FACPCE

CEAT

MANUAL
de
IMPUESTO A LAS GANANCIAS
Incluye 487 Fallos Dictámenes y Respuestas de AFIP

TOMO I

PERIODO FISCAL 2025

6º EDICIÓN
18 de MAYO de 2026

Autor:
OSCAR A. FERNANDEZ
*Contador Público (UBA)
T. 77 F. 142 CPCEPBA
*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 “Fernández, 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
- A cargo del dictado del ciclo de actualización impositiva del CPCEPBA (delegaciones la Plata, San Martín, San Isidro, Lomas de Zamora y Mercedes)

Actividad académica
- Miembro Honorario del Observatorio de Derecho Penal Tributario (Facultad de Derecho UBA)
- Integrante del Comité Académico de la Revista Argentina de Derecho Tributario (Universidad Austral – Errepar)
- 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.
- Ex Investigador del CECyT (Área Tributaria)

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)
Autor del Manual de Regímenes de Recaudación de Impuesto sobre los Ingresos brutos de Provincia de Buenos Aires (CPCEPBA)
Autor del Manual de sobre normas de prevención de lavado de activos y financiación del terrorismo (CPCEPBA)

INDICE

Impuesto a las ganancias.

Incluye la reforma a la ley de impuesto a las ganancias incorporada por la Ley 27.802 (B.O.06.03.2026) y el régimen simplificado de Impuesto a las ganancias creado por la Ley 27.799 (B.O.02.01.2026).

TOMO I

Régimen simplificado de Impuesto a las ganancias. Ley 27.799 de Inocencia fiscal Pág.39

Introducción

Sujetos que pueden adherir al régimen simplificado.

Efecto liberatorio del pago del período fiscal base, el período fiscal 2025 de impuesto a las ganancias.

Discrepancias significativas en el período fiscal base.

Procedimiento para determinar la omisión de ingresos en el período fiscal base.

Presunción de exactitud de las declaraciones juradas presentadas de los períodos fiscales no prescriptos de impuesto a las ganancias y de impuesto al valor agregado.

Incorporación de los fondos al sistema financiero formal.

Tratamiento diferencial en materia de prevención de lavado de activos y financiación del terrorismo.

Extensión de la fiscalización a los períodos fiscales no prescriptos

Actualización de los montos

Respuestas página web de ARCA

1) -26146107 ¿En que períodos se deben cumplir los requisitos para acceder al régimen?
2) -26146108 Los montos máximos de ingresos y de patrimonio para acceder al régimen, ¿se actualizan?
3) -26146109 ¿Qué comprende el requisito patrimonio?
4) -26146110 ¿Las personas Políticamente Expuestas (PEP) pueden adherir al Régimen?
5) -26146111 Un sujeto que adhiere al Régimen ya no debe declarar su patrimonio en la Declaración Jurada Simplificada del Impuesto a las ganancias. Ahora bien si está inscripto en Bienes Personales, ¿debe declarar su patrimonio?
6) -26146112 ¿Las participaciones societarias deben considerarse para determinar el cumplimiento del requisito "patrimonio"?
7) -26146113 ¿Se deben declarar las rentas exentas?
8) -26146114 Para calcular el requisito de ingresos totales, ¿deben incluirse los fondos propios o también los de terceros?
9) -26146115 Para calcular el requisito de ingresos totales, ¿bajo qué criterio de imputación se deben tener en cuenta los ingresos?
10) -26146116 Los empleados en relación de dependencia y los jubilados, ¿pueden adherir al Régimen?
11) -26146117 Si un sujeto adeuda declaraciones juradas de períodos fiscales anteriores, y regulariza la situación presentándolas y pagando el saldo resultante antes del vencimiento del Período Fiscal 2025, ¿puede presentar por el Régimen Simplificado el Período Fiscal 2025?
12) -26146118 Para obtener los beneficios del Régimen, ¿el saldo de la Declaración Jurada Simplificada se puede abonar a través de un plan de facilidades? ¿Qué ocurre si el plan caduca?
13) -26146119 Si un sujeto tiene ingresos de su participación como socio de una SRL y también rentas de primera categoría, ¿puede adherir al Régimen?
14) -26146120 ¿Es necesario bancarizar los ahorros oportunamente declarados en Bienes Personales?
15) -26146121 Los datos precargados por ARCA, ¿se pueden ajustar sin límites previo a la confirmación?
16) -26146122 ¿Es posible adherir al Régimen simplificado, ver los datos precargados por ARCA, pero luego presentar por el Régimen General?

17) -26146123 Si un sujeto tiene rentas de fuente argentina y de fuente extranjera, ¿puede adherir al Régimen? ¿y si solo tiene rentas de fuente extranjera?

18) -26146124 En el caso de una sociedad de hecho, ¿puede optar por la Declaración Jurada Simplificada solo uno de los socios?

19) -26146125 En el caso de una explotación unipersonal (rentas de tercera categoría, por ejemplo, explotación agropecuaria), ¿Cómo se carga el Estado de Resultados? ¿Se deben contemplar las amortizaciones y el ajuste por inflación?

20) -26146126 Si a un sujeto que trabaja en relación de dependencia, su empleador no le retuvo ganancias (cuando correspondía hacerlo), ¿puede ingresar en el Régimen de Declaración Jurada Simplificada?

21) -26146127 Si un sujeto es empleado en relación de dependencia y su empleador le retiene ganancias, por lo que no está obligado a inscribirse en el impuesto, ¿debe inscribirse obligatoriamente para acceder a los beneficios de la ley?

22) -26146128 Los contratos de locación de inmuebles, ¿deben continuar inscribiéndose en el RELI?

23) -26146129 ¿Puede adherir al Régimen Simplificado de Ganancias un contribuyente que debe cumplir con su obligación de presentar Impuesto Cedular?

24) -26146130 ¿A partir de que monto una impugnación por el uso de facturas apócrifas configura una discrepancia significativa?

25) -26146131 La discrepancia significativa, ¿incluye error técnico, por ejemplo, en el cálculo del ajuste por inflación?

Nota presentada por la FACPCE

Capítulo 1 Objeto. Pág.59

Introducción.

Esquema de liquidación a partir de la ley 27.430.

Escala progresiva del impuesto a las ganancias

Régimen de retención del impuesto en la fuente

Vigencia. Impuesto de ejercicio anual.

Dictámenes (PTN)

26) Dictamen (PTN) 20/2005 del 20.01.2005

27) Dictamen (PTN) 224/2005 del 14.07.2005

28) Dictamen (PTN) 132/2005 del 19.04.2005

Jurisprudencia

29) Nerly Antonio TFN Sala C del 19.10.2006

30) Maridon Beatriz TFN Sala D del 19.10.2006

31) Magariños Juan Carlos TFN Sala B del 20.12.2004

32) Boiteaux Miguel Angel TFN Sala B del 02.08.2005

33) Magariños Juan Carlos CNACAF Sala II del 05.06.2008

34) Boiteaux Miguel Angel CNACAF Sala V del 12.04.2007

35) Sanatorio Otamendi y Miroli CSJN del 25.08.1988

36) Sambrizzi Eduardo A. CSJN del 31.10.1989

Ley 27.743 (B.O.08.07.2024). Blanqueo. Incorporación de los bienes blanqueados en la DDJJ de impuesto a las ganancias del período fiscal 2024

Deducción del REIBP en el impuesto a las ganancias de 2024

37) Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 21.05.2025

Deducción del impuesto del blanqueo en el impuesto a las ganancias de 2024

38) Espacio Consultivo AFIP - CPCECABA Grupo de ENLACE Reunión del 29/08/2016

39) Rosenzvit Gabriel Orlando CNACAF Sala V del 12.05.2022

40) Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 21.05.2025

Los bienes blanqueados se incorporan al 01.01.2024

Rentas de los bienes blanqueados

Tratamiento de los bienes de cambio blanqueados en la DDJJ de impuesto a las ganancias de 2024

41) Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 21.05.2025

Bienes blanqueados. Amortización. Costo computable. Impuesto cedular del art. 99 de la LIG

Tratamiento de la venta de los inmuebles blanqueados

42) Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 21.05.2025

Incorporación de la moneda extranjera blanqueada en la DDJJ de impuesto a las ganancias de 2024

43) Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 21.05.2025

Tratamiento de los bienes blanqueados en el ajuste por inflación impositivo en la DDJJ de impuesto a las ganancias de 2024

44) Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 21.05.2025

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

45) 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)

Régimen de Propiedad Horizontal especial de Conjunto Inmobiliario

46) Dictamen (DI ATEC) 22/2020 del 08.09.2020

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

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

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

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

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

Loteos con fines de urbanización (Dictámenes)

51) 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

52) Dictamen (DALIyRSS) 53/2006 del 18/12/2005.

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

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

54) 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.

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

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

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

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

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

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

Gratificación por cese de la relación laboral. Gratificación por permanencia

60) Pagliotti Hugo Adolfo José CNACAF Sala IV del 28.02.2023

Principio de fuente. Indemnización por servidumbres petroleras

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

Habitualidad compra venta de inmuebles

62) Segura López Pedro Antonio CNACAF Sala III del 01.07.2025

63) Spanier Alberto Gabriel y Spanier Sergio Guillermo TFN Sala “A” del 11/11/2007.

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

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

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

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

Inmueble desafectado de una explotación unipersonal

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

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

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

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

Venta de inmueble afectado a una explotación unipersonal agropecuaria

72) Nabarri José Ernesto TFN Sala A del 17.03.2025

Cesión no habitual de derechos de software

73) Quiroga Jan Manuel CNACAF Sala IV del 14.08.2025.

74) Quiroga Jan Manuel CNACAF Sala IV del 09.2025.

Venta de obras de arte

75) Herlitzka Mauro Adolfo TFN Sala B del 19.02.2020.

Habitualidad. Compra venta de acciones

76) Dictamen (DAT) 14/2012

Habitualidad. Compra venta de cuotas parte de SRL

77) Dictamen (DAT) 31/2000

Habitualidad. Instrumentos y contratos derivados

78) Dictamen (DAT) 48/2003

Venta de inmuebles por parte de un sujeto adherido al monotributo

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

Tratamiento de los subsidios

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

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

82) Bus del Oeste SA CSJN del 09.09.2014.

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

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

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

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

Tratamiento de las jubilaciones

87) García María Isabel CSJN del 6.03.2019

88) García Blanco Esteban CSJN del 06.05.2021

89) Calderón Carlos Héctor CSJN del 28.02.2023

90) Calderón Carlos Héctor CFSS Sala II del 12.06.2017

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

Personas humanas extranjeras con ciudadanía argentina por naturalización por haber realizado inversiones 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

91) Dictamen (DAL) 14/2000 del 17.03.2000

Perdida de la residencia

92) Dictamen (DAL) 121/2000 del 27.12.2000

Perdida de la residencia. Baja retroactiva

93) García Badaracco Ricardo CNACAF Sala II del 01.07.2025

94) Hahn Nicolás Rodolfo CNACAF Sala I del 27.05.2025

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.174

Sujetos

Sociedades en liquidación

Tratamiento de las quiebras en el impuesto a las ganancias

95) Dictamen (DAT) 11/2002 del 11.01.2002

96) Dictamen (DAL) 6/2002 del 29.01.2002.

97) Frigorífico Mellino SA Juzgado Civil y Comercial Nº 11 de Mar del Plata

98) Austral Construcciones SA Juzgado Comercial Nº 28 del 16.03.2020

99) Austral Construcciones SA Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial Sala E del 11.11.2022

100) Frigorífico Alca SRL s/Quiebra Juzgado Comercial Nº 3 del 29.06.2023

101) Frigorífico Alca SRL s/Quiebra Cámara Comercial Sala F de 09.11.2023

102) Corijunio SA s/Quiebra CNC Sala A de 15.11.2023

Sociedad conyugal

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

103) 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.

104) 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.195

Fuente

Fuente argentina

105) Dictamen (DAT) 11/2013 del 27.03.2013

Exportaciones e importaciones

Fuente extranjera

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

107) Consulta vinculante 10/2025 del 26.02.2025

Fuente argentina en el caso de instrumentos financieros

La problemática de las monedas digitales y/o criptomonedas

Jurisprudencia en materia de fuente

108) Hidroeléctrica el Chocón SA CSJN del 17.9.2013

109) Banca Nazionale del Lavoro SA CSJN del 23.8.2001

110) Rheinstahl Hanomag Cura SA CSJN del 17.12.1973

111) 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.209

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

112) Tecpetrol SA CSJN del 12.9.2917

113) Compañía de Radiocomunicaciones Móviles SA CSJN del 1.9.2015

114) Asociart SA ART CSJN del 6.5.2014

115) Compañía Tucumana de Refrescos SA CSJN del 24.5.2011

116) Dycasa SA CNACAF Sala IV del 23.2.2016

117) Enap Sipetrol Argentina SA CNACAF Sala III del 28.9.2012

118) Tinelli Hugo Marcelo CNACAF Sala I del 15.11.2005

119) Boca Crece SA TFN Sala B del 8.6.2016

120) Jota K SRL TFN Sala D del 8.10.2009

Dictámenes en materia de imputación

121) Dictamen (DAT) 11/2000 del 29.2.2000

Capítulo 5 Quebrantos. Pág.227

Quebrantos

Quebrantos específicos

Actualización de quebrantos

122) Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 29.11.2024

123) Acta Nº 21 EDI con cámaras empresariales del 05.02.2020

Computo de quebrantos sin actualizar en el plan de facilidades de pago. Error excusable

124) Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 01.09.2025

Jurisprudencia en materia de actualización de quebrantos

125) Telefónica de Argentina SA CSJN del 25.10.2022
Dictamen PGN del 09.06.2020

126) Telefónica de Argentina SA CSJN del 25.10.2022
Dictamen PGN de 02.2021

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).

127) 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.243

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)

128) ID 2773572 del 11.03.2022

Dictámenes y consultas en materia de cargas de familia

129) Dictamen (DAL) 24/2001 del 23.3.2001

130) ID 542733 del 13.12.2019

131) Dictamen (DAL) 92/2000 del 01.11.2000

Deducción especial

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

132) Acta Nº 26 EDI con instituciones profesionales del 23.08.2021

Capítulo 7 Exenciones. Pág.257

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 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

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

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

135) Dictamen (DATyJ) 10/1981 del 02.07.1981

136) Dictamen (DI ATEC) 45/2001 del 29.06.2001

137) Dictamen (DAT) 89/1996 del 16.08.1996

Exención para alquiler de inmuebles y para venta de inmuebles

Exención para entidades religiosas

Exención para entidades deportivas

Exención para derechos de autor

Exención para donaciones

Exención para intereses de créditos laborales y para indemnizaciones

Otras exenciones

Ley 19.640 – Actividades desarrolladas en Tierra del Fuego

138) Circular (ANSeS – DP) 58/2013 del 06.08.2013

Asignaciones familiares

139) ID 4586280 del 10.05.2010

Pérdida de la exención por transferencias a fiscos extranjeros

Jurisprudencia en materia de exenciones de entidades sin fines de lucro

140) Asociación Rosarina de Anestesiología CSJN del 16.11.2009

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

142) Cámara de Propietarios de Alojamientos CSJN del 26.11.2002

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

144) Club Newman Asociación Civil CNACAF Sala IV del 25.4.2017

145) Cámara Argentina de Farmacias CNACAF Sala III del 6.4.2017

146) Asociación de Médicos de San Martín y Tres de Febrero CAMARA FEDERAL DE APELACIONES DE SAN MARTIN Sala “II” del 31.03.2015

147) Jockey Club de Rosario CSJN del 18.04.1989

148) Circulo Odontológico de Avellaneda Cámara Federal de la Plata sala III del 11.09.2025

Dictámenes en materia de exenciones de entidades sin fines de lucro

149) Dictamen (DAT) 16/2007 del 21.2.2007

150) Dictamen (DAL) 6/2000 del 8.5.2000

151) Dictamen 25/1984 D.A.T. y J. del 30.05.1984

152) Dictamen (DAL) 74/1996 del 13.09.1996

Jurisprudencia en materia de transferencias a fiscos extranjeros

153) Cascos Blancos CSJN del 9.6.2015

Dictamen en materia de transferencias a fiscos extranjeros

154) Dictamen (DI ATEC) 10/2020 del 18.05.2020

Capítulo 8 Impuesto a las salidas no documentadas. Pág.301

Impuesto a las salidas no documentadas

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

155) Acta Nº 27 EDI del 25.10.2018

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 (B.O.13.09.2000) (Derogada)

R.G. 4.433 (B.O.28.02.2019) (Vigente)

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

Jurisprudencia en materia de impuesto a las salidas no documentadas

Se debe diferenciar claramente TRES ETAPAS distintas:

-Antes del dictado de la R.G. 893 (B.O.13.09.2000)

-Luego del dictado de la R.G. 893 (B.O.13.09.2000) y hasta la reforma de la ley 27.430 (B.O.29.12.2017) y el dictado de la R.G. 4.933 (B.O.28.02.2019)

-A partir del dictado de la ley 27.430 (B.O.29.12.2017) con vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 01.01.2018

156) Geigy Argentina SA CSJN del 10.10.1969

157) Radio Emisora Cultural SA CSJN del 9.11.2000.

158) Red Hotelera Iberoamericana SA CSJN del 26.08.2003

159) Bolland y Cía. SA CSJN del 21.02.2013

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

161) Barrick Exploraciones Argentinas SA CNACAF Sala II del 21.02.2023

162) La Segunda ART SA CSJN del 12.09.2023

163) La Segunda ART SA PGN del 07.09.2020

164) Lo Bruno Estructuras SA PGN del 28.08.2025

Jurisprudencia sobre la aplicación de sanciones sobre el impuesto a las salidas no documentadas

165) D` Ingianti Rosario Vicente CSJN del 12.10.2010

166) Quercia José Luis Dictamen Procuración General de la Nación del 29.09.2017

167) JBS Argentina SA Dictamen Procuración General de la Nación del 01.12.2020

168) JBS Argentina SA CSJN del 16.05.2023

169) Laser Internacional Group SA CNACAF Sala V del 29.12.2021

170) Megamodel SA CNACAF Sala I del 09.02.2021

171) Giubel SA CNACAF SALA V del 20.08.2020

172) Modart SACIF CNACAF SALA II del 11.04.2011

173) Bullacio Argentina SA Cámara Federal de Tucumán del 06.11.2020

174) XESALUD SA CNACAF Sala I del 05.06.2025

Jurisprudencia sobre la aplicación de sanciones penales sobre el impuesto a las salidas no documentadas

175) Santos Pedro Javier José C.F.C.P. Sala III del 28.11.2012

176) Santos Pedro Javier José Cam. Fed. Comodoro Rivadavia del 09.04.2012

Las conclusiones de las VI Jornadas de Derecho Penal Tributario organizadas por la AAEF en octubre de 2011

Algunas reflexiones y conclusiones.

Jurisprudencia sobre la posibilidad de pagar el impuesto a las salidas no documentadas por compensación

177) PC Arts Argentina SA CNACAF SAL I del 13.03.2020

Capítulo 9 Rentas de primera categoría. Pág.367

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

178) Beilison Eduardo Federico TFN Sala B del 12.10.2018

179) Petrucci Anselmo TFN Sala C del 11.07.2007

Jurisprudencia en materia de mejoras

180) Reynoso Pedro Alberto TFN Sala D del 16.7.2004

181) Reynoso José CNACAF Sala V del 04.09.2006

182) Sansevich Cosme A. TFN Sala C del 28.04.2005

Inmueble que no estuvo alquilado. Deducción de gastos

183) Dictamen (DAT) 41/2004 del 30.06.2004

Alquileres percibidos por adelantado, mediante la entrega de un inmueble

184) Dictamen (DAT) 62/2002 del 28.06.2002

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

185) Dictamen (DAT) 18/2010 del 20.04.2010

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

186) 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

187) 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

188) Grupo de enlace AFIP - CPCECABA del 14.04.2010

Deducción de gastos de un inmueble destinado a recreo o veraneo

189) 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

190) Grupo de enlace AFIP - CPCECABA del 27.05.2009

Inmueble cedido gratuitamente en usufructo

191) Grupo de enlace AFIP - CPCECABA del 28.05.2008

Inmueble cedido gratuitamente en usufructo. Deducción de gastos

192) Grupo de enlace AFIP - CPCECABA del 02.07.2008

Capítulo 10 Rentas de segunda categoría. Pág.386

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

193) Soldati Santiago Tomás CSJN del 15.10.2013

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

194) 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

195) Dictamen (DATyJ) 8/1980 del 09.05.1980

Capítulo 11 Rentas de cuarta categoría. Pág.407

Rentas de cuarta categoría

Aclaración respecto del impuesto cedular de los artículos 101.1 a 101.5 de la LIG

Empleados en relación de dependencia en el sector público

196) Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional CSJN del 27/11/2018.

197) 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
- Calderón Carlos Héctor CSJN del 28.02.2023
- Calderón Carlos Héctor CFSS Sala II del 12.06.2017

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

198) 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

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

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

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

202) Circular 4.2021 (B.O.18.10.2021)

203) Consulta vinculante Nº 95/2021 del 22.12.2021

204) García Gustavo Hernán CNACAF Sala IV de 02:2024.

