 2.854) sus modificatorias y complementarias o la nómina de la [resolución general 39](#) y sus modificaciones.

La solicitud de incorporación al régimen excepcional de ingreso podrá ser solicitada en cualquier mes calendario. A su vez, su renovación deberá ser peticionada con una antelación no mayor de treinta (30) días de la fecha de finalización de la vigencia del beneficio anteriormente otorgado. A tal fin, regirá el procedimiento -requisitos, plazos, exclusiones y demás condiciones- establecido en la presente.

Asimismo, las solicitudes de incorporación al régimen excepcional de ingreso que se presenten en un ejercicio fiscal por beneficios a usufructuar en el siguiente, deberán ser efectuadas con una antelación no mayor de treinta (30) días corridos de la fecha de finalización del período fiscal en el que se realiza la solicitud.

C - PRESENTACIÓN DE LA SOLICITUD

La solicitud de incorporación al régimen excepcional de ingreso se efectuará por transferencia electrónica de datos mediante el servicio denominado "AFIP DGI - Solicitud de Exclusión de Retención /Autorización al REI – RG 830" - opción "Ingreso de Solicitud" desde el sitio web de este Organismo (<http://www.afip.gob.ar>), de acuerdo con lo dispuesto en la [resolución general 1345](#), sus modificatorias y complementarias.

El sistema emitirá un comprobante como constancia de la solicitud para su tramitación. La obtención del comprobante aludido no implica la aprobación del trámite, sino la admisión para su tramitación.

No será admitida la solicitud cuando:

- a) Se interponga durante la vigencia de una autorización de incorporación al Régimen Especial de Ingreso anteriormente otorgada -con la excepción dispuesta en el penúltimo párrafo del ap. B-, o
- b) a la fecha de la solicitud, se verifique la existencia de otra presentación en trámite, o
- c) con relación a otra solicitud se registre un planteo de disconformidad o exista un recurso pendiente de resolución.

Luego de emitido el acuse de recibo de la solicitud efectuada, el solicitante deberá ingresar al sistema -dentro de los dos (2) días corridos contados a partir del día siguiente, inclusive, al de la presentación- a fin de consultar el resultado de la misma.

Cuando la solicitud sea observada el sistema reflejará las inconsistencias detectadas por este Organismo, debiendo el responsable presentarse en la dependencia en la cual se encuentre inscripto dentro de los diez (10) días corridos a partir del día siguiente, inclusive, al de la presentación de la solicitud, con la documentación que permita evaluar los controles efectuados.

El incumplimiento de lo dispuesto en el párrafo anterior se considerará desistimiento tácito y dará lugar al archivo de la solicitud efectuada. Asimismo, dicha situación será publicada en el sitio web institucional.

D - RESOLUCIÓN DE LA SOLICITUD

De resultar procedente, este Organismo emitirá una constancia de autorización de incorporación al régimen excepcional de ingreso, cuyo modelo se indica en el [apartado B del Anexo IX](#) de la presente. Dicha constancia tendrá vigencia desde el primer día del mes siguiente a la fecha de aceptación mencionada en el [inciso a\) del apartado E](#), hasta el último día del ejercicio fiscal de que se trate.

Esta Administración Federal podrá requerir -dentro de los diez (10) días corridos contados a partir del día, inclusive, inmediato siguiente a la fecha de la presentación efectuada- el aporte de otros elementos que considere necesarios a efectos de evaluar la solicitud interpuesta.

La falta de cumplimiento del requerimiento formulado será considerada como desistimiento tácito de la solicitud efectuada y dará lugar sin más trámite al archivo de las respectivas actuaciones. Asimismo, dicha situación será publicada en el sitio web institucional.

La procedencia o la denegatoria de la solicitud será resuelta por esta Administración Federal dentro del plazo de quince (15) días corridos, contados a partir del día, inclusive, de la interposición de la solicitud o, en su caso, desde la fecha en que el responsable presente la totalidad de la documentación a que se refiere el [apartado C](#) o aquella que le sea requerida en el marco del presente régimen.

A tal fin, se realizarán controles informáticos teniendo en cuenta, entre otros:

a) El cumplimiento de las condiciones y requisitos dispuestos por la presente.

b) El comportamiento fiscal del solicitante.

c) La consistencia de los datos informados por el solicitante con los que obran en las bases de datos de este Organismo.

La realización de los referidos controles no obsta la verificación y fiscalización posterior, respecto de la validez de los datos declarados por el solicitante y utilizados para resolver la procedencia del beneficio.

La notificación de la aceptación o denegatoria de la autorización se efectuará en la forma que seguidamente se detalla:

a) Aceptación de la Autorización de incorporación al Régimen Especial de Ingreso

El solicitante ingresará en el servicio "Solicitud de Exclusión de Retención / Autorización al REI – RG 830", opción "Imprimir Constancias" del citado sitio web institucional, donde se indicará el apellido y nombres, denominación o razón social y la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) del solicitante y el lapso durante el cual tendrá efecto la exclusión.

El beneficiario deberá imprimir la autorización que contendrá los datos previstos en el párrafo precedente, mediante la utilización de su equipamiento informático.

b) Denegatoria

Este Organismo emitirá un comprobante, cuyo modelo se consigna en el apartado D del Anexo IX de la presente. Los solicitantes podrán notificarse de la denegatoria a la incorporación al régimen excepcional de ingreso solicitada y sus fundamentos, ingresando en el servicio "Solicitud de Exclusión de Retención/Autorización al REI – RG 830", opción "Notificación de la Denegatoria" del citado sitio web institucional.

Dicha constancia de denegatoria podrá ser impresa por el responsable a través de su equipamiento informático.

Si el responsable no se hubiera notificado por la vía indicada precedentemente, será notificado mediante alguno de los procedimientos normados en el artículo 100 de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

F - DISCONFORMIDAD

La disconformidad respecto de la denegatoria de la autorización solicitada podrá manifestarse en la forma, plazos y condiciones previstos en el [apartado I del Anexo VI](#).

G - ACREDITACIÓN DE LA EXCLUSIÓN

Los agentes de retención quedarán exceptuados de practicar las retenciones del impuesto a las ganancias, cuando el contribuyente haya obtenido la autorización de incorporación al régimen excepcional y se encuentre publicado en el sitio web institucional. A tal efecto, el agente de retención deberá verificar los datos identificatorios del sujeto pasible y la vigencia de la dicha autorización.

H - DETERMINACIÓN E INGRESO

Los sujetos incorporados al presente régimen, deberán ingresar un monto equivalente al de la retención que hubiera correspondido practicárseles. Dicho monto se determinará observando los procedimientos, escala, alícuotas e importes no sujetos a retención, previstos en el Título I de esta resolución general.

El ingreso e información de las sumas a ingresar, se efectuará observando los procedimientos, plazos y condiciones establecidos en la [resolución general 2233](#) y su modificatoria (SICORE).

I - AUTORIZACIÓN DE EXIMICIÓN DE INGRESO

La solicitud de eximición de ingreso se tramitará en la forma, plazos y condiciones previstos en el [Anexo VI](#) de la presente y, en caso de corresponder, esta Administración Federal emitirá un certificado cuyo modelo consta en el [apartado C del Anexo IX](#) de la presente.

Los sujetos comprendidos en regímenes de promoción -con beneficios sustituidos o no por el D. 2054/1992- podrán solicitar la autorización de eximición de ingreso, conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior.

J - PÉRDIDA DEL BENEFICIO DE AUTORIZACIÓN - INHABILITACIÓN

Este Organismo emitirá un comprobante de revocatoria de la incorporación al régimen excepcional de ingreso otorgado, cuyo modelo se consigna en el [apartado E del Anexo IX](#) de la presente, dejando sin efecto la autorización otorgada cuando, durante su vigencia:

a) el beneficiario de la autorización quede comprendido en alguna de las causales de exclusión dispuestas en los [incisos a\), b\), c\), e\), f\) e i\) del apartado A](#), o

b) se constate:

1. la omisión de liquidar e ingresar -total o parcialmente- las obligaciones comprendidas en este anexo, o

2. la realización de actos conducentes a la misma finalidad.

Asimismo, cuando se verifique alguna de las situaciones previstas en el inciso b) del párrafo anterior, este Organismo emitirá una constancia de inhabilitación, cuyo modelo consta en el apartado F del Anexo IX de la presente. En este caso el responsable quedará inhabilitado para solicitar una nueva autorización por el término de un (1) año, contado a partir del día inmediato siguiente, inclusive, a la fecha de notificación del acto administrativo que establezca la pérdida del beneficio otorgado.

La pérdida del beneficio de autorización y la inhabilitación para solicitarlo, y sus fundamentos, serán notificadas al interesado mediante alguno de los procedimientos establecidos por el artículo 100 de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones. Asimismo, dichas situaciones serán publicadas en el sitio web de esta Administración Federal y tendrán efectos a partir de las fechas que, para cada caso, se indican a continuación:

a) Pérdida del beneficio de autorización: primer día, inclusive, del mes inmediato siguiente al de su notificación.

b) *Inhabilitación para solicitar el beneficio de eximición: primer día, inclusive, inmediato siguiente a la fecha de su notificación.*

Los sujetos están obligados, a partir de la fecha en que produzcan efectos los respectivos actos administrativos, a comunicar a los agentes de retención la nueva situación en que se encuentran frente al régimen retentivo, quedando comprendidos en el Título I de esta resolución general.

Los importes que hubieran correspondido ingresar hasta la fecha en que produzca efectos la pérdida del beneficio de autorización, deberán ser informados e ingresados, con más -en su caso- los intereses resarcitorios, de conformidad con lo dispuesto en la [resolución general 2233](#) y su modificatoria y sus complementarias -Sistema de Control de Retenciones (SICORE)-“.

ES UN REGIMEN OPTATIVO

La incorporación al mencionado régimen -el que reviste el carácter de optativo- podrá ser verificada en el sitio web (<http://www.afip.gob.ar>).

SOLICITUD DE EXIMISION DE INGRESO DEL REGIMEN ESPECIAL

Cuando los sujetos incorporados al régimen excepcional consideren que los ingresos a efectuar en el curso del período fiscal, darán lugar a un exceso en el cumplimiento de su obligación correspondiente al impuesto a las ganancias, podrán solicitar una autorización de eximición de ingreso de acuerdo con lo dispuesto en el apartado I del Anexo VII de la presente.

Asimismo, los beneficiarios de las rentas deberán efectuar el ingreso de un importe equivalente a las sumas no retenidas, cuando el agente pagador se encuentre excluido de actuar como agente de retención (organismo internacional, sujeto adherido al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes -Monotributo-, etc.).

39 - SUJETOS EXCLUIDOS DEL REGIMEN EXCEPCIONAL DE INGRESO (ART. 40)

Quedan excluidos del presente Título los siguientes conceptos:

- a) Intereses originados por operaciones realizadas en entidades sujetas al régimen de la ley 21526 y sus modificaciones.
- b) Sumas que se paguen por vía judicial.

40- CARÁCTER QUE REVISTEN LAS RETENCIONES Y LAS AUTO RETENCIONES (ART. 41)

Las auto retenciones, así como los ingresos efectuados conforme al régimen excepcional de ingreso dispuesto en el Anexo VII (REGIMEN EXCEPCIONAL DE INGRESO), revestirán el mismo carácter que las retenciones sufridas.

El importe de las retenciones sufridas y de las auto retenciones ingresadas, correspondientes a cada período fiscal, podrá ser deducido a fin de la determinación de los anticipos del impuesto a las ganancias imputables al período fiscal inmediato siguiente conforme a las previsiones del artículo 3, inciso a), puntos 2 y 3, de la R.G. 327.

41 – LAS NOTAS REVISTEN EL CARÁCTER DE DECLARACION JURADA (ART.42)

En todos los casos en que se disponga la obligación de presentar una nota, la firma deberá estar precedida de la fórmula indicada en el artículo 28, del decreto reglamentario de la ley 11.683 (CARÁCTER DE DELARACION JUERDA).

42 – SUPREMACÍA DE LOS REGIMENES ESPECIALES DE RETENCION (ART.43)

El régimen establecido por esta resolución general no será de aplicación cuando, de acuerdo con las disposiciones en vigencia (38), se prevea una forma distinta de retención (39) o ésta revista carácter de pago único y definitivo.

(38) La ley de impuesto a las ganancias.

(39) Trabajo en relación de dependencia, rentas giradas al exterior, etc.

43 – SANCIONES POR NO ACTUAR COMO AGENTE DE RETENCION (ART. 44)

Los agentes de retención que omitan efectuar retenciones o realicen cualquier otro acto que importe el incumplimiento, total o parcial, de las obligaciones impuestas por esta resolución general (40) serán pasibles de la aplicación de las sanciones previstas por las normas vigentes. (41)

(40) Desdoblamiento de pagos, cambios de modalidad de los mismos, etc.

(41) Ley 11683, ley 27.430 y artículo 43 de la LIG (IMPUGNACION DE LA DEDUCCION).

44- Anexo VIII

ANEXO (art. 1) ANEXO VIII RESOLUCIÓN GENERAL 830

[TEXTO S/[RG \(AFIP\) 4525](#) - BO: 15/7/2019]

ALÍCUOTAS Y MONTOS NO SUJETOS A RETENCIÓN

Inscriptos (a) / No inscriptos

Código 19 – Anexo II inciso a) punto 1. - Intereses por operaciones realizadas en entidades financieras. Ley 21526 y sus modificaciones o agentes de bolsa o mercado abierto.

Inscriptos 3% No inscriptos 10%

Código 21 – Anexo II inciso a) punto 2. - Intereses originados en operaciones no comprendidas en el punto 1

Inscriptos 6% No inscriptos 25% / 28% (e) – Monto no sujeto a retención 7.870

Código 30 – Anexo II inciso b) punto 1 - Alquileres o arrendamientos de bienes muebles.

Inscriptos 6% No inscriptos 25% / 28% (e) – Monto no sujeto a retención 11.200

Código 31 – Anexo II inciso b) punto 2 - Bienes inmuebles urbanos, incluidos los efectuados bajo la modalidad de leasing -incluye suburbanos-.

Inscriptos 6% No inscriptos 25% / 28% (e) – Monto no sujeto a retención 11.200

Código 32 – Anexo II inciso b) punto 3 - Bienes inmuebles rurales, incluidos los efectuados bajo la modalidad de leasing -incluye subrurales-.

Inscriptos 6% No inscriptos 25% / 28% (e) – Monto no sujeto a retención 11.200

Código 35 – Anexo II inciso c) – Regalías.

Inscriptos 6% No inscriptos 25% / 28% (e) – Monto no sujeto a retención 7.870

Código 43 – Anexo II inciso d) Interés accionario, excedentes y retornos distribuidos entre asociados, cooperativas -excepto consumo.

Inscriptos 6% No inscriptos 25% / 28% (e) – Monto no sujeto a retención 7.870

Código 51 – Anexo II inciso e) - Obligaciones de no hacer, o por abandono o no ejercicio de una actividad.

Inscriptos 6% No inscriptos 25% / 28% (e) – Monto no sujeto a retención 7.870

Código 78 – Anexo II inciso f) - Enajenación de bienes muebles y bienes de cambio.

Inscriptos 2% No incriptos 10% – Monto no sujeto a retención 224.000

Código 86 – Anexo II inciso g) - Transferencia temporaria o definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías, concesiones y similares.

Inscriptos 2% No incriptos 10% – Monto no sujeto a retención 224.000

Código 110 – Anexo II inciso h) - Explotación de derechos de autor (L. 11723).

Inscriptos s/escala No incriptos 28% – Monto no sujeto a retención 10.000

Código 94 – Anexo II inciso i) - Locaciones de obra y/o servicios no ejecutados en relación de dependencia no mencionados expresamente en otros incisos.

Inscriptos 2% No incriptos 25% / 28% (e) – Monto no sujeto a retención 67.170

Código 25 – Anexo II inciso j) - Comisiones u otras retribuciones derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio a que se refiere el inciso c) del artículo 49 (HOY ART. 53 DE LA LIG) de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones

Inscriptos s/escala No incriptos 28% – Monto no sujeto a retención 16.830

Código 116 – Anexo II inciso k) - Honorarios de director de sociedades anónimas, síndico, fiduciario, consejero de sociedades cooperativas, integrante de consejos de vigilancia y socios administradores de las sociedades de responsabilidad limitada, en comandita simple y en comandita por acciones.

Inscriptos s/escala No incriptos 28% – Monto no sujeto a retención 67.170 (b)

Código 116 – Anexo II inciso k) - Profesionales liberales, oficios, albacea, mandatario, gestor de negocio

Inscriptos s/escala No incriptos 28% – Monto no sujeto a retención 16.830

Código 124 – Anexo II inciso k) - Corredor, viajante de comercio y despachante de aduana. En todos los casos, con las salvedades mencionadas en dicho inciso.

Inscriptos s/escala No incriptos 28% – Monto no sujeto a retención 16.830

Código 95 – Anexo II inciso l) - Operaciones de transporte de carga nacional e internacional.

Inscriptos 0,25% No incriptos 25% / 28% (e) – Monto no sujeto a retención 67.170

Código 53 – Anexo II inciso m) - Operaciones realizadas por intermedio de mercados de cereales a término que se resuelvan en el curso del término (arbitrajes) y de mercados de futuros y opciones.

Inscriptos 0,5% No inscriptos 2%

Código 55 – anexo II inciso n) - Distribución de películas. Transmisión de programación. Televisión vía satelital.

Inscriptos 0,5% No inscriptos 2%

Código 111 – Anexo II inciso ñ) - Cualquier otra cesión o locación de derechos, excepto las que correspondan a operaciones realizadas por intermedio de mercados de cereales a término que se resuelvan en el curso del término (arbitrajes) y de mercados de futuros y opciones.

Inscriptos 0,5% No inscriptos 2%

Código 112 – Anexo II inciso o) - Beneficios provenientes del cumplimiento de los requisitos de los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, establecidos por el inciso d) del artículo 45 (HOY ART. 48 DE LA LIG) y el inciso d) del artículo 79 (HOY ART. 82 DE LA LIG), de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones -excepto cuando se encuentren alcanzados por el régimen de retención establecido por la RG 2437 (HOY R.G. 4.003), sus modificaciones y complementarias.