Jurisprudencia

205) Mouratian Lucía Mónica CNACAF Sala V del 15.07.2021

206) Turconi Horacio Antonio CNACAF Sala V del 28.06.2017

207) De Freitas Antonio Joaquin CNACAF Sala IV del 08.03.2016

208) Cano Juan Carlos CNACAF Sala IV del 29.10.2020

209) Iaquinta José CNACAF Sala III del 29.12.2016

210) Bielicki Myriam Judith Cámara Nacional del Trabajo Sala VIII del 20.11.2020

211) Cavilla Daniel Luis Cámara Nacional del Trabajo Sala II del 05.09.2018

212) De Carli Marcelo Alberto Cámara Nacional del Trabajo Sala VIII del 04.09.012

213) Bevilacqua Norberto Luís Cámara Nacional del Trabajo Sala I del 27.04.2010

Opción de compra de acciones

Instituto de venta y reemplazo y desuso

Jurisprudencia. Opción de compra de acciones de la compañía

214) Almirón Juan Manual TFN Sala C del 03.07.2013

215) Almirón Juan Manual CNACAF Sala I del 20.10.2016

216) 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

217) Forenza Arturo TFN Sala A del 16.07.2017

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

218) Huarte Atilio CSJN del 19.05.1961

Dictamen. Cesión de honorarios

219) Dictamen (DAL) 95/1999 del 05.10.1999

Capítulo 12 Impuestos cedulares. Pág.460

Impuestos cedulares

Intereses de fuente argentina

Intereses gravados a la alícuota del 5%

Intereses gravados a la alícuota del 15%

220) Acta Nº 33 EDI Con Instituciones profesionales del 06/11/2019.

Plazos fijos UVA

Plazos fijos intereses pagados en millas

Rescate de cuotaparte de fondos comunes de inversión en distintas monedas

Beneficiarios del exterior

Intereses de fuente extranjera

Diferimiento de intereses de titulos públicos y de obligaciones negociables

221) Acta Nº 29 EDI Con Instituciones profesionales del 11/03/2019.

222) Acta Nº 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

223) Acta Nº 30 EDI Con Instituciones profesionales del 02/05/2019.

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

224) Acta Nº 29 EDI Con Instituciones profesionales del 11/03/2019.

Suscrición 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

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

Imputación de los dividendos

Dividendos no computables

Dividendos y utilidades de fuente extranjera

R.G. 4.478 (B.O.09.05.2019)
Retención sobre dividendos y utilidades

Resultado por compra venta de instrumentos financieros de fuente argentina

Resultados por compraventa gravados a la alícuota del 5%

Resultados por compraventa gravados a la alícuota del 15%

Resultados por compraventa 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 retencion 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 imuebles afectados a una explotación unipersonal

Vigencia

Aclaraciones del decreto reglamentario de la LIG

Momento a partir del cual se configura la adquisición

Adquisición de inmuebles

Adquisición de boletos sobre inmuebles

Herencias o donaciones

Obras em construcción al 1 de enero de 2018. (I.T.I.)

Boleto de compraventa y 75% del precio pagado antes del 1 de enero de 2018 (I.T.I.)

Inmuebles. Rentas de fuente argentina

Cuando no se pueda determinar el valor de adquisición del inmueble

Inmuebles ubicados en el exterior

Personal humanas residentes en el exterior

Retención del impuesto

Comprador y vendedor no residentes

Presunción del art. 52 de la LIG.

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

R.G. 4.190 (B.O.12.01.2018). No corresponde aplicar la retencion 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. 4.488 (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

TOMO II

Capítulo 13 Deducciones. Pág.39

Deducciones

Gastos necesarios para obtener mantener y conservar la fuente

Gastos necesarios para obtener mantener y conservar ganancias gravadas

Tratamiento de las ganancias no computables a la hora de realizar el prorrateo

Jurisprudencia

226) Banco Hipotecario SA CNACAF Sala I del 23.02.2023

227) P & G Holding Company SRL CNACAF Sala IV del 10.09.2023

228) Telecom Argentina SA CSJN del 27.12.2024

229) Funarg SRL CSJN del 27.12.2024

230) Grupo Financiero Galicia SA CSJN del 27.12.2024

Tratamiento de los gastos realizados en el país y en exterior

Resultado por compraventa 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

231) ID 667851 del 13/12/2019

Alquiler del inmueble destinado a casa habitación.

R.G. 4.003 Anexo II Apartado D inciso h). Requisitos para el cómputo de la deducción

232) Grupo de enlace AFIP – CPCECABA del 27.04.2017 (Pregunta nº 6)

233) Grupo de enlace AFIP – CPCECABA del 27.04.2017 (Pregunta nº 7)

234) Grupo de enlace AFIP – CPCECABA del 27.04.2017 (Pregunta nº 5)

Aportes a planes de seguro de retiro privados

Servicios con fines educativos y herramientas destinadas a fines educativos

Deducción del 10% del alquiler de inmuebles destinados a casa-habitación. Tanto para el locador y para el locatario

Personal doméstico

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

Los impuestos

Las primas de seguros

Las perdidas 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

235) Roque Vasalli SA CSJN del 13.05.1982

236) Astra Capsa CSJN del 2.02.2011

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

237) Sociedad Argentina de Edificación SA CSJN del 12.7.1967

Jurisprudencia relacionada con la deducción de amortizaciones

238) Telintar SA CSJN del 22.05.2012

239) Telintar SA CNACAF Sala IV del 25.09.2009

240) Telintar SA TFN Sala B del 28.07.2005

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

242) Yacylec SA CSJN del 27.06.2023

243) Yacylec SA CNACAF Sala II del 22.11.2023

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

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

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

247) Oleoducto Trasandino Argentina SA CSJN del 08.04.2008

248) CEP SA CNACAF Sala I del 30.08.2005

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

250) Central Costanera SA TFN Sala C del 29.6.2001

Jurisprudencia relacionada con la actualización de las amortizaciones

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

251) Magdalena Ruiz Guiñazú TFN Sala D del 05.03.2008

252) Gelblung Samuel CNACAF Sala IV del 14.02.2012

253) Trucco Pedro Agustín CNACAF Sala IV del 18.06.2013

254) Fiume Angel TFN Sala A del 12.08.2014

255) Rosen Mónica Graciela CNACAF Sala III del 21.04.2021

256) Tavil Juan Manual CNACAF Sala IV del 22.03.2022

Jurisprudencia relacionada con la finalidad económica del gasto

257) Loma Negra C.I.A.S.A. CNACAF Sala IV del 11.08.2020

258) Loma Negra C.I.A.S.A. PGN del xx.08.2022

259) Loma Negra CIASA CSJN del 27.08.2024

260) Pan American Energy LLC Sucursal Argentina CSJN del 26.08.2014

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

261) INC SA CSJN del 15.07.2021

Jurisprudencia relacionada con la deducción del impuesto sobre los bienes personales

262) Aldrey Florencio CNACAF Sala I del 12.06.2018

263) Ceide Néstor Raúl CNACAF Sala IV del 18.12.2012

264) Blaquier Carlos Pedro CNACAF Sala IV del 04.09.2013

265) Dictamen (DAT) 55/2002 del 31.05.2002

Jurisprudencia relacionada con donaciones

266) Asociación Civil Jockey Club CSJN del 23.11.2004

Jurisprudencia relacionada con la deducción del impuesto al valor agregado

267) Antares TFN Sala A del 21.09.1992

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

Capítulo 14 Deducciones no admitidas. Pág.138

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

269) Janssen Cilag Farmacéutica SRL CSJN del 29.11.2011

270) Roux Ocefa SA CSJN del 29.11.2011

271) Instituto de Sanidad Ganadera S.R.L. C.N.A.C.A.F. Sala “IV” del 12.08.09

272) Janssen Cilag Farmacéutica SRL CNACAF Sala V del 21.08.2007

273) Bayer S.A. C.N.A.C.A.F. Sala II” del 09.10.07

274) EMI Odeon SAIyC C.N.A.C.A.F. Sala “I” delL 28-03-06

275) Asege S.A. C.N.A.C.A.F. Sala “I” del 12-09-03

Automóviles adaptados para transporte de carga

276) ABS Argentina SA CNACAF Sala III del 25.10.2022

277) Astori Hector Eduardo TFN Sala D del 30.12.1998

Falta de razonabilidad. Inconstitucionalidad de los topes

278) Roemmers SAICF CNACAF Sala IV del 10.07.2025

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

Intereses y multas

Jurisprudencia en materia de deducción de multas

279) Empresa Distribuidora La Plata SA TFN Sala C del 28.11.2022

280) Loma Negra C.I.A.S.A. TFN Sala C del 29.12.2021

281) Edesal SA CSJN del 20.02.2025

282) Edesal SA CNACAF Sala II del 80.11.2022

Sujetos incluidos en el “Repsal”

Impugnación del gasto por no actuar como agente de retención

Jurisprudencia

283) San Juan SA CSJN del 27.10.2015

284) André Luis Enrique TFN Sala B del 14.03.2017

285) Kalina SA TFN Sala B del 21.09.2018

286) Muelle Ocho SA CNACAF Sala III del 19.09.2024

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

287) Golba Construcciones SA CNACAF Sala V del 30.09.2008

288) SMG Life Compañía de Seguros de Retiro SA TFN Sala B del 13.11.2023

Capítulo 15 Prestamos entre familiares. Pág.184

Introducción técnica

Jurisprudencia

289) Zucchini Alfredo Enrique CNACAF Sala IV del 27.02.2014

290) De Martino Conrado FTN Sala B del 31.05.1994

291) Beker Alejandro José TFN Sala D del 15.12.1999

292) Soriano Suarez Nelson Humberto TFN Sala B del 09.02.1999

293) Lañin Aaron TFN Sala B del 26.03.2003

294) Ochoa Carlos Alejandro TFN Sala A del 11.10.2012

Capítulo 16 Modificación del consumo en menos. Pág.193

Introducción técnica

Jurisprudencia

295) Games Fernando Jorge CNACAF Sala II del 07.04.2009.

296) Figlioli Jorge Delfor TFN Sala A del 08.03.2006.

297) Ekserciyan Armenak TFN Sala C del 17.11.2006.

298) Bocanera Rubén Mario CNACAF Sala II del 23.08.2024

Capítulo 17 Pago a cuenta en el impuesto a las ganancias del impuesto sobre los débitos y créditos bancarios. Pág.204

Ley 27.264 (Art. 6)

Decreto 1.101 (Art. 2)

Micro, pequeñas y medianas empresas tramo 1

Art. 13 Decreto 380

Resto de los sujetos

Reglamentación de la AFIP

R.G. 2.111 (Art. 26 a 32)

R.G. 3.946 (B.O.19.10.2016)

Capítulo 18 Normas de valuación del patrimonio al inicio y al cierre para personas humanas. Pág.209

R.G. 2.527

TOMO III

Capítulo 19 Rentas de tercera categoría Pág.39

Sujetos

Las sociedades de capital

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

299) Dictamen (DATJ) 17/1982 del 15.2.1982

Las demás sociedades

Los fideicomisos transparentes

Cesión de participación. Consulta vinculante

300) Resolución 38/2021 del 01.06.2021.

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

301) Fara Luis Ernesto TFN del 11.07.1986

302) Pifano Juan J. TFN Sala B del 29.09.1986

Circular sobre el concepto de explotación unipersonal

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

Dictamen sobre el concepto de explotación unipersonal

304) Dictamen (DATJ) 7/1980 del 07.05.1980

Dictamen sobre la actividad de taxista

305) Dictamen (DAT) 37/1995 del 17.3.1995

Dictámenes sobre la actividad de productor de seguros

306) Dictamen (DAL) 70/2000 del 18.10.2000

307) 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

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

Tratamiento de los fideicomisos mixtos

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

310) Fideicomiso Edificio la Favorita de Rosario CSJN del 05.03.2024

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

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

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

314) 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

315) Dictamen (DAT) 1/2014 del 07.02.2014

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

316) Dictamen (DAT) 55/2005 del 26.09.2005

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

317) Dictamen (DI ATEC) 99/2011 del 11.11.2011

Adjudicación de unidades y posterior venta de las unidades adjudicadas

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

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

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

320) Dictamen (DAT) 7/2007 del 29.01.2007

Impuesto al valor agregado

321) López Mariana y otros CNACAF Sala III 6.8.2013

322) López Mariana y otros CSJN del 15.05.2014

Retención de impuesto a las ganancias

Adjudicación de unidades funcionales de un fideicomiso a los fiduciantes beneficiarios

R.G. 2.139

323) Dictamen (DAT) 78/2008 del 30.12.2008

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

325) Dictamen (DAT) 09/2007 del 31.01.2007

326) Dictamen (DAT) 27/2007 del 30.04.2007

Tratamiento de los fideicomisos de administración

327) Dictamen (DAT) 12/2007 del 31.01.2007

328) Dictamen (DIALIR) 06/07 del 14.02.2007

329) Dictamen (DAT) 103/2001 del 31.11.2001

330) Dictamen (DAL) 8/2002 del 21.01.2002

331) Dictamen (DAT) 17/2002 del 04.02.2002

332) 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

333) Dictamen (DAT) 25/2011 del 19.4.2011

334) Dictamen (DAT) 37/2009 del 11.06.2009

335) 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

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

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

338) Dictamen (DAT) 25/2011 del 19.04.2011

339) Dictamen (DAT) 37/2009 del 11.06.2009

340) Dictamen (DAT) 01/2009 del 06.01.2009

341) Dictamen (DAT) 04/2013 del 14.03.2013

342) Dictamen (DAT) 09/2012 del 11.06.2012

343) Dictamen (PTN) 05/2008 del 10.01.2008

344) Dictamen (DATyJ) 10/1981 del 02.07.1981

Tratamiento de los fideicomisos de garantía

345) Dictamen (DAT) 60/2007 del 16.08.2007

Tratamiento de los consorcios de propietarios

346) Dictamen (DAT) 77/2011 del 06.10.2011

347) Dictamen (DAT) 18/2010 del 20.04.2010

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

349) 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

350) Huelva SA TFN Sala A del 14.9.1972

351) Marincola Jorge TFN Sala D del 14.12.2000

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

353) Industrias Plásticas D´Accord SRL CNACAF Sala I del 06.07.2000

354) Industrias Plásticas D´Accord SRL CSJN del 17.07.2001

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

355) Coca Cola SA TFN Sala D del 26.03.1974

356) San Martín Refrescos SA CNACAF Sala III del 22.06.1982

357) 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 previsiones 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

Opción de valuación para establecimientos de invernada

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

358) 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

Jurisprudencia relacionada con la actualización del costo computable

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)

359) Dictamen (DAT) 31/2006 del 05.05.2006

Venta y reemplazo de bienes de uso

R.G. 2.140

Jurisprudencia y dictámenes sobre venta y reemplazo

360) Dictamen (DAT) 43/2004 del 15.07.2004

361) Dictamen (DAT) 73/2006 del 21.11.2006

362) Dictamen (DAT) 12/2015 del 13.11.2015

363) Dictamen (DAT) 65/2000 del 11.12.2000

364) Dictamen (DAT) 92/2007

365) Resolución (SDG TLI) 21.2006 del 21.11.2006. Consulta vinculante

366) Resolución (SDG TLI) 25.2017 del 10.05.2017. Consulta vinculante

367) Resolución (SDG TLI) 44.2017 del 03.11.2017. Consulta vinculante

368) Dictamen (DAT) 57/2008 del 23.07.2008.

369) Dictamen (DAT) 42/2013 del 30.10.2013.

370) Dictamen (DAT) 45/2013 del 06.11.2013

371) Resolución Nº 11/2014 (SDG TLI) del 27.03.2014.

372) Resolución Nº 2/2014 (SDG TLI) del 14.01.2014.

373) Escarpatri SA TFN Sala A del 16.08.2007.

374) Santiestrella SA TFN Sala B del 05.12.2006.

375) Fadenburg SA TFN Sala B del 06.02.2017

376) Moroni Omar Ernesto CNACAF Sala IV del 14.06.2017

377) Chiappero Oscar Domingo TFN Sala A del 12.09.2016

378) Emprendimientos Inmobiliarios Arenales SA CNACAF Sala V del 11.09.2025

Falta de comunicación a la AFIP de la venta y reemplazo

379) Gena S.A. Agricola Ganadera T.F.N. Sala “B” del 28.03.2006

380) Perfecto López y CIA S.A. T.F.N. Sala “B” del 04.05.06

381) Dictamen (DI ATEC) 36/2009 del 01.07.2009

Tratamiento de las diferencias de cambio

382) Dictamen (DAT) 40/2005 del 04.07.2005

383) Dictamen (DI ATEC) 71/2004 del 25.11.2004.

384) Acta EDI Nº 12 con Instituciones profesionales del 10.03.2017.

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

385) Macro Fundamentals SA TFN Sala B del 19.02.2020

386) Exxon Mobil Business Support Center Argentina SRL TFN Sala B del 07.11.2019

387) Exxon Mobil Business Sopport Center Argentina SRL CNACAF Sala IV del 06.09.2022

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

389) Colima SA TFN Sala C del 26.11.2004

390) Rondo Difussión TFN Sala D del 24/5/2005

391) Dictamen DI ALIR 4/2005

392) Servando Pedrido SAIC CNACAF Sala III del 11.10.2005

393) Servando Pedrido SAIC TFN Sala D del 22.12.2000

394) Akapol SA CSJN del 3.5.2012

395) Fiat Concord SA CSJN del 06.03.2012

396) BJ Service SRL CSJN del 06.03.2012

397) Petroquímica Rio Tercero SA CSJN del 14.07.2015

398) 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

399) 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.

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

401) Exterran Argentina SRL TFN Sala B del 12.04.2022

402) Exterran Argentina SRL TFN Sala A del 20.12.2023

403) Exterran Argentina SRL CNACAF Sala V del 29.08.2025

404) EDI del 04.01.2023 AFIP - ACARA

Jurisprudencia sobre gastos inherentes al giro del negocio

405) Colegio Victoria SA TFN Sala B del 15.4.2004

406) Pihue SA CNACAF Sala A del 28.11.2019

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

408) 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

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

410) Multicanal S.A. C.S.J.N. del 18.12.2012

411) Telefónica de Argentina S.A. C.S.J.N. del 14.02.2012

412) Banco Frances S.A. C.S.J.N. del 09.11.2010

413) Aguas Argentina S.A. C.S.J.N. del 11.10.2016

A modo de resumen

Mediación prejudicial obligatoria

414) Resolución (SDG TLI) 58/2019 del 07.11.2019.

Malos créditos momento de imputación

415) Athuel Electrónica SA TFN Sala A del 3.10.2010

Operaciones comerciales

416) Dictamen (DAT) 17/1995 del 21.2.1995

Cálculo de la previsión por malos créditos

417) Dictamen (DAT) 29/1996 del 3.5.1996

Los préstamos a terceros no se deducen como malos créditos

418) Bioimplant SA TFN Sala B del 16.11.2006

419) Bioimplant SA CNPE Sala “A” del 30.05.2006

420) Biomplant SA JNPT Nº 2 del 13.02.2006 (Causa 2055/2004)

Los anticipos de proveedores no se deducen como malos créditos

421) 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

422) Pedro Moscuzza e hijos SA CNACAF Sala IV del 19.12.2006

423) 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

424) 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

425) Dictamen (DAT) 60/2003 del 01.09.2003

426) Dictamen (DAT) 67/2003 del 02.10.2003

427) Dictamen (DAT) 72/2003 del 19.11.2003

428) Dictamen (DAT) 64/2005 del 20.10.2005

429) Dictamen (DATyJ) 23/1981 del 05.08.1981

Definición del término utilidad contable

430) Papel Prensa SACIF CNACAF Sala I del 27.05.2025

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:

431) Tecnología Integral de Mantenimiento S.A. T.F.N. Sala “B” del 17.06.08

432) Nueva Subgra TFN Sala B del 26.05.2003

Período en que corresponde la deducción de los honorarios:

433) Ruta 22 SA TFN Sala B del 29.9.2003

Tratamiento de un director suplente:

434) Comisión de enlace AFIP CPCECABA reunión del 28.5.2008.

435) Comisión de enlace AFIP CPCECABA reunión del 2.7.2008.

Tratamiento de un gerente no socio de una SRL

436) Dictamen (DAT) 46/2008 del 12.09.2008

Se trata de un ejercicio con quebrantos:

437) Longvie SA CNACAF Sala IV del 23.03.2006

Deducción de honorarios por funciones técnico administrativa

438) Picapau SRL CNACAF Sala V del 20.02.2020

439) Surpiel S.A. T.F.N. Sala “D” del 17.04.06

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

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

441) Dictamen 41/2013

Art. 27 LCT

Resolución (ANSES) 443/1992

Art. 261 ley 19.550

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

443) Serca SA CSJN del 05.11.2020

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

444) Dictamen (D.A.T.) 45.2002 del 30.05.2002

445) Scaramella Julio Cesar TFN Sala A del 27.12.2012

446) Paolini Eugenio TFN Sala B del 11.06.2008

447) Freire Andrés y Bilinkis Santiago T.F.N. Sala D del 23.11.2007

448) Garat Howard Luís, C.N.A.C.A.F. Sala V del 05.09.2001

449) Garat Howard Luís T.F.N. Sala A del 01.09.1999

450) Trod Luís Moisés C.N.A.C.A.F. Sala III del 01.02.2000

451) Trod Luís Moisés T.F.N. Sala D del 10.03.1999

Reservas y previsiones

Jurisprudencia sobre provisiones

452) 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

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

Computo del ajuste por inflación impositivo

454) Acta n° 35 EDI c/entidades profesionales del 25.06.2020

455) 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

456) Dictamen (DAT) 2/2009 del 03.04.2009.

457) Dictamen (DAT) 85/2007 del 14.11.2007.

458) Dictamen (DAT) 37/2004 del 02.06.2004.

459) Dictamen (DAT) 26/2005 del 12.05.2005.

Tratamiento de los saldos a favor técnicos de IVA

460) Dictamen (DAT) 7/1981 del 20.05.1981.

461) Alcalis de la Patagonia CSJN del 06.05.1986

462) 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

463) Instrucción general (DGI) 236/1978

Jurisprudencia respecto del ajuste por inflación impositivo

464) Bodegas Esmeralda SA Juzgado Federal de Córdoba Nº 1 del 15.08.2019

465) Bio Bahía SA Cámara Federal de Bahía Blanca del 03.02.2022

466) Santiago Dugan Trocello SRL CSJN del 30.06.2005

467) Candy SA CSJN del 03.07.2009

468) Giorno SA CSJN del 24.06.2021

469) Swaco de Argentina SA CSJN del 14.02.2012

470) Estancias Argentinas el Hornero SA CSJN del 2.10.2012

471) Alubia SA CSJN del 4.11.2014

472) M. Royo SA CSJN del 5.7.2016

473) Eduardo Jorge Feler CSJN del 06.08.2020

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

Capítulo 20 Beneficiarios del exterior. Pág.414

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

474) 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)

475) Aerolíneas Argentinas SA CNACAF Sala I del 05.02.2008.

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

477) 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

478) Oleoducto Trasandino Argentino SA CSJN del 08.04.2008

479) Ecolab SA CNACAF Sala I del 05.03.2020

480) Rovafarm Argentina SA CNACAF Sala V del 19.2.2015

481) Edesur SA CSJN del 02.03.2011

482) 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

483) 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 21 Rentas de fuente extranjera. Pág.452

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

484) 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

Jurisprudencia

485) TNT Logistics Argentina SA TFN Sala D del 20.10.2021

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

486) Molinos Río de la Plata SA CSJN del 02.09.2021

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

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

Régimen simplificado de Impuesto a las ganancias. Ley 27.799 de inocencia fiscal

INDICE

Introducción

Sujetos que pueden adherir al régimen simplificado.

Efecto liberatorio del pago del período fiscal base, el período fiscal 2025 de impuesto a las ganancias.

Discrepancias significativas en el período fiscal base.

Procedimiento para determinar la omisión de ingresos en el período fiscal base.

Presunción de exactitud de las declaraciones juradas presentadas de los períodos fiscales no prescriptos de impuesto a las ganancias y de impuesto al valor agregado.

Incorporación de los fondos al sistema financiero formal.

Tratamiento diferencial en materia de prevención de lavado de activos y financiación del terrorismo.

Extensión de la fiscalización a los períodos fiscales no prescriptos

Actualización de los montos

Respuestas página web de ARCA

-26146107 ¿En que períodos se deben cumplir los requisitos para acceder al régimen?

-26146108 Los montos máximos de ingresos y de patrimonio para acceder al régimen, ¿se actualizan?

-26146109 ¿Qué comprende el requisito patrimonio?

-26146110 ¿Las personas Políticamente Expuestas (PEP) pueden adherir al Régimen?

-26146111 Un sujeto que adhiere al Régimen ya no debe declarar su patrimonio en la Declaración Jurada Simplificada del Impuesto a las ganancias. Ahora bien si está inscripto en Bienes Personales, ¿debe declarar su patrimonio?

-26146112 ¿Las participaciones societarias deben considerarse para determinar el cumplimiento del requisito "patrimonio"?

-26146113 ¿Se deben declarar las rentas exentas?
-26146114 Para calcular el requisito de ingresos totales, ¿deben incluirse los fondos propios o también los de terceros?

-26146115 Para calcular el requisito de ingresos totales, ¿bajo qué criterio de imputación se deben tener en cuenta los ingresos?

-26146116 Los empleados en relación de dependencia y los jubilados, ¿pueden adherir al Régimen?

-26146117 Si un sujeto adeuda declaraciones juradas de períodos fiscales anteriores, y regulariza la situación presentándolas y pagando el saldo resultante antes del vencimiento del Período Fiscal 2025, ¿puede presentar por el Régimen Simplificado el Período Fiscal 2025?

-26146118 Para obtener los beneficios del Régimen, ¿el saldo de la Declaración Jurada Simplificada se puede abonar a través de un plan de facilidades? ¿Qué ocurre si el plan caduca?

-26146119 Si un sujeto tiene ingresos de su participación como socio de una SRL y también rentas de primera categoría, ¿puede adherir al Régimen?

-26146120 ¿Es necesario bancarizar los ahorros oportunamente declarados en Bienes Personales?

-26146121 Los datos precargados por ARCA, ¿se pueden ajustar sin límites previo a la confirmación?

-26146122 ¿Es posible adherir al Régimen simplificado, ver los datos precargados por ARCA, pero luego presentar por el Régimen General?

-26146123 Si un sujeto tiene rentas de fuente argentina y de fuente extranjera, ¿puede adherir al Régimen? ¿y si solo tiene rentas de fuente extranjera?

-26146124 En el caso de una sociedad de hecho, ¿puede optar por la Declaración Jurada Simplificada solo uno de los socios?

-26146125 En el caso de una explotación unipersonal (rentas de tercera categoría, por ejemplo, explotación agropecuaria), ¿Cómo se carga el Estado de Resultados? ¿Se deben contemplar las amortizaciones y el ajuste por inflación?

-26146126 Si a un sujeto que trabaja en relación de dependencia, su empleador no le retuvo ganancias (cuando correspondía hacerlo), ¿puede ingresar en el Régimen de Declaración Jurada Simplificada?

-26146127 Si un sujeto es empleado en relación de dependencia y su empleador le retiene ganancias, por lo que no está obligado a inscribirse en el impuesto, ¿debe inscribirse obligatoriamente para acceder a los beneficios de la ley?

-26146128 Los contratos de locación de inmuebles, ¿deben continuar inscribiéndose en el RELI?

-26146129 ¿Puede adherir al Régimen Simplificado de Ganancias un contribuyente que debe cumplir con su obligación de presentar Impuesto Cedular?

-26146130 ¿A partir de que monto una impugnación por el uso de facturas apócrifas configura una discrepancia significativa?

-26146131 La discrepancia significativa, ¿incluye error técnico, por ejemplo, en el cálculo del ajuste por inflación?

Nota presentada por la FACPCE

==========

Régimen simplificado de Impuesto a las ganancias. Ley 27.799 de inocencia fiscal

Introducción

La ley 27.799 (B.O.02.01.2026), conocida como de "Inocencia Fiscal", crea un régimen simplificado de declaración jurada de impuesto a las ganancias, optativo, con vigencia a partir del período fiscal 2025.

La simplificación consiste fundamentalmente, tal cual se establece en el último párrafo del **art. 6 del Anexo Decreto 93** (B.O.09.02.2026), en no tener que informar:

-El patrimonio al inicio del ejercicio

-El patrimonio al cierre del ejercicio

-El consumo y

-Las justificaciones de las variaciones patrimoniales

La declaración jurada será precargada por ARCA, sin perjuicio de lo cual el contribuyente podrá realizar todas las modificaciones que considere oportuno, desde ingresos hasta retenciones y pagos a cuenta. (Según **art. 6 del Anexo del Decreto 93**).

Al no haberse modificado ningún artículo de la ley de impuesto a las ganancias, como tampoco ningún artículo del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias, el impuesto determinado, así como el impuesto a pagar, deben dar exactamente lo mismo en el régimen general (FORMULARIO F. 711), que por el régimen simplificado (FORMULARIO F. 2711).

Para quienes adhieran, en forma voluntaria al régimen simplificado, el impuesto cedular del art. 98 de la LIG (compraventa de instrumentos financieros) se sigue liquidando mediante el formulario F. 2022, el impuesto cedular del art. 99 de la LIG (compraventa de inmuebles) se sigue liquidando mediante el formulario F. 2023.

Producto de la adhesión al régimen simplificado, se obtiene dos beneficios:

-El efecto liberatorio del pago respecto del impuesto a las ganancias del período fiscal base, en este caso el período fiscal 2025. Art. 39 de la ley 27.799.

-La presunción de exactitud de las declaraciones juradas presentadas de impuesto a las ganancias y de impuesto al valor agregado de los períodos fiscales no prescriptos. Art. 40 de la ley 27.799.

Consultas página web ARCA

26146125 En el caso de una explotación unipersonal (rentas de tercera categoría, por ejemplo, explotación agropecuaria), ¿Cómo se carga el Estado de Resultados? ¿Se deben contemplar las amortizaciones y el ajuste por inflación?

En este caso el contribuyente debe declarar un Estado de Resultados simplificado.

La existencia inicial y final para conformar el costo de mercaderías vendidas debe ser declarada por el sujeto.

También se deben declarar las amortizaciones y el ajuste por inflación impositivo que correspondan, entre otros.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: ARCA

26146129 ¿Puede adherir al Régimen Simplificado de Ganancias un contribuyente que debe cumplir con su obligación de presentar Impuesto Cedular?

Sí, puede adherir.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: ARCA

26146121 Los datos precargados por ARCA, ¿se pueden ajustar sin límites previo a la confirmación?

Sí, el sujeto podrá realizar todos los ajustes, modificaciones, incorporaciones y/o eliminaciones que considere pertinentes.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: ARCA

26146122 ¿Es posible adherir al Régimen simplificado, ver los datos precargados por ARCA, pero luego presentar por el Régimen General?

Sí, es posible. Si luego se presenta la declaración jurada por el Régimen General, se tiene por desistida tácitamente la opción de adhesión.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: ARCA

==========

Sujetos que pueden adherir al régimen simplificado

Art. 38 de la ley 27.799

Pueden adherir las personas humanas y sucesiones indivisas que durante el período fiscal 2025 hayan sido residentes de Argentina en los términos de la ley de impuesto a las ganancias. (Según **art. 1 del Anexo del Decreto 93**).

En la medida que durante los tres períodos anteriores al período fiscal base, en este caso los períodos fiscales 2022, 2023 y 2024 cumplan en forma concurrente con tres requisitos. (Según **art. 3 del Anexo del Decreto 93**).

PRIMER REQUISITO

Los ingresos brutos gravados, no gravados y exentos, de fuente argentina y de fuente extranjera, no deben superar el importe de $ 1.000.000.000.-

En nuestra opinión ingresos brutos facturados netos de impuestos (IVA, Impuestos Internos, Impuesto a las combustibles, etc.).

A modo de meros ejemplos se debe tener en cuenta los siguientes ingresos:

-Venta de la casa habitación.
-Ventas de una obra de arte.
-Venta del auto de uso particular.
-Dólares recibidos por herencia.
-Dólares recibidos por donación.
-Dinero ganado en la lotería nacional.
-Venta de dólares.
-Venta de inversiones.
-Los ingresos brutos por una actividad adherida al monotributo.

SEGUNDO REQUISITO

Los bienes gravados, no gravados y exentos, del país y del exterior, al 31 de diciembre de cada año, valuados según la ley de impuesto sobre los bienes personales no deben superar el importe de $ 10.000.000.000.-

Ello sin importar si el sujeto adhirió al REIBP.

A modo de meros ejemplos se debe tener en cuenta los siguientes bienes:

-La casa habitación.
-El auto de uso particular.
-Un inmueble rural.
-La tenencia de acciones de SA.
-La tenencia de cuotas parte de SRL.
-La participación en una sociedad simple o residual.
-La tenencia de inversiones financieras en el país y en el exterior.
-La tenencia de dólares.
-La tenencia de bienes blanqueados según la ley 27.743.

TERCER REQUISITO

No revestir la condición de Gran Contribuyente Nacional.

Requisitos para adherir al régimen simplificado

Art. 4 R.G. 5.820

Al ejercer la opción de adhesión o al efectuar la ratificación anual, ARCA verificará que los contribuyentes reúnan los siguientes requisitos:

a) **No posean la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) con estado administrativo limitado** por registrar una solicitud de CUIT digital observada o por tratarse de sujetos incluidos en el artículo 3 de la R.G. 3.832, y

b) No se encuentren comprendidos en el ámbito de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes, conforme a la R.G. 5.670, al 31 de diciembre del año inmediato anterior al del período fiscal por el cual se ejerce la opción o se formula la ratificación y durante los DOS (2) períodos fiscales anteriores a dicha fecha.

c) **Registrar el alta en el impuesto a las ganancias**.

En caso de comprobarse el cumplimiento de las condiciones previstas en el párrafo precedente, el sistema emitirá un acuse de recibo que acredita la realización del trámite y los solicitantes serán caracterizados por esta Agencia de Recaudación en el "Sistema Registral" con el código "639-Ganancias Simplificado Ley 27799".

La referida caracterización podrá consultarse a través del servicio con Clave Fiscal denominado "Sistema Registral", opción "consulta/datos registrales/caracterizaciones".

Consultas página web ARCA

26146107 ¿En que períodos se deben cumplir los requisitos para acceder al régimen?

Los requisitos de ingresos, patrimonio y no ser gran contribuyente, se deben cumplir en cada uno de los tres años anteriores al período base.

El requisito de la residencia fiscal debe cumplirse en el período base.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuentes: Art. 38 Ley 27.799. Arts. 1º y 3º del Anexo del Decreto 93/26

26146109 ¿Qué comprende el requisito patrimonio?

El concepto "patrimonio" comprende la totalidad de los bienes del sujeto al 31 de diciembre de cada año, sin importar la condición de contribuyente en el Impuesto sobre los Bienes Personales ni si adhirió al REIBP (Régimen Especial de Ingreso del Impuesto sobre los Bienes Personales).

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: Art. 3º del Anexo del Decreto 93/26

26146110 ¿Las personas Políticamente Expuestas (PEP) pueden adherir al Régimen?

Sí, dichos sujetos no se encuentran excluidos del Régimen.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuentes: ARCA. Art. 38 Ley 27.799. Arts. 1º y 2º del Anexo del Decreto 93/26

26146112 ¿Las participaciones societarias deben considerarse para determinar el cumplimiento del requisito "patrimonio"?

Sí, las participaciones societarias deben considerarse a los fines de determinar el cumplimiento del requisito "patrimonio".

En efecto, respecto del monto límite del patrimonio total deberán sumarse los bienes en el país y/o en el exterior, gravados, exentos y/o no gravados por el Impuesto sobre los Bienes Personales.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuentes: ARCA. Artículo 3º del Anexo del Decreto 93/26

26146114 Para calcular el requisito de ingresos totales, ¿deben incluirse los fondos propios o también los de terceros?

Solo deben contemplarse los fondos propios.

Por ejemplo, en el caso de un intermediario (que actúa en nombre y por cuenta de terceros) por cuya cuenta pasan fondos de terceros, esos fondos no deben incluirse.

Solo se debe sumar la comisión.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuentes: ARCA. Art. 3º del Anexo del Decreto 93/26

26146115 Para calcular el requisito de ingresos totales, ¿bajo qué criterio de imputación se deben tener en cuenta los ingresos?

En el caso de ingresos que tributan el impuesto a las ganancias, se debe tener en cuenta el criterio aplicable a cada categoría (devengado para las categorías primera y tercera, y percibido para las categorías segunda y cuarta).

En el caso de ingresos obtenidos en el marco del Monotributo, aplica el criterio de lo devengado.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: ARCA

26146116 Los empleados en relación de dependencia y los jubilados, ¿pueden adherir al Régimen?

Sí, para ello deben inscribirse en el impuesto.

Si no se está inscripto, el sistema permite confirmar también la inscripción en el impuesto, al momento de la adhesión.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: ARCA

26146117 Si un sujeto adeuda declaraciones juradas de períodos fiscales anteriores, y regulariza la situación presentándolas y pagando el saldo resultante antes del vencimiento del Período Fiscal 2025, ¿puede presentar por el Régimen Simplificado el Período Fiscal 2025?

Sí, podrá presentar por el Régimen Simplificado por ese período, previa adhesión.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: ARCA

26146119 Si un sujeto tiene ingresos de su participación como socio de una SRL y también rentas de primera categoría, ¿puede adherir al Régimen?

Sí, en tanto cumpla los requisitos para la adhesión.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: ARCA

26146123 Si un sujeto tiene rentas de fuente argentina y de fuente extranjera, ¿puede adherir al Régimen? ¿y si solo tiene rentas de fuente extranjera?

Sí, puede adherir en cualquiera de las dos situaciones, no existe limitación acerca de los ingresos de fuente argentina y/o extranjera.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuentes: ARCA. Art. 38 Ley 27.799. Art. 6º del Anexo del Decreto 93/26

26146124 En el caso de una sociedad de hecho, ¿puede optar por la Declaración Jurada Simplificada solo uno de los socios?

Sí, la opción de adherir al Régimen de Declaración Jurada Simplificada es propia de cada contribuyente.

Quien adhiere es la persona humana, no la sociedad.

Lo expuesto también aplica al caso de sociedades de la Sección IV del Capítulo I de la Ley General de Sociedades 19.550.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuentes: ARCA. Art. 38 Ley 27.799

26146126 Si a un sujeto que trabaja en relación de dependencia, su empleador no le retuvo ganancias (cuando correspondía hacerlo), ¿puede ingresar en el Régimen de Declaración Jurada Simplificada?

Sí, puede ingresar al Régimen Simplificado.

Adicionalmente, tiene la posibilidad de realizar la presentación por el Régimen General, o hacer uso de lo dispuesto en los párrafos tercero y cuarto del artículo 13 de la RG 4003 hasta la fecha de vencimiento de la Declaración Jurada del período fiscal en cuestión.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuentes: ARCA. RG 4003. RG 5820

26146127 Si un sujeto es empleado en relación de dependencia y su empleador le retiene ganancias, por lo que no está obligado a inscribirse en el impuesto, ¿debe inscribirse obligatoriamente para acceder a los beneficios de la ley?

Sí, debe inscribirse, adherir al Régimen, presentar la Declaración Jurada Simplificada y pagar en término, si corresponde.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: Art. 4º RG 5820

==========

Efecto liberatorio del pago del período fiscal base, el período fiscal 2025 de impuesto a las ganancias.

Art. 39 de la ley 27.799

Quienes adhieren al régimen simplificado por el período fiscal 2025 de impuesto a las ganancias gozan de efecto liberatorio del pago respecto del período fiscal 2025 de impuesto a las ganancias.

Salvo que respecto del período fiscal base, período fiscal 2025 de impuesto a las ganancias, ARCA detecte discrepancias significativas:

DISCREPANCIAS SIGNIFICATIVAS

-Por omisión de ingresos

-Por deducciones improcedentes. Respecto del impuesto determinado, o respecto del impuesto a pagar (según **Art. 10 del Anexo del Decreto 93**).

-Por la utilización de facturas apócrifas.

PERIODO FISCAL BASE

Art. 7 del Anexo del Decreto 93

A los efectos del Régimen de Declaración Jurada Simplificada, se entiende como **"período fiscal base"** al período fiscal en el cual el contribuyente, habiendo ejercido la opción de adhesión al régimen o ratificado la permanencia en el régimen, hubiere presentado la Declaración Jurada Simplificada del Impuesto a las Ganancias y cumplido con el pago en término del impuesto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 27.799.

A estos efectos deberán considerarse, de corresponder, las disposiciones previstas en el artículo 15 del presente Anexo.

NUEVO PERIODO FISCAL BASE

Art. 15 del Anexo del Decreto 93

Cuando el contribuyente manifieste su voluntad de permanecer en el Régimen, el nuevo período fiscal respecto del cual se cumplimente la presentación de la Declaración Jurada Simplificada del Impuesto a las Ganancias y el pago en término del impuesto, se considerará como **nuevo "período fiscal base"**.

En tal caso, **el período fiscal base anterior adquirirá la condición de período con presunción de exactitud** a los fines del artículo 40 de la Ley 27.799, formando parte de los períodos no prescriptos protegidos por dicha presunción, **excepto que sobre dicho período el fisco ya hubiese notificado la orden de intervención**.

MONTO DE LAS DISCREPANCIAS SIGNIFICATIVAS

Art. 11 del Anexo del Decreto 93

En el art. 11 del Anexo del decreto 93 (B.O.09.02.2026), define el concepto de discrepancias significativas.

Incremento no menor al 15% del saldo de impuesto, reducción no menor al 15% del quebranto impositivo, reducción no menor al 15% del saldo a favor del contribuyente.

Ajuste mayor a $ 100.000.000 entre el impuesto declarado y el impuesto determinado por ARCA (monto de la evasión simple impositiva).

Ajuste producto de la utilización de facturas apócrifas sin importar el monto, pero con la posibilidad de regularizar en los términos del segundo párrafo del art. 12 del decreto 93 (con anterioridad a la notificación de la determinación de oficio).

PRESENTACION Y PAGO DE LA DECLARACION JURADA EN TIEMPO Y FORMA

Art. 8 del Anexo del Decreto 93

Para gozar de los beneficios del régimen simplificado la declaración jurada del período fiscal base, el período fiscal 2025, se debe presentar el día de vencimiento.

Y se debe pagar también el día de vencimiento, o incluir en un plan de facilidades de pago hasta el día de vencimiento establecido para el pago.

DECLARACION JURADAS RECTIFICATIVAS DEL PERIODO FISCAL BASE QUE NO CONSTITUYEN DISCREPANCIAS SIGNIFICATIVAS

Art. 12 del Anexo del Decreto 93

Aclara el primer párrafo del art. 12 del Anexo del decreto 93, que la presentación de una declaración jurada rectificativa del período fiscal base, el periodo fiscal 2025, realizada con anterioridad a la notificación de una orden de intervención, no constituye una discrepancia significativa, sin importar el monto de la declaración jurada rectificativa.

Destaca el segundo párrafo del art. 12 del Anexo del decreto 93, en el caso de la utilización de facturas apócrifas, que la presentación de una declaración jurada rectificativa del período fiscal base, el periodo fiscal 2025, realizada con anterioridad a la notificación de la determinación de oficio, no constituye una discrepancia significativa.

Consultas página web ARCA

26146113 ¿Se deben declarar las rentas exentas?