Inscriptos 3% No inscriptos 3% – Monto no sujeto a retención 16.830

Código 113 – Anexo II inciso p) - Rescates -totales o parciales- por desistimiento de los planes de seguro de retiro a que se refiere el inciso o), excepto que sea de aplicación lo normado en el artículo 101 (HOY ART. 112 DE LA LIG) de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

Inscriptos 3% No inscriptos 3% – Monto no sujeto a retención 16.830

(c) Intereses por eventuales incumplimientos de las operaciones excepto las indicadas en los incisos a) y d).

De acuerdo a tabla para cada inciso.

(d) Pagos realizados por cada administración descentralizada fondo fijo o caja chica. Artículo 27, primer párrafo.

Inscriptos 0,50% No inscriptos 1,5% – Monto no sujeto a retención 24.700

Código 779 – Anexo II inciso q) - Subsidios abonados por los Estados Nacional, provinciales, municipales o el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en concepto de enajenación de bienes muebles y bienes de cambio, en la

medida que una ley general o especial no establezca la exención de los mismos en el impuesto a las ganancias.

Inscriptos 2% No inscriptos 10% – Monto no sujeto a retención 76.140

Código 780 – Anexo II inciso r) - Subsidios abonados por los Estados Nacional, provinciales, municipales o el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en concepto de locaciones de obra y/o servicios, no ejecutados en relación de dependencia, en la medida que una ley general o especial no establezca la exención en el impuesto a las ganancias.

Inscriptos 2% No inscriptos 25% / 28% (e) – Monto no sujeto a retención 31.460

Retención mínima: inscriptos: \$ 240 y no inscriptos: \$ 1.020 para alquileres o arrendamientos de bienes inmuebles urbanos y \$ 240 para el resto de los conceptos sujetos a retención.

(a) **Cuando los beneficiarios sean no inscriptos en el impuesto** no corresponderá considerar monto no sujeto a retención, excepto cuando se trate de los conceptos de códigos de régimen 112 y 113 que deberá considerarse para beneficiarios inscriptos y no inscriptos.

(b) Se deberá computar un solo monto no sujeto a retención sobre el total del honorario o de la retribución, asignados.

(c) Los intereses por eventuales incumplimientos se encuentran sujetos a las mismas tasas y mínimos aplicables al concepto generador de tales intereses, excepto incisos a) y d).

(d) De acuerdo al código de régimen asignado al concepto que se paga.

(e) La alícuota a aplicar será del 28% si se trata de personas humanas y sucesiones indivisas, y del 25% para el resto de los sujetos.

Importes		Retendrán		
Más de \$	A \$	\$	Mas el %	s/exc. de \$
-0-	8.000	-0-	5%	-0-
8.000	16.000	400	9%	8.000
16.000	24.000	1.120	12%	16.000
24.000	32.000	2.080	15%	24.000
32.000	48.000	3.280	19%	32.000
48.000	64.000	6.320	23%	48.000
64.000	96.000	10.000	27%	64.000
96.000	En adelante	18.640	31%	96.000

45 - Anexo IX

ANEXO IX RESOLUCIÓN GENERAL 830

1641

(TEXTO S/[RG 2703](#))

MODELOS DE CERTIFICADOS Y CONSTANCIAS

“ANEXO III

ANEXO IX RESOLUCIÓN GENERAL 830

(TEXTO SEGÚN RG 2703)

MODELOS DE CERTIFICADOS Y CONSTANCIAS

A - MODELO DE CERTIFICADO DE EXCLUSIÓN

RESOLUCIÓN GENERAL 830, SUS MODIFICATORIAS Y
COMPLEMENTARIAS IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

Régimen de retención para determinadas ganancias

Lugar y Fecha:

Dependencia:

Certificado de exclusión N° --- ---- ----- / -

Contribuyente:

CUIT:

Domicilio fiscal:

CP:

Se certifica que el contribuyente indicado precedentemente se encuentra excluido, en los términos del [artículo 38 de la resolución general 830](#), sus modificatorias y complementarias, de la aplicación del régimen de retención del impuesto a las ganancias, desde el // hasta el día //.

Este certificado se expide sobre la base de los datos declarados y aportados por el mismo, reservándose esta Administración Federal de Ingresos Públicos, la facultad de disponer su revocatoria en el momento que comprobare la inexactitud de los mismos y/o las circunstancias previstas al efecto por la citada resolución general.

De acuerdo con la normativa vigente, en cada oportunidad en que corresponda practicar la retención y/o percepción, el agente de retención deberá corroborar la autenticidad y vigencia del presente certificado mediante la consulta en el sitio web de este Organismo (<http://www.afip.gob.ar>).

B - MODELO DE CONSTANCIA DE AUTORIZACIÓN DE INCORPORACIÓN AL RÉGIMEN EXCEPCIONAL DE INGRESO

RESOLUCIÓN GENERAL 830, SUS MODIFICATORIAS Y
COMPLEMENTARIAS IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

Régimen excepcional de ingreso

Lugar y Fecha:

Dependencia:

Autorización de incorporación al régimen excepcional de ingreso N° --- - --- ----- /

Contribuyente:

CUIT:

Domicilio fiscal:

CP:

Mediante la presente se deja constancia que esta Administración Federal de Ingresos Públicos ha autorizado la incorporación del contribuyente indicado precedentemente en el régimen excepcional de ingreso, en los términos del [artículo 39 de la resolución general 830](#), sus modificatorias y complementarias.

La presente autorización tendrá vigencia desde el // hasta el día //.

Esta constancia se expide sobre la base de los datos declarados y aportados por el contribuyente, reservándose esta Administración Federal de Ingresos Públicos, la facultad de disponer su revocatoria en el momento que comprobare la inexactitud de los mismos y/o las circunstancias previstas al efecto por la citada resolución general.

De acuerdo con la normativa vigente, en cada oportunidad en que corresponda practicar la retención y/o percepción, el agente de retención deberá corroborar la autenticidad y vigencia de la presente constancia mediante la consulta en el sitio web de este Organismo (<http://www.afip.gob.ar>).

C - MODELO DE CERTIFICADO DE EXIMICIÓN DE INGRESO

RESOLUCIÓN GENERAL 830, SUS MODIFICATORIAS Y
COMPLEMENTARIAS IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

Régimen excepcional de ingreso. Eximición de ingreso

Lugar y Fecha:

Dependencia:

Certificado de eximición de ingreso N° --- ----- / -

Contribuyente:

CUIT:

Domicilio fiscal:

CP:

Se certifica que el contribuyente indicado precedentemente se encuentra eximido del ingreso especial del régimen de retención del impuesto a las ganancias, en los términos del [artículo 39 de la resolución general 830](#), desde el // hasta el día //.

Este certificado se expide sobre la base de los datos declarados y aportados por el mismo, reservándose esta Administración Federal de Ingresos Públicos, la

1643

facultad de disponer su revocatoria en el momento que comprobare la inexactitud de los mismos y/o las circunstancias previstas al efecto por la citada resolución general.

D - MODELO DE CONSTANCIA DE DENEGATORIA DE CERTIFICADO DE EXCLUSIÓN O DE AUTORIZACIÓN DE INCORPORACIÓN AL RÉGIMEN EXCEPCIONAL DE INGRESO

RESOLUCIÓN GENERAL 830, SUS MODIFICATORIAS Y
COMPLEMENTARIAS IMPUESTO A LAS GANANCIAS.
Régimen de retención y Régimen excepcional de ingreso

Lugar y Fecha:

Dependencia:

Denegatoria de Certificado de exclusión / Autorización de incorporación al régimen excepcional de ingreso N° --- ---- ----- / -

Contribuyente:

CUIT:

Domicilio fiscal:

CP:

Mediante la presente se comunica que esta Administración Federal de Ingresos Públicos no ha aceptado la solicitud del certificado de exclusión/de autorización de incorporación al régimen excepcional de ingreso, presentada en los términos de los artículos 38 y 39 de la resolución general 830, sus modificatorias y complementarias, con fecha / / en virtud de haber detectado las siguientes inconsistencias:

Se deja expresa constancia de que las inconsistencias arriba enunciadas implican el incumplimiento de los requisitos y obligaciones contenidos en los [Anexos VI](#) y/o [VII](#), según corresponda, de la resolución general 830, sus modificatorias y complementarias.

La disconformidad respecto de la denegatoria comunicada podrá articularse en los términos y condiciones establecidos en los apartados "I - DISCONFORMIDAD" del Anexo VI y "F - DISCONFORMIDAD" del Anexo VII, según corresponda, de la citada resolución general, mediante la presentación de una nota, en los términos de la [resolución general 1128](#), acompañada de la prueba documental que se entienda pertinente, dentro del plazo de quince (15) días corridos contados a partir del día inmediato siguiente, inclusive, a la fecha de notificación de la presente.

E - MODELO DE CONSTANCIA DE REVOCATORIA DEL CERTIFICADO DE EXCLUSIÓN O DE LA INCORPORACIÓN AL RÉGIMEN EXCEPCIONAL DE INGRESO

RESOLUCIÓN GENERAL 830, SUS MODIFICATORIAS Y
COMPLEMENTARIAS IMPUESTO A LAS GANANCIAS.
Régimen de retención y Régimen excepcional de ingreso

Lugar y Fecha:

Dependencia:

Revocatoria del certificado de exclusión/de la incorporación al régimen excepcional de ingreso otorgado/a N° --- ---- -----/-

Contribuyente:

CUIT:

Domicilio fiscal:

CP:

Mediante la presente esta Administración Federal de Ingresos Públicos comunica la revocatoria del certificado de exclusión/de la incorporación al régimen excepcional de ingreso otorgado/a el // , identificado/a con el número ## ##### #####/#, en el marco de la resolución general 830, sus modificatorias y complementarias.

Cabe indicar que, de las verificaciones efectuadas por este Organismo, se ha constatado la improcedencia del beneficio oportunamente otorgado, circunstancia que amerita el encuadramiento de la solicitud en las previsiones contenidas en el apartado G del Anexo VI y en el apartado J del Anexo VII, según corresponda, ambos de la citada resolución general, en virtud de haber detectado las siguientes inconsistencias:

Finalmente se le hace saber que se encuentra habilitada en el caso que nos ocupa, la vía recursiva prevista en el [artículo 74 del decreto 1397/1979](#), reglamentario de la ley de procedimiento fiscal, que podrá interponerse dentro del plazo de quince (15) días hábiles administrativos contados a partir del día inmediato siguiente, inclusive, a la fecha de notificación de la presente.

F. MODELO DE CONSTANCIA DE INHABILITACIÓN PARA SOLICITAR LA EXCLUSIÓN AL RÉGIMEN DE RETENCIÓN O LA INCORPORACIÓN AL RÉGIMEN EXCEPCIONAL DE INGRESO

RESOLUCIÓN GENERAL 830, SUS MODIFICATORIAS Y
COMPLEMENTARIAS IMPUESTO A LAS GANANCIAS.
Régimen de retención y Régimen excepcional de ingreso

Lugar y Fecha:

Dependencia:

Inhabilitación N° --- ---- ----- /-

Contribuyente:
CUIT:
Domicilio fiscal:
CP:

Mediante la presente esta Administración Federal de Ingresos Públicos comunica que se han verificado causales que determinan la pérdida del beneficio que le otorga el certificado de exclusión/ de incorporación al régimen excepcional de ingreso, identificado con el número --- ---- ----- /-, / su inhabilitación, en el marco de la resolución general 830, sus modificatorias y complementarias.

Al respecto, se detallan las causales aludidas en el párrafo anterior:

Consecuentemente, se comunica que se encuentra inhabilitado para solicitar el certificado de exclusión de retención del impuesto a las ganancias/la incorporación al régimen excepcional de ingreso por el término de un (1) año, contado a partir del día inmediato siguiente, inclusive, a la fecha de notificación del presente acto administrativo.

Finalmente, se le hace saber que contra esta decisión procede la vía recursiva prevista en el artículo [74 del decreto 1397/1979](#), reglamentario de la ley de procedimiento fiscal, que podrá articularse dentro del plazo de quince (15) días hábiles administrativos contados a partir del día inmediato siguiente, inclusive, a la fecha de notificación de la presente”.

=====

Capítulo 24 Régimen de retención de impuesto a las ganancias para empleados en relación de dependencia, jubilados y pensionados. R.G. 4003

INDICE

Art. 176.2 del D.R. de la LIG

R.G. 4003 CON LAS MODIFICACIONES DE LA R.G. 5.008 (B.O.15.06.2021) Y DE LA R.G. 5.076 (B.O.27.09.2021)

Ganancias alcanzadas por el régimen de retención

Sujetos obligados a actuar como agentes de retención

Sujetos que perciban sueldos de más de un empleador

Sujetos pasibles de retención

Momento en el cual corresponde practicar la retención

Definición de pago

Determinación del importe a retener

Impuesto a cargo del agente de retención

Pago de ajustes retroactivos

Pagos por vía judicial

Obligaciones de los empleados y jubilados

Formulario de declaración jurada F. 1357

Obligación de inscribirse en el impuesto a las ganancias

Presentación de la declaración jurada informativa por parte del empleado

Confección de la declaración jurada informativa

Declaraciones juradas con saldo a pagar o con saldo a favor

Consulta de las retenciones sufridas

Solicitud de autorización de no retención

Obligaciones del agente de retención

Información que la AFIP pone a disposición del agente de retención

Liquidación anual y final que debe realizar el empleador

Confección de la liquidación anual y final

Información e ingreso de las retenciones

Ingreso de las retenciones a través del SICORE

Sanciones por incumplimientos

Reintegros por honorarios médicos

Empleados con franquicias impositivas o que hubieran realizado donaciones

=====

REGIMEN GENERAL DE RETENCION DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS. R.G.4003

Recordemos que el **art. 176.2 del D.R. de la LIG**, establece que:

El empleador será responsable en su carácter de agente de retención del adecuado cumplimiento de las disposiciones de la Ley de Impuesto a las Ganancias y normas reglamentarias, resultando pasible, en su defecto, de las sanciones previstas en la Ley 11.683 y en su caso por el Régimen Penal Tributario (LEY 27.430).

R.G. 4003 CON LAS MODIFICACIONES DE LA R.G. 5.008 (B.O.15.06.2021) Y DE LA R.G. 5.076 (B.O.27.09.2021)

EMPLEADOS EN RELACION DE DEPENDENCIA

JUBILADOS Y PENSIONADOS

1 – GANANCIAS ALCANZADAS POR EL REGIMEN DE RETENCION (ART.1)

SUELDOS Y JUBILACIONES Y PENSIONES

SUJETOS RESIDENTES EN EL PAIS

Las ganancias comprendidas en los **incisos a), b), c)**-excepto las correspondientes a los consejeros de las sociedades cooperativas- y **e)** del primer párrafo, y en el segundo párrafo del art. 82 de la LIG (1), así como sus ajustes de cualquier naturaleza, e independientemente de la forma de pago (en dinero o en especie), obtenidas por **sujetos que revistan el carácter de residentes en el país** -conforme a lo normado en el Tít. IX, Cap. I de la LIG-, quedan sujetas al régimen de retención que se establece por la presente resolución general.

PLANES DE SEGURO DE RETIRO PRIVADO

Asimismo se encuentran comprendidas en el régimen, las rentas provenientes de los **planes de seguros de retiro privados** administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación, que se perciban bajo la **modalidad de renta vitalicia previsional**, conforme a lo dispuesto en el artículo 101 -jubilación- y, en su caso, en el artículo 106 -pensión- de la ley 24.241, derivados de fondos transferidos de las ex-Administradoras de Fondos de Jubilaciones y Pensiones (AFJP) a las compañías de seguros de retiro, por encuadrar las mismas en el inciso c) del mencionado art. 82.

BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

De tratarse de **beneficiarios residentes en el exterior**, en tanto no corresponda otorgarle otro tratamiento conforme a la LIG, **procederá practicar la retención con carácter de pago único y definitivo** establecida en el Título V de la LIG y efectuar su ingreso conforme a las previsiones de la **R.G. 739**.

(1) “Artículo 82 de la LIG, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones (parte pertinente):

- Primer párrafo, incisos:

a) Del desempeño de cargos públicos nacionales, provinciales, municipales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sin excepción, incluidos los cargos electivos de los Poderes Ejecutivos y Legislativos.

En el caso de los magistrados, funcionarios y empleados del Poder Judicial de la Nación y de las Provincias y del Ministerio Público de la Nación cuando su nombramiento hubiera ocurrido a partir del año 2017, inclusive.

b) Del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia.

c) De las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y en la medida que hayan estado sujetos al pago del impuesto, de los consejeros de las sociedades cooperativas y de las asignaciones mensuales y vitalicias reconocidas a presidentes y vicepresidentes de la Nación dispuestas por la Ley Nº 24.018.

e) De los servicios personales prestados por los socios de las sociedades cooperativas mencionadas en la última parte del inciso g) del artículo 48, que trabajen personalmente en la explotación, inclusive el retorno percibido por aquellos.

- Segundo párrafo: sin perjuicio de las demás disposiciones de esta ley, para quienes se desempeñen en cargos directivos y ejecutivos de empresas públicas y privadas, según lo establezca la reglamentación quedan incluidas en este artículo las sumas que se generen exclusivamente con motivo de su desvinculación laboral, cualquiera fuere su denominación, que excedan los montos indemnizatorios mínimos previstos en la normativa laboral aplicable. Cuando esas sumas tengan su origen en un acuerdo consensuado (procesos de mutuo acuerdo o retiro voluntario, entre otros) estarán alcanzadas en cuanto superen los montos indemnizatorios mínimos previstos en la normativa laboral aplicable para el supuesto de despido sin causa.

2 – SUJETOS OBLIGADOS A ACTUAR COMO AGENTES DE RETENCION (ART.2)

Deberán actuar como agentes de retención:

a) Los sujetos que paguen por cuenta propia las ganancias mencionadas en el artículo 1, ya sea en forma directa o a través de terceros, y

b) quienes paguen las aludidas ganancias por cuenta de terceros, cuando estos últimos fueran personas humanas (3) o jurídicas domiciliadas o radicadas en el exterior.