Sí, se deben declarar de acuerdo con lo dispuesto en la Ley del impuesto a las ganancias.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: ARCA

26146118 Para obtener los beneficios del Régimen, ¿el saldo de la Declaración Jurada Simplificada se puede abonar a través de un plan de facilidades? ¿Qué ocurre si el plan caduca?

Sí, es posible pagar el saldo a través del plan de facilidades de pago establecido por la RG 5321, o la que en el futuro la reemplace o contemple este tipo de obligación, siempre que se adhiera hasta el vencimiento del plazo para pagar.

Si el plan de facilidades caduca, queda configurado el incumplimiento del requisito de pago en término, extremo que priva al sujeto de los beneficios del Régimen.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuentes: ARCA. Art. 8º del Anexo del Decreto 93/26

26146130 ¿A partir de que monto una impugnación por el uso de facturas apócrifas configura una discrepancia significativa?

En el caso de uso de facturas apócrifas, la discrepancia significativa se configura independientemente de su monto.

Sin embargo, en este supuesto el sujeto tiene la posibilidad de evitar que se configure dicha discrepancia rectificando la declaración jurada impugnada y pagando la diferencia que corresponda, más intereses, siempre y cuando lo haga antes de la notificación de la Determinación de Oficio.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuentes: Art. 10, inciso iii), 11, penúltimo párrafo y 12, último párrafo, del Anexo del Decreto 93/26. Art. 40, inciso iii) Ley 27.799

26146131 La discrepancia significativa, ¿incluye error técnico, por ejemplo, en el cálculo del ajuste por inflación?

Sí, incluye ajustes técnicos, ya que la norma no diferencia según la naturaleza de la omisión, sino que atiende a la magnitud de la diferencia que se determine.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: Art. 11 del Anexo del Decreto 93/26

==========

Procedimiento para determinar la omisión de ingresos en el período fiscal base

Art. 41 de la ley 27.799

Al art. 41 de la ley 27.799 expresamente prohíbe, a la hora de detectar la omisión de ingresos en el período fiscal base, la utilización de la presunción de incremento patrimonial no justificado, tipificada en el art. 18 inciso f) de la ley 11.683.

OMISION DE INGRESOS EN EL PERIODO FISCAL BASE

Art. 10 del Anexo del Decreto 93

El art. 10 del Anexo del decreto 93, incorpora la prohibición de utilizar la presunción referida a depósitos bancarios al momento de detectar la omisión de ingresos en el período fiscal base, en los siguientes términos:

"*Omisión en la declaración de ingresos:*

A la no inclusión -total o parcial- en la Declaración Jurada Simplificada del Impuesto a las Ganancias de la renta bruta devengada o percibida, según corresponda, que debía declarar en el período fiscal base que goza del efecto liberatorio del pago, conforme las disposiciones legales y reglamentarias vigentes en dicho período, ***sin considerar*** *a estos efectos* ***la variación patrimonial que se hubiera producido en el período fiscal base o posterior respecto de ingresos originados en períodos fiscales anteriores a aquellos, incluyendo depósitos bancarios, bienes registrables y otros bienes***".

==========

Presunción de exactitud de las declaraciones juradas presentadas de los períodos fiscales no prescriptos de impuesto a las ganancias y de impuesto al valor agregado.

Art. 40 de la ley 27.799

Obtenido el beneficio del efecto liberatorio del pago respecto del período fiscal base, en este caso el período fiscal 2025, ello **implica la presunción de exactitud** de las **declaraciones juradas presentas de los períodos fiscales no prescriptos** de **impuesto a las ganancias** y de **impuesto al valor agregado**, **presunción que no admite prueba en contrario**.

Si ARCA detecta discrepancias significativas en el período fiscal base, en este caso el período fiscal 2025, se pierde la presunción de exactitud, de las declaraciones juradas presentadas de los períodos fiscales no prescriptos de Impuesto a las ganancias y de Impuesto al valor agregado.

==========

Incorporación de los fondos al sistema financiero formal

La ley 27.799 nada dice respecto de la obligación de la incorporación de los fondos al sistema financiero formal, la referida obligación la incorpora el art. 4 del Anexo del decreto 93, y ARCA la reglamenta mediante el art. 10 de la R.G. 5.820.

Art. 4 del Anexo del decreto 93

INCORPORACION DE LOS FONDOS EN EL ORIGEN DE LA OPERACION

INCORPORACION DE LOS FONDOS EN EL DESTINO DE LA OPERACION

De conformidad con la normativa vigente orientada a promover la utilización de medios formales y la trazabilidad de las operaciones, quienes opten por el Régimen Simplificado de impuesto a las ganancias deberán canalizar sus operaciones utilizando los medios autorizados por el BCRA y/o de la CNV, a sus sujetos regulados, en el marco de sus respectivas competencias, entendiéndose cumplida dicha exigencia cuando la utilización de los referidos medios en el sistema financiero formal se produzca en el **origen de la operación** o en el **destino de la operación** involucrada, en las condiciones que establezca la normativa que dicte la ARCA al efecto.

A los fines de lo dispuesto en el presente artículo, se ratifica la vigencia del Decreto 22 del 11 de enero de 2001 (EN MATERIA DE INMUEBLES).

Art. 10 de la R.G. 5820

A los fines de lo dispuesto en el artículo 4 del Anexo del Decreto 93/26, se considerará que los activos utilizados en las operaciones de un contribuyente o responsable se encuentran incorporados al sistema financiero formal:

EN EL ORIGEN DE LA OPARACION

a) **En el origen de la operación**: cuando los activos utilizados para el pago se hubiesen encontrado incorporados al sistema financiero formal con anterioridad a su realización, en la **cuenta bancaria**, **cuenta comitente**, cuenta registrada en un Proveedor de Servicios de Activos Virtuales (PSAV) inscripto ante la COMISIÓN NACIONAL DE VALORES y/o **billetera virtual**, **del pagador**;

EN EL DESTINO DE LA OPERACION

b) **En el destino de la operación**: cuando el pago se realice a través del depósito de los fondos en las **cuentas bancarias** o **billetera virtual**, o **transferencia de activos a una cuenta comitente** o a una cuenta registrada en un Proveedor de Servicios de Activos Virtuales (PSAV) inscripto ante la COMISIÓN NACIONAL DE VALORES, **del receptor/destinatario** de la contraprestación.

TRATAMIENTO DE LOS PAGOS EN EFECTIVO

No se considerará verificada la incorporación de los activos al sistema financiero formal en el destino de la operación cuando el receptor/destinatario de la contraprestación la perciba en efectivo o por otros medios no

comprendidos en el sistema financiero, aun cuando con posterioridad se proceda a su depósito, acreditación o ingreso al sistema financiero.

SANCIONES POR INCUMPLIMIENTO

El incumplimiento de la incorporación de los activos utilizados en la operación de que se trate, conforme a lo previsto en los incisos anteriores, hará pasible al contribuyente o responsable de las sanciones establecidas en la ley 11.683, y **dará lugar al ejercicio de las facultades de fiscalización y verificación de ARCA a efectos de comprobar la legitimidad de la operación**.

Tratamiento diferencial en materia de prevención de lavado de activos y financiación del terrorismo.

Art. 5 del Anexo del decreto 93

CONSTANCIA DE ADHESION AL REGIMEN SIMPLIFICADO

Sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones establecidas por la Ley 25.246, **la constancia digital de adhesión al Régimen de Declaración Jurada Simplificada deberá ser considerada por las entidades financieras y demás sujetos obligados** alcanzados por dicho régimen legal **como un antecedente favorable en la identificación y monitoreo de las operaciones**.

Resolución General 1.108 (B.O.20.02.2026) de la CNV

La resolución general 1.108 de la CNV incorpora la Sección VI en el Título XI de las NORMAS (N.T. 2013 y mod.). Art. 14 a Art. 17.

OBSERVACIÓN: los destacados son nuestros.

"SECCIÓN VI.

REGLAMENTACIÓN DEL RÉGIMEN DE DDJJ SIMPLIFICADA PARA EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

INGRESOS DE FONDOS O ACTIVOS AL SISTEMA FINANCERO

"*ARTÍCULO 14.- El siguiente será el* ***régimen aplicable al ingreso de fondos y/o activos al sistema financiero de aquellas personas humanas o sucesiones indivisas residentes en el país (los "Clientes") que se encuentren adheridas al "Régimen de Declaración Jurada Simplificada para el Impuesto a las Ganancias"****, establecido en el marco de las disposiciones de la Ley de Régimen penal Tributario, del Decreto N° 93/2026 y de la Resolución General N° 5820 de ARCA, en los términos dispuestos por dicha normativa*".

NO RESULTAN DE APLICACIÓN LAS LIMITACIONES DE MONTO A LOS DEPOSITOS EN EFECTIVO

"*ARTÍCULO 15.-* ***No serán de aplicación las limitaciones de monto a los depósitos en efectivo*** *dispuestas por el artículo 3° de la Sección II del Título XI de estas Normas,* ***a los Clientes que realicen depósitos en efectivo*** *en las cuentas bancarias de los sujetos obligados indicados en el artículo 1° del presente Título (colectivamente, los "Sujetos"), abiertas en entidades financieras del país autorizadas por el BCRA,* ***siempre que actúen en la entrega y recepción de fondos y que cumplan con los requisitos del artículo 17*** *de la presente Sección*".

FORMALIDADES PARA RECIBIR FONDOS O ACTIVOS

"*ARTÍCULO 16.- Los Sujetos podrán recibir fondos y/o activos de los Clientes que adhieran al Régimen de DDJJ Simplificada para el Impuesto a las Ganancias y que cumplan con el artículo 17 de la presente Sección, de las siguientes maneras:*

1. ***Depósitos en efectivo****.*

2. ***Transferencia de valores negociables*** *desde y hacia subcuentas comitentes abiertas bajo su titularidad o cotitularidad en los agentes intervinientes en la colocación de FCI o en los ALyC.*

3. ***Transferencia de Activos Virtuales*** *desde y hacia cuentas abiertas bajo su titularidad o cotitularidad en los PSAV inscriptos en la CNV.*

En los casos de los ***incisos 2 y 3****, las jurisdicciones de origen de las subcuentas comitentes o cuentas mencionadas, según sea el caso,* ***no deberán pertenecer al listado de jurisdicciones no cooperantes*** *a los fines de la transparencia fiscal - en los términos del artículo 24 del Anexo integrante del Decreto N° 862/2019-* ***ni ser consideradas jurisdicciones de Alto Riesgo por el GAFI***".

REQUISITOS QUE SE DEBE CUMPLIR

"*ARTÍCULO 17.- A fin de que resulten aplicables los artículos 15 y 16 de la presente Sección, los Clientes deberán cumplir con los requisitos que se indican a continuación:*

1. En todos los casos de ingreso de fondos y/o activos que se indican en el artículo 16 precedente, ***el Cliente deberá encontrarse adherido al "Régimen de DDJJ Simplificada para el Impuesto a las Ganancias****".*

*2. En todos los casos de ingreso de fondos y/o activos que se indican en el artículo 16 de la presente Sección, **el Cliente deberá ser titular o cotitular** de -al menos- **una cuenta comitente** o **una cuenta abierta en la entidad** a la cual le realizará el depósito de efectivo, la transferencia de valores negociables o la transferencia de Activos Virtuales.*

*3. En los casos de ingreso de activos mediante la transferencia de valores negociables **el Cliente deberá ser titular o cotitular** de -al menos- **una cuenta comitente** en el ALyC o agentes intervinientes en la colocación de FCI al cual le transferirá los valores negociables.*

*4. En los casos de ingreso de activos mediante la transferencia de activos virtuales, **el Cliente deberá ser titular o cotitular** de -al menos- **una cuenta abierta en el PSAV** inscripto en la CNV al cual le transferirá los Activos Virtuales.*

Sin perjuicio de las disposiciones precedentes, deberá observarse en todo momento la normativa dictada por la UIF en materia de PLAFTFP y por la CNV en materia de suscripción de cuotapartes de FCI en moneda y en valores negociables y de segregación de cuentas propias como de terceros ya sea de fondos y/o de activos"."

Resolución 14/2023 de la UIF

DEPOSITOS EN EFECTIVO. IDENTIFICACION DEL SUJETO. DEPOSITOS MAYORES O IGUALES A 40 SMVM

OBSERVACIÓN: los destacados son nuestros.

"*Art. 42* - *Depósitos en efectivo.*

Cada Sujeto Obligado deberá establecer un seguimiento reforzado sobre los depósitos que se realicen en efectivo.

*En tal sentido, en aquellos **depósitos por importes iguales o superiores a CUARENTA (40) Salarios Mínimos, Vitales y Móviles**, los Sujetos Obligados **deberán identificar a la persona que efectúe la operación**, en los términos establecidos en la presente Resolución, requiriéndole información y dejando constancia de ello, si es realizada por sí o por cuenta de un tercero, en cuyo caso, se procederá a recabar el nombre completo y/o denominación social de este último, y el número de documento o clave de identificación fiscal (CUIT, CUIL o CDI), según corresponda.*

Aquellas operaciones que se realicen utilizando algún medio de identificación con clave provisto previamente por el Sujeto Obligado al depositante, tales como tarjetas magnéticas, o los efectuados en cuentas recaudadoras, quedarán exceptuados del procedimiento de identificación de la persona que lo efectúa debiendo, no obstante, registrarse por cuenta de quién es efectuada la transacción.

Cada Sujeto Obligado deberá tomar medidas tendientes a mitigar los riesgos de LA/FT/FP de aquellas actividades que operen altos volúmenes de dinero en efectivo a fin de aplicar medidas de Debida Diligencia Reforzada en caso de que el Sujeto Obligado lo estime necesario en base a su análisis de riesgo.

REPORTES SISTEMATICOS MENSUALES

"*Art. 44* - *Reportes sistemáticos*

El Sujeto Obligado, a través del sitio https://www.argentina.gob.ar/uif o el mecanismo que lo sustituya en un futuro, deberá realizar de forma sistemática los siguientes reportes:

*a) **Reporte de Transacciones en Efectivo de Alto Monto (RTE)**: el **Sujeto Obligado deberá informar**, de manera sistemática, **todas las operaciones y/o transacciones realizadas en moneda local o extranjera que involucren entrega o recibo de dinero en efectivo por un valor igual o superior a CUARENTA (40) Salarios Mínimos, Vitales y Móviles**. El reporte contendrá la siguiente información:*

*i. **Datos identificatorios de la persona que realizó la transacción** (operador de los fondos); de la persona en nombre de la cual se realizó la transacción (titular de los fondos) y de las personas vinculadas al producto al cual o desde el cual se destinan los fondos.*

ii. El tipo de transacción y/u operación de que se trata (depósitos o extracciones).

iii. La fecha, el monto de la operación y/o transacción en pesos o su equivalente y la moneda de origen".

Comunicado conjunto del BCRA y de la UIF del 18.02.2026

Página Web de la UIF. 19 de febrero de 2026.

OBSERVACIÓN: los destacados son nuestros.

"*Consideraciones sobre la reglamentación de la Ley de Inocencia Fiscal*

*Ante el dictado de la ley 27.799, el Decreto N°93/2026 y la Resolución ARCA N°5820/2026, la Unidad de Información Financiera (UIF), **en conformidad con lo informado por el Banco Central de la República Argentina (BCRA)** en su*

*rol de Organismo de Contralor Específico (OCE), entiende pertinente destacar que el **Enfoque Basado en Riesgo** debe regir en las acciones que los Sujetos Obligados deban llevar a cabo para la implementación del nuevo régimen.*

19 de febrero de 2026

*En tal sentido, se insta a los sujetos obligados a continuar con el fortalecimiento de la implementación del Enfoque Basado en Riesgo y con la actualización de sus sistemas de prevención de LA/FT/FP **en armonía con la ley 27.799** y normas complementarias o aquellas que en el futuro las modifiquen y/o reemplacen.*

Click aquí para más información"

Página Web de la UIF. 18 de febrero de 2026.

"*Lineamientos y consideraciones de la UIF y del BCRA sobre la reglamentación de la Ley de Inocencia Fiscal*

miércoles, 18 de febrero de 2026

Las modificaciones introducidas por la Ley 27.799 redefinen el vínculo entre el contribuyente y la administración tributaria al establecer que ARCA debe presumir el cumplimiento fiscal salvo prueba en contrario.

Un sistema de Prevención de Lavado de Activos, Financiamiento del Terrorismo y Financiamiento de la Proliferación de Armas de Destrucción Masiva efectivo no puede escindirse de la realidad macroeconómica del país en el cual se encuentra implementado. En tal sentido, la economía argentina ha presentado históricamente elevados niveles de informalidad, procesos recurrentes de inestabilidad macroeconómica, alta inflación, restricciones cambiarias y desconfianza en el sistema financiero tradicional. Dicha situación ha incidido en los patrones de comportamiento financiero, de ahorro y de utilización de moneda extranjera en efectivo.

En tal sentido, la Ley 27.799, publicada el 2 de enero de 2026, introduce modificaciones sustanciales en el sistema tributario y en la relación fisco-contribuyente. Entre otros aspectos, actualiza las condiciones objetivas de punibilidad para que se tipifique el delito de evasión tributaria elevando significativamente el umbral económico requerido para su configuración; crea un Régimen de Declaración Jurada Simplificada del Impuesto a las Ganancias, mediante el cual la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA) pone a disposición del contribuyente una declaración jurada precargada, que puede ser revisada, validada y presentada, y cuyo pago en término otorga un efecto liberatorio que acota y condiciona eventuales fiscalizaciones futuras. Asimismo, en línea con el Principio de Inocencia Fiscal, la norma redefine el vínculo entre el contribuyente y la administración tributaria al establecer que ARCA debe presumir el cumplimiento fiscal salvo prueba en contrario, limitando controles patrimoniales preventivos y abandonando la lógica histórica de persecución generalizada.

En virtud de ello, resulta pertinente que la Unidad de Información Financiera (UIF) y el Banco Central de la República Argentina (BCRA) efectúen las siguientes consideraciones que deben ser valoradas por los sujetos obligados:

Tenencia de dólares en efectivo

Teniendo en cuenta que, tal como lo han manifestado organismos internacionales, en economías con antecedentes de alta inflación y volatilidad cambiaria, la tenencia de moneda extranjera en efectivo constituye una conducta económicamente racional orientada a la preservación del valor de los activos. Dicha circunstancia no configura, por sí sola, un indicio de ilicitud ni justifica su calificación automática. Su evaluación deberá realizarse en el marco de un enfoque basado en el riesgo, considerando el perfil del cliente, la razonabilidad económica de la operación y la existencia —o no— de otros indicadores de alerta concurrentes.

Utilización y/o depósito de dólares en efectivo

*La normativa de Prevención de Lavado de Activos **no prohíbe los depósitos en efectivo**, independientemente de su monto.*

***Tampoco exige la solicitud de información sobre el origen de los fondos en línea de caja como condición para aceptar un depósito**.*

***La obligación normativa se limita a la identificación del depositante y del titular cuando el monto supera los 40 SMVM (Salario Mínimo, Vital y Móvil)**.*

Adhesión al Régimen de Declaración Jurada Simplificada, antecedente favorable en la identificación y monitoreo de las operaciones

El Decreto 93/2026 del 08/02/2026, que reglamenta la Ley 27.799, insta a los sujetos obligados a que consideren la adhesión de un contribuyente al Régimen de Declaración Jurada Simplificada como antecedente favorable en su análisis de riesgos.

Revisar umbrales operativos y requerimientos documentales

*Cuando el origen y la aplicación de fondos resulten consistentes con la actividad declarada y el perfil económico del cliente, y **el monto involucrado sea inferior al umbral establecido para la configuración del delito de evasión tributaria**, **podrá resultar innecesario requerir documentación adicional** cuando, conforme al análisis integral de riesgo efectuado por el sujeto obligado, no se identifiquen inconsistencias relevantes en línea con un EBR (Enfoque Basado en Riesgos) razonable.*

Mejora en la calidad de alertas y análisis de operaciones

En función de este enfoque, los Sujetos Obligados deberán efectuar un análisis integral del cliente, que contemple sus características, su comportamiento transaccional y la naturaleza y razonabilidad de sus operaciones, y no limitar su evaluación a una consideración exclusiva de su perfil impositivo o fiscal.

En este marco, y con el objetivo de fortalecer la inclusión financiera, fomentar el uso de canales formales y preservar la integridad del Sistema Preventivo de Lavado de Activos, Financiamiento del Terrorismo y Financiamiento de la Proliferación de Armas de Destrucción Masiva, el EBR constituye un elemento esencial para garantizar un tratamiento adecuado y eficaz de los fondos depositados en el sistema financiero. En consecuencia, los sujetos obligados deberán ajustar sus sistemas de prevención mediante la actualización correspondiente de sus matrices de riesgo, a fin de que reflejen las modificaciones normativas vigentes —en particular, el incremento de la condición objetiva de punibilidad— y permitan optimizar la categorización de clientes, el monitoreo de operaciones y la gestión de las alertas internas generadas por sus sistemas. Todo ello, con el propósito de evitar requerimientos de justificación de fondos que resulten inconsistentes con el EBR y con la normativa aplicable.

Por lo expuesto, se exhorta a los sujetos obligados a fortalecer el Enfoque Basado en Riesgo y a actualizar sus sistemas de prevención de LA/FT/FP, de conformidad con la Resolución 14/2023 y sus modificatorias, manteniendo vigentes las obligaciones en materia de prevención de Lavado de Activos, de Financiación del Terrorismo y de Financiamiento de la Proliferación de Armas de Destrucción Masiva, emergentes de la Ley 25.246 y sus modificatorias".