(3) Expresión incorporada por la R.G. 4.396 (BO: 3/1/2019), con aplicación para los ejercicios 2018 y siguientes. En su redacción original decía la expresión “personas físicas”

3 – SUJETOS QUE PERCIBAN SUELDOS DE MAS DE UN EMPLEADOR (ART.3)

DEBE ACTUAR COMO AGENTE DE RETENCION EL QUE PAGUE EL IMPORTE MAYOR

Cuando los beneficiarios de las ganancias referidas en el artículo 1 las perciban de varios sujetos, **solo deberá actuar como agente de retención aquel que abone las de mayor importe.**

Se deberán considerar:

a) **Al inicio de una nueva relación laboral:** las rentas que abonen cada uno de los pagadores.

b) **Al inicio de cada año fiscal:** las sumas abonadas por los respectivos pagadores en el año fiscal anterior.

AÑO FISCAL (1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE)

En tal sentido, debe considerarse como “año fiscal”, el definido en el primer párrafo del art. 24 de la LIG, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones.

GANANCIAS EXENTAS

En el supuesto de que alguno de los empleadores abone únicamente ganancias de las mencionadas en el artículo 1 que resulten exentas en el impuesto, el mismo no deberá ser considerado a los fines de la designación del agente de retención, por aplicación de lo dispuesto en los párrafos anteriores.

4 – SUJETOS PASIBLES DE RETENCION (ART.4)

Son pasibles de retención los sujetos beneficiarios de las ganancias indicadas en el artículo 1.

5 – MOMENTO EN EL CUAL CORRESPONDE PRACTICAR LA RETENCION (ART.5)

EN EL MOMENTO DEL PAGO

Corresponderá practicar la retención:

- a) En la oportunidad en que se efectivice cada pago de las ganancias comprendidas en el régimen, o
- b) hasta las fechas que se establecen para cada situación en el artículo 21 (LIQUIDACION ANUAL Y LIQUIDACION FINAL), según corresponda.

6 – DEFINICION DE PAGO (ART. 6)

A todos los efectos de esta resolución general, el término “pago” deberá entenderse con el alcance asignado por el antepenúltimo párrafo del art. 24 de la LIG texto ordenado en 2019 y sus modificaciones.

7 – DETERMINACION DEL IMPORTE A RETENER (ART.7)

El importe de la retención se determinará conforme al procedimiento que se detalla en el [Anexo II](#).

IMPORTE A RETENER / IMPORTE A REINTEGRAR

Del procedimiento descrito **podrá surgir un importe a retener o a reintegrar** al beneficiario.

Cuando resulte una suma a retener, la misma no podrá ser superior a la que resulte de aplicar la alícuota máxima del gravamen, vigente a la fecha de la retención, sobre la remuneración bruta correspondiente al pago de que se trate.

No obstante lo dispuesto en el párrafo precedente, el agente de retención no deberá considerar el referido límite en oportunidad de practicar la retención que corresponda a la **liquidación anual o final**, previstas en el artículo 21, excepto cuando el sujeto pasible de la retención manifieste mediante nota, su voluntad de que se aplique dicho límite.

La retención que resulte procedente o, en su caso, la devolución de los importes retenidos en exceso, deberá efectuarse en oportunidad de realizarse el pago que dio origen a la liquidación.

El importe correspondiente deberá estar consignado en el respectivo recibo de sueldo o comprobante equivalente, indicando en todos los casos el período fiscal al que corresponde el mismo.

Anexo II

“Anexo II (art. 7)

[TEXTO S/RG (AFIP) 5008 - BO: 15/06/2021]

Determinación del importe a retener

1. *Ganancia bruta del mes que se liquida (ap. A) \$*
2. *Retribuciones no habituales de dicho mes (ap. B) \$*
3. *Ganancia sueldo anual complementario (ap. C) \$*
4. *Deducciones a computar (ap. D) \$ (.....)*
5. *Deducción sueldo anual complementario (ap. C) \$ (.....)*
6. *Ganancia neta del mes que se liquida \$ =====*
7. *Ganancia neta de meses anteriores (dentro del mismo período fiscal) \$*
8. *Ganancia neta acumulada al mes que se liquida \$ =====*
9. *Deducciones personales acumuladas al mes que se liquida (ap. E):*
Ganancias no imponibles \$ (.....)
Cargas de familia \$ (.....)
Deducción especial \$ (.....)
Deducción especial incrementada primera parte del penúltimo párrafo del inciso c) del artículo 30 de la ley del gravamen \$ (.....)
Deducción especial incrementada segunda parte del penúltimo párrafo del inciso c) del artículo 30 de la ley del gravamen \$ (.....)
10. *Ganancia neta sujeta a impuesto \$ =====*
11. *Impuesto determinado por aplicación de la escala del artículo 90 de la ley del gravamen para el mes que se liquida (ap. F) \$*
12. *Pagos a cuenta (ap. G) \$ (.....)*
13. *Retenciones practicadas en meses anteriores en el respectivo período fiscal (ap. H) \$ (.....)*
14. *Retenciones efectuadas en exceso y reintegradas al beneficiario (ap. H) \$ (.....)*
15. *Importe a retener/reintegrar en dicho mes \$ =====*

A - Ganancia bruta

Se considera ganancia bruta al total de las sumas abonadas en cada período mensual, por las rentas mencionadas en el artículo 1, sin deducción de importe alguno que por cualquier concepto las disminuya.

No constituyen ganancias integrantes de la base de cálculo los pagos por los siguientes conceptos:

a) Asignaciones familiares.

b) Intereses por préstamos al empleador.

c) Indemnizaciones percibidas por causa de muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad.

d) Indemnizaciones por antigüedad que hubieren correspondido legalmente en caso de despido.

e) Indemnizaciones que correspondan en virtud de acogimientos a regímenes de retiro voluntario, en la medida que no superen los montos que en concepto de indemnización por antigüedad, en caso de despido, establecen las disposiciones legales respectivas.

f) Servicios comprendidos en el artículo 1 de la ley 19640.

g) Aquellos que tengan dicho tratamiento conforme a leyes especiales que así lo dispongan (vgr.: L. 26176).

h) Indemnización por estabilidad y asignación gremial -art. 52 de la L. 23551-, e indemnización por despido por causa de embarazo -art. 178 de la LCT-.

i) Gratificaciones por cese laboral por mutuo acuerdo, normado en el artículo 241 de la ley de contrato de trabajo.

j) La diferencia entre el valor de las horas extras y el de las horas ordinarias percibidas por los servicios prestados en días feriados, no laborables, inhábiles y fines de semana o de descanso semanal, determinadas y calculadas conforme el convenio colectivo de trabajo respectivo o, en su defecto, en la ley 20744 de contrato de trabajo, texto ordenado en 1976 y sus modificaciones.

k) Adicional por material didáctico abonado al personal docente, hasta la suma del cuarenta por ciento (40%) de la ganancia no imponible establecida en el inciso a) del artículo 30 de la ley del gravamen.

l) compensación de gastos según el artículo 10 de la Ley N° 27.555 -Régimen Legal del Contrato de Teletrabajo-.”.

m) bono por productividad, fallo de caja, o conceptos de similar naturaleza, hasta un monto equivalente al cuarenta por ciento (40%) de la ganancia no imponible y con efecto para los sujetos cuya remuneración y/o haber bruto -calculada conforme al primer artículo sin número incorporado a continuación del artículo

176 de la reglamentación- no supere la suma equivalente a pesos trescientos mil (\$ 300.000.) mensuales, inclusive, o el monto que resulte de la actualización prevista en el último párrafo del artículo 30 de la ley del gravamen -el que será publicado anualmente por este Organismo, a través de su micrositio Ganancias y Bienes Personales, sección Impuesto a las Ganancias, apartado Deducciones del sitio “web” institucional (<https://www.afip.gob.ar>)-.

El importe de \$ 300.000 resulta de aplicación hasta el 31/12/2021.

A partir del 1/1/2022 el importe es de \$ 387.320, en función de la variación del RIPTTE según art. 30 último párrafo de la LIG.

El monto de la remuneración y/o haber bruto a considerar para determinar la procedencia de la exención del concepto previsto en este inciso resultará del promedio de la ‘remuneración bruta’ mensual del período fiscal anual. En oportunidad de la liquidación anual o final corresponderá ajustar el tratamiento de exento o gravado aplicado en oportunidad de cada pago de este concepto - en el que se tomó como base la remuneración del mes del pago-, en caso de que hubiera sido distinto al que resulte del referido promedio.”.

n) Suplementos particulares indicados en el artículo 57 de la Ley Nº 19.101, correspondientes al personal en actividad militar. Los contemplados en el inciso 4º de dicha norma sólo serán procedentes si fueron establecidos con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley Nº 27.617.”.

ñ) El sueldo anual complementario, con efecto exclusivo para los sujetos cuya remuneración y/o haber bruto no supere la suma equivalente a pesos ciento cincuenta mil (\$ 150.000.-) mensuales o el monto que resulte de la actualización prevista en el último párrafo del artículo 30 de la ley del gravamen, el que será publicado anualmente en el micrositio mencionado en el inciso m), calculada conforme al primer artículo sin número incorporado a continuación del artículo 176 de la reglamentación.

Por aplicación del art. 1 de la R.G. 5.076 (BO: 27/9/2021) el monto de \$ 150.000 resultó de aplicación desde el 1/1/2021 y hasta el 31/8/2021.

Desde el 1/9/2021 y hasta el 31/12/2021 el monto fue de \$175.000

A partir del 1/1/2022 el monto es de \$ 225.937 en función de la variación del RIPTTE según art. 30 último párrafo de la LIG.

El monto de la remuneración y/o haber bruto a considerar para determinar la procedencia de la exención de este concepto, resultará del promedio de la remuneración y/o haber bruto mensual del período fiscal anual. (POR APLICACIÓN DEL ART. 1 DE LA R.G. 5.076 (B.O.27.09.2021) ESTE PARRAFO NO RESULTA DE APLICACIÓN PARA EL PERIODO FISCAL 2021)

En oportunidad de la liquidación anual o final corresponderá ajustar el tratamiento de exento o gravado aplicado al momento de cada pago de este concepto -en el que se tomó como base la remuneración del mes del pago-, en

caso de que hubiera sido distinto al que resulte del referido promedio. (POR APLICACIÓN DEL ART. 1 DE LA R.G. 5.076 (B.O.27.09.2021) ESTE PARRAFO NO RESULTA DE APLICACIÓN PARA EL PERIODO FISCAL 2021)

o) Otorgamiento o pago documentado de cursos o seminarios de capacitación o especialización en la medida que resulten indispensables para el desempeño y desarrollo de la carrera del empleado dentro de la empresa.

p) Reintegro de gastos de guardería y/o jardín materno-infantil, documentados con comprobantes, que utilicen los y las dependientes con hijos, hijas, hijastros o hijastras de hasta tres (3) años de edad que revistan la condición de cargas de familia en los términos del apartado 2 del inciso b) del artículo 30 de la ley, cuando el empleador no contare con esas instalaciones.

q) Provisión de herramientas educativas para los hijos, hijas, hijastros o hijastras del trabajador y trabajadora, menores de dieciocho (18) años o incapacitados para el trabajo, que revistan la condición de cargas de familia en los términos del apartado 2 del inciso b) del artículo 30 de la ley, regulados de conformidad con el inciso g) del artículo 103 bis de la Ley de Contrato de Trabajo N° 20.744 (t.o. 1976) y sus modificaciones, o conceptos de idéntica naturaleza incorporados en otros regímenes laborales.

r) Otorgamiento o pago documentado de cursos o seminarios de capacitación o especialización para los hijos, hijas, hijastros e hijastras del trabajador y trabajadora, menores de dieciocho (18) años o incapacitados para el trabajo, que revistan la condición de cargas de familia en los términos del apartado 2 del inciso b) del artículo 30 de la ley, hasta el límite equivalente al cuarenta por ciento (40%) de la ganancia no imponible.

Los cursos o seminarios de capacitación o especialización aludidos deberán versar sobre materias incluidas en los planes de enseñanza oficial referidos a todos los niveles y grados hasta el nivel secundario, inclusive, y cuyo desarrollo responda a tales planes.

El agente de retención o empleador deberá conservar a disposición de este Organismo la documentación de respaldo de los conceptos indicados en los incisos o), p), q) y r) precedentes.

De efectuarse pagos en especie, los bienes deberán valuarse al valor corriente de plaza a la fecha de pago o en su defecto al valor de adquisición para el empleador.

B - Retribuciones no habituales

El importe bruto de los conceptos abonados que no conforman la remuneración habitual mensual de los beneficiarios, tales como plus vacacional, ajustes de haberes de años anteriores respecto de los cuales el beneficiario opte por hacer la imputación al período de la percepción, gratificaciones extraordinarias, etc. - excepto sueldo anual complementario-, deberá ser imputado por los agentes de

retención en forma proporcional al mes de pago y los meses que resten, hasta concluir el año fiscal en curso.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, podrá ser aplicado opcionalmente por el agente de retención, cuando el importe de los conceptos no habituales sea inferior al veinte por ciento (20%) de la remuneración bruta habitual del beneficiario, correspondiente al mes de pago.

En el supuesto en que en uno o más períodos mensuales no se le efectuaren pagos al beneficiario, los importes diferidos aludidos en el primer párrafo, que correspondía computar en la liquidación del impuesto de dichos meses, se acumularán a los correspondientes al mes siguiente -dentro del año fiscal- en el que se efectúe el pago de remuneraciones al beneficiario. En su caso, de no haber pagos en el resto del año fiscal, los importes diferidos no imputados deberán considerarse en la liquidación anual a que se refiere el inciso a) del artículo 21.

Lo dispuesto precedentemente, no será de aplicación:

a) Cuando el pago de las remuneraciones no habituales se efectuara en un mes en el que correspondiera realizar la liquidación final que prevé el inciso b) del artículo 21 -por concluir la relación laboral -, en cuyo caso en tal mes se deberá, asimismo, imputar las sumas que hubieran sido diferidas en meses anteriores.

b) Respecto de los conceptos que, aun siendo variables y pagados en lapsos irregulares -por la característica de la actividad desarrollada por el beneficiario-, constituyen la contraprestación por su trabajo (por ejemplo: comisiones por ventas, honorarios, etc.).

c) Cuando en el período mensual en que se abona la remuneración no habitual se prevea que, en los meses que resten hasta concluir el año fiscal en curso, habrá imposibilidad de practicar el total de las retenciones que correspondan al período fiscal, en virtud de:

1. La magnitud del importe de las remuneraciones habituales resultante de la consideración de cláusulas contractuales o de convenios de trabajo, o de otros hechos evaluables al momento del pago, y/o

2. la limitación que con relación a los referidos meses y a los fines de practicar las retenciones del impuesto a las ganancias, significa el tope que establece la resolución (MTESS) 436 del 25 de junio de 2004, o la que la sustituya o modifique en el futuro.

C - Sueldo anual complementario (SAC) gravado

Los agentes de retención deberán adicionar a la ganancia bruta de cada mes calendario determinada conforme el apartado A y, en su caso, a las retribuciones no habituales previstas en el apartado B, una doceava parte de la suma de tales ganancias en concepto de sueldo anual complementario para la determinación del importe a retener en dicho mes.

Asimismo, detraerán una doceava parte de las deducciones a computar en dicho mes, en concepto de deducciones del sueldo anual complementario.

En los meses en que se abonen las cuotas del sueldo anual complementario, el empleador podrá optar por:

a) Considerar los importes realmente abonados por dichas cuotas y las deducciones que corresponda practicar sobre las mismas, en sustitución de las doceavas partes computadas en los meses del período fiscal de que se trate, transcurridos hasta el pago de tales conceptos.

b) Utilizar la metodología mencionada en los párrafos anteriores y, luego, en la liquidación anual o final, según corresponda, efectuada conforme el artículo 21, considerar el sueldo anual complementario percibido en el período fiscal y las deducciones correspondientes a los conceptos informados por el beneficiario de las rentas, en reemplazo de las doceavas partes computadas en cada mes.

EN RELACION CON EL SAC SE DEBE TENER PRESENTE QUE EL ART. 1 DE LA R.G. 5.076 (B.O.27.09.2021), ESTABLECE QUE:

“Art. 1 - A fin de determinar la procedencia de la *exención del sueldo anual complementario del período fiscal 2021*, considerando lo previsto en el inciso z) del artículo 26 de la ley del gravamen y en el decreto 620 del 16 de septiembre de 2021, deberá tenerse en cuenta el monto de la remuneración y/o haber bruto mensual conforme se indica a continuación:

a) *Primera cuota del sueldo anual complementario correspondiente al período fiscal 2021:* El monto de la remuneración y/o haber bruto que no supere la suma de pesos ciento cincuenta mil (\$ 150.000.-) resultante del promedio mensual de la remuneración y/o haber bruto del primer semestre. La retención practicada, cuando hubiese correspondido, sobre la primera cuota del sueldo anual complementario, no será pasible de modificación en oportunidad del pago de la segunda cuota correspondiente al período fiscal 2021.

b) *Segunda cuota del sueldo anual complementario correspondiente al período fiscal 2021:* El monto de la remuneración y/o haber bruto que no supere la suma de pesos ciento setenta y cinco mil (\$ 175.000.-) resultante del promedio mensual de la remuneración y/o haber bruto del segundo semestre.

No resultará de aplicación, excepcionalmente para el periodo 2021, lo dispuesto en los dos últimos párrafos del artículo 21 y en el segundo y tercer párrafos del inciso ñ) del Apartado A - Ganancias Bruta del Anexo II, ambos de la Resolución General N° 4.003, sus modificaciones y complementarias”.

D - Deducciones

a) Aportes para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios, siempre que se destinen a la Administración Nacional de la Seguridad Social o a cajas provinciales o municipales -incluidas las Cajas de Previsión para Profesionales-

, o estuvieren comprendidos en el Sistema Integrado Previsional Argentino (incluso los efectuados por los beneficiarios que reingresen o continúen en actividad -art. 34 de la L. 24241 y sus modif.-).

b) Descuentos con destino a obras sociales correspondientes al beneficiario y a las personas que revistan para el mismo el carácter de cargas de familia, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso b) del artículo 30 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones; y cuotas sindicales correspondientes a las cotizaciones ordinarias y extraordinarias de los afiliados y a las contribuciones de solidaridad pactadas en los términos de la ley de convenciones colectivas, conforme a lo establecido en el artículo 37 de la ley 23551, sus modificaciones, y sus normas reglamentarias y complementarias.

c) Importes que se destinen a cuotas o abonos a instituciones que presten cobertura médico asistencial, correspondientes al beneficiario y a las personas que revistan para el mismo el carácter de cargas de familia, de acuerdo con lo dispuesto por el inciso b) del artículo 30 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones.

El importe a deducir por dichos conceptos no podrá superar el cinco por ciento (5%) de la ganancia neta del ejercicio acumulada hasta el mes que se liquida, determinada antes de su cómputo y el de los conceptos indicados en la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, en su artículo 85, incisos c) y g), así como de los quebrantos de años anteriores y, cuando corresponda, de las sumas a que se refiere el artículo 30 de dicha ley.

d) Sumas abonadas por:

1. Primas de seguros para casos de muerte.

2. Primas que cubran el riesgo de muerte y primas de ahorro, correspondientes a seguros mixtos, excepto para los casos de seguros retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación.

3. Adquisición de cuotas partes de fondos comunes de inversión que se constituyan con fines de retiro, en los términos que establezca la Comisión Nacional de Valores.

Las deducciones previstas en este inciso no podrán superar los montos máximos que establezca el Poder Ejecutivo Nacional. Dichos montos resultan aplicables respecto de cada uno de los conceptos previstos en el inciso b) del artículo 85 de la ley del tributo.

e) Gastos de sepelio del contribuyente o de personas a su cargo.

f) Para el caso de corredores y viajantes de comercio, cuando utilicen auto propio: la amortización impositiva del rodado y, en su caso, los intereses por deudas relativas a la adquisición del mismo.

En el supuesto de que el rodado se destine, en parte, al uso particular u otros, deberá indicarse la proporción de tales conceptos que corresponda afectar a la actividad de corredor o viajante de comercio.

g) Donaciones a los fiscos nacional, provinciales y municipales y a las instituciones comprendidas en los incisos e) y f) del artículo 26 de la ley del gravamen, en las condiciones dispuestas por el inciso c) del artículo 85 de la misma, hasta el límite del cinco por ciento (5%) de la ganancia neta del ejercicio, acumulada hasta el mes que se liquida, que resulte antes de deducir el importe de las respectivas donaciones, el de los conceptos previstos en los incisos f) y g) del mismo artículo, el de los quebrantos de años anteriores, y cuando corresponda, las sumas a que se refiere el artículo 30 de la ley del gravamen.

h) El cuarenta por ciento (40%) de las sumas pagadas en concepto de alquileres de inmuebles destinados a casa habitación del contribuyente o causante en el caso de sucesiones indivisas, hasta el límite de la ganancia no imponible prevista en el inciso a) del artículo 30 de esta ley del gravamen, siempre y cuando el beneficiario de la renta no resulte titular de ningún inmueble, cualquiera sea la proporción.

A efectos del cómputo de esta deducción será requisito necesario que el monto de los alquileres abonados -en función de lo acordado en el contrato de locación respectivo- se encuentre respaldado mediante la emisión de una factura o documento equivalente por parte del locador, en la forma que establezca esta Administración Federal.

Asimismo, en el primer período fiscal en que se efectúe el cómputo de la deducción y, con cada renovación del contrato, el beneficiario de la renta deberá remitir a este Organismo a través del servicio “Sistema de Registro y Actualización de Deducciones del Impuesto a las Ganancias (SiRADIG) - TRABAJADOR”, una copia del contrato de alquiler, en formato “.pdf”.

i) Importes que correspondan a descuentos obligatorios establecidos por leyes nacionales, provinciales o municipales.

j) Honorarios correspondientes a los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica por:

- 1. Hospitalización en clínicas, sanatorios y establecimientos similares.*
- 2. Prestaciones accesorias de la hospitalización.*
- 3. Servicios prestados por los médicos en todas sus especialidades.*
- 4. Servicios prestados por los bioquímicos, odontólogos, kinesiólogos, fonoaudiólogos, psicólogos, etc.*
- 5. Servicios prestados por los técnicos auxiliares de la medicina.*

6. Todos los demás servicios relacionados con la asistencia, incluyendo el transporte de heridos y enfermos en ambulancias o vehículos especiales.

La deducción procederá siempre que la prestación haya sido efectivamente facturada por el prestador del servicio y hasta un máximo del cuarenta por ciento (40%) del total facturado.

El importe total de las deducciones admitidas por estos conceptos no podrá superar el cinco por ciento (5%) de la ganancia neta del ejercicio determinada antes de su cómputo y el de los conceptos indicados en la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, en su artículo 85, inciso c) y segundo párrafo del inciso f), así como de los quebrantos de años anteriores y, cuando corresponda, de las sumas a que se refiere el artículo 30 de dicha ley.

k) Intereses correspondientes a créditos hipotecarios que les hubieran sido otorgados por la compra o construcción de inmuebles destinados a la casa habitación, hasta el importe establecido en el tercer párrafo del inciso a) del artículo 85 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones.

l) Aportes al capital social o al fondo de riesgo efectuados por los socios protectores de sociedades de garantía recíproca previstos en el artículo 79 de la ley 24467 y sus modificaciones.

m) Importes abonados a los trabajadores comprendidos en la ley 26844 - Régimen Especial de Contrato de Trabajo para el Personal de Casas Particulares- en concepto de contraprestación por sus servicios, contribuciones patronales y cuota obligatoria del Seguro de Riesgo de Trabajo.

El importe máximo a deducir por los conceptos señalados no podrá superar la suma correspondiente a la ganancia no imponible definida en el inciso a) del artículo 30 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones.

n) Aportes efectuados a Cajas Complementarias de Previsión, Fondos Compensadores de Previsión o similares, creados por leyes nacionales, provinciales o municipales, convenciones colectivas de trabajo o convenios de corresponsabilidad gremial y todo otro aporte destinado a la obtención de un beneficio que guarde identidad con una prestación de índole previsional que tenga carácter obligatorio para el beneficiario de las rentas.

o) Gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas abonados por el empleador, en los importes que fije el convenio colectivo de trabajo correspondiente a la actividad de que se trate o -de no estar estipulados por convenio- los efectivamente liquidados de conformidad con el recibo o constancia que a tales fines provea este al empleado, hasta un máximo del cuarenta por ciento (40%) de la ganancia no imponible establecida en el inciso a) del artículo 30 de la ley del gravamen.

Cuando se trate de actividades de transporte de larga distancia, la deducción a computar no podrá superar el importe de la referida ganancia no imponible.

A los fines dispuestos en el párrafo anterior deberá considerarse como transporte de larga distancia, a la conducción de vehículos cuyo recorrido exceda los cien (100) kilómetros del lugar habitual de trabajo.

p) Aportes correspondientes a los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación.

q) Gastos realizados por la adquisición de indumentaria y/o equipamiento para uso exclusivo en el lugar de trabajo con carácter obligatorio y que, debiendo ser provistos por el empleador, hubieran sido adquiridos por el empleado en virtud de los usos y costumbres de la actividad en cuestión, y cuyos costos no fueron reintegrados.

Los importes deducibles respecto de aquellos conceptos abonados que no conforman la remuneración habitual de los beneficiarios y que se hubieran diferido en los términos del Apartado B del Anexo II, deberán ser computados de acuerdo a las ganancias brutas imputables a cada mes, considerando la proporción que corresponda.

Las deducciones previstas en los incisos a), b), i) y n) correspondientes a aportes obligatorios para el empleado deberán proporcionarse de acuerdo al monto de las remuneraciones gravadas y al monto de las horas extras exentas y asignarse a cada una de estas respectivamente, siguiendo el criterio dispuesto en el artículo 83 de la ley de impuesto a las ganancias.

Tratándose de las donaciones previstas en el inciso c) del artículo 85 de la ley del impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, los excedentes del límite del cinco por ciento (5%) de la ganancia neta que pudieran producirse en la liquidación de un mes calendario, podrán ser computados en las liquidaciones de los meses siguientes dentro del mismo período fiscal.

Las deducciones que tratan los incisos d), j) y p), solo procederán en la liquidación anual o final, en su caso, que dispone el artículo 21.

Las deducciones previstas en los incisos a), b), i), n) y o) que se vinculen con las rentas abonadas por el empleador que actúe como agente de retención serán computadas para la determinación del impuesto directamente por dicho agente, quedando exceptuado el empleado de informarlas a través del 'Sistema de Registro y Actualización de Deducciones del Impuesto a las Ganancias (SiRADIG) - Trabajador'.

E - Deducciones personales

Las deducciones personales previstas en el artículo 30 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, operarán -siempre que resulten procedentes- hasta la suma acumulada del mes que se liquida,

según las tablas actualizadas conforme lo previsto en el último párrafo del citado artículo, que anualmente publique este Organismo a través de su sitio “web” (<http://www.afip.gob.ar>).

Respecto de la deducción prevista en el punto 2 del inciso b) del referido artículo, se tendrán en cuenta las siguientes consideraciones:

a) Cuando la carga de familia sea menor de 18 años, la deducción será computada por quien posea la responsabilidad parental, en los términos del Código Civil y Comercial de la Nación. Cuando esta sea ejercida por los dos (2) progenitores y ambos perciban ganancias imponibles, cada uno podrá computar el cincuenta por ciento (50%) del importe de la deducción o uno de ellos el ciento por ciento (100%) de dicho importe.

b) De tratarse de un hijo, hija, hijastro o hijastra incapacitados para el trabajo, cualquiera sea la edad, la deducción incrementada en una vez por cada uno será computada por el pariente más cercano, que tenga ganancias imponibles y a cuyo cargo esté la citada carga de familia. Cuando ambos progenitores obtengan ganancias imponibles y lo tengan a su cargo, cada uno podrá computar el cincuenta por ciento (50%) del importe de la deducción o uno de ellos el ciento por ciento (100%) de dicho importe.

A efectos de determinar mensualmente si procede el cómputo de los importes incrementados en un veintidós por ciento (22%), en el caso de empleados que trabajen o jubilados que vivan en más de una jurisdicción dentro del mismo período fiscal, y una de ellas sea una de las provincias -o partido- a que hace mención el artículo 1 de la ley 23272 y sus modificaciones, deberán observarse las siguientes pautas:

a) En el caso de empleados, deberá considerarse como lugar de trabajo aquel en que al momento de efectuar la retención se desempeñe durante la mayor cantidad de días contados desde el inicio del período fiscal.

b) De tratarse de jubilados, se considerará que vive en la provincia en la cual percibe sus haberes jubilatorios.

c) Cuando se cumplan ambas condiciones -jubilado y empleado en relación de dependencia-, deberá considerarse aquella en la cual perciba los mayores ingresos.

En la liquidación anual o final, a efectos del cómputo de las deducciones incrementadas, deberán verificarse las condiciones referidas en los incisos del párrafo precedente en la mayor cantidad de meses del período fiscal que se liquida.

Por su parte, la deducción específica regulada en el cuarto párrafo del artículo 30, equivalente a OCHO (8) veces la suma de haberes mínimos garantizados, procederá cuando los beneficiarios de las rentas mencionadas en el inciso c) del artículo 82 de la ley del gravamen no hubieran obtenido en el período fiscal que se liquida ingresos distintos a los allí previstos superiores a la ganancia no

imponible, como tampoco corresponderá esa deducción para quienes se encuentren obligados a tributar el Impuesto sobre los Bienes Personales, siempre que esa obligación no surja exclusivamente de la tenencia de un inmueble para vivienda única.

De tratarse de sujetos que perciban las rentas mencionadas en los incisos a), b) y c) del artículo 82 de la ley del gravamen, se procederá respecto de la deducción especial incrementada, conforme se indica:

-Primera parte del penúltimo párrafo del inciso c) del artículo 30 de la ley del gravamen:

No corresponderá retención alguna del impuesto a las ganancias en aquellos meses en que la remuneración y/o haber bruto de ese mes o el promedio de las remuneraciones y/o haberes brutos mensuales a ese mes -el que fuere menor- no supere la suma de pesos ciento cincuenta mil (\$ 150.000.-) que será actualizada anualmente y publicada por este Organismo en el micrositio mencionado en el inciso m) del apartado A de este Anexo.

Por aplicación del art. 2 de la R.G. 5.076 (BO: 27/9/2021) el monto de \$ 150.000 resultó de aplicación desde el 1/1/2021 y hasta el 31/8/2021.

Desde el 1/9/2021 y hasta el 31/12/2021 el monto fue de \$175.000

A partir del 1/1/2022 el monto es de \$ 225.937 en función de la variación del RIPTe según art. 30 último párrafo de la LIG.

A tal efecto, los agentes de retención computarán, en el mes que se liquida, una deducción especial incrementada en un monto equivalente al que surja de restar a la ganancia neta las deducciones de los incisos a), b) y c) del artículo 30 de la ley del gravamen, de manera tal que -una vez computada- la ganancia neta sujeta a impuesto sea igual a cero (0).

-Segunda parte del penúltimo párrafo del inciso c) del artículo 30 de la ley del gravamen:

En aquellos meses en que la remuneración y/o haber bruto del mes que se liquida o el promedio de las remuneraciones y/o haberes brutos mensuales a ese mes -el que fuere menor- supere la suma de pesos ciento cincuenta mil (\$150.000.-) y resulte inferior o igual a pesos ciento setenta y tres mil (\$ 173.000.-), los agentes de retención computarán, en el mes que se liquida, una deducción especial incrementada conforme el tramo en el que se ubique la referida remuneración y/o haber bruto mensual o promedio en la tabla que obra en el Anexo IV.

Por aplicación del art. 2 de la R.G. 5.076 (BO: 27/9/2021) el monto de \$ 150.000 resultó de aplicación desde el 1/1/2021 y hasta el 31/8/2021.

Desde el 1/9/2021 y hasta el 31/12/2021 el monto fue de \$ 175.000

A partir del 1/1/2022 el monto es de \$ 225.937 en función de la variación del RIPTTE según art. 30 último párrafo de la LIG.

Por aplicación del art. 2 de la R.G. 5.076 (BO: 27/9/2021) el monto de \$ 173.000 resultó de aplicación desde el 1/1/2021 y hasta el 31/8/2021.

Desde el 1/9/2021 y hasta el 31/12/2021 el monto fue de \$ 203.000

A partir del 1/1/2022 el monto es de \$ 260.580 en función de la variación del RIPTTE según art. 30 último párrafo de la LIG.

Una vez determinada la deducción especial incrementada de la primera o segunda parte del penúltimo párrafo del inciso c) del artículo 30 de la ley del gravamen del período mensual, a los efectos del cálculo de la retención se sumará dicha deducción especial incrementada a las deducciones especiales incrementadas que hubieran sido computadas en los períodos mensuales anteriores, si las hubiere.

Dicha deducción especial incrementada deberá ser trasladada a los meses subsiguientes -aun cuando la remuneración bruta del mes o el promedio de dichas remuneraciones y/o haberes brutos, exceda los tramos de la primera y segunda parte del penúltimo párrafo del inciso c) del artículo 30 de la ley del gravamen-, sin que deba ser recalculada a los efectos de la determinación anual.

EN RELACION CON LA DEDUCCION ESPECIAL INCREMENTADA SE DEBE TENER PRESENTE QUE EL ART. 2 DE LA R.G. 5.076 (B.O.27.09.2021), ESTABLECE QUE:

“Art. 2 - A los efectos de determinar la procedencia y el cálculo de la deducción especial incrementada prevista en el penúltimo párrafo del inciso c) del artículo 30 de la ley del gravamen, respecto de los sujetos que perciban las rentas mencionadas en los incisos a), b) y c) del artículo 82 de la referida ley, los agentes de retención procederán conforme se indica a continuación:

- Primera parte del penúltimo párrafo del inciso c) del artículo 30 de la ley del gravamen:

1) Liquidaciones mensuales correspondientes a rentas devengadas hasta el 31 de agosto de 2021, inclusive: Resulta de aplicación lo dispuesto en el sexto párrafo y siguientes, del Apartado E - Deducciones Personales - del Anexo II de la Resolución General N° 4.003, sus modificatorias y complementarias.

2) Liquidaciones mensuales correspondientes a rentas devengadas desde el 1 de septiembre de 2021: No corresponderá retención alguna del impuesto a las ganancias cuando la remuneración y/o haber bruto del mes que se liquida - en el período comprendido entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de 2021- o el promedio de las remuneraciones y/o haberes brutos mensuales desde el 1 de septiembre hasta el 31 de diciembre de 2021, a ese mes, el que fuere menor, no supere la suma de pesos ciento setenta y cinco mil (\$ 175.000.-).

A tal efecto, los agentes de retención computarán, en el mes que se liquida, una deducción especial incrementada en un monto equivalente al que surja de restar a la ganancia neta las deducciones de los incisos a), b) y c) del artículo 30 de la ley del gravamen, de manera tal que -una vez computada- la ganancia neta sujeta a impuesto sea igual a CERO (0).

- Segunda parte del penúltimo párrafo del inciso c) del artículo 30 de la ley del gravamen:

1) Liquidaciones mensuales correspondientes a rentas devengadas hasta el 31 de agosto de 2021, inclusive: Resulta de aplicación lo dispuesto en el sexto párrafo y siguientes, del Apartado E - Deducciones Personales - del Anexo II de la Resolución General N° 4.003, sus modificatorias y complementarias.

2) Liquidaciones mensuales correspondientes a rentas devengadas desde el 1 de septiembre de 2021:

En aquellos meses en que la remuneración y/o haber bruto del mes que se liquida en el período del 1 de septiembre al 31 de diciembre de 2021 o el promedio de las remuneraciones y/o haberes brutos mensuales desde el 1 de septiembre hasta el 31 de diciembre de 2021 -el que fuere menor- supere la suma de pesos ciento setenta y cinco mil (\$175.000.-) y resulte inferior o igual a pesos doscientos tres mil (\$ 203.000.-), los agentes de retención computarán, en el mes que se liquida, una deducción especial incrementada conforme el tramo en el que se ubique la referida remuneración y/o haber bruto mensual o promedio en la tabla que obra en el [Anexo](#) (IF-2021-01127069-AFIP-SGDADVCOAD#SDGCTI) que se aprueba y forma parte de la presente resolución general.

Una vez determinada la deducción especial incrementada de la primera o segunda parte del penúltimo párrafo del inciso c) del artículo 30 de la ley del gravamen del período mensual correspondiente a las rentas devengadas a partir del 1 de septiembre de 2021, a los efectos del cálculo de la retención, se sumará dicha deducción especial incrementada a las que hubieran sido computadas en períodos anteriores, si las hubiere.