Consultas página web ARCA

26146120 ¿Es necesario bancarizar los ahorros oportunamente declarados en Bienes Personales?

No. Al ser bienes que fueron incorporados en la Declaración Jurada del Impuesto Sobre los Bienes Personales con anterioridad, no es necesaria su bancarización.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: ARCA

==========

Extensión de la fiscalización a los períodos fiscales no prescriptos

Art. 42 de la ley 27.799

Extensión de la fiscalización.

DISCREPANCIAS SIGNIFICATIVAS EN EL PERIODO FISCAL BASE

En caso de que se verifique la situación de excepción prevista en el primer párrafo del artículo 40 de la presente ley -esto es, cuando la **ARCA impugne la declaración jurada simplificada por existir una discrepancia significativa** entre la información declarada y la información disponible en sus sistemas o proporcionada por terceros-, ARCA podrá extender la verificación y/o fiscalización a los períodos no prescriptos y, determinar de oficio la materia imponible, liquidar las diferencias impositivas correspondientes y aplicar las sanciones previstas en la ley 11.683.

NO SE PUEDE EXTENDER LA FISCALIZACION A LOS PERIODOS FISCALES NO PRESCRITOS

No obstante, la extensión de la verificación y/o fiscalización a los períodos no prescriptos no resultará procedente respecto de los contribuyentes o responsables que:

i) Hayan optado, en un determinado período fiscal, por la modalidad simplificada prevista en el artículo 38 de la ley, en tanto hayan cumplido con las condiciones allí establecidas y gocen, respecto de los períodos no prescriptos, del efecto liberatorio de pago y de la presunción de exactitud, conforme lo previsto en los artículos 39 y 40 de la ley, **cuando en un período fiscal posterior no se encuentren comprendidos por dicha modalidad**.

ii) Hayan adherido al Régimen de Regularización de Activos establecido en el título II de la ley 27.743 (BLANQUEO), y por los períodos que resulten comprendidos en las previsiones de su artículo 34, en tanto se cumplimenten, a esos efectos, las condiciones establecidas por dicha norma legal.

==========

Actualización de los montos

Art. 43 de la ley 27.799

Los montos previstos en el título I y en los capítulos I y III del título II, de esta ley, **se ajustarán anualmente, a partir del 01 de enero de 2027**, considerando la variación anual de la **Unidad de Valor Adquisitivo (UVA)**, operada entre los meses de enero a diciembre del año calendario inmediato anterior al del ajuste, no resultando aplicable, a estos efectos, las disposiciones previstas en los artículos 7 y 10 de la ley 23.928.

Los montos determinados por aplicación de este mecanismo resultarán de aplicación para el año calendario que se inicie a partir de cada actualización.

ARCA, publicará anualmente los importes que tendrán efectos a partir del 01 de enero de cada año.

Consultas página web ARCA

26146108 Los montos máximos de ingresos y de patrimonio para acceder al régimen, ¿se actualizan?

Sí. Los montos máximos de ingresos totales y de patrimonio total se actualizan anualmente por UVA (Unidad de Valor Adquisitivo).

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: Art. 43 Ley 27.799

==========

Respuestas página web de ARCA

Régimen simplificado de impuesto a las ganancias. Ley de inocencia fiscal.

25 respuestas de ARCA (las mismas fueron incluidas en el desarrollo del capítulo)

Página web ARCA

ABC 20.04.2026. 25 CONSULTAS

Régimen de Declaración Jurada Simplificada

26146107 ¿En que períodos se deben cumplir los requisitos para acceder al régimen?

Los requisitos de ingresos, patrimonio y no ser gran contribuyente, se deben cumplir en cada uno de los tres años anteriores al período base.

El requisito de la residencia fiscal debe cumplirse en el período base.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuentes: Art. 38 Ley 27.799. Arts. 1º y 3º del Anexo del Decreto 93/26

26146108 Los montos máximos de ingresos y de patrimonio para acceder al régimen, ¿se actualizan?

Sí. Los montos máximos de ingresos totales y de patrimonio total se actualizan anualmente por UVA (Unidad de Valor Adquisitivo).

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: Art. 43 Ley 27.799

26146109 ¿Qué comprende el requisito patrimonio?

El concepto “patrimonio” comprende la totalidad de los bienes del sujeto al 31 de diciembre de cada año, sin importar la condición de contribuyente en el Impuesto sobre los Bienes Personales ni si adhirió al REIBP (Régimen Especial de Ingreso del Impuesto sobre los Bienes Personales).

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: Art. 3º del Anexo del Decreto 93/26

26146110 ¿Las personas Políticamente Expuestas (PEP) pueden adherir al Régimen?

Sí, dichos sujetos no se encuentran excluidos del Régimen.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuentes: ARCA. Art. 38 Ley 27.799. Arts. 1º y 2º del Anexo del Decreto 93/26

26146111 Un sujeto que adhiere al Régimen ya no debe declarar su patrimonio en la Declaración Jurada Simplificada del Impuesto a las ganancias. Ahora bien si está inscripto en Bienes Personales, ¿debe declarar su patrimonio?

Sí, deberá cumplir las obligaciones que correspondan en el marco del Impuesto Sobre los Bienes Personales, ya que la adhesión al Régimen de Declaración Jurada Simplificada es independiente del cumplimiento de las restantes obligaciones impositivas que le resulten aplicables según su situación.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: ARCA

26146112 ¿Las participaciones societarias deben considerarse para determinar el cumplimiento del requisito "patrimonio"?

Sí, las participaciones societarias deben considerarse a los fines de determinar el cumplimiento del requisito "patrimonio".

En efecto, respecto del monto límite del patrimonio total deberán sumarse los bienes en el país y/o en el exterior, gravados, exentos y/o no gravados por el Impuesto sobre los Bienes Personales.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuentes: ARCA. Artículo 3º del Anexo del Decreto 93/26

26146113 ¿Se deben declarar las rentas exentas?

Sí, se deben declarar de acuerdo con lo dispuesto en la Ley del impuesto a las ganancias.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: ARCA

26146114 Para calcular el requisito de ingresos totales, ¿deben incluirse los fondos propios o también los de terceros?

Solo deben contemplarse los fondos propios.

Por ejemplo, en el caso de un intermediario (que actúa en nombre y por cuenta de terceros) por cuya cuenta pasan fondos de terceros, esos fondos no deben incluirse.

Solo se debe sumar la comisión.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuentes: ARCA. Art. 3º del Anexo del Decreto 93/26

26146115 Para calcular el requisito de ingresos totales, ¿bajo qué criterio de imputación se deben tener en cuenta los ingresos?

En el caso de ingresos que tributan el impuesto a las ganancias, se debe tener en cuenta el criterio aplicable a cada categoría (devengado para las categorías primera y tercera, y percibido para las categorías segunda y cuarta).

En el caso de ingresos obtenidos en el marco del Monotributo, aplica el criterio de lo devengado.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: ARCA

26146116 Los empleados en relación de dependencia y los jubilados, ¿pueden adherir al Régimen?

Sí, para ello deben inscribirse en el impuesto.

Si no se está inscripto, el sistema permite confirmar también la inscripción en el impuesto, al momento de la adhesión.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: ARCA

26146117 Si un sujeto adeuda declaraciones juradas de períodos fiscales anteriores, y regulariza la situación presentándolas y pagando el saldo resultante antes del vencimiento del Período Fiscal 2025, ¿puede presentar por el Régimen Simplificado el Período Fiscal 2025?

Sí, podrá presentar por el Régimen Simplificado por ese período, previa adhesión.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: ARCA

26146118 Para obtener los beneficios del Régimen, ¿el saldo de la Declaración Jurada Simplificada se puede abonar a través de un plan de facilidades? ¿Qué ocurre si el plan caduca?

Sí, es posible pagar el saldo a través del plan de facilidades de pago establecido por la RG 5321, o la que en el futuro la reemplace o contemple este tipo de obligación, siempre que se adhiera hasta el vencimiento del plazo para pagar.

Si el plan de facilidades caduca, queda configurado el incumplimiento del requisito de pago en término, extremo que priva al sujeto de los beneficios del Régimen.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuentes: ARCA. Art. 8º del Anexo del Decreto 93/26

26146119 Si un sujeto tiene ingresos de su participación como socio de una SRL y también rentas de primera categoría, ¿puede adherir al Régimen?

Sí, en tanto cumpla los requisitos para la adhesión.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: ARCA

26146120 ¿Es necesario bancarizar los ahorros oportunamente declarados en Bienes Personales?

No. Al ser bienes que fueron incorporados en la Declaración Jurada del Impuesto Sobre los Bienes Personales con anterioridad, no es necesaria su bancarización.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: ARCA

26146121 Los datos precargados por ARCA, ¿se pueden ajustar sin límites previo a la confirmación?

Sí, el sujeto podrá realizar todos los ajustes, modificaciones, incorporaciones y/o eliminaciones que considere pertinentes.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: ARCA

26146122 ¿Es posible adherir al Régimen simplificado, ver los datos precargados por ARCA, pero luego presentar por el Régimen General?

Sí, es posible. Si luego se presenta la declaración jurada por el Régimen General, se tiene por desistida tácitamente la opción de adhesión.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: ARCA

26146123 Si un sujeto tiene rentas de fuente argentina y de fuente extranjera, ¿puede adherir al Régimen? ¿y si solo tiene rentas de fuente extranjera?

Sí, puede adherir en cualquiera de las dos situaciones, no existe limitación acerca de los ingresos de fuente argentina y/o extranjera.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuentes: ARCA. Art. 38 Ley 27.799. Art. 6º del Anexo del Decreto 93/26

26146124 En el caso de una sociedad de hecho, ¿puede optar por la Declaración Jurada Simplificada solo uno de los socios?

Sí, la opción de adherir al Régimen de Declaración Jurada Simplificada es propia de cada contribuyente.

Quien adhiere es la persona humana, no la sociedad.

Lo expuesto también aplica al caso de sociedades de la Sección IV del Capítulo I de la Ley General de Sociedades 19.550.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuentes: ARCA. Art. 38 Ley 27.799

26146125 En el caso de una explotación unipersonal (rentas de tercera categoría, por ejemplo, explotación agropecuaria), ¿Cómo se carga el Estado de Resultados? ¿Se deben contemplar las amortizaciones y el ajuste por inflación?

En este caso el contribuyente debe declarar un Estado de Resultados simplificado.

La existencia inicial y final para conformar el costo de mercaderías vendidas debe ser declarada por el sujeto.

También se deben declarar las amortizaciones y el ajuste por inflación impositivo que correspondan, entre otros.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: ARCA

26146126 Si a un sujeto que trabaja en relación de dependencia, su empleador no le retuvo ganancias (cuando correspondía hacerlo), ¿puede ingresar en el Régimen de Declaración Jurada Simplificada?

Sí, puede ingresar al Régimen Simplificado.

Adicionalmente, tiene la posibilidad de realizar la presentación por el Régimen General, o hacer uso de lo dispuesto en los párrafos tercero y cuarto del artículo 13 de la RG 4003 hasta la fecha de vencimiento de la Declaración Jurada del período fiscal en cuestión.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuentes: ARCA. RG 4003. RG 5820

26146127 Si un sujeto es empleado en relación de dependencia y su empleador le retiene ganancias, por lo que no está obligado a inscribirse en el impuesto, ¿debe inscribirse obligatoriamente para acceder a los beneficios de la ley?

Sí, debe inscribirse, adherir al Régimen, presentar la Declaración Jurada Simplificada y pagar en término, si corresponde.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: Art. 4º RG 5820

26146128 Los contratos de locación de inmuebles, ¿deben continuar inscribiéndose en el RELI?

Sí, conforme lo previsto en la Resolución General 5545, a los fines de usufructuar los incentivos fiscales establecidos en la Ley 27.737.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: RG 5545

26146129 ¿Puede adherir al Régimen Simplificado de Ganancias un contribuyente que debe cumplir con su obligación de presentar Impuesto Cedular?

Sí, puede adherir.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: ARCA

26146130 ¿A partir de que monto una impugnación por el uso de facturas apócrifas configura una discrepancia significativa?

En el caso de uso de facturas apócrifas, la discrepancia significativa se configura independientemente de su monto.

Sin embargo, en este supuesto el sujeto tiene la posibilidad de evitar que se configure dicha discrepancia rectificando la declaración jurada impugnada y pagando la diferencia que corresponda, más intereses, siempre y cuando lo haga antes de la notificación de la Determinación de Oficio.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuentes: Art. 10, inciso iii), 11, penúltimo párrafo y 12, último párrafo, del Anexo del Decreto 93/26. Art. 40, inciso iii) Ley 27.799

26146131 La discrepancia significativa, ¿incluye error técnico, por ejemplo, en el cálculo del ajuste por inflación?

Sí, incluye ajustes técnicos, ya que la norma no diferencia según la naturaleza de la omisión, sino que atiende a la magnitud de la diferencia que se determine.

Fecha de publicación: 20/04/2026

Fuente: Art. 11 del Anexo del Decreto 93/26

==========

Nota presentada por la FACPCE

Régimen simplificado de impuesto a las ganancias. Ley de inocencia fiscal.

Nota presentada por la FACPCE

Observación: Los destacados son nuestros.

"*Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 30 de abril de 2026*

A la Subsecretaría de Ingresos Públicos
del Ministerio de Economía
Dra. Claudia F. Balestrini
S/D

De nuestra consideración:

Nos dirigimos a Ud., en representación de los 24 Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, con el objeto de hacerle llegar las inquietudes recibidas de los colegas a través de los Consejos Profesionales respecto a diversos aspectos de la Ley 27.799 que requieren precisión y/o aclaración, para su correcta aplicación.

La implementación de la Declaración Jurada simplificada del Impuesto a las Ganancias, con posibilidades de aplicarse en el próximo vencimiento, ha generado diversas dudas en el análisis de las distintas situaciones que presentan los contribuyentes.

En relación con el tope de ingresos de $ 1.000.000.000.-

*a) **Tratamiento de las Rentas Presuntas de primera categoría**. Se consulta si las mismas deben computarse como ingresos. Por ejemplo, el valor locativo tipificado en el art. 44 inciso f) e inciso g) de la LIG.*

*b) **Tratamiento de los Dividendos Presuntos fictos**. Se debería precisar si los retiros que en los términos del art. 50 de la LIG constituyen dividendos presuntos o disposiciones de fondos a favor de terceros deben computarse como ingresos.*

*c) **Tratamiento del dinero en efectivo exteriorizado en los términos de la ley 27.743** en el período fiscal 2024 en relación a los ingresos a considerarse.*

*d) **Tratamiento de los bienes recibidos por herencia**. Se solicita se aclare si el dinero en efectivo recibido por herencia debe ser considerado como ingresos a estos efectos. Entendemos que es obvio que los otros bienes recibidos en tal carácter no se deben considerar como ingresos.*

*e) **Tratamiento de las diferencias de cambio** productos de la venta de moneda extranjera, acciones, títulos públicos, amortización de títulos públicos, rescate de FCI, etc. La inquietud radica en si el importe bruto de estas operaciones financieras debe ser considerado como ingresos.*

*f) **En el caso de un comisionista**, ¿se debe tener en cuenta el monto total facturado a nombre propio y por cuenta del comitente menos el importe liquidado a este último?*

g) Se consulta también si, a los efectos del encuadre, se debe tener en cuenta el importe total facturado bruto, o el neto de los impuestos al valor agregado, internos, sobre los combustibles, etc.

Requisitos para adherir al régimen simplificado de impuesto a las ganancias.

a) Se consulta si constituye un requisito tener presentadas las declaraciones juradas de impuesto a las ganancias y de impuesto al valor agregado de los períodos fiscales no prescriptos.

En relación con la Declaración jurada simplificada del período fiscal 2025.

*a) **Tratamiento del impuesto cedular** del artículo 98 y del artículo 99de la LIG: si deben incluirse en el formulario F. 2711 o continuar liquidándose mediante F. 2022.*

*b) **Inclusión de las rentas exentas y no gravadas** en la declaración jurada simplificada de impuesto a las ganancias del período fiscal 2025.*

c) Posibilidad de adhesión al régimen simplificado por parte de sujetos inscriptos en Ganancias como directores de S.A. y simultáneamente adheridos al Monotributo por otra actividad

d) Situación de trabajadores en relación de dependencia o jubilados inscriptos en Monotributo por otra actividad.

*e) **Se solicita aclaración** sobre si se puede aplicar la presunción por depósitos bancarios del art. 18 inciso g) de la Ley 11.683, a efectos de detectar discrepancias significativas por ingresos omitidos en el período fiscal base de impuesto a las ganancias. Por ejemplo, en el caso de depósitos bancarios de "dólares del colchón" que superen los ingresos del período fiscal.*

*f) **Tratamiento de discrepancias no significativas detectadas en el período base**: ¿deben ajustarse, o gozan de efecto liberatorio del pago?*

*g) ¿**La presunción de exactitud alcanza al impuesto al valor agregado del período fiscal 2025**?*

*h) Se debe definir la procedencia de considerar los **ajustes técnicos como discrepancias significativas**. Por ejemplo, diferencias de valuación de inventarios, diferencias en el ajuste por inflación impositivo, diferencias en las amortizaciones, etc.*

*i) **Situación de las inspecciones en curso** respecto de periodos fiscales no prescriptos. Luego de presentada la declaración jurada simplificada del periodo fiscal 2025, y siempre que no se detecten discrepancias significativas, ¿quedarán sin efecto producto de la presunción de exactitud, o seguirán su curso por haberse notificado la orden de intervención con anterioridad de la presentación de la DDJJ simplificada del período fiscal 2025?*

*j) **La Incorporación de los fondos al sistema financiero formal**, por ejemplo mediante cuenta bancaria, cuenta comitente o billetera virtual, ¿debe cumplirse respecto de todas las cobranzas y los pagos que realice el sujeto adherido al régimen simplificado, o puede recibir cobranzas y realizar pagos en efectivo?*

*k) **Los fondos no exteriorizados ("dólares del colchón")** ¿pueden utilizarse para realizar pagos en efectivo?, o deben ingresarse previamente al sistema financiero formal (en el origen o en el destino de la operación), por ejemplo, mediante cuenta bancaria, mediante cuenta comitente o mediante billetera virtual.*

*l) En el caso de una **persona humana titular de una explotación unipersonal**. En la declaración jurada simplificada del período fiscal 2025. ¿Se debe informar solamente ingresos, gastos y deducciones, sin informar el patrimonio de la unidad económica?*

*m) El **impuesto a las salidas no documentadas** en caso de no detectarse discrepancias significativas en el período fiscal base, ¿goza de presunción de exactitud por los períodos fiscales no prescriptos?*

Por lo expuesto, quedamos a vuestra disposición y hacemos propicia la oportunidad para saludarla atentamente.

Dra. CP. Patricia S. Sánchez Ruíz
Secretaria

Lic. Ec. José Ignacio L. Simonella
Presidente"

==========

Capítulo 1 OBJETO

INDICE

Introducción.

Esquema de liquidación a partir de la ley 27.430.

Escala progresiva del impuesto a las ganancias

Régimen de retención del impuesto en la fuente

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

Ley 27.743 (B.O.08.07.2024). Blanqueo. Incorporación de los bienes blanqueados en la DDJJ de impuesto a las ganancias del período fiscal 2024

Deducción del REIBP en el impuesto a las ganancias

Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 21.05.2025

Deducción del impuesto del blanqueo en el impuesto a las ganancias

Espacio consultivo AFIP – CPCECABA Grupo de enlace Reunión del 29/0’8/2016

Rosenzvit Gabriel Orlando CNACAF Sala V del 12.05.2022

Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 21.05.2025

Los bienes blanqueados se incorporan al 01.01.2024

Rentas de los bienes blanqueados

Tratamiento de los bienes de cambio blanqueados

Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 21.05.2025

Bienes blanqueados. Amortización. Costo computable. Impuesto cedular del art. 99 de la LIG

Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 21.05.2025

Incorporación de la moneda extranjera blanqueada

Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 21.05.2025

Tratamiento de los bienes blanqueados en el ajuste por inflación impositivo

Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 21.05.2025

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)

Régimen de Propiedad Horizontal especial de Conjunto Inmobiliario

Dictamen (DI ATEC) 22/2020 del 08.09.2020

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 (DALIyRSS) 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.

Gratificación por cese de la relación laboral. Gratificación por permanencia

Pagliotti Hugo Adolfo José CNACAF Sala IV del 28.02.2023

Principio de fuente. Indemnización por servidumbres petroleras

Yparraguirre Juan CSJN del 11/11/2014.

Habitualidad compra venta de inmuebles

Segura López Pedro Antonio CNACAF Sala III del 01.07.2025

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.

Nabarri José Ernesto TFN Sala A del 17.03.2025

Cesión no habitual de derechos de software

Quiroga Jan Manuel CNACAF Sala IV del 14.08.2025.

Quiroga Jan Manuel CNACAF Sala IV del 09.2025.

Venta de obras de arte

Herlitzka Mauro Adolfo TFN Sala B del 19.02.2020.

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

Calderón Carlos Héctor CSJN del 28.02.2023

Calderón Carlos Héctor CFSS Sala II del 12.06.2017

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

Personas humanas extranjeras con ciudadanía argentina por naturalización por haber realizado inversiones 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

Perdida de la residencia. Baja retroactiva

García Badaracco Ricardo CNACAF Sala II del 01.07.2025

Hahn Nicolás Rodolfo CNACAF Sala I del 27.05.2025

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.

La ley 27.799 (B.O.02.01.2026) crea una modalidad simplificada de declaración jurada de impuesto a las ganancias a partir del período fiscal 2025 para persona humanas y sucesiones indivisas residentes que cumplan con ciertos requisitos. El referido régimen simplificado lo analizaremos mas adelante.