Luego, dicha deducción especial incrementada mensual -en el período mencionado en el párrafo anterior-, deberá ser trasladada a los meses subsiguientes -aún cuando las remuneraciones y/o haberes brutos del mes o promedio de dichas remuneraciones y/o haberes brutos, excedan los nuevos tramos de la primera y segunda parte del penúltimo párrafo del inciso c) del artículo 30 de la ley del gravamen- sin que deba ser recalculada a los efectos de la determinación anual”.

F - Escala del artículo 94 de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones

El importe a retener se determinará aplicando a la ganancia neta sujeta a impuesto que surja de la aplicación de los apartados anteriores, la escala del Artículo 94 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y

sus modificaciones, según la tabla que anualmente será difundida por este Organismo a través de su sitio "web" (<https://www.afip.gob.ar>), acumulada para el mes en el que se efectúe el pago.

Conforme lo previsto en el párrafo cuarto del referido artículo, al solo efecto de determinar el tramo de "ganancia neta imponible acumulada" que corresponde aplicar para el mes que se liquida, deberá restarse de la ganancia neta sujeta a impuesto, el importe neto correspondiente a las horas extras que resulten gravadas.

G - Pagos a cuenta. Retenciones

En la liquidación anual o, en su caso, en la liquidación final que dispone el artículo 21, al impuesto determinado -por aplicación de la tabla a que se refiere el Ap. F de este Anexo- se le restarán:

a) El importe de las percepciones efectuadas por la Dirección General de Aduanas durante el período fiscal que se liquida, de acuerdo con lo dispuesto en el tercer párrafo del [artículo 5 de la resolución general 2281](#) y sus modificatorias.

Esta detracción procederá únicamente cuando el beneficiario se encuentre comprendido en la exención prevista en el art. 1 del decreto 862/2019 (D.R. de la LIG) y sus modificatorios, y siempre que aquel no deba cumplir con la obligación prevista en el artículo 13.

La misma se efectuará antes que las retenciones practicadas por el período fiscal que se liquida y, en su caso, hasta la concurrencia del impuesto determinado. Las diferencias de percepciones no imputables, estarán sujetas a lo dispuesto en el segundo párrafo del [artículo 12 de la resolución general 2281](#) y sus modificatorias.

b) El impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias que corresponda computar, de acuerdo con lo establecido por el artículo 31 de la resolución general 2111, sus modificatorias y complementarias.

En este caso, la detracción procederá únicamente cuando el beneficiario se encuentre comprendido en la exención prevista en el art. 1 del decreto 862/2019 y su modificación, y siempre que aquel no deba cumplir con la obligación prevista en el artículo 13.

c) El importe percibido en virtud del régimen de percepción de la [resolución general 3819](#), su modificatoria y sus complementarias. (Régimen de percepción del 5% para operaciones realizadas en efectivo a través de agencias de viajes y turismo).

d) El importe percibido en virtud del régimen de percepción de la [Resolución General N° 4.815](#). (Régimen de percepción de impuesto a las ganancias por compra de moneda extranjera para atesoramiento y compras con tarjetas de crédito y/o débito).

H - Retenciones practicadas/reintegradas

El importe que se obtenga, se disminuirá en la suma de las retenciones practicadas con anterioridad en el respectivo período fiscal y, en su caso, se incrementará con el importe correspondiente a las retenciones efectuadas en exceso y que hubieran sido reintegradas al beneficiario”.

8 – IMPUESTO A CARGO DEL AGENTE DE RETENCION (ART.8)

ACRECENTAMIENTO

En el caso en que el impuesto se encuentre a cargo del agente de retención, deberá practicarse el acrecentamiento dispuesto por el segundo párrafo del art. 227 del decreto 862/2019 y su modificación.

9 – PAGO DE AJUSTES RETROACTIVOS (ART. 9)

Los ajustes de haberes retroactivos, correspondientes a los conceptos comprendidos en el artículo 1, estarán sujetos al siguiente procedimiento:

AJUSTES DEL PERIODO FISCAL

a) Ajustes que correspondan a haberes del período fiscal en curso:

1. Cuando el agente pagador es el agente de retención designado: deberá determinarse la obligación fiscal del beneficiario de acuerdo con lo establecido en el artículo 7, reteniendo el importe obtenido e ingresándolo en la forma dispuesta en el artículo 24.

2. Cuando el agente pagador no es el agente de retención: el agente de retención designado deberá actuar conforme a lo dispuesto en el punto 1. precedente, de acuerdo con la información suministrada por el beneficiario conforme lo dispuesto por el artículo 11.

AJUSTES DE PERIODOS FISCALES ANTERIORES

b) Ajustes que correspondan a remuneraciones de períodos fiscales anteriores:

OPCION DE IMPUTAR LOS AJUSTES EN FUNCION DEL DEVENGAMIENTO

1. Si se optara por **imputar el ajuste al período fiscal del devengamiento de las ganancias** conforme a lo normado en el artículo 24, segundo párrafo, inciso b), tercer párrafo, de la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones:

QUIEN PAGA EL AJUSTE ACTUO COMO AGENTE DE RETENCION

1.1. En el supuesto en que **el pagador hubiera actuado como agente de retención en el período original** de imputación del ajuste, deberá rectificarse la liquidación de las retenciones que le hubiere practicado al beneficiario en dicho período, acumulando a los sueldos o remuneraciones abonados oportunamente, el referido ajuste.

QUIEN PAGA EL AJUSTE NO ACTUO COMO AGENTE DE RETENCION

1.2. **De haber actuado en el correspondiente período fiscal de imputación otro responsable como agente de retención**, el que abone el ajuste deberá practicar la retención del impuesto a las ganancias, teniendo en cuenta las normas de retención establecidas por la AFIP, aplicables en el período original al cual se imputará la ganancia.

A tal efecto, los datos necesarios a los fines de la liquidación serán suministrados mediante certificado emitido por el agente de retención actuante en el respectivo período original, que deberá ser aportado por el beneficiario. En su defecto, en el supuesto de haber cesado sus actividades la persona o entidad mencionada, los referidos datos serán suministrados mediante la presentación del formulario de declaración jurada F. 572 o F. 572 Web, o a través del sistema informático implementado por el agente de retención -según el período fiscal de que se trate-, debiendo aportarse los respectivos comprobantes de retención.

La no presentación de los elementos mencionados precedentemente imposibilitará el ejercicio de la opción por este procedimiento.

Asimismo, el importe de las actualizaciones de los ajustes retroactivos que pudiera contener el total abonado -inc. t) del art. 26 de la LIG-, no deberá ser considerado a los efectos de la determinación del impuesto.

El monto del gravamen resultante de la liquidación practicada, conforme al procedimiento indicado en este punto, estará sujeto, en su caso, a las actualizaciones que dispone la ley 11683, determinadas desde la fecha de vencimiento general que para el respectivo período fiscal -en el que se hubieran devengado las ganancias-, haya dispuesto la AFIP para la determinación e ingreso del impuesto a las ganancias de personas humanas (3) y sucesiones indivisas, hasta el mes de marzo de 1991, inclusive.

El importe de las actualizaciones referidas en el párrafo anterior, deberá ser retenido del ajuste efectuado al beneficiario, juntamente con el monto del impuesto resultante.

NO SE EJERCE LA OPCION DE IMPUTAR LOS AJUSTES EN FUNCION DEL DEVENGAMIENTO

2. Si no se ejerciera la opción indicada en el punto 1. precedente, se procederá de acuerdo con lo previsto en el inciso a) anterior.

En este supuesto, el beneficiario de la renta deberá informar dicha situación a través del “Sistema de Registro y Actualización de Deducciones del Impuesto a las Ganancias (SiRADIG) - TRABAJADOR” de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 11.

(3) Expresión incorporada por la R.G. 4.396 (BO: 3/1/2019), con aplicación para los ejercicios 2018 y siguientes. En su redacción original decía la expresión “personas físicas”

10 - PAGOS POR VIA JUDICIAL (ART.10)

Cuando deban realizarse pagos por vía judicial, los sujetos que paguen las retribuciones deberán, previo al depósito judicial, practicar la retención y depositar el remanente.

Asimismo agregarán al expediente la liquidación practicada y copia autenticada por escribano del comprobante de ingreso de la retención.

De no efectuarse el depósito correspondiente, el juez interviniente deberá comunicar dicha situación a la AFIP.

11- OBLIGACIONES DE LOS EMPLEADOS Y JUBILADOS (ART.11)

PRESENTACION DEL FORMULARIO F. 572 WEB A LA AFIP (SIRADIG)

Los beneficiarios de las ganancias referidas en el artículo 1, se encuentran obligados a informar a la AFIP mediante transferencia electrónica de datos del **formulario de declaración jurada F. 572 Web** a través del servicio “Sistema de Registro y Actualización de Deducciones del Impuesto a las Ganancias (SiRADIG) - TRABAJADOR”, los siguientes datos:

AL INICIO DE LA RELACION LABORAL

a) **Al inicio de una relación laboral** y, en su caso, cuando se produzcan modificaciones en los respectivos datos:

1. Datos personales: apellido y nombres, y domicilio.
2. Apellido y nombres o denominación o razón social y Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) de su/s empleador/es, identificando al designado como agente de retención de acuerdo con lo establecido en el artículo 3.
3. El detalle de las personas a su cargo, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 30 de la LIG texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, indicando -cuando corresponda- que por ellas no percibe prestaciones del Régimen de Asignaciones Familiares.

MENSUALMENTE

b) Mensualmente:

1. Cuando se perciban sueldos u otras remuneraciones comprendidas en el artículo 1 de varias personas o entidades que no actúen como agentes de retención, el importe bruto de las remuneraciones y sus respectivas deducciones correspondientes al mes anterior del mismo año fiscal, incluyendo por separado aquellas retribuciones que correspondan conforme a lo dispuesto en el apartado B del Anexo II y las cuotas del sueldo anual complementario.
2. Los conceptos e importes de las deducciones computables a que se refiere el apartado D del Anexo II, con las limitaciones allí establecidas.

HASTA EL 31 DE MARZO

c) **Hasta el 31 de marzo** (6), inclusive, del año inmediato siguiente al que se declara:

(6) A través de la R.G. 4.686 (BO: 20/3/2020), se dispone -con carácter de excepción- que la presentación del formulario de declaración jurada F. 572 Web a través del servicio "Sistema de Registro y Actualización de Deducciones del Impuesto a las Ganancias (SiRADIG) - Trabajador", correspondiente al período fiscal 2019, podrá efectuarse hasta el día 30 de abril de 2020, inclusive.

Los agentes de retención realizarán la liquidación anual correspondiente al aludido período hasta el día 29 de mayo de 2020, inclusive

1. La información que requiera la AFIP a efectos del cómputo de las deducciones previstas en los párrafos quinto y sexto (4) del inciso c) del artículo 30 de la ley del gravamen.

(4) Expresión incorporada por la [RG \(AFIP\) 4396](#) (BO: 3/1/2019), con aplicación para los ejercicios 2018 y siguientes. En su redacción original decía la expresión "párrafos sexto y séptimo"

2. Los pagos a cuenta que de acuerdo con las normas que los establezcan, puedan computarse en el respectivo impuesto.
3. Las ganancias provenientes de ajustes retroactivos mencionados en el artículo 9.
4. El monto de los aportes que hubieran sido deducidos oportunamente por el socio protector -en virtud de lo previsto en el inc. I) del ap. D del Anexo II- en caso que retire los fondos invertidos con anterioridad al plazo mínimo de

permanencia de dos (2) años, previsto en el [artículo 79 de la ley 24467](#) y sus modificaciones.

Si al momento del retiro de los fondos el socio protector no se encontrare en relación de dependencia, quedará obligado a inscribirse en el impuesto - conforme a las disposiciones establecidas por la RG 10, sus modificatorias y complementarias-, incorporando el monto de los aportes deducidos como ganancia gravada del ejercicio.

En tal supuesto, la diferencia de impuesto deberá ingresarse en la fecha que se fije como vencimiento para la presentación de la declaración jurada del período fiscal a que deba atribuirse el reintegro.

Asimismo, en ambas situaciones, corresponde que se ingresen los intereses resarcitorios previstos en la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, calculados desde la fecha de vencimiento fijada para la presentación de la declaración jurada del período fiscal en que se practicó la deducción hasta la fecha de vencimiento indicada en párrafo anterior o del efectivo ingreso, lo que ocurra primero.

CLAVE FISCAL Y DOMICILIO ELECTRONICO

A efectos de ingresar al citado servicio, los aludidos contribuyentes deberán contar con clave fiscal con nivel de seguridad 2 o superior, y poseer domicilio fiscal electrónico constituido en los términos de la R.G. 4.280.

TRANSFERENCIA ELECTRONICA DEL FORMULARIO 572 WEB

La transferencia electrónica del formulario de declaración jurada F. 572 Web correspondiente a cada período fiscal deberá efectuarse anualmente, **hasta el 31 de marzo** (6) inclusive del año inmediato siguiente al que se declara, aun cuando en dicho período fiscal no hubiera ingresos, deducciones y/o nuevas cargas de familia a informar.

(6) A través de la R.G. 4.686 (BO: 20/3/2020), se dispone -con carácter de excepción- que la presentación del formulario de declaración jurada F. 572 Web a través del servicio “Sistema de Registro y Actualización de Deducciones del Impuesto a las Ganancias (SiRADIG) - Trabajador”, correspondiente al período fiscal 2019, podrá efectuarse hasta el día 30 de abril de 2020, inclusive.

Los agentes de retención realizarán la liquidación anual correspondiente al aludido período hasta el día 29 de mayo de 2020, inclusive

Las informaciones complementarias o las modificaciones de los datos consignados en el citado formulario, que se produzcan en el curso del período fiscal de acuerdo con lo dispuesto por el párrafo anterior, originarán la

presentación de declaraciones juradas rectificativas que reemplazarán en su totalidad a las que fueran presentadas anteriormente, hasta la fecha citada en el párrafo anterior.

Los beneficiarios deberán conservar a disposición de la AFIP la documentación que respalde los datos informados en el formulario de declaración jurada F. 572 Web.

Las características y demás aspectos técnicos del aludido servicio podrán consultarse en el micrositio “www.afip.gob.ar/572web”.

=====

12 – FORMULARIO DE DECLARACION JURADA F. 1357 LIQUIDACION ANUAL O FINAL (ART. 12)

Los sujetos mencionados en el artículo precedente podrán consultar e imprimir el formulario de declaración jurada F. 1357 “Liquidación de Impuesto a las Ganancias - 4ta. Categoría Relación de Dependencia” correspondiente a la liquidación anual, final o informativa, según corresponda, confeccionada por el agente de retención conforme lo establecido por el artículo 21, a través del aludido “Sistema de Registro y Actualización de Deducciones del Impuesto a las Ganancias (SiRADIG) - Trabajador”.

El citado formulario se encontrará disponible para su consulta a partir del día inmediato siguiente a las fechas de vencimiento previstas -para cada tipo de liquidación- en el artículo 22.

Cuando se produzca el cambio del agente de retención dentro del mismo período fiscal, el beneficiario de las rentas deberá presentar al nuevo agente una impresión de la liquidación informativa a que se refiere el inciso c) del artículo 21, dentro de los diez (10) días hábiles contados desde que tal hecho ocurra.

Asimismo, en el supuesto que al comenzar una relación laboral el beneficiario cuente con una liquidación final practicada en el mismo período fiscal conforme el inciso b) del aludido artículo 21, deberá presentar una impresión de la misma al nuevo agente de retención, dentro de los diez (10) días hábiles contados desde el inicio de la nueva relación laboral.

13 - OBLIGACION DE INSCRIBIRSE EN EL IMPUESTO A LAAS GANANCIAS (ART.13)

Los beneficiarios deberán cumplir con las obligaciones de determinación anual e ingreso del impuesto a las ganancias en las condiciones, plazos y formas establecidas en la R.G. 975, cuando:

CUANDO NO SE LE PRACTICARA LA RETENCION

a) **El empleador -por error, omisión o cualquier otro motivo**, aun cuando fuera imputable al beneficiario de las rentas- **no practicare la retención total del impuesto** del período fiscal respectivo, hasta los momentos previstos en el artículo 21, según la liquidación de que se trate, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 1 del decreto 862/2019 (D.R. de la LIG) y sus modificaciones.

CUANDO PRETENDA DEDUCIR CONCEPTOS QUE EL EMPLEADOR NO PUEDE TENER EN CUENTA

b) Existan conceptos no comprendidos en el apartado D del Anexo II, susceptibles de ser deducidos, que quieran ser computados en la respectiva liquidación.

CUANDO SURJA SALDO A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE

c) De las declaraciones juradas realizadas en virtud del régimen de información previsto en el inciso b) del artículo 14, resulte un saldo a favor del contribuyente.

A los fines dispuestos precedentemente, el beneficiario deberá, en su caso, solicitar la inscripción y el alta en el precitado gravamen, conforme a lo establecido en la [resolución general 10](#), sus modificatorias y complementarias, y [artículo 4 de la resolución general 2811](#) y su complementaria.

14 – PRESENTACION DE LA DECLARACION JURADA INFORMATIVA POR PARTE DEL EMPLEADO (ART. 14)

Cuando el importe bruto de las rentas aludidas en el artículo 1 -sean estas gravadas, exentas y/o no alcanzadas- obtenidas en el año fiscal, resulte igual o superior a un millón quinientos mil pesos (\$ 1.500.000) (9), el beneficiario de las mismas deberá informar a este Organismo:

EL DETALLE DE LOS BIENES AL 31/12

a) El detalle de sus bienes al 31 de diciembre de cada año, valuados conforme a las normas del impuesto sobre los bienes personales que resulten aplicables a esa fecha. (10)

EL TOTAL DE INGRESOS, GASTOS, DEDUCCIONES Y RETENCIONES

b) El total de ingresos, gastos, deducciones admitidas y retenciones sufridas, entre otros, de acuerdo con lo previsto en la ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones. (10)

(9) A través del art. 1 de la R.G. 4.767_(BO: 23/7/2020), el importe se eleva a dos millones de pesos (\$ 2.000.000), con aplicación para el período fiscal 2019.

(9) A través del art. 8 de la R.G. 5.008 (B.O.15.06.2021), el importe se eleva a dos millones quinientos mil pesos (\$ 2.500.000), con aplicación para el período fiscal 2020.

(10) La presentación de las declaraciones juradas informativas, correspondientes al período fiscal 2019, podrá efectuarse -con carácter de excepción- hasta el 31 de agosto de 2020, inclusive -[RG \(AFIP\) 4767, art. 3](#) (BO: 23/7/2020)-

(10) La presentación de las declaraciones juradas informativas, correspondientes al período fiscal 2020, podrá efectuarse -con carácter de excepción- hasta el 31 de agosto de 2021, inclusive -R.G. 5.019, art. 4 (BO: 29/06/2021)-

15 – CONFECCION DE LA DECLARACION JURADA INFORMATIVA (ART. 15)

Las obligaciones previstas en el artículo anterior se cumplirán con la presentación de declaraciones juradas confeccionadas en la forma que -para cada caso- se indican a continuación:

- a) Con relación al detalle de los bienes al 31 de diciembre de cada año aludido en su inciso a): mediante el **servicio “Bienes Personales Web”**.
- b) Respecto del total de ingresos, gastos, deducciones admitidas y retenciones sufridas, entre otros, referido en su inciso b): a través del **servicio “Ganancias Personas Humanas - Portal Integrado”**.

REGIMEN SIMPLIFICADO

En este caso, los beneficiarios de las rentas podrán optar por elaborar la información a transmitir mediante la **opción “Régimen Simplificado”** del citado servicio, siempre que hayan obtenido en el curso del período fiscal que se declara exclusivamente ganancias comprendidas en los incisos a), b), c) - excepto las correspondientes a los consejeros de las sociedades cooperativas- y e) del primer párrafo, y en el segundo párrafo, del artículo 82 de la LIG, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, o dichas ganancias y alguna de las siguientes rentas:

1. Obtenidas por actividades por las cuales el beneficiario haya adherido al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS).
2. Incluidas en los artículos 95, 98 y 99 de la LIG, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones.
3. Exentas, no alcanzadas o no computables en el impuesto a las ganancias.

NO SE PUEDE PRESENTAR EL REGIMEN SIMPLIFICADO

La opción prevista en este inciso no procederá cuando se trate de:

- i) Sujetos que sean titulares de bienes y/o deudas en el exterior,
- ii) Socios protectores de Sociedades de Garantía Recíproca -creadas por la L. 24467 y sus modificaciones- que respecto del período fiscal de que se trate, hubieran computado la deducción a que se refiere el inciso I) del apartado D del Anexo II, e
- iii) Inversores en capital emprendedor que hubieran efectuado aportes en los términos del artículo 7 de la ley 27349.

CLAVE FISCAL

El acceso a tales servicios requiere contar con clave fiscal, con nivel de seguridad 2 como mínimo.

Asimismo, las características, funcionalidades y demás aspectos técnicos de los aludidos servicios informáticos podrán consultarse en el micrositio (<http://www.afip.gob.ar/gananciasybienes>).

16 – DECLARACIONES JURADAS CON SALDO A PAGAR O CON SALDO A FAVOR (ART.16)

LA DDJJ INFORMATIVA VENCE EL 30 DE JUNIO (CON SALDO “0”)

Las declaraciones juradas tendrán el carácter de informativas, excepto que de ellas resulte saldo a pagar o a favor del contribuyente, y -en la medida en que los beneficiarios de las rentas no se encuentren inscriptos en los respectivos impuestos- **podrán ser presentadas hasta el día 30 junio**, inclusive, del año siguiente a aquel al cual corresponde la información que se declara.

Cuando la fecha de vencimiento indicada en el párrafo anterior coincida con día feriado o inhábil, la misma se trasladará al día hábil inmediato siguiente.

DECLARACION JURADA CON SALDO A PAGAR O CON SALDO A FAVOR

En el caso que de las mismas surja un importe a ingresar o un saldo a favor del contribuyente, será de aplicación lo que, para cada impuesto, se indica a continuación:

- a) Impuesto sobre los bienes personales: lo previsto en la R.G. 2.151.
- b) Impuesto a las ganancias: lo dispuesto en el artículo 13 (R.G. 975).

Asimismo, dicha obligación se considerará cumplida cuando se trate de contribuyentes que se encuentren inscriptos en los mencionados gravámenes y hayan efectuado la presentación de las correspondientes declaraciones juradas.

17 – CONSULTA DE LAS RETENCIONES SUFRIDAS (ART .17)

Los beneficiarios de las rentas mencionadas en el artículo 1 que hayan sido pasibles de retenciones en el marco de esta resolución general, podrán acceder a través del sitio “web” institucional con la respectiva “Clave Fiscal”, al servicio denominado “MIS RETENCIONES”, para consultar la información relativa a las mismas, obrante en los registros de la AFIP.

18 – SOLICITUD DE AUTORIZACION DE NO RETENCION (ART. 18)

Cuando con motivo del desarrollo de otras actividades que originan ganancias no comprendidas en el artículo 1, existan circunstancias que pongan de manifiesto que la retención a practicar podrá generar un exceso en el cumplimiento de la obligación tributaria del correspondiente año fiscal, los beneficiarios comprendidos en el presente régimen podrán solicitar una autorización de no retención de acuerdo con las previsiones de la R.G. 830.

19 – OBLIGACIONES DEL AGENTE DE RETENCION (ART .19)

Los empleadores deberán comunicar a sus empleados dentro de los treinta (30) días corridos contados a partir del inicio de la relación laboral, la obligación de cumplir con lo dispuesto por los artículos 11 (PRESENTACION DEL F. 572 WEB) y 14 (DECLARACION JURADA INFORMATIVA), conservando a disposición de la AFIP la constancia de la comunicación efectuada, suscripta por los respectivos beneficiarios.

Los empleadores también deberán indicar a sus empleados el día del mes hasta el cual, las novedades informadas por dichos beneficiarios a través del “Sistema de Registro y Actualización de Deducciones del Impuesto a las Ganancias (SiRADIG) - TRABAJADOR” serán tenidas en cuenta en las liquidaciones de haberes de dicho mes.

20 – INFORMACION QUE LA AFIP PONE A DISPOSICION DEL AGENTE DE RETENCION (ART. 20)

La AFIP pondrá a disposición del agente de retención en el sitio “web” institucional (<http://www.afip.gob.ar>), mediante el servicio “Sistema de Registro y

Actualización de Deducciones del Impuesto a las Ganancias (SiRADIG) - EMPLEADOR” al que se accederá con clave fiscal, la siguiente información:

a) La suministrada por el beneficiario de la renta, a efectos de que sea tenida en cuenta para la determinación del importe a retener.

b) La referida a los agentes de retención que fueran sustituidos como tales, por darse alguna de las situaciones indicadas en el artículo 3. A tal efecto se indicarán, respecto de cada beneficiario, los datos correspondientes al nuevo agente de retención.

El agente de retención deberá, previo a la determinación mensual del importe a retener, realizar la consulta a través del mencionado servicio, a fin de conocer las últimas novedades ingresadas por los beneficiarios.

Asimismo, deberán conservar y, en su caso, exhibir cuando así lo requiera este Organismo, la documentación respaldatoria de la determinación de las retenciones practicadas o aquella que avale las causales por las cuales no se practicaron las mismas.

21 – LIQUIDACION ANUAL Y FINAL QUE DEBE REALIZAR EL EMPLEADOR (ART. 21)

El agente de retención se encuentra obligado a practicar una liquidación anual, final o informativa -según corresponda- respecto de cada beneficiario que hubiera sido pasible de retenciones en el curso del año fiscal, observando las pautas que a continuación se indican:

LIQUIDACION ANUAL

a) La liquidación anual será practicada por quien actúe como agente de retención al 31 de diciembre del período fiscal por el cual se realiza, a efectos de determinar la obligación anual del beneficiario que hubiera sido pasible de retenciones durante dicho período.

A tal efecto, deberán considerarse las ganancias indicadas en el artículo 1 percibidas por el beneficiario, los importes de todos los conceptos informados de acuerdo con lo establecido en el artículo 11, las sumas previstas en los incisos a), b) y c) del artículo 30 de la LIG, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, y los tramos de escala dispuestos en el artículo 94 de la mencionada ley, correspondientes al período fiscal que se liquida.

HASTA EL ULTIMO DIA HABIL DEL MES DE ABRIL

Dicha liquidación deberá ser efectuada hasta el último día hábil del mes de abril (7) inmediato siguiente a aquel por el cual se está efectuando la liquidación, excepto que entre el 1 de enero y la mencionada fecha se produjera la baja o retiro del beneficiario, o el cambio de agente de retención, en cuyo caso deberá

ser realizada juntamente con la liquidación final o informativa -según corresponda- que tratan los incisos siguientes.

(7) Por medio de la [RG \(AFIP\) 4725, art. 1](#) (BO: 28/5/2020), se extiende excepcionalmente hasta el 3/7/2020 el plazo para que los empleadores que actúan como agentes de retención efectúen la liquidación anual correspondiente al año 2019, debiendo retener o reintegrar las diferencias que pudieran haberse producido cuando se efectúe el primer pago posterior o en los siguientes si no fuera suficiente y hasta el 10/8/2020, inclusive.

El importe determinado en la liquidación anual, será retenido o, en su caso reintegrado, cuando se efectúe el primer pago posterior a la fecha en que se practique la citada liquidación, o en los siguientes si no fuera suficiente, y hasta el último día hábil del mes de mayo del año inmediato siguiente a aquel que se declara.

LIQUIDACION FINAL

b) La liquidación final deberá ser practicada por el agente de retención que cese en su función como tal, por producirse la finalización de la relación laboral o el retiro del beneficiario durante el transcurso del período fiscal, y siempre que no existiera otro u otros sujetos susceptibles de reemplazarlo en tal carácter.

En esta liquidación deberán computarse, además de las ganancias indicadas en el artículo 1 percibidas por el beneficiario y los conceptos informados de acuerdo con lo establecido en el artículo 11, los importes en concepto de ganancias no imponibles, cargas de familia y deducción especial, así como aplicarse la escala del artículo 94 de la ley del gravamen, consignados en las tablas publicadas por la AFIP en el micrositio (<http://www.afip.gob.ar/gananciasybienes>), correspondientes al mes de diciembre del año que se liquida.

El importe determinado será retenido o, en su caso, reintegrado, cuando se produzca el pago a que diera origen la liquidación.

De producirse la extinción de la relación laboral y acordarse el pago en cuotas de los conceptos adeudados, se procederá de la siguiente forma:

1. Si el pago de la totalidad de las cuotas se efectúa dentro del mismo período fiscal en que ocurrió la desvinculación, la retención se determinará sobre el importe total de los conceptos gravados y se practicará en oportunidad del pago de cada cuota en proporción al monto de cada una de ellas.

2. En el caso de que las cuotas se abonen en más de un período fiscal, no deberá efectuarse la liquidación final, sino hasta que se produzca el pago de la última cuota. La retención del impuesto, hasta dicho momento, se determinará y practicará conforme el procedimiento reglado en el artículo 7. Tales retenciones serán computables por los beneficiarios de las rentas, en el período fiscal en que las mismas se efectúen.

LIQUIDACION INFORMATIVA

c) La liquidación informativa del impuesto determinado y retenido hasta el mes en que actuó como agente de retención deberá efectuarla cuando -dentro del período fiscal- cese su función en tal carácter, con motivo de:

1. La finalización de la relación laboral, en la medida que el beneficiario perciba rentas gravadas de otro u otros sujetos pagadores.

2. El inicio de una nueva relación laboral en los términos del inciso a) del segundo párrafo del artículo 3, sin que ello implique el fin de la relación laboral preexistente.

En ambos casos se considerarán las ganancias indicadas en el artículo 1 percibidas por el beneficiario y los importes de los conceptos informados de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 -excepto aquellos que solo puedan ser computados en la liquidación anual o final-, así como las deducciones personales previstas en el artículo 30 y los tramos de escala dispuestos en el artículo 94, ambos de la LIG del gravamen, hasta las sumas acumuladas correspondientes al mes que se liquida, según las tablas publicadas por la AFIP en el aludido micrositio.

A efectos de determinar si corresponde efectuar la liquidación final o informativa previstas respectivamente en los incisos b) y c) precedentes, el agente de retención deberá considerar lo informado por el empleado a través del “Sistema de Registro y Actualización de Deducciones del Impuesto a las Ganancias (SiRADIG) - Trabajador” de acuerdo con lo dispuesto por el punto 2 del inciso a) del artículo 11.

R.G. 5.008 (B.O.15.06.2021)

SE INCORPORAN TRES ULTIMOS PARRAFOS EN EL ART. 21 DE LA R.G. 4.003

Asimismo, en oportunidad de efectuar las liquidaciones mencionadas en este artículo, de corresponder, deberá computarse la deducción especial incrementada prevista en el penúltimo párrafo del inciso c) del artículo 30 de la LIG, conforme lo estipulado en el Apartado E -correspondiente a las deducciones personales- del Anexo II. De resultar comprendido en la segunda parte del penúltimo párrafo del inciso c) del artículo 30 de la LIG, deberá considerarse la tabla prevista en el Anexo IV.

A fin de determinar los montos límites previstos para la aplicación de las exenciones establecidas en el segundo párrafo del inciso x) (EXENCION PARA LAS HORAS EXTRAS) y en el inciso z) (EXENCION PARA EL SAC) del artículo 26 de la LIG, deberá considerarse el promedio del monto de la remuneración y/o haber bruto mensual correspondiente al período fiscal anual. (POR APLICACIÓN DEL ART. 1 DE LA R.G. 5.076 (B.O.27.09.2021) ESTE PARRAFO NO RESULTA DE APLICACIÓN PARA EL PERIODO FISCAL 2021)

De corresponder, deberá ajustarse en la liquidación anual o final, conforme lo indicado en los incisos m) y ñ) del apartado a - ganancia bruta del Anexo II, el tratamiento de exento o gravado que se les haya otorgado a los conceptos indicados en el párrafo anterior en la liquidación mensual respectiva. (POR APLICACIÓN DEL ART. 1 DE LA R.G. 5.076 (B.O.27.09.2021) ESTE PARRAFO NO RESULTA DE APLICACIÓN PARA EL PERIODO FISCAL 2021)

22 – CONFECCION DE LA LIQUIDACION ANUAL Y FINAL (ART .22)

Las liquidaciones a que se refiere el artículo precedente se confeccionarán de acuerdo con la “Liquidación de Impuesto a las Ganancias - 4ta. Categoría Relación de Dependencia” cuyo modelo consta en el Anexo III.

Los agentes de retención deberán presentar ante la AFIP las citadas liquidaciones, con clave fiscal, mediante transferencia electrónica de datos a través del servicio denominado “Presentación de DDJJ y Pagos” del sitio web institucional, en los casos y plazos que se indican a continuación:

LIQUIDACION ANUAL

a) Liquidación anual de los trabajadores que cumplan con la condición prevista en el artículo 14 (DECLARACION JURADA INFORMATIVA DEL EMPLEADO. INGRESOS MAYORES A \$ 2.500.000), y de aquellos a los que no se les hubiera practicado la retención total del gravamen sobre las remuneraciones abonadas:

Hasta el último día hábil del mes de abril del año inmediato siguiente a aquel que se declara, con la excepción dispuesta por el tercer párrafo del inciso a) del artículo 21.

LIQUIDACION FINAL E INFORMATIVA

b) Liquidaciones final e informativa:

Dentro de los cinco (5) días hábiles inmediatos siguientes (8) de realizada la liquidación que corresponda.

(8) A través de la [RG \(AFIP\) 4725, art. 2](#) (BO: 28/5/2020), se establece que las liquidaciones finales o informativas por cese de la relación laboral o cambio del agente de retención cuya presentación debió efectuarse en los meses de enero, febrero, marzo, abril y mayo de 2020 se podrán presentar hasta el 30/6/2020

FORMULARIO F. 1357

Verificada la consistencia de los datos transmitidos, el sistema generará el formulario de declaración jurada F. 1357, el que será puesto a disposición del beneficiario a través del “Sistema de Registro y Actualización de Deducciones del Impuesto a las Ganancias (SiRADIG) - Trabajador”.

El diseño de registro del archivo a remitir así como las características y demás especificaciones técnicas, podrán consultarse en el micrositio (<http://www.afip.gob.ar/572web>).

Respecto de los beneficiarios no comprendidos en el supuesto previsto en el inciso a) de este artículo que hubieran sido pasibles de retenciones del impuesto, el agente de retención podrá optar por efectuar la presentación de la liquidación anual mediante el aludido servicio con clave fiscal o entregarle al beneficiario de la renta una copia confeccionada siguiendo el modelo previsto en el Anexo III. En este último caso, deberá conservarse una copia de la misma a disposición del personal fiscalizador de la AFIP.