Art. 94 de la LIG

ESCALA PROGRESIVA DEL IMPUESTO (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**:

Periodo fiscal 2025

DDJJ ANUAL 2025

Ganancia neta imponible acumulada		**Pagarán**		
Más de $	**a $**	**$**	**Más el %**	**Sobre el excedente de**
-	1.749.901,45	-	5	-
1.749.901,45	3.499.802,89	87.495,07	9	1.749.901,45
3.499.802,89	5.249.704,34	244.986,20	12	3.499.802,89
5.249.704,34	7.874.556,52	454.974,38	15	5.249.704,34
7.874.556,52	15.749.113,04	848.702,20	19	7.874.556,52
15.749.113,04	23.623.669,56	2.344.867,94	23	15.749.113,04
23.623.669,56	35.435.504,34	4.156.015,94	27	23.623.669,56
35.435.504,00	53.153.256,52	7.345.211,33	31	35.435.504,34
53.153.256,52	en adelante	12.837.714,51	35	53.153.256,52

Periodo fiscal 2024

DDJJ ANUAL 2024

Ganancia neta imponible acumulada		Pagarán		
Más de $	**a $**	**$**	**Más el %**	**Sobre el excedente de**
-	1.360.200,00	-	5	-
1.360.200,00	2.720.400,00	68.010,00	9	1.360.200,00
2.720.400,00	4.080.600,00	190.428,00	12	2.720.400,00
4.080.600,00	6.120.900,00	353.652,00	15	4.080.600,00
6.120.900,00	12.241.800,00	659.697,00	19	6.120.900,00
12.241.800,00	18.362.700,00	1.822.668,00	23	12.241.800,00
18.362.700,00	27.544.050,00	3.230.475,00	27	18.362.700,00
27.544.050,00	41.317.075,00	5.709.439,50	31	27.544.050,00
41.316.075,00	en adelante	9.978.767,25	35	41.316.075,00

REGIMEN DE RETENCION PERIODO SEPTIEMBRE A DICIEMBRE 2024

Ganancia neta imponible acumulada		Pagarán		
Más de $	**a $**	**$**	**Más el %**	**Sobre el excedente de**
-	1.253.400,00	-	5	-
1.253.400,00	2.506.800,00	62.670,00	9	1.253.400,00
2.506.800,00	3.760.200,00	175.476,00	12	2.506.800,00
3.760.200,00	5.640.300,00	325.844,00	15	3.760.200,00
5.640.300,00	11.280.600,00	607.899,00	19	5.640.300,00
11.280.600,00	16.920.900,00	1.679.556,00	23	11.280.600,00
16.920.900,00	25.381.350,00	2.976.825,00	27	16.920.900,00
25.381.350,00	38.072.025,00	5.261.146,50	31	25.381.350,00
38.072.025,00	en adelante	9.195.255,75	35	38.072.025,00

REGIMEN DE RETENCION PERIODO 01 DE ENERO HASTA 31 DE AGOSTO 2024

Ganancia neta imponible acumulada		Pagarán		
Más de $	**a $**	**$**	**Más el %**	**Sobre el excedente de**
-	1.200.000,00	-	5	-
1.200.000,00	2.400.000,00	60.000,00	9	1.200.000,00
2.400.000,00	3.600.000,00	168.000,00	12	2.400.000,00
3.600.000,00	5.400.000,00	312.000,00	15	3.600.000,00
5.400.000,00	10.800.000,00	582.000,00	19	5.400.000,00
10.800.000,00	16.200.000,00	1.608.000,00	23	10.800.000,00
16.200.000,00	24.300.000,00	2.850.000,00	27	16.200.000,00
24.300.000,00	36.450.000,00	5.037.000,00	31	24.300.000,00

36.450.000,00	en adelante	8.803.500,00	35	36.450.000,00

Art. 74 de la ley 27.743

Los montos previstos en el art. 30 de la LIG y en el primer párrafo del art. 94 de la LIG, **se ajustarán excepcionalmente en septiembre de 2024** por el coeficiente que surja de la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC), correspondiente a los meses junio a agosto de 2024, inclusive.

Período fiscal 2023

Decreto 415 (B.O.11.08.2023). R.G.5.402 (B.O.11.08.2023 suplemento)

Incremento del 35% de la escala de impuesto a las ganancias **para empleados jubilados y pensionados** (retroactivo al 01.01.2023).

Rentas percibidas desde el 01.01.2023 y hasta las rentas devengadas al 30.09.2023

Ganancia Neta Acumulada		Pagarán		
Más de $	A $	$	Más el %	S/el exced. de $
0,00	234.676,72	0,00	5	0,00
234.676,72	469.353,46	11.733,84	9	234.676,72
469.353,46	704.030,18	32.854,74	12	469.353,46
704.030,18	938.706,93	61.015,95	15	704.030,18
938.706,93	1.408.060,37	96.217,46	19	938.706,93
1.408.060,37	1.877.413,82	185.394,61	23	1.408.060,37
1.877.413,82	2.816.120,72	293.345,91	27	1.877.413,82
2.816.120,72	3.754.827,70	546.796,77	31	2.816.120,72
3.754.827,70	en adelante	837.795,93	35	3.754.827,70.

Decreto 473 (B.O.13.09.2023). R.G.5.417 (B.O.16.09.2023)

Empleados, jubilados y pensionados. Rentas devengadas desde el 01.09.2023 y hasta las rentas percibidas el 31.12.2024.

Según Respuesta de la D.N.I. del 12.10.2023 relacionada con el Decreto 473 y la R.G. 5.417.

"*Dictamen firma conjunta*

Número: IF-2023-121933070-APN-DNI-MEC

Jueves 12 de octubre de 2023

***De manera excepcional, en el período fiscal 2023, el impuesto debe determinarse en dos partes**:*

a. Para los ingresos percibidos desde enero de 2023 y hasta los devengados en septiembre de 2023, inclusive: conforme la escala prevista en la RG (AFIP) N° 5402.

b. Para los ingresos devengados desde el mes de octubre de 2023 y hasta los percibidos en el mes de diciembre de 2023, inclusive: conforme la escala que se transcribe a continuación:

TABLA DEL PRIMER MES

CORRESPONDIENTE AL INGRESO DEVENGADO EN EL MES DE OCTUBRE DE 2023, QUE SE PERCIBE EN ESE MES O EN EL MES DE NOVIEMBRE DE 2023

Ganancia Neta Mensual Acumulable		*Pagarán*		
Más de $	*A $*	*$*	*Más el %*	*S/el exced. de $*
0,00	*1.600.000,00*	*0,00*	*5*	*0,00*
1.600.000,00	*1.744.000,00*	*0,00*	*9*	*1.600.000,00*
1.744.000,00	*1.883.520,00*	*12.960,00*	*12*	*1.744.000,00*
1.883.520,00	*2.015.366,40*	*29.702,40*	*15*	*1.883.520,00*
2.015.366,40	*2.136.288,39*	*49.479,36*	*19*	*2.015.366,40*
2.136.288,39	*2.243.102,80*	*72.454,54*	*23*	*2.136.288,39*
2.243.102,80	*2.332.826,91*	*97.021,85*	*27*	*2.243.102,80*
2.332.826,91	*2.402.811,73*	*121.247,36*	*31*	*2.332.826,91*
2.402.811,73	*en adelante*	*142.942,65*	*35*	*2.402.811,73*

TABLA DEL SEGUNDO MES

CORRESPONDIENTE AL INGRESO DEVENGADO EN EL MES DE NOVIEMBRE DE 2023, QUE SE PERCIBE EN ESE MES O EN EL MES DE DICIEMBRE DE 2023

Ganancia Neta Mensual Acumulable		*Pagarán*		
Más de $	*A $*	*$*	*Más el %*	*S/el exced. de $*
0,00	*3.200.000,00*	*0,00*	*5*	*0,00*
3.200.000,00	*3.488.000,00*	*0,00*	*9*	*3.200.000,00*
3.488.000,00	*3.767.040,00*	*25.920,00*	*12*	*3.488.000,00*
3.767.040,00	*4.030.732,80*	*59.404,80*	*15*	*3.767.040,00*
4.030.732,80	*4.272.576,78*	*98.958,72*	*19*	*4.030.732,80*
4.272.576,78	*4.486.205,60*	*144.909,08*	*23*	*4.272.576,78*
4.486.205,60	*4.665.653,83*	*194.043,70*	*27*	*4.486.205,60*
4.665.653,83	*4.805.623,45*	*242.494,73*	*31*	*4.665.653,83*
4.805.623,45	*en adelante*	*285.885,31*	*35*	*4.805.623,45*

TABLA DEL TERCER MES

CORRESPONDIENTE AL INGRESO DEVENGADO EN EL MES DE DICIEMBRE DE 2023, SI SE PERCIBE EN ESE MES

Ganancia Neta Mensual Acumulable		*Pagarán*		
Más de $	*A $*	*$*	*Más el %*	*S/el exced. de $*
0,00	*4.800.000,00*	*0,00*	*5*	*0,00*
4.800.000,00	*5.232.000,00*	*0,00*	*9*	*4.800.000,00*
5.232.000,00	*5.650.560,00*	*36.880,00*	*12*	*5.232.000,00*
5.650.560,00	*6.046.099,20*	*89.107,20*	*15*	*5.650.560,00*
6.046.099,20	*7.408.865,17*	*148.438,08*	*19*	*6.046.099,20*
6.408.865,17	*6.729.308,40*	*217.363,61*	*23*	*6.408.865,17*
6.729.308,40	*6.998.480,74*	*291.065,56*	*27*	*6.729.308,40*
6.998.480,74	*7.208.435,18*	*363.742,09*	*31*	*6.998.480,74*
7.208.435,18	*en adelante*	*482.827,96*	*35*	*7.208.435,18*

Ahora bien, si el ingreso correspondiente a aquel devengado en el mes de diciembre de 2023 se percibe en el mes de enero de 2024, corresponderá determinar el impuesto conforme al tratamiento vigente en el período fiscal 2024".

TRABAJADORES AUTONOMOS

Ganancia neta imponible		Pagarán		
Mas de $	A $	$	Mas el %	S/el exced. de $
0	173.834,61	0	5%	0
173.834,61	347.669,23	8.691,73	9%	173.834,61
347.669,23	521.503,84	24.336,85	12%	347.669,23
521.503,84	695.338,47	45.197,00	15%	521.503,84
695.338,47	1.043.007,68	71.272,19	19%	695.338,47
1.043.007,68	1.390.676,90	137.329,34	23%	1.043.007,68
1.390.676,90	2.086.015,35	217.293,26	27%	1.390.676,90
2.086.015,35	2.781.353,85	405.034,64	31%	2.086.015,35
2.781.353,85	En adelante	620.589,58	35%	2.781.353,85

Período fiscal 2022

Ganancia neta imponible		Pagarán		
Mas de $	A $	$	Mas el %	S/el exced. de $
0	97.202,00	0	5%	0
97.202,00	194.404,01	4.860,10	9%	97.202,00
194.404,01	291.606,01	13.608,28	12%	194.404,01
291.606,01	388.808,02	25.272,52	15%	291.606,01
388.808,02	583.212,02	39.852,82	19%	388.808,02
583.212,02	777.616,02	76.789,58	23%	583.212,02
777.616,02	1.166.424,03	121.502,50	27%	777.616,02
1.166.424,03	1.555.232,07	226.480,66	31%	1.166.424,03
1.555.232,07	En adelante	347.011,16	35%	1.555.232,07

ACTUALIZACION DE LA ESCALA DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 94 segundo párrafo de la LIG

Los montos previstos en este artículo **se ajustarán semestralmente**, **a partir del año fiscal 2025**, inclusive, **en los meses de enero y julio**, por el coeficiente que surja de la variación del **Índice de Precios al Consumidor (IPC)** que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC), correspondiente al semestre calendario que finalice el mes inmediato anterior al de la actualización que se realice.

LAS RETENCIONES SUFRIDAS DURANTE EL PRIMER SEMESTRE SE AJUSTAN

Las retenciones efectuadas durante el primer semestre de cada año fiscal **se ajustarán** conforme al procedimiento que, a esos efectos, determine el Poder Ejecutivo nacional, debiendo la Administración Federal de Ingresos Públicos establecer las modalidades y plazos para la devolución de las sumas retenidas en exceso, en caso de corresponder.

ACTUALIZACION DE LAS DEDUCCIONES PERSONALES Y DE LA ESCALA DEL IMPUESTO

Art. 80 de la ley 27.743

PERIODO FISCAL 2024

Se Faculta al Poder Ejecutivo nacional **a incrementar, durante el período fiscal 2024**, los importes previstos en el **artículo 30** y en el **artículo 94**, de la ley de Impuesto a las Ganancias.

RENTAS DE FUENTE EXTRANJERA POR COMPRAVENTA 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%)**.

REGIMEN DE RETENCION DEL IMPUESTO EN LA FUENTE

Art. 42 de la LIG

La percepción del impuesto se realizará mediante la **retención en la fuente**, en los casos y en la forma que disponga la AFIP.

Art. 134 del D.R. de la LIG

LAS RETENCIONES SUFRIDAS POR LA SOCIEDAD SE IMPUTAN EN LA DECLARACION JURADA DE LOS SOCIOS

Las sumas retenidas, en concepto de impuesto a las ganancias, a las sociedades, fideicomisos o empresas unipersonales o explotaciones comprendidas en el inciso b) (SOCIEDADES DE HECHO, SOCIEDADES SIMPLES O RESIDUALES), en el inciso c) (FIDEICOMISOS TRANSPARENTES), en el inciso d) (EXPLOTACIONES UNIPERSONALES), en el inciso e) y en el último párrafo del artículo 53 (ACTIVIDAD PROFESIONAL QUE SE COMPLEMENTE CON UNA EXPLOTACION COMERCIAL) de la LIG, **serán deducibles del impuesto que corresponda ingresar a sus socios**, titulares o beneficiarios de esas entidades, de acuerdo con la proporción que, por el contrato social, estos tengan en las utilidades o pérdidas.

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 (OPCION PARA TRIBUTAR COMO SOCIEDADES DE CAPITAL EN CABEZA DE LA SOCIEDAD).

Art. 27 primer párrafo de la ley 11.683

El importe de impuesto que deben abonar los responsables en las circunstancias previstas por el artículo 20, primera parte, de esta ley, será el que resulte de deducir del total del gravamen correspondiente al período fiscal que se declare, las cantidades pagadas a cuenta del mismo, **las retenciones sufridas por hechos gravados cuya denuncia incluya la declaración jurada** y los saldos favorables ya acreditados por la Administración Federal de Ingresos Públicos o que el propio responsable hubiera consignado en declaraciones juradas anteriores, en cuanto éstas no hayan sido impugnadas.

Observación:

Por lo tanto para que una retención se pueda imputar contra el saldo de la declaración jurada del impuesto a las ganancias, la renta que generó esa retención debe estar incluida en la declaración jurada de impuesto a las ganancias.

==========

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, Nº 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 w]), 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 imponibles recién en el mes de diciembre.

Quien obtiene una ganancia en los términos transcriptos 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 extendérseles 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 imponibles recién en el mes de diciembre.

Quien obtiene una ganancia en los términos transcriptos 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 imponibles 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*".

==========

Ley 27.743 (B.O.08.07.2024). Blanqueo. Incorporación de los bienes blanqueados en la DDJJ de impuesto a las ganancias del período fiscal 2024

Deducción del REIBP en el impuesto a las ganancias

La deducción del REIBP en el impuesto a las ganancias, tiene el mismo tratamiento que la deducción del impuesto sobre los bienes personales.

Por aplicación del art. 23, del art. 83 y del art. 86 inciso a) de la LIG, el REIBP será deducible en la medida que se trate de bienes afectados a la producción de rentas gravadas en el impuesto a las ganancias.

En tal orden de ideas se puede consultar en el capítulo 14 referido a "Deducciones" los fallos Aldrey Florencio CNACAF Sala I del 12.06.2018, Ceide Néstor Raúl CNACAF Sala IV del 18.12.2012 y Blaquier Carlos Pedro CNACAF Sala IV del 04.09.2013, así como el Dictamen (DAT) 55/2002 del 31.05.2002.

Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 21.05.2025
Deducción el REIBP en el impuesto a las ganancias de 2024

"*Número: IF-2025-54213624-ADN-DNI-MEC*

CUIDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 21 de mayo de 2025

***Referencia:** Consultas relativas a la determinación del imp. a las ganancias en el marco del Regularización de Activos (Título II de la Ley N° 27743) y del Rég. esp. del ingreso del Imp. sobre los Bs. Personales (Cap. 1 del Título III de la Ley N° 27743)*

DIRECCIÓN NACIONAL DE IMPUESTOS

Se somete a la consideración de esta dependencia ministerial, una serie de consultas formuladas por las entidades profesionales relativas a la determinación del impuesto a las ganancias en el marco de ciertas previsiones contenidas en el Régimen de Regularización de Activos (Título II de la Ley N° 27.743) y del Régimen especial del ingreso del Impuesto sobre los Bienes Personales (Capítulo 1 del Título III de la Ley N° 27.743), las que a continuación, se detallan y responden.
(..)
DEDUCCION DEL REIBP EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Pregunta N° 2. El importe ingresado en concepto del Régimen Especial de Ingreso del Impuesto sobre los Bienes Personales (REIBP), abonado durante el período 2024, en la parte atribuible a los bienes afectados a la obtención de ganancias gravadas, ¿es deducible en el impuesto a las ganancias del período fiscal 2024? De ser ello así, ¿debe proporcionarse entre los períodos fiscales en que el REIBP sustituye al Impuesto sobre los Bienes Personales?

Respuesta:

Sí, resulta deducible, dado que, al no haber dispuesto el REIBP una previsión en contrario es de aplicación el inciso a) del artículo 86 de la ley de impuesto a las ganancias, lo que permite concluir que el impuesto abonado en 2024 por dicho concepto es deducible en la parte que corresponde a los bienes afectados a la obtención de ganancias gravadas. Asimismo, no corresponde proporcionar a dichos fines, al REIBP, entre los períodos fiscales en que aquel sustituye al Impuesto sobre los Bienes Personales.
(..)"

==========

Deducción del impuesto del blanqueo en el impuesto a las ganancias

La ley 27.743 y el decreto 608 nada dicen al respecto.

En blanqueos anteriores la AFIP sostuvo que:

Espacio Consultivo AFIP - CPCECABA Grupo de ENLACE Reunión del 29/08/2016

Pregunta nº 19

"*19) Deducción del impuesto al blanqueo en el impuesto a las ganancias*

¿Se permite su deducción en el impuesto a las ganancias?

Desde nuestro punto de vista es un concepto deducible en la medida que se vincule con ganancias gravadas con el impuesto.

RESPUESTA DE AFIP

En la respuesta a la pregunta N° 3 del temario de la Reunión del 13/05/2010, de la COMISIÓN DE ENLACE AFIP-DGI/CPCECABA, se señaló: "teniendo en cuenta además que el impuesto especial en trato se rige por una ley específica que no dispuso como beneficio adicional su deducción del impuesto a las ganancias, ***cabe concluir que la deducción***

bajo consulta resulta improcedente *por no encuadrar en el artículo 82* (HOY ART. 86 DE LA LIG) *de la Ley del gravamen.*

Asimismo, y por las razones más arriba esgrimidas, ***el impuesto especial tampoco puede caracterizarse como un gasto necesario para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas****, comprendido en el artículo 80* (HOY ART. 83 DE LA LIG) *de la ley del tributo*".

NUESTRA OPINION

En nuestra opinión el impuesto del blanqueo resulta deducible teniendo en cuenta el art. 23, el art. 83 y el art. 86 inciso a) de la LIG.

Art. 23 de la LIG.

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.

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.

En ningún caso serán deducibles **los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto**.

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.

Art. 83 de la LIG.

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.

GANANCIAS GRAVADAS, EXENTAS Y NO GRAVADAS. PRORRATEO DE GASTOS

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 el impuesto a pagar, se admitirá que el total de uno o más gastos se deduzca de una de las fuentes productoras.

Art. 86 inciso a) 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**:

a) **Los impuestos** y tasas **que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias**.

Nuestra opinión:

En nuestra opinión el impuesto del blanqueo resulta deducible en la medida que se trate de bienes afectados a la producción de rentas gravadas en el impuesto a las ganancias.

Martín Caranta en el artículo de doctrina "¿Es procedente la deducción del impuesto especial frente al impuesto a las ganancias?" publicado en Errepar DTE el 28.02.2025, entiende que:

"*De acuerdo a nuestro entendimiento,* ***sin dudas la LIG admite la deducción del impuesto especial de regularización (IER) de la ley 27743, por cuanto estamos ante una deducción especial de las cuatro categorías [art. 86, inc. a)]****. En nuestra opinión,* ***el carácter de "deducción" prevalece sobre el de "gasto"****.*

En consecuencia, en lo que respecta a una ***persona humana, la deducción resultará procedente siempre que los bienes regularizados hayan estado afectados al 31/12/2023 a la obtención de ganancias****.*

Si el contribuyente que regularizó bienes sin declarar y abonó el impuesto especial es una sociedad, ***la sociedad en sí es una fuente productora de ganancias gravadas, por lo que también procede la deducción del IER***".

Armando Lorenzo y **Cesar Cavalli** en el artículo de doctrina "El día después del blanqueo (versión 2024/25)" publicado en Errepar el 07.10.2024, sostienen que:

"*Sin embargo, y como fácilmente es dable observar, la postura de la Autoridad Fiscal es más voluntarista que razonada. A nuestro entender, el impuesto especial de regularización de bienes no es un sucedáneo del impuesto a las ganancias o análogo a este y,* ***en tanto recaiga sobre bienes generadores de renta gravada por el impuesto a las ganancias, es un gasto deducible a los fines de determinar la utilidad impositiva***".