Anexo III

“Anexo III (art. 21)

[TEXTO S/RG (AFIP) 5008 - BO: 15/06/2021]

LIQUIDACIÓN DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS - 4ta. CATEGORÍA RELACIÓN DE DEPENDENCIA

Fecha:

Beneficiario: “CUIL”, “apellido y nombres”, “dato adicional optativo” (1)(2)

Agente de Retención: “CUIT”, “denominación legal”

Período Fiscal: “AAAA”

Anexo III (artículo 21)
REMUNERACIONES
<i>Abonadas por el agente de retención</i>
<i>Remuneración bruta gravada</i>
<i>Retribuciones no habituales gravadas</i>
<i>SAC primera cuota gravado</i>
<i>SAC segunda cuota gravado</i>
<i>Horas extras remuneración gravada</i>
<i>Movilidad y viáticos remuneración gravada</i>
<i>Material didáctico personal docente remuneración gravada</i>
<i>Bonos de productividad gravados</i>
<i>Fallos de caja gravados</i>
<i>Conceptos de similar naturaleza gravados</i>
<i>Remuneración exenta o no alcanzada</i>
<i>Retribuciones no habituales exentas o no alcanzadas</i>
<i>Horas extras remuneración exenta</i>
<i>Movilidad y viáticos remuneración exenta o no alcanzada</i>
<i>Material didáctico personal docente remuneración exenta o no alcanzada</i>

<i>Remuneración exenta Ley 27549</i>
<i>Bonos de productividad exentos</i>
<i>Fallos de caja exentos</i>
<i>Conceptos de similar naturaleza exentos</i>
<i>Suplementos particulares artículo 57 de la Ley 19.101 exentos</i>
<i>Compensación gastos teletrabajo exentos</i>
<i>SAC primera cuota - Exento o No alcanzado</i>
<i>SAC segunda cuota - Exento o No alcanzado</i>
<i>Ajustes períodos anteriores - Remuneración gravada</i>
<i>Ajuste períodos anteriores - Remuneración exenta / no alcanzada</i>
Otros empleos
<i>Remuneración bruta gravada</i>
<i>Retribuciones no habituales gravadas</i>
<i>SAC primera cuota gravado</i>
<i>SAC segunda cuota gravado</i>
<i>Horas extras remuneración gravada</i>
<i>Movilidad y viáticos remuneración gravada</i>
<i>Material didáctico personal docente remuneración gravada</i>
<i>Bonos de productividad gravados</i>
<i>Fallos de caja gravados</i>
<i>Conceptos de similar naturaleza gravados</i>
<i>Remuneración exenta o no alcanzada</i>
<i>Retribuciones no habituales exentas o no alcanzadas</i>
<i>Horas extras remuneración exenta</i>
<i>Movilidad y viáticos remuneración exenta o no alcanzada</i>
<i>Material didáctico personal docente remuneración exenta o no alcanzada</i>
<i>Remuneración exenta Ley 27549</i>
<i>Bonos de productividad exentos</i>
<i>Fallos de caja exentos</i>
<i>Conceptos de similar naturaleza exentos</i>
<i>Suplementos particulares artículo 57 de la Ley 19.101 exentos</i>
<i>Compensación gastos teletrabajo exentos</i>
<i>SAC primera cuota - Exento o No alcanzado</i>

<i>SAC segunda cuota - Exento o No alcanzado</i>
<i>Ajustes períodos anteriores - Remuneración gravada</i>
<i>Ajuste períodos anteriores - Remuneración exenta / no alcanzada</i>
TOTAL REMUNERACIÓN GRAVADA
TOTAL REMUNERACIÓN EXENTA O NO ALCANZADA
TOTAL REMUNERACIONES
DEDUCCIONES GENERALES
<i>Aportes a fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios que se destinen a cajas nacionales, provinciales o municipales</i>
<i>Aportes a fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios que se destinen a cajas nacionales, provinciales o municipales por otros empleos</i>
<i>Aportes a obras sociales</i>
<i>Aportes a obras sociales por otros empleos</i>
<i>Cuota sindical</i>
<i>Cuota sindical por otros empleos</i>
<i>Cuotas médico asistenciales</i>
<i>Primas de seguro para el caso de muerte</i>
<i>Primas de seguro por riesgo de muerte y de ahorro de seguros mixtos, excepto para los casos de seguros de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación</i>
<i>Aportes a planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la Superintendencia de Seguros de la Nación.</i>
<i>Cuotapartes de fondos comunes de inversión constituidos con fines de retiro</i>
<i>Gastos de sepelio</i>
<i>Gastos de amortización e intereses de rodado de corredores y viajantes de comercio</i>
<i>Donaciones a fiscos nacionales, provinciales y municipales y a instituciones comprendidas los incisos e) y f) del artículo 26 de la Ley de Impuesto a las Ganancias</i>
<i>Descuentos obligatorios establecidos por ley nacional, provincial o municipal</i>
<i>Honorarios por servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica</i>
<i>Intereses de créditos hipotecarios</i>
<i>Aportes al capital social o al fondo de riesgo de socios protectores de sociedades de garantía recíproca</i>
<i>Aportes a Cajas Complementarias de Previsión, Fondos Compensadores de Previsión o similares.</i>
<i>Alquiler de inmuebles destinados a casa habitación</i>
<i>Remuneraciones y Aportes a Empleados del Servicio Doméstico</i>

<i>Gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas abonados por el empleador</i>
<i>Gastos por adquisición de indumentaria y/o equipamiento de trabajo</i>
<i>Otras deducciones</i>
TOTAL DEDUCCIONES GENERALES
DEDUCCIONES PERSONALES
<i>Ganancia No Imponible</i>
<i>Cargas de Familia</i>
<i>Cónyuge/ Unión Convivencial</i>
<i>Cantidad de hijos/as e hijastros/as</i>
<i>Cantidad de hijos/as e hijastros/as incapacitados para el trabajo</i>
<i>Deducción total hijos/as e hijastros/as</i>
<i>Deducción Especial</i>
<i>Deducción Específica</i>
<i>Deducción Especial Incrementada Primera parte del penúltimo párrafo del inciso c) del artículo 30 de la ley del gravamen</i>
<i>Deducción Especial Incrementada Segunda parte del penúltimo párrafo del inciso c) del artículo 30 de la ley del gravamen</i>
TOTAL DEDUCCIONES PERSONALES
DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO
REMUNERACIÓN SUJETA A IMPUESTO
<i>Alícuota aplicable artículo 94 de la ley de impuesto a las ganancias</i>
<i>Alícuota aplicable sin incluir horas extras</i>
IMPUESTO DETERMINADO
<i>Impuesto Retenido</i>
<i>Pagos a cuenta</i>
SALDO A PAGAR

Se extiende el presente certificado para constancia del interesado

“Lugar y fecha”

Firma del responsable

Identificación del responsable

(1) Vgr. “Número de legajo”, “Código de identificación interno del empleado”.

(2) Aclarar si se aplican las deducciones incrementadas en un VEINTIDÓS POR CIENTO (22%)

23 – INFORMACION Y INGRESO DE LAS RETENCIONES (ART. 23)

Los agentes de retención deberán informar en la declaración jurada correspondiente al período fiscal mayo de cada año, del Sistema de Control de Retenciones (SICORE) – R.G. 2.233-, los beneficiarios a los que no les hubieran practicado la retención total del gravamen sobre las remuneraciones abonadas, a cuyos fines deberán consignar dentro de la pantalla “Detalle de Retenciones” del respectivo programa aplicativo:

- a) En el título “Datos del Comprobante”: seleccionar “Recibo de Sueldo” en el campo “Tipo”, e indicar “0” en el campo “Número”.
- b) En el título “Datos de la Retención/Percepción”: efectuar una marca en el campo “Imposibilidad de Retención”.

24 – INGRESO DE LAS RETENCIONES A TRAVES DEL SICORE (ART. 24)

Los agentes de retención deberán cumplir las formas, plazos y demás condiciones que para el ingreso e información de las retenciones practicadas, establece la R.G. 2.233 (Sistema de Control de Retenciones - SICORE).

Asimismo, estarán sujetos a lo dispuesto por el sistema de control mencionado, los saldos resultantes a favor de los agentes de retención por las sumas retenidas en exceso y reintegradas a los beneficiarios.

En caso que se reintegren retenciones practicadas en exceso al beneficiario y de ello resultare un saldo a favor del agente de retención, que no pudiese compensarse dentro del mismo impuesto mediante la utilización del programa aplicativo denominado Sistema de Control de Retenciones (SICORE), el remanente podrá ser trasladado al período siguiente, o bien, solicitarse su devolución en los términos de la R.G. 2.224.

25 – SANCIONES POR INCUMPLIMIENTOS (ART .25)

Las infracciones consumadas por incumplimiento al presente régimen, serán sancionadas de acuerdo con lo dispuesto por la ley 11.683, o -en su caso- por el régimen penal tributario (5) según corresponda.

La responsabilidad por el contenido de las declaraciones juradas será imputable a los declarantes.

(5) Expresión incorporada por la [RG \(AFIP\) 4396](#) (BO: 3/1/2019), con aplicación para los ejercicios 2018 y siguientes. En su redacción original decía la expresión “por las [leyes 23771](#) o [24769](#)”

26 – REINTEGROS POR HONORARIOS MEDICOS (ART. 26)

Las entidades que reintegren a los beneficiarios de las rentas comprendidas en el artículo 1, importes parciales correspondientes a honorarios por los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica que se indican en el inciso j) del apartado D del Anexo II, se encuentran obligados a emitir una liquidación que deberá contener -como mínimo- los datos que se detallan a continuación:

- a) Lugar y fecha.
- b) Número de comprobante.
- c) Denominación o razón social y Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) de la entidad pagadora del reintegro.
- d) Apellido y nombres del beneficiario y, en su caso, del prestatario.
- e) Apellido y nombres o denominación del prestador.
- f) Número de factura o documento equivalente respaldatorio de la prestación.
- g) Fecha, descripción e importe total de la prestación.
- h) Importe reintegrado.
- i) Firma del responsable autorizado.

27 – EMPLEADOS CON FRANQUICIAS IMPOSITIVAS O QUE HUBIERAN REALIZADO DONACIONES (ART. 27)

En los casos de beneficiarios comprendidos en regímenes que establezcan franquicias impositivas (exenciones, diferimientos, etc.) o que hubieran efectuado donaciones con destinos específicos, corresponderá cumplir con los requisitos y formalidades que, para cada caso, establezca la AFIP.

SOCIEDADES DE GARANTIA RECIPROCAS

Con relación a los beneficios instituidos por el art .79 de la ley 24.467, cuando se lleve a cabo el retiro de los fondos invertidos con anterioridad al plazo mínimo de permanencia de dos (2) años calendarios, las sociedades de garantía recíproca deberán informar tal situación a la AFIP, mediante el procedimiento dispuesto por la R.G. 3.387.

=====

Capítulo 25 Régimen de anticipos de impuesto a las ganancias. R.G. 4034

INDICE

Anticipos a cuenta del Impuesto a las Ganancias

Cantidad de anticipos a ingresar

Determinación del importe de los anticipos

Meses en los cuales se produce el vencimiento de los anticipos

Día de vencimiento de los anticipos

Montos mínimos de los anticipos

Régimen de reducción los anticipos

Momento a partir del cual se puede optar por reducir los anticipos

Requisitos para ejercer la opción de reducción de los anticipos

Procedimiento para ejercer la opción de reducción de los anticipos

Controles sistémicos por parte de la AFIP

Efectos del ejercicio de la opción de reducción de los anticipos

El ejercicio de la opción implica la reducción de todos los anticipos

Denegatoria de la reducción de anticipos

Impuesto determinado mayor a la estimación de reducción de anticipos

Comunicación en el domicilio fiscal electrónico

Jurisprudencia sobre reducción de anticipos

Díaz Manual Oscar CNACAF Sala V del 17.11.2021

=====

REGIMEN DE ANTICIPOS DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS. R.G. 4.034

1 - ANTICIPOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS (ART.1)

Los contribuyentes y responsables del impuesto a las ganancias **deberán ingresar anticipos a cuenta del impuesto a las ganancias**, observando los procedimientos, formalidades, plazos y demás condiciones que se establecen en la presente resolución general.

2 – CANTIDAD DE ANTICIPOS A INGRESAR (ART.2)

Los contribuyentes y responsables del impuesto a las ganancias deben ingresar los siguientes anticipos:

a) Sujetos del artículo 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL) de la LIG: **diez (10) anticipos**.

En el caso de ejercicios cuya duración sea inferior a un (1) año, para la determinación del número y el monto de los anticipos a ingresar se aplicará lo previsto por el Anexo que forma parte de esta resolución general.

b) Personas humanas y sucesiones indivisas: **cinco (5) anticipos**.

Quedan exceptuados de cumplir con la obligación establecida en el párrafo anterior, los sujetos que solo hayan obtenido -en el período fiscal anterior a aquel al que corresponda imputar los anticipos- ganancias que hayan sufrido la retención del gravamen con carácter definitivo.

“ANEXO EJERCICIOS DE DURACIÓN INFERIOR A UN (1) AÑO

1. Anticipos cuya base de cálculo es el impuesto determinado por un ejercicio anual y deben ser ingresados a cuenta del gravamen correspondiente a un ejercicio de duración inferior a un (1) año:

Deberá determinarse el monto de cada anticipo en las condiciones establecidas en el Título I e ingresarse un número de ellos igual a la cantidad de meses que tenga el ejercicio de duración inferior a un (1) año, menos uno (1), de manera que el último anticipo se ingrese el día que corresponda del mes anterior al de vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada.

2. Anticipos cuya base de cálculo es el impuesto determinado por un ejercicio de duración inferior a (1) año:

Deberá determinarse el monto de cada uno de los diez (10) anticipos a ingresar en las condiciones establecidas en el Título I, proporcionando su base de cálculo de acuerdo con el siguiente procedimiento:

*Importe resultante conforme al inciso a) del artículo 3 x 12
Número de meses del ejercicio de duración inferior a un (1) año”*

3 – DETERMINACION DEL IMPORTE DE LOS ANTICIPOS (ART.3)

El importe de cada uno de los anticipos se determinará de acuerdo con el siguiente procedimiento:

a) Para los sujetos comprendidos en el artículo 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL) de la LIG, del monto del impuesto determinado por el período fiscal inmediato anterior a aquel al que corresponderá imputar los anticipos, se deducirán -de corresponder- los conceptos previstos en los puntos i) a vi) del último párrafo de este inciso.

En el caso de las personas humanas y sucesiones indivisas:

1. Al resultado neto antes de las deducciones personales del artículo 30 de la LIG (MINIMO NO IMPONIBLE, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPECIAL), del período fiscal inmediato anterior al de imputación de los anticipos, se le restarán las deducciones personales que hubieran sido computadas en dicho período, actualizadas por el coeficiente que surge de la variación anual de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPTE).

2. A la ganancia neta sujeta a impuesto resultante, se le aplicará la alícuota del impuesto que corresponda en función del tramo de la escala del artículo 94 de la LIG, actualizada por el mencionado coeficiente.

3. Al impuesto así determinado se le deducirán -de corresponder- los conceptos previstos en los puntos i) a vi) del último párrafo de este inciso.

Los conceptos susceptibles de deducción son los siguientes:

i) La reducción del gravamen que proceda en virtud de regímenes de promoción regionales, sectoriales o especiales vigentes, en la proporción aplicable al ejercicio por el cual se liquidan los anticipos.

ii) Las retenciones y/o percepciones que resulten computables durante el período base indicado, excepto las que revistan carácter de pago único y definitivo.

No serán deducibles las retenciones y/o percepciones que se realicen por ganancias imputables al ejercicio por el cual se liquidan los anticipos.

iii) Los pagos a cuenta sustitutos de retenciones, conforme a las normas que los establezcan, computables en el período base.

iv) El impuesto sobre los combustibles líquidos contenido en las compras de gasoil efectuadas en el curso del período base indicado, que resulte computable como pago a cuenta del gravamen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 15 del Título III de la ley 23966, de impuesto sobre los combustibles líquidos y al dióxido de carbono.

No será deducible el impuesto sobre los combustibles líquidos contenido en las compras de gasoil efectuadas en el ejercicio por el cual se liquidan los anticipos.

v) El pago a cuenta que resulte computable en el período base en concepto de gravámenes análogos pagados en el exterior, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1 de la LIG.

vi) El pago a cuenta que resulte computable en el período base en concepto de impuesto a la ganancia mínima presunta, en las condiciones que establece el artículo 13 del Título V de la ley 25063.

b) Sobre el importe resultante, conforme a lo establecido en el inciso anterior, se aplicará los siguientes porcentajes:

SOCIEDADES DE CAPITAL

1. Con relación a los anticipos de los sujetos referidos en el inciso a) del artículo 2:

1.1. Para la determinación del primer anticipo: veinticinco por ciento (25%).

1.2. Para los nueve restantes nueve anticipos: ocho con treinta y tres centésimos por ciento (8,33%).

PERSONAS HUMANAS

2. Respecto de los anticipos de los sujetos mencionados en el inciso b) del artículo 2: veinte por ciento (20%).

La AFIP pondrá anualmente a disposición de los contribuyentes y responsables del impuesto a las ganancias, a través del sistema "Cuentas Tributarias", los importes de los anticipos a ingresar.

4 – MESES EN LOS CUALES SE PRODUCE EL VENCIMIENTO DE LOS ANTICIPOS (ART.4)

El ingreso del importe determinado en concepto de anticipo se efectuará los días -dispuestos en el art. 5- de cada uno de los meses del período fiscal que, para cada caso, se indican a continuación:

a) Para los sujetos mencionados en el inciso a) del artículo 2 (SOCIEDADES DE CAPITAL): los anticipos vencerán mensualmente el día que corresponda, a partir del mes inmediato siguiente, inclusive, a aquel en que opere el vencimiento general para la presentación de las declaraciones juradas y pago del saldo resultante.

b) Para los sujetos mencionados en el inciso b) del artículo 2 (PERSONAS HUMANAS): los anticipos vencerán el día que corresponda de los meses de agosto, octubre y diciembre del primer año calendario siguiente al que deba

tomarse como base para su cálculo, y en los meses de febrero y abril del segundo año calendario inmediato posterior.

5- DIA DE VENCIMIENTO DE LOS ANTICIPOS (ART.5)

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 4, se determina las siguientes fechas de vencimiento:

Terminación CUIT	Fecha de vencimiento
0, 1, 2, 3	Hasta el día 13, inclusive
4, 5, 6	Hasta el día 14, inclusive
7, 8 o 9	Hasta el día 15, inclusive

Cuando alguna de las fechas de vencimiento general indicadas precedentemente coincida con día feriado o inhábil, la misma, así como las posteriores, se trasladarán correlativamente al o a los días hábiles inmediatos siguientes.

6 – MONTOS MINIMOS DE LOS ANTICIPOS (ART.6)

Corresponderá efectuar el ingreso de anticipos cuando el importe que se determine resulte igual o superior a la suma que, para cada caso, se fija seguidamente:

- a) Sujetos comprendidos en el artículo 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL) de la LIG: quinientos pesos (\$ 500)
- b) Personas humanas y sucesiones indivisas: un mil pesos (\$ 1.000).

7 – REGIMEN DE REDUCCION DE ANTICIPOS (ART. 8 A 17)

Cuando los responsables, consideren que la suma a ingresar superará el importe definitivo de la obligación del período fiscal, podrán optar por estimar el importe de los anticipos a ingresar.

8 – MOMENTO A PARTIR DEL CUAL SE PUEDE OPTAR POR REDUCIR LOS ANTICIPOS (ART.9)

La opción de reducción de los anticipos podrá ejercerse a partir de los anticipos que, para cada sujeto, se indican a continuación:

OPCION A PARTIR DEL TERCER ANTICIPO

- a) Personas humanas y sucesiones indivisas: A partir del **tercer anticipo**, inclusive.

OPCION A PARTIR DEL QUINTO ANTICIPO

b) Sujetos comprendidos en el artículo 73 (SOCIEDADES DE CAPITAL) de la LIG: A partir del **quinto anticipo**, inclusive.

OPCION A PARTIR DEL PRIMER ANTICIPO

La opción podrá ejercerse a partir del primer anticipo cuando se considere que la suma total a ingresar superará, en más del cuarenta por ciento (40%), el importe estimado de la obligación del período fiscal al cual es imputable.

La estimación deberá efectuarse conforme a la metodología de cálculo de los respectivos anticipos, en lo referente a:

1. Base de cálculo que se proyecta.
2. Número de anticipos.
3. Alícuotas o porcentajes aplicables.
4. Fechas de vencimiento.

9 – REQUISITOS PARA EJERCER LA OPCION DE REDUCCION DE LOS ANTICIPOS (ART.10)

Para ejercer la opción de reducción de los anticipos, los contribuyentes y responsables deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Poseer la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) con estado administrativo activo sin limitaciones, en los términos de la resolución general 3832.
- b) Constituir y/o mantener el Domicilio Fiscal Electrónico.
- c) No tener presentada una solicitud de reducción de anticipos del mismo impuesto y período dentro del plazo de cuarenta y cinco (45) días corridos.
- d) No registrar falta de presentación de declaraciones juradas determinativas y/o informativas del impuesto a las ganancias, con vencimiento desde el primer día del mes de enero del año anterior a la fecha de la solicitud.

10 – PROCEDIMIENTO PARA EJERCER LA OPCION DE REDUCCION DE LOS ANTICIPOS (ART.11)

Para ejercer la opción de reducción de los anticipos, los responsables deberán:

1. Ingresar al sistema “Cuentas Tributarias”.
2. Seleccionar la transacción informática denominada “Reducción de Anticipos”, en la cual una vez indicado el impuesto y el período fiscal, se consignará el importe de la base de cálculo proyectada.

Dicha transacción emitirá un comprobante -F. 1154- como acuse de recibo del ejercicio de la opción.

Cuando no se cumpla alguno de los requisitos, el sistema impedirá la presentación de la solicitud, desplegando un mensaje con el motivo del rechazo.

3. Efectuar, en su caso, el pago del importe del anticipo que resulte de la estimación practicada, mediante transferencia electrónica de fondos.

Las obligaciones indicadas deberán cumplirse hasta la fecha de vencimiento fijada para el ingreso del anticipo en el cual se ejerce la opción.

La transacción "Reducción de Anticipos" deberá ser utilizada por todos los contribuyentes y responsables que ejerzan dicha opción, se encuentren obligados o no al uso del sistema "Cuentas Tributarias".

11 – CONTROLES SISTEMICOS POR PARTE DE LA AFIP (ART. 12)

La presentación de la solicitud se evaluará en forma sistémica considerando distintos aspectos del cumplimiento fiscal de los responsables, la categoría asignada a través del "Sistema de Perfil de Riesgo" (SIPER), la cuantía de la reducción solicitada y si existen pedidos de disminución de monto de anticipos anteriores.

La AFIP podrá requerir adicionalmente, los elementos de valoración y documentación que estime necesarios a los fines de considerar la procedencia de la solicitud. La incorporación de información adicional deberá resolverse dentro de los sesenta (60) días corridos contados a partir de la respectiva carga de datos.

El requerimiento de información será comunicado al Domicilio Fiscal Electrónico del responsable a través del servicio "e-Ventanilla" y la falta de cumplimiento del mismo implicará el archivo de las actuaciones.

12 – EFECTOS DEL EJERCICIO DE LA OPCION DE REDUCCION DE LOS ANTICIPOS (ART.13)

Una vez ejercida la solicitud de opción, la misma será registrada en el sistema **disminuyendo la totalidad de los anticipos del período fiscal** de que se trate.

La mencionada opción tendrá efecto a partir del primer anticipo que venza con posterioridad a haberse efectuado el ejercicio de la misma.

La denegatoria de la opción por parte de la AFIP dará lugar al ingreso de los anticipos impagos y sus respectivos intereses. De encontrarse presentada la declaración jurada del período, se calcularán los intereses que correspondan.

13 – EL EJERCICIO DE LA OPCION IMPLICA LA REDUCCION DE TODOS LOS ANTICIPOS (ART. 14)

El ingreso de un anticipo en las condiciones previstas en el artículo 11 **“implicará, automáticamente, el ejercicio de la opción con relación a la totalidad de ellos”**.

IMPUTACION DEL IMPORTE INGRESADO EN EXCESO

El importe ingresado en exceso, “que resulte de la diferencia entre los anticipos determinados de conformidad al régimen aplicable para el impuesto y los que se hubieren estimado”, **se imputará a los anticipos a vencer** y, de subsistir un saldo, **al monto del tributo** que resulte en la correspondiente declaración jurada.

ANTICIPOS NO INGRESADOS AL MOMENTO DE EJERCER LA OPCION DE REDUCCION DE LOS ANTICIPOS

Si al momento de realizarse la opción no se hubiera efectuado el ingreso de anticipos vencidos -aun en el caso de haber sido intimados por la AFIP, los mismos **deberán abonarse sobre la base de los importes determinados en el ejercicio de la opción**, con **más los intereses que correspondan, calculados sobre el importe que hubiera debido ser ingresado conforme al régimen del gravamen**.

Es decir que si al ejercerse la opción de reducción de anticipos hay anticipos vencidos no ingresados:

EL ANTICIPO NO INGRESADO SE INGRESA POR EL NUEVO VALOR ESTIMADO

PERO LOS INTERESES SE INGRESAN SOBRE EL VALOR ORIGINAL DE LOS ANTICIPOS

14 – DENEGATORIA DE LA REDUCCION DE LOS ANTICIPOS (ART.15)

En caso de denegatoria de la solicitud de reducción de anticipos, los responsables podrán interponer el recurso previsto en el artículo 74 del D.R. de la ley 11.683 (APELACION ANTE EL DIRECTOR GENERAL).

15 – IMPUESTO DETERMINADO MAYOR A LA ESTIMACION DE REDUCCION DE ANTICIPOS (ART.16)

Las diferencias de importes que surjan entre las sumas ingresadas en uso de la opción y las que hubieran debido pagarse por aplicación de los correspondientes porcentajes sobre el impuesto real del ejercicio fiscal al que los anticipos se refieren, o el monto que debió anticiparse de no haberse hecho uso de la opción, el que fuera menor, **estarán sujetas al pago de los intereses resarcitorios** previstos por el 37 de la ley 11.683.

16 – COMUNICACIÓN EN EL DOMICILIO FISCAL ELECTRONICO (ART. 17)

La resolución de aprobación o denegatoria de la solicitud de opción de anticipos o el requerimiento de información adicional, será comunicado al Domicilio Fiscal Electrónico a través del servicio “e-Ventanilla”.

JURISPRUDENCIA SOBRE REDUCCION DE ANTICIPOS

Díaz Manuel Oscar CNACAF Sala V del 17.11.2021

EL FISCO RECHAZA LA REDUCCION DE ANTICIPOS

EL JUEZ DE PRIMARA INSTANCIA HACE LUGAR A LA REDUCCION DE ANTICIPOS

LA CAMARA CONFIRMA LA REDUCCION DE ANTICIPOS

EL FALLO SE REFIERE AL REGIMEN DE LA R.G. 327 (HOY R.G. 4.034)

LA OPCION DE REDUCCION DE ANTICIPOS TIENE EFECTO AUTOMATICO

LA REDUCCION DE ANTICIPOS NO ESTA SUPEDITADA A LA APROBACION DEL FISCO

GANANCIA SUJETA A IMPUESTO EN 2012 \$ 1.934.411

GANANCIA SUJETA A IMPUESTO EN 2013 \$ 203.941

“En Buenos Aires, Capital Federal de la República Argentina a los 17 días de noviembre de dos mil veintiuno, reunidos en Acuerdo los Señores Jueces de la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para conocer del recurso de apelación interpuesto en los autos caratulados: “Díaz, Manuel Oscar c/EN-AFIP-DGI s/Dirección General Impositiva”, expediente n° 14.136/2015, respecto de la sentencia del 6 de noviembre de 2020, el Tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver:

¿Es ajustada a derecho la sentencia apelada?

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Jorge F. Alemany dijo:

I.- Que el juez de primera instancia hizo lugar a la demanda interpuesta por el señor Manuel Oscar Díaz, tendiente a que se revocara la resolución n° 31/15 (DR RNOR) mediante la cual el organismo recaudador **había desestimado el recurso de apelación** interpuesto contra la **resolución del 23 de mayo de 2014 que había rechazado la solicitud de reducción de anticipos** del Impuesto a las Ganancias, correspondiente al período fiscal 2013.

EN EL PERIODO FISCAL DEJO DE TENER INGRESOS DE CUARTA CATEGORIA

GANANCIA SUJETA A IMPUESTO EN 2012 \$ 1.934.411

GANANCIA SUJETA A IMPUESTO EN 2013 \$ 203.941

*Puso de manifiesto que la parte actora había requerido esa reducción en tanto afirmó haber sido desvinculada de la firma Praxair Argentina SRL en el período fiscal 2012, de modo tal que **había dejado de percibir los ingresos correspondientes a la cuarta categoría** y; además, **tampoco contaría con los ingresos provenientes de la liquidación de las “stock options”** de la casa matriz de Praxair, por cuanto aquellos también habían sido percibidos en 2012 con motivo de la ruptura del vínculo laboral. Señaló que de las constancias obrantes en las actuaciones administrativas resultaba que **el contribuyente había declarado en el período fiscal 2012 una ganancia neta sujeta a impuesto de 1.934.411,71 pesos y; en el período fiscal 2013 declaró la suma de 203.941,93 pesos.***

EL FISCO INICIO UNA FISCALIZACION ELECTRONICA

*Refirió que el rechazo del pedido por parte del Fisco había respondido a que, a entender del organismo, no se había respetado procedimiento establecido en el Título II de la Resolución General n° 327/99. Ello, en tanto **al momento de formalizar el pedido de reducción se le dio aviso al contribuyente de que se daba inicio a una fiscalización electrónica**, según lo establecido en la Resolución General n° 3416/12, **y al haberle sido requeridos los datos adicionales** que esa resolución prevé, **el contribuyente no había acompañado elementos** que, a entender del organismo fiscal, permitieran tener por probada la disminución de los ingresos alegada ya que no había constancias de la disolución del vínculo laboral indicado.*

*El juez a quo agregó que de las nóminas salariales incorporadas a las actuaciones administrativas resultaba que la **relación laboral del señor Díaz con la firma Praxair Argentina S.R.L. se había extendido entre enero y abril de 2012** y que; con posterioridad, **se había iniciado una relación laboral con la firma Asociación Petroquímica y Química Latinoamericana APLA, entre julio y diciembre de 2013.***

Posteriormente dio cuenta de lo establecido en el artículo 21 de la Ley 11.683 y concluyó que “...el régimen de anticipos comentado se sustenta en la presunción de continuidad en el nivel de la renta, de tal manera conmina al contribuyente a ingresar anticipos a cuenta del impuesto del año en curso, calculados sobre la base de impuesto declarado el año anterior”.

Luego, refirió que en la Resolución General n° 327/99 se estableció un régimen opcional de determinación de los anticipos del Impuesto a las Ganancias para los casos en los que el contribuyente sufre o estima una caída en su nivel de ganancias, de modo tal que le permite reducir esos anticipos que pasan a calcularse sobre la base de la estimación que él mismo realiza del impuesto que deberá pagar (artículo 15 de la Resolución General n° 327/99)

Indicó que una vez que se cumple con todos los pasos previstos en la mencionada resolución, de conformidad con lo establecido en el artículo 17, "...la mencionada opción tendrá efecto a partir del primer anticipo que venza con posterioridad a haber efectuado el ejercicio de la misma"; ello, sin perjuicio de que el Fisco pueda "...requerir dentro de los diez días hábiles administrativos contados desde la transacción informática -los elementos de valoración y documentación que estime necesarios a los fines de considerar la procedencia de la solicitud respectiva". Agregó que mediante la Resolución General n° 3416/12, se establece el procedimiento de fiscalización electrónica que nace una vez ejercida la opción y que de él resulta la facultad del Fisco para formular un "Requerimiento Fiscal Electrónico" que puede incluir el pedido de explicaciones o bien la incorporación de prueba documental.

En tales condiciones, concluyó que sí se hallaba acreditada la disminución de los ingresos, sobre la base de lo consignado en las declaraciones juradas examinadas, en las constancias que resultan de las nóminas salariales y en las manifestaciones de la perito contadora interviniente.

Recordó que se trata de un impuesto de autoliquidación y que una vez exteriorizada la capacidad contributiva mediante la presentación de la declaración jurada, el Fisco puede examinar los elementos que considere pertinentes para establecer la verdad de los hechos. En tales condiciones, y de conformidad con la doctrina de Fallos 329:2511 expresó que "...el contribuyente tiene derecho a adecuar la cuantía de los anticipos de acuerdo a la realidad económica existente a la fecha de su vencimiento e ingreso".

LA REDUCCION DE ANTICIPOS NO ESTA SUPEDITADA A LA APROBACION DEL FISCO

Concluyó que **no surge de la Resolución General n° 327/99, la necesidad de una decisión aprobatoria por parte del organismo recaudador como requisito previo para la reducción de los anticipos.** Afirmó que esa interpretación se contrapone con lo expresamente establecido en el tercer párrafo del apartado 4 del artículo 17 de la Resolución General n° 327/99, en tanto de él resulta la "automaticidad u operatividad de la opción de reducción de anticipos", sin perjuicio de las facultades de control con las que cuenta el organismo y que puede ejercer con posterioridad.

Citó jurisprudencia de la Cámara Federal de Apelaciones de La Plata y de la Cámara Federal de Rosario en refuerzo de su postura.

(..)

SENTENCIA DE LA CNACAF

III.- Que, los agravios del Fisco no constituyen una crítica concreta y razonada de la sentencia apelada ya que no satisfacen los recaudos exigidos por el artículo 265 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación que expresa "El escrito de expresión de agravios deberá contener la crítica concreta y razonada de las partes del fallo que el apelante considere equivocadas. No bastará remitirse a presentaciones anteriores" (en este sentido cfr. esta Sala en autos "Polytech SA -TF 16.713-A-", expediente n° 7.769/08, sentencia del

10/3/09 y “Trevisur SA (TF 24.982-A) c/ DGA”, expediente n° 32.023/10, sentencia del 10/05/11). CITAR MÁS NUEVOS

*El apelante no se refiere de manera circunstanciada a los hechos de la causa, ni se hace cargo de refutar las razones en virtud de las cuales el juez de la instancia precedente consideró que, en el caso, **la parte actora había acompañado elementos suficientes a los fines de acreditar la reducción de sus ingresos para el período 2013** y; por ende, la procedencia de la reducción de los anticipos en el Impuesto a las Ganancias, de conformidad con el régimen establecido en la Resolución General n° 327/99. Al respecto, no indica las razones por las cuales considera que no son válidas para acreditar la ruptura del vínculo laboral las nóminas salariales acompañadas de las que resulta el período durante el cual el actor se desempeñó en la firma Praxair Argentina S.R.L. (entre enero y abril de 2012) y el trabajo inmediato posterior que se dio recién en julio de 2013.*

*Tampoco formula consideraciones que pongan en discusión que las sumas percibidas por la liquidación de las “stock options” de la casa matriz de Praxair S.R.L. se recibieron por única vez, en el año 2012 y que se correspondieron también con ese cese laboral. Por lo demás, nótese que **el Fisco tampoco indica haber cuestionado las declaraciones juradas presentadas por el actor correspondientes al Impuesto a las Ganancias para el período fiscal 2012** (en las que incorporó los ingresos percibidos por las tareas prestadas en la mencionada empresa así como también las sumas referidas a la liquidación de las stock options, **por un total de 1.934.411,71 pesos**) **ni tampoco las relativas al período fiscal 2013, por la suma de 203.941,93 pesos.***

LA OPCION DE REDUCCION DE ANTICIPOS TIENE EFECTO AUTOMATICO

*Asimismo, es dable señalar que tal como se puso de manifiesto en la sentencia apelada, **el reconocimiento del efecto automático de la opción de reducción de los anticipos no se contrapone a la facultad con la que cuenta el Fisco para ejercer el control** y ambos resultan de los términos de la Resolución General n° 327/99. En tal sentido, cabe poner de manifiesto que aquel contribuyente que hace uso de la opción de reducción de sus anticipos por considerar que “...la suma a ingresar en tal concepto superará el importe definitivo de la obligación del período fiscal al cual deba imputarse esa suma” (cfr. art. 15) podrá ingresar esos pagos a cuenta por el monto equivalente al que resulte de su propia estimación y “...tendrá efecto a partir del primer anticipo que venza con posterioridad a haber efectuado el ejercicio de la [opción]” sin que ello implique desconocer la facultad de control del Fisco, que también está prevista en el artículo 17 de la referida resolución general. En tales condiciones, concluido el período fiscal correspondiente, y en el caso de que el Impuesto a las Ganancias que corresponda abonar resultara mayor al estimado por el contribuyente, nacerá la obligación de cancelar ese impuesto y; asimismo, de pagar los intereses resarcitorios previstos en el artículo 37 de la Ley 11.683. Al respecto, nótese que **no resulta de las constancias obrantes en autos ni de lo manifestado por el organismo fiscal que haya sido objetada la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2013, ni que le haya sido reclamada suma alguna en concepto de***

Impuesto a las Ganancias ni de intereses devengados respecto de anticipos no ingresados en tiempo oportuno.

En tales condiciones, el recurso de apelación interpuesto no puede prosperar.
(..)

En virtud de todo lo expuesto VOTO POR: 1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco y confirmar la sentencia apelada, con costas (artículo 68 del CPCCN). 2) Diferir la regulación de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente.

Los Sres. Jueces de Cámara, Dres. Guillermo F. Treacy y Pablo Gallegos Fedriani adhieren al voto precedente.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:** 1) **Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco y confirmar la sentencia apelada**, con costas (artículo 68 del CPCCN). 2) Diferir la regulación de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente”.

=====