Richard Amaro Gómez en el artículo de doctrina, "Los efectos del blanqueo en el impuesto a las ganancias 2024. Impuesto especial: Justificación patrimonial", publicado en Errepar el 09.03.2025, entiende que:

"*En este marco,* ***la deducibilidad del impuesto especial depende de la afectación de los activos ocultos regularizados a generar ganancias gravadas a partir del 1 de enero de 2024****, inclusive,* ***pudiendo ser total, parcial o nula tal afectación****. Si la afectación es total, la deducción es del 100%; si es parcial, será deducible en el porcentaje de su afectación, y si es nula, será un impuesto no deducible. Ello por cuanto en este último caso estaremos hablando de un activo personal exteriorizado no afectado a originar rentas gravadas.*

Aunque también puede presentarse la situación de activos afectados a generar ganancias y activos no afectados a generar ganancias, ***por lo que el impuesto generado será deducible también de un modo parcial***".

Rosenzvit Gabriel Orlando CNACAF Sala V del 12.05.2022
El impuesto del blanqueo no es deducible en el impuesto a las ganancias.
Blanqueo de la ley 27.260.
Demanda de repetición.
El Juez de primera instancia rechazó la demanda de repetición.
La CNACAF confirma la sentencia de primera instancia.
Se blanquearon dos activos financieros en los términos de la Ley 27.260 (Port-Folio Wells Fargo (Soleil) y Port-Folio (personal)) por un importe de $ 56.494.005,26.
Impuesto Especial por el blanqueo del 10% $ 5.649.400,53.
Los activos blanqueados generaron rentas gravadas de segunda categoría de fuente extranjera por $ 1.790.452,19.
La DDJJ de impuesto a las ganancias del 2016 arrojó un impuesto determinado de $ 1.873.139,23.
No se dedujo en la DDJJ del 2016 el impuesto del blanqueo.
De haberse deducido el impuesto del blanqueo la DDJJ de ganancias del 2016 no hubiese arrojado impuesto determinado.
Por ese motivo se interpone demanda de repetición.
Art. 23 de la LIG.
Art. 83 de la LIG.
Art. 86 inciso a) de la LIG.
Principio de causalidad.
Al existir ganancias cuya obligación tributaria fue neutralizada mediante una exención o liberación, los gastos correspondientes a esas ganancias no pueden ser deducidos por no tratarse de ganancias gravadas.
Los bienes blanqueados no estaban afectados a la obtención de ganancias al momento del blanqueo, ya que no estaban declarados.
El impuesto del blanqueo es un tributo específico dedicado a englobar numerosos impuestos impagos (IVA, Ganancias, Bienes Personales, etc.) por los bienes incluidos en el blanqueo, durante los años en los cuales no los declaró.
El blanqueo beneficiaría a contribuyentes incumplidores a través de un perdón fiscal de impuestos de periodos anteriores.
Además generaría un saldo importante a su favor pasible de deducción en periodos futuros.
CONCLUSION
-EL IMPUESTO DEL BLANQUEO NO RESULTA DEDUCIBLE EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS
-NO ES UN GASTO NECESARIO PARA OBTENER MANTENER Y CONSERVAR GANANCIAS GRAVADAS
-PORQUE LOS BIENES NO ESTABAN DECLARADOS Y POR LO TANTO NO ESTABAN AFECTADOS A LA PRODUCCION DE RENTAS

"En Buenos Aires, Capital Federal de la República Argentina, a los días del mes de mayo de dos mil veintidós, reunidos en Acuerdo los Señores Jueces de la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver el recurso interpuesto en el expediente: "ROSENZVIT GABRIEL ORLANDO C/ ENM HACIENDA -AFIP-DGI S/ DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA" el Tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver:

¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada?

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Guillermo F. Treacy dijo*:*

I.- Que por medio de la sentencia de fecha 05/02/2021, obrante a fojas 83 de las actuaciones digitales, ***el juez de grado rechazó la demanda*** *interpuesta por el Sr. Gabriel Orlando Rosenzvit contra el Estado Nacional -Ministerio de Hacienda - AFIP-DGI, tendiente a obtener la* ***repetición de la suma de $614.404,52*** *más intereses, que la demandada le retuvo en concepto de Impuesto a las Ganancias - determinado sobre las rentas de segunda categoría de fuente extranjera- obtenidas de ciertos activos declarados en los términos de la Ley N° 27.260, respecto de las cuales -entiende el actor- hubiera correspondido deducir el impuesto especial (art. 41 inciso d] subapartado 1] de la Ley N° 27.260) ingresado por dicha exteriorización como consecuencia de haberse acogido al régimen de sinceramiento fiscal previsto en la citada norma. Impuso las costas a la vencida.*

Para así decidir, el a quo señaló que la pretensión del actor se circunscribía a la repetición del dinero que la ***AFIP le retuvo por Impuesto a las Ganancias de los intereses*** *generados por las cuentas oportunamente informadas ante el organismo recaudador y, luego de reseñar la normativa aplicable al caso, sostuvo que "la norma en análisis es lo suficientemente clara al mencionar taxativamente cuáles eran los beneficios de acogerse a tal sistema, -respecto de la exención al tributo de Impuesto a las Ganancias- en base a que el sinceramiento fiscal es sobre los bienes declarados pero no sobre sus frutos (renta de segunda categoría o intereses), razón por la cual la deducción realizada por el organismo recaudador aquí demandado fue realizada conforme al plexo normativo vigente".*

II.- Que contra esa decisión, a fojas 84 de las actuaciones digitales, interpuso recurso de apelación la parte actora y a fojas 87/98 expresó agravios, los que no fueron replicados por su contraria.

En su memorial, se agravia al sostener que el juez de grado interpretó de manera incorrecta el argumento sobre el cual se fundó el reclamo administrativo previo y la demanda de autos. Al respecto, sostiene que la pretensión "no gira en torno a la gravabilidad o no gravabilidad de los frutos generados por los bienes sincerados; sino en torno a la ***deducibilidad - a los efectos de determinar la ganancia neta sujeta a impuesto- del Impuesto Especial ingresado por el sinceramiento*** *de dichos bienes, en tanto significó un gasto para obtener, mantener o conservar la fuente generadora de renta gravada".*

Señala que, en efecto, la cuestión de fondo en el caso de autos radica en determinar ***si corresponde descontar a las rentas gravadas de segunda categoría de fuente extranjera obtenidas (AR$ 1.790.452,19) - generadas por los dos activos financieros exteriorizados por dicha parte en los términos de la Ley Nº 27.260*** *(Port-Folio Wells Fargo (Soleil) y Port-Folio (personal))-* ***las sumas ingresadas en concepto del Impuesto Especial por la exteriorización de dichos activos (AR$ 5.649.400,53)****.*

Agrega que, en el caso que se considere procedente la deducción de las sumas ingresadas en concepto de Impuesto Especial, el Impuesto a las Ganancias a ingresar correspondiente a dichas rentas de segunda categoría equivaldría a AR$ 0, por lo cual, al ser la renta neta sujeta a impuesto de cero pesos, ninguna suma le hubiese correspondido ingresar en concepto de Impuesto a Ganancias -período fiscal 2016- por las rentas producidas por los dos activos financieros antes señalados.

Finalmente, se agravia respecto de la forma en que fueron impuestas las costas.

III.- Que a los fines de despejar las cuestiones planteadas conviene, en primer lugar, reseñar los antecedentes del caso.

Conforme surge de las constancias del expediente, con fecha 07/12/2016, el Sr. Rosenzvit procedió a sincerar activos - en el exterior- en los términos de la Ley N° 27.260, a través de una Declaración Jurada F. 2009 (secuencia originaria) abonando por ello el impuesto especial previsto en el artículo 41 de la citada norma, a una alícuota del diez por ciento (10%) en virtud del valor y el tipo de los activos exteriorizados (v. fs. 17/23).

Entre los activos incluidos en dicha declaración jurada se hallaban dos activos netamente financieros - en torno a los cuales giran la presente demanda y el reclamo administrativo previo oportunamente interpuesto-. Se trata de dos cuentas bancarias abiertas en la entidad Wells Fargo, una a nombre del Sr. Rosenzvit y la otra a nombre de la compañía Soleil Assets Inc. (Sociedad en liquidación, de la cual el Sr. Rosenszvit participa y también exteriorizó) (v. fs. 17/23).

Al momento de la exteriorización de dichos activos (07/12/2016), la suma de los saldos de dichos portafolios -convertidos en pesos argentinos a un tipo de cambio de $ 14,81- ascendía a un total de $56.494.005,26, con lo cual el Impuesto Especial -previsto en el artículo 41, inc. d) de la Ley N° 27.260- abonado por ellos, a una alícuota del 10%, ascendió a la suma de $5.649.400,53 (v. fs. 17/23).

Dichos ***activos financieros, de variada composición, generaron una renta de segunda categoría -de fuente extranjera- en el período fiscal 2016 que ascendió a un total de $1.790.452,19****. En efecto, conforme informó el propio actor -y no fue desvirtuado por la demandada-* ***la DDJJ del Impuesto a las Ganancias presentada por el accionante por el período fiscal 2016 arrojó un impuesto determinado de $1.873.139,23*** *de los cuales $614.404,52 correspondían a las rentas de segunda categoría de fuente extranjera, las cuales -el accionante considera que- no hubiese correspondido abonar de haberse deducido el Impuesto Especial pagado por el sinceramiento fiscal; lo que motivó el reclamo de devolución y la posterior demanda de repetición.*

IV.- Que a la luz de los antecedentes descriptos, la cuestión a resolver ante esta Alzada se circunscribe a determinar si, de acuerdo con lo dispuesto en el texto legal, resulta procedente la acción de repetición impetrada por la suma de $614.404,52 (ingresadas por el accionante en concepto de impuesto a las ganancias correspondientes a la renta de segunda categoría de fuente extranjera). Ello exige ***dilucidar si el impuesto especial establecido en el artículo 41 de la Ley N° 27.260 resulta deducible en el impuesto a las ganancias sobre las rentas de segunda categoría determinadas a raíz de activos declarados*** *en el marco de la citada norma.*

En efecto, según sostiene el recurrente, ***de haberse descontado a las rentas de segunda categoría de fuente extranjera*** *obtenidas* ***las sumas ingresadas en concepto del Impuesto Especial por la exteriorización de dichos activos ($5.649.400,53), el impuesto determinado a abonar hubiera arrojado un saldo a ingresar de $0****, dado que el Impuesto Especial ingresado superaría la renta obtenida; quedando incluso un remanente a favor del actor susceptible de ser deducido frente a las eventuales rentas que dichos activos puedan generar en los próximos cuatro períodos fiscales (2017 a 2020).*

IV.1.- En primer lugar, y con relación a la normativa aplicable, cabe precisar que por medio del artículo 36 de la Ley N° 27.260 se estableció un sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional y extranjera y demás bienes en el país y en el exterior.

Asimismo, por imperio del artículo 41 de la citada norma se estableció "un impuesto especial que se determinará sobre el valor de los bienes que se declaren voluntaria y excepcionalmente expresados en moneda nacional de acuerdo a la metodología de valuación prevista para cada caso en la presente ley, conforme las siguientes alícuotas:

"a.) Bienes inmuebles en el país y/o en el exterior: cinco por ciento (5%):

"b) Bienes, incluidos inmuebles que, en su conjunto, sean de un valor inferior a pesos trescientos cinco mil ($ 305.000): cero por ciento (0%);

"c) Bienes, incluidos inmuebles que, en su conjunto, sean de un valor que supere la suma prevista en el inciso b) del presente artículo pero que sea menor a pesos ochocientos mil ($ 800.000): cinco por ciento (5%);

"d) Cuando el total de los bienes declarados supere la suma prevista en el inciso c), sobre el valor de los bienes que no sean inmuebles:

"1. Declarados antes del 31 de diciembre de 2016, inclusive: diez por ciento (10%).

"2. Declarados a partir del 1º de enero de 2017 hasta el 31 de marzo de 2017, inclusive: quince por ciento (15%).

"e) Ante los casos previstos en el inciso d), se podrá optar por abonar el impuesto especial mediante la entrega de títulos BONAR 17 y/o GLOBAL 17, expresados a valor nominal, a una alícuota de diez por ciento(10%). Esta opción podrá ejercerse desde la vigencia de la ley hasta el 31 de marzo de 2017, inclusive".

ART. 80 DE LA LIG (HOY ART. 83 DE LA LIG)

IV.2.- Por otra parte, la ***Ley de Impuesto a las Ganancias en su artículo 80*** *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. 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".*

ART. 17 DE LA LIG (HOY ART. 23 DE LA LIG)

A su vez, el ***artículo 17*** *del mismo cuerpo legal reza 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. 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 23* (HOY ART. 30 DE LA LIG)*. En ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto. 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".*

ART. 82 DE LA LIG (HOY ART. 86 DE LA LIG)

Por su parte, el ***artículo 82*** *de dicho plexo normativo, en cuanto aquí interesa, 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".*

V.- Que con carácter previo a ingresar al análisis de la cuestión planteada, conviene reseñar algunos principios generales que rigen en esta materia a fin de elucidar, conforme a ellos, si la decisión apelada se ajusta a derecho.

V.1.- En primer lugar cabe señalar que, si bien es cierto que, como regla general, el legislador ha previsto 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", aclara que las deducciones serán aquellas admitidas por la ley (artículo 17 de la Ley Nº 20.628) (HOY ART. 23 DE LA LIG)*. Es decir que la norma en cuestión reafirma el principio de legalidad en materia tributaria (cfr. artículos 1º, 4 y 17 de la Constitución Nacional), en la medida en que establece que constituirá ganancia gravada aquella renta que el legislador define como tal, incluyendo la admisión o exclusión de ciertos gastos por diferentes fundamentos, que incidirán en la suma final a pagar. Al respecto Valdés Costa ha sostenido que "[l]o importante desde el punto de vista del principio [de legalidad] es que la ley defina todos los elementos que integran la base sobre la cual se debe liquidar el impuesto", añadiendo que existe en este aspecto "una reserva absoluta de ley" (Valdés Costa, Ramón, Instituciones de Derecho Tributario, Buenos Aires, LexisNexis Depalma, 2004, pág. 148).*

Dicha determinación de la ganancia debe efectuarse de acuerdo con las normas propias de cada categoría, respetando el sistema previsto en la Ley Nº 20.628, sin que quepa -en principio y salvo previsión clara al respecto- extrapolar las reglas que regulan una categoría respecto de otra, porque ello quebraría el sistema previsto por el legislador a quien los jueces no pueden sustituir salvo declaración de inconstitucionalidad de la norma, que en el caso no está debatida. Cabe recordar aquí que la primera fuente de la interpretación de la ley es su letra, de la que no cabe apartarse cuando ella es clara (doctrina de Fallos 314:1018; 315:1256), pues de otro modo se podría llegar a una inteligencia que, sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal, equivaliese a prescindir de su texto (Fallos 316:1247; 318:198 y 441).

De otro modo, se permitiría al contribuyente optar por aquellas reglas de la Ley Nº 20.628 que lo benefician y descartar aquellas que lo perjudican, apartándose de los criterios y valoraciones tenidos en cuenta por el Congreso al establecer el impuesto.

ART. 17 DE LA LIG (HOY ART. 23 DE LA LIG)

V.2. A los principios generales de interpretación sentados, debe agregarse que el ***artículo 17 de la Ley*** *Nº 20.628* (HOY ART. 23 DE LA LIG) *dispone que, para establecer la ganancia neta sujeta al impuesto, se restarán del conjunto de las ganancias netas de la segunda categoría los conceptos que autoriza el artículo 23* (HOY ART. 30 DE LA LIG)*, es decir, aquellas deducciones que pueden computar las personas físicas y otros sujetos del impuesto. De esta manera, queda claro que a la ganancia bruta, entonces, deberán restarse los gastos necesarios para conservarla u obtenerla, y las deducciones legalmente admitidas (ver Lamagrande, Alfredo J., Ley de Impuesto a las Ganancias comentada, 2ª ed., Buenos Aires, La Ley, 2009, pág. 81).*

ART. 80 DE LA LIG (HOY ART. 83 DE LA LIG)

La norma citada agrega que "en ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto". Ello sienta la pauta de que para ser posible la deducción, los gastos deben vincularse con ganancias alcanzadas por el impuesto, lo cual es reiterado en el ***artículo 80*** *de la misma ley* (HOY ART. 83 DE LA LIG)*.*

Es decir, no hay dudas de que, para poder deducir los gastos de las ganancias sujetas al impuesto, éstos deben ser aquellos necesarios para obtener, mantener o conservar esa misma renta. Ello equivale a sostener que el gasto debe estar razonablemente vinculado con la fuente productora de rentas.

ART. 82 INCISO A) DE LA LIG (HOY ART. 86 INCISO A) DE LA LIG)

A ello, cabe agregar lo dispuesto en el ***artículo 82 inciso a) de la Ley*** *N° 20.628 en cuanto dispone -en lo que aquí interesa- que de las ganancias de segunda categoría, también se podrán deducir los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias.*

PRINCIPIO DE CAUSALIDAD

VI.- Que, de la interpretación armónica de las leyes y los principios reseñados precedentemente, se advierte que, en efecto, ***la Ley de Impuesto a las Ganancias fija el principio de causalidad*** *a la hora de definir cuáles son las erogaciones que pueden computarse para la determinación de su base de imposición: esto es, que los conceptos deducibles son todos aquellos efectuados para obtener la ganancia gravada o, en su caso, mantener y conservar la fuente que la genera.*

Así, ***el artículo 80 se encuentra estrechamente relacionado con el artículo 17*** *que refiere a "gastos necesarios", razón por la cual deviene imperativo analizar dicho concepto.*

*Si bien existen distintas opiniones sobre el carácter "imprescindible" de tales gastos, se ha dicho que "****el significado de gastos necesarios debe conectarse con su utilidad real o potencial para obtener un fin: la renta gravada****, no con la imprescindibilidad de la realización del mismo ni con su obligatoriedad; la deducibilidad no debe relacionarse con la libertad del contribuyente para realizar la erogación sino por su relación con el propósito que se persigue" (cfr. Fernández, Luis Omar; "Imposición a la renta, personal y societaria", Editorial La Ley, Buenos Aires, 2002, pág. 189).*

Por su parte, calificada doctrina sostiene que ***la deducción de estos gastos "(...) no exige otro recaudo que la comprobación de orden teleológico, respecto a que la erogación está destinada al fin de lograr la ganancia o mantener y conservar la fuente de dicha ganancia"****, no siendo su enumeración taxativa sino requiriendo para su deducción que se compruebe el fin con el que se realizaron (cfr. Jarach, Dino; "Impuesto a las ganancias", 1° Ed. Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1980, pág. 73). Esto significa que no se trata solamente de una vinculación entre el gasto y la ganancia (gravada) sino que el gasto efectuado tiene que tener como finalidad la obtención, el mantenimiento y/o conservación de esa renta.*

Asimismo, de la lectura de los mismos artículos se colige que ***en ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas*** *en el impuesto a las ganancias.*

ART. 82 INCISO A) DE LA LIG (HOY ART. 86 INCISO A) DE LA LIG)

En lo que al presente planteo refiere, en efecto, ***el artículo 82 inciso a)*** (HOY ART. 86 INCIOSO A) DE LA LIG) *de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece que serán deducibles "de las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de esta ley (...) a) Los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias".*

En este orden, es posible sostener, por un lado, que ***aunque no todas las deducciones configuran gastos****, en la medida que así lo sean, deberán respetar el principio general establecido en* ***los artículos 17 y 80 de la Ley*** *de Impuesto a las Ganancias, esto es, que se efectúen para obtener, mantener o conservar ganancias gravadas; y, por otro lado, los impuestos a que refiere* ***el artículo 82 inciso a)*** *de la misma ley para ser deducidos deberán corresponderse con ganancias gravadas, y no así con ganancias exentas, no computables, o liberadas.*

En definitiva, de lo hasta aquí expuesto ***se concluye*** *que para que el gasto relacionado con un impuesto encuadre en el* ***artículo 82 inciso a) de la ley*** *en estudio y pueda consecuentemente deducirse, debe haberse efectuado con el fin de obtener, mantener y/o conservar ganancias gravadas. En este punto debe tenerse presente que "(...) existen otros hechos o situaciones descriptos hipotéticamente en otras normas y que, acaecidos en la realidad, neutralizan la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato de pagar el tributo. Estos hechos o situaciones que enervan la eficacia generadora del hecho imponible se denominan 'exenciones y beneficios tributarios'. Tienen la función de interrumpir el nexo normal entre la hipótesis como causa y el mandato como consecuencia. Cuando se configuran exenciones o beneficios tributarios, la realización del hecho imponible ya no se traduce en la exigencia de pagar el tributo originariamente previsto por la norma. Vemos así que la consecuencia de la exención o beneficio es impedir (total o parcialmente) que la realización del hecho imponible se traduzca en el mandato de pago normal" (cfr. Villegas, Héctor Belisario; "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", Editorial Astrea, Buenos Aires, 2007, pág. 366)*

AL EXISTIR GANANCIAS CUYA OBLIGACION TRIBUTARIA FUE LIBERADA

LOS GASTOS RELACIONADOS NO RESULTAN DEDUCIBLES

En este marco, ***se advierte entonces que al existir ganancias cuya obligación tributaria fue neutralizada de cualquier forma - sea mediante una exención, liberación, desgravación, diferimiento o cualquier otro tipo de***

beneficio tributario-, los gastos correspondientes a esas ganancias no pueden en modo alguno ser deducidos por no tratarse de ganancias gravadas.

LOS BIENES NO DECLARADOS NO ESTABAN AFECTADOS A LA PRODUCCION DE RENTAS

Así las cosas, ***es menester concluir que, en el caso en particular, los bienes exteriorizados por el Sr. Rosenzvit mediante la Declaración Jurada F. 2009 -presentada en fecha 07/12/2016- no estaban afectados a la obtención de ganancia alguna al momento del blanqueo, ya que no estaban declarados***.

No obstante ello, cabe puntualizarse que la existencia legal de la obligación de pagar tal impuesto excepcional -como el actor lo titula- resulta abarcativo de varios impuestos y en una notable proporción menor a la que hubiera correspondido en el momento de configurarse los hechos imponibles.

EL IMPUESTO DEL BLANQUEO ENGLOBA DISTINTOS IMPUESTOS (IVA, GANANCIAS, BIENES PERSONALES)

Es decir que ***el impuesto*** *que -a criterio del actor- resultaría deducible,* ***bajo ningún punto de vista podría considerarse un gasto para mantener y/o conservar la renta****, por cuanto* ***en realidad fue un tributo específico dedicado a englobar numerosos impuestos*** *impagos (entre ellos,* ***IVA, Ganancias, Bienes Personales****, etc.) por los bienes incluidos en el sinceramiento fiscal, durante los años en los cuales no declaró la referida renta gravada, tal como era su obligación legal.*

EL BLANQUEO BRINDARIA UN PERDON FISCAL A LOS CONTRIBUYENTES INCUMPLIDORES POR LOS PERIODOS ANTERIORES

Y ADEMAS GENERARIA UN SALDO A FAVOR EN LOS PERIODOS FUTUROS PRODUCTO DE LA DEDUCCION

En este orden, si se aceptara la tesis de la actor, ***el blanqueo fiscal no sólo brindaría la posibilidad de financiar contribuyentes incumplidores a través de un "perdón fiscal" de impuestos por periodos previos respecto de activos y rentas no declaradas, sino que además generaría un saldo importante a su favor pasible de deducción en periodos futuros***.

CONCLUSION

EL IMPUESTO DEL BLANQUEO NO RESULTA DEDUCIBLE EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

NO ES UN GASTO PARA MANTENER Y CONSERVAR GANANCIAS GRAVADAS

PORQUE LOS BIENES NO ESTABAN DECLARADOS Y POR LO TANTO NO ESTABAN AFECTADOS A LA PRODUCCION DE RENTAS

VII.- Que en virtud de los argumentos expuestos precedentemente, ***cabe concluir que el impuesto especial*** *abonado por el actor en virtud de la declaración voluntaria excepcional de tenencia de moneda nacional extranjera y demás bienes en el país y en el exterior,* ***no constituye un gasto deducible en los términos dispuestos en los artículos 17, 80 y 82 inc. a) de la Ley del Impuesto a las Ganancias****, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones. Ello así, toda vez que* ***dicho impuesto constituye un gasto que no participa del concepto general de deducción*** *en los términos de la citada norma, por cuanto* ***no puede ser considerado como un gasto para mantener y/o conservar la renta gravada, habida cuenta que los bienes exteriorizados no estaban afectados a la obtención de ganancias alguna al momento del blanqueo, ya que no estaban declarados***.

Por ello, ***corresponde rechazar el recurso de apelación*** *interpuesto por la parte actora y, en consecuencia,* ***confirmar la sentencia apelada*** *en cuanto fue materia de agravios. Sin costas de esta instancia, atento a la inactividad procesal de la parte demandada (cfr. art. 68, segundo párrafo, del CPCCN).*

ASI VOTO.

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Jorge Federico Alemany dijo*:*

I.- Que adhiere al voto que antecede, a lo que cabe agregar que en el artículo 46 de la ley 27.260 se especificaron cuáles serían los "beneficios" fiscales de los que gozarían los sujetos que formularan la declaración voluntaria de sinceramiento y cumplieran los requisitos necesarios para obtenerlos. Entre ellos, en el inciso c) de ese artículo, se establece la liberación de los diversos impuestos, entre ellos, del Impuesto a las Ganancias, que se pudiera adeudar por los períodos fiscales anteriores al que cierra el 31 de diciembre de 2015, de manera tal que no quedaron comprendidas entre tales beneficios las ganancias obtenidas durante el ejercicio 2016; además de que ese régimen no contiene ninguna disposición que permita descontar el "impuesto especial" previsto en él -que releva al contribuyente de las múltiples consecuencias fiscales claramente desfavorables- de las utilidades gravadas por la ley 20.628, que es general y anterior a la liberación reconocida por ese régimen excepcional.

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Pablo Gallegos Fedriani adhiere al voto del Dr. Guillermo F. Treacy.

En virtud del resultado que informa el Acuerdo que antecede, el Tribunal RESUELVE: ***Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora*** *y, en consecuencia,* ***confirmar la sentencia apelada****. Sin imposición de costas de esta instancia, atento a la inactividad procesal de la parte demandada (cfr. art. 68, segundo párrafo, del CPCCN).*

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

GUILLERMO F. TREACY

PABLO GALLEGOS FEDRIANI
JORGE FEDERICO ALEMANY"

Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 21.05.2025
Deducción del impuesto del blanqueo en la DDJJ de impuesto a las ganancias de 2024

"*Número: IF-2025-54213624-ADN-DNI-MEC*

CUIDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 21 de mayo de 2025

Referencia: *Consultas relativas a la determinación del imp. a las ganancias en el marco del Regularización de Activos (Título II de la Ley N° 27743) y del Rég. esp. del ingreso del Imp. sobre los Bs. Personales (Cap. 1 del Título III de la Ley N° 27743)*

DIRECCIÓN NACIONAL DE IMPUESTOS

Se somete a la consideración de esta dependencia ministerial, una serie de consultas formuladas por las entidades profesionales relativas a la determinación del impuesto a las ganancias en el marco de ciertas previsiones contenidas en el Régimen de Regularización de Activos (Título II de la Ley N° 27.743) y del Régimen especial del ingreso del Impuesto sobre los Bienes Personales (Capítulo 1 del Título III de la Ley N° 27.743), las que a continuación, se detallan y responden.

DEDUCCION DEL IMPUESTO DEL BLANQUEO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Pregunta N° 1. El impuesto especial de regularización a que se refiere el artículo 28 de la Ley N° 27.743 ingresado en el año 2024, en la parte que corresponde a los bienes afectados a la obtención de ganancias gravadas, ¿es deducible del impuesto a las ganancias del período fiscal 2024?

Respuesta:

Sí, dado que, al no haber dispuesto el Régimen de Regularización una previsión en contrario resulta de aplicación el inciso a) del artículo 86 de la ley de impuesto a las ganancias, lo que permite concluir que el Impuesto Especial de Regularización es deducible en la parte que corresponde a los bienes afectados a la obtención de ganancias gravadas. (..)"

==========

Incorporación de los bienes blanqueados en la DDJJ de impuesto a las ganancias del período fiscal 2024.

INCORPORACION DE LOS BIENES BLANQUEADOS.

Art. 13 del Decreto 608

LOS BIENES BLANQUEDOS SE INCORPORAN AL 01.01.2024

La valuación de los bienes y tenencias de moneda practicada en los términos del artículo 27 de la Ley 27.743, constituye, a todos los efectos fiscales, **el valor de incorporación al patrimonio del declarante al 01 de enero de 2024**, **no debiendo considerarse su conversión a DÓLARES ESTADOUNIDENSES** la que, conforme lo indica la mencionada disposición, en su primer párrafo, sólo debe efectuarse a los fines de la determinación de la base imponible del Régimen de Regularización de Activos.

PERSONAS HUMANAS. JUSTIFICACION PATRIMONIAL POR COLUMNA II

En el caso de las personas humanas la contrapartida de los bienes blanqueados es una justificación patrimonial por columna II

Por ejemplo:

Bienes blanqueados 10.000.000. Permanecen al 31/12/2024.
Resultado del ejercicio 50.000.000
Consumo 50.000.000

	COLUMNA I	COLUMNA II
Patrimonio al 31.12.2023		-0-
Patrimonio al 31.12.2024	10.000.000	
Ganancias ejercicio 2024		50.000.000
Consumo ejercicio 2024	50.000.000	
Justificación patrimonial		10.000.000

PERSONAS JURIDICAS. CUENTA DEL PATRIMONIO NETO

En el caso de las personas jurídicas que confeccionan balances, no debe influir en el resultado del ejercicio, por lo tanto la contrapartida debería ser una cuenta de patrimonio neto.

Richard Amaro Gómez en el artículo de doctrina "Los efectos del Blanqueo en el impuesto a las ganancias 2024. Reconocimiento de activos regularizados" publicado en Errepar el 09.03.2025, sostiene que:

"*Para el caso de las personas físicas y sucesiones indivisas con ganancias de las diferentes categorías, es preciso distinguir dos situaciones dependiendo de quién regularizó activos ocultos:*

*1. **Persona física o sucesión indivisa no sujeto empresa**: en este caso, se regularizaron activos ocultos que corresponden al patrimonio personal del contribuyente. Por lo tanto, los activos ocultos por los valores antes definidos se reconocen con fecha del 1 de enero de 2024 en el patrimonio personal, **generándose una cuenta de ganancia por el mismo valor de la Columna II en el cuadro de justificaciones patrimoniales**.*

*2. **Persona física o sucesión indivisa sujeto empresa**: un ejemplo lo podemos tener con una explotación unipersonal. En estos supuestos, los activos ocultos regularizados ingresan al patrimonio empresarial con fecha del 1 de enero de 2024 por los valores antes definidos, **generándose una ganancia por el mismo valor de la Columna II en el cuadro de justificaciones patrimoniales***".

Richard Amaro Gómez en el artículo de doctrina "Blanqueo. Los activos ocultos empresariales y la valuación al cierre" publicado en Errepar el 30.01.2025, sostiene que:

"*Recordemos que los activos ocultos sincerados, en el marco del Régimen de Regulación de Activos, etapas I, II y III, deben incorporarse al patrimonio fiscal con fecha 1 de enero de 2024. Siendo así, nos encontramos con que, en el caso de sujetos empresas que hayan regularizado activos ocultos empresariales, deben cumplir con dicho parámetro temporal para su incorporación al patrimonio empresarial. Al respecto, cuando estamos hablando de empresa estamos haciendo referencia a todos los entes que tengan renta empresarial de tercera categoría, llámese explotación unipersonal, sociedades de capital o sociedades de personas, entre otros.*

*En este sentido, no debemos olvidar que así como hay una fecha de incorporación patrimonial, hay una valuación patrimonial original a tener en cuenta. Esto quiere decir que **todo el activo empresarial ingresa al patrimonio con una medición original que no es precisamente la de su adquisición o su compra**, dado que el decreto reglamentario del régimen de regulación establece que **es la definida para este régimen especial, pero sin considerar su conversión a dólares estadounidenses***".

Marcelo Adrián Gonzalez en "Fecha de Incorporación al patrimonio" publicado en Errepar contesta la siguiente pregunta:

"*Pregunta realizada*

Una sociedad anónima blanqueo tenencias de una cuenta en el exterior.

Cerró ejercicio el 31/07/2024.

¿Dichos activos se incorporan en el ejercicio siguiente? ¿el que comienza el 01/08/2024?

Respuesta

Las normas del blanqueo refieren a que los bienes exteriorizados se incorporan con fecha 1/2024, pero si la exteriorización no se realizó antes de la fecha de cierre del ejercicio, debería ser incorporado en la fecha en que se realizó en la práctica la exteriorización, que en este caso será en el ejercicio que comienza en agosto/2024".

RENTAS DE LOS BIENES BLANQUEADOS

Las rentas generadas por los bienes blanqueados, a partir del 01.01.2024, deben ser declaradas en el impuesto a las ganancias, ya sea por los rendimientos, por la tenencia de los bienes o por la venta de los bienes, aplicando las normas generales tipificadas en la ley de impuesto a las ganancias.

Richard Amaro Gómez en el artículo de doctrina "Blanqueo. Los activos ocultos empresariales y la valuación al cierre" publicado en Errepar el 30.01.2024, sostiene que:

"*Al respecto, podemos sacar como conclusión que, en el caso de los bienes regularizados y siempre que se mantengan al cierre del ejercicio, considerando que su fecha de alta fue el 1 de enero 2024, podemos tener:*

1. que su valuación al cierre va a coincidir con su valor original de incorporación al patrimonio, o

*2. que **su valuación al cierre no va a coincidir con su valor original de incorporación** al patrimonio, **generando resultados por tenencias** positivos o negativos que van a impactar en la liquidación del impuesto*".

Y termina concluyendo que:

"*finalmente, volvemos a esbozar que **al cierre del ejercicio, en cuanto a la valuación**, **no habrá distinción entre activos no regularizados o activos regularizados**, dado que a todos se les aplicará los mismos criterios de medición. Sin embargo, en la comparación entre el valor al cierre y el valor original, en el caso de activos regularizados este último estará dado por el importe asignado al momento de su incorporación patrimonial (1/1/2024)*".

TRATAMIENTO DE LOS BIENES DE CAMBIO BLANQUEADOS

Art. 13 del Decreto 608

Sin perjuicio de ello, **el contribuyente no podrá computar, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias, los bienes de cambio que hubiera regularizado, en la existencia inicial** del período fiscal inmediato siguiente.

Nuestra opinión:

Sin perjuicio de que hay sólidos argumentos para plantear la inconstitucionalidad del art. 13 del decreto 608. La prohibición debió estar contemplada en la ley y no el decreto reglamentario.

El decreto 608 reglamentario de la ley 27.743 prohíbe la deducción del costo de los bienes blanqueados.

Prohibición no contemplada en la ley 27.743.

EI + COMPRAS – EF = CMV

Los bienes blanqueados no se pueden incorporar en la EI.

Por lo tanto en el momento de la venta los bienes blanqueados no tienen costo para deducir.

Ello en la medida que los bienes blanqueados se hayan vendido en el ejercicio cerrado el 31.12.2024.

Respecto de los bienes blanqueados en existencia al 31.12.2024, resultan de aplicación las normas establecidas en la ley de impuesto a las ganancias en su plenitud. Normas de valuación. Existencia inicial. Costo de mercaderías vendidas. Ajuste por inflación impositivo estático, etc.

Jorge Estévez y **Luciano Estévez** en el artículo de doctrina "Régimen de Regularización de activos. El caso de los bienes de cambio y sus efectos en el cálculo del impuesto a las ganancias" publicado en Errepar el 07.03.2025, afirman que:

"*El Poder Ejecutivo, al dictar el decreto reglamentario 608/2024, en su artículo 13, tiene la clara intención, a nuestro entender, de que para los balances cerrados al 31/12/2024, la regularización de las unidades tenga las siguientes consecuencias impositivas:*

a) ***La no inclusión como activo computable en el ajuste por inflación estático negativo*** *de estos bienes, previsto en el artículo 106, inciso a), de la LIG.*

b) Que las unidades vendidas al 31/12/2024 ***no formen parte del costo de ventas en este ejercicio****.*

Es importante destacar que estas disposiciones reglamentarias no se encuentran definidas en el texto de la ley de blanqueo, norma que debe ser cuestionada en su legalidad, por cuanto da contenidos sobre esta materia que solo están reservados a la ley".

Luego agregan que:

"*De lo expuesto, interpretamos que el valor de las unidades regularizadas por ley de blanqueo debe tomarse según lo determinado en esta ley. A partir de ese momento, entran a operar las normas de la LIG para la valuación de las unidades regularizadas que se encuentran en la existencia final al cierre del ejercicio 31/12/2024. Esto implicará que,* ***para quienes liquidan sus rentas por la tercera categoría, se produzca un resultado gravado en el ejercicio 2024; tanto por las ventas que se produjeron de esas unidades, como por la existencia final de las mismas no vendidas****, aplicando en estas las disposiciones de valuación establecidas en su artículo 56, inciso a), de la LIG, que conceptualmente son* ***ganancias gravadas por tenencia****,* ***que normalmente se contrarrestan con la pérdida por tenencia del ajuste por inflación estático****. Asimismo, serán la existencia inicial del ejercicio 2025, o sea, la misma final del ejercicio 2024.*

Coincidiendo con calificada doctrina, entendemos que este decreto, en una interpretación armónica, se está refiriendo a que las unidades blanqueadas se las considera incorporadas al 31/12/2023, cierre de este ejercicio, y de esa manera el impacto impositivo será en el ejercicio 2024, lo que genera un impacto en:

i) ***su existencia final, en el caso que se encuentren en stock a esa fecha****;*

ii) ***el costo "cero" de las unidades blanqueadas, vendidas en el ejercicio***".

Para finalmente concluir:

"*a) Las unidades, según reza el decreto, son incorporados el 1/1/2024, lo cual significa que no tienen implicancias tributarias en el balance cerrado el 31/12/2023 (no aplica el ajuste por inflación impositivo estático para el ejercicio 2024); a pesar de ello, no coincidimos con esta postura, por todo lo aquí expuesto.*

b) Las unidades blanqueadas se incorporan en el balance fiscal cerrado el 31/12/2024 con el valor de mercado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27.1, inciso e), de la ley de blanqueo. No se pueden computar como existencia inicial en balance fiscal.

c) La existencia final del balance fiscal cerrado el 31/12/2024 está conformada por las unidades blanqueadas no vendidas en ese momento, valuadas según las disposiciones del artículo 56, inciso a), de la LIG. O sea que ***habrá una ganancia gravada por tenencia*** *de estas unidades en la medida en que estas valuaciones sean mayores que los valores incorporados de acuerdo con lo dispuesto por la ley de blanqueo.*

d) La ganancia impositiva correspondiente al ejercicio 2024 de las unidades blanqueadas estará conformado por:

i) el costo 0 de las unidades vendidas;

ii) el valor de las unidades blanqueadas no vendidas al 31/12/24 conformadas por el valor de incorporación según la ley del blanqueo (valor de mercado al 31/12/2023), sumado al mayor valor que surja por la valuación establecida en la LIG en su artículo 56, a la fecha de cierre. Puede surgir una ganancia gravada por tenencia, según lo expuesto en el punto c).

e) ***En el ejercicio 2025, se podrá tomar como existencia inicial el stock blanqueado no vendido al 31/12/2024, formando parte de los costos de ventas de este ejercicio****.* ***Además, se podrá aplicar el ajuste por inflación estático por la tenencia de dicho stock***".

Richard Amaro Gómez en el artículo de doctrina "Los efectos del blanqueo en el impuesto a las ganancias 2024. Reconocimiento de los bienes de cambio ocultos regularizados" publicado en Errepar el 09.03.2025, explica que:

"*Al respecto, supongamos que un sujeto regularizó bienes de cambio y tiene un ejercicio fiscal de enero a diciembre de cada año. En esta línea, lo esgrimido en el punto 2 traerá las siguientes consecuencias:*

a) ***En la existencia inicial del ejercicio 2024 del stock de bienes de cambio, no se tendrán en cuenta los bienes de cambio regularizados*** *dentro de la fórmula: CMV (Costo de las Mercaderías Vendidas) = EI + Compras - EF (Existencia Final).*

b) ***Tampoco se considerará a dichos bienes de cambio como una compra del ejercicio 2024*** *dentro de la fórmula: CMV = EI + Compras - EF.*

c) ***Si los bienes de cambio regularizados no se venden durante 2024*** *y se mantienen al cierre, esto es, al 31 de diciembre de 2024,* ***formarán parte del stock final de bienes de cambio*** *dentro de la fórmula: CMV = EI + Compras -*

EF. Para integrar la EF de la fórmula indicada se valuarán junto con el resto de los bienes de cambio, según los criterios que esgrime la LIG.

d) ***Si durante el ejercicio 2024 se venden los bienes de cambio regularizados****, el precio neto de venta será la renta neta, ya que no habría costo asociado.*

e) ***Los bienes de cambio regularizados tampoco formarían parte del ajuste por inflación impositivo estático 2024***".

Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 21.05.2025
Tratamiento de los Bienes de cambio blanqueados en la DDJJ de impuesto a las ganancias de 2024

"*Número: IF-2025-54213624-ADN-DNI-MEC*

CUIDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 21 de mayo de 2025

Referencia: *Consultas relativas a la determinación del imp. a las ganancias en el marco del Regularización de Activos (Título II de la Ley N° 27743) y del Rég. esp. del ingreso del Imp. sobre los Bs. Personales (Cap. 1 del Título III de la Ley N° 27743)*

DIRECCIÓN NACIONAL DE IMPUESTOS

Se somete a la consideración de esta dependencia ministerial, una serie de consultas formuladas por las entidades profesionales relativas a la determinación del impuesto a las ganancias en el marco de ciertas previsiones contenidas en el Régimen de Regularización de Activos (Título II de la Ley N° 27.743) y del Régimen especial del ingreso del Impuesto sobre los Bienes Personales (Capítulo 1 del Título III de la Ley N° 27.743), las que a continuación, se detallan y responden.

(..)
Pregunta N° 5. La sociedad cierra su ejercicio el 31/12/2024 y, habiendo regularizado bienes de cambio, ¿cuál es su valor de incorporación al patrimonio?

Respuesta:

El artículo 13 del Decreto N° 608/2024 señala que "…el contribuyente no podrá computar, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias, los bienes de cambio que hubiera regularizado, en la existencia inicial del período fiscal inmediato siguiente"; por lo tanto, el valor de incorporación es cero (0).

Pregunta N° 6. La sociedad cierra su ejercicio el 31/12/2024 y, habiendo regularizado bienes de cambio, ¿cuál es el costo que debe computar en caso de mantenerlos en su existencia final?

Respuesta:

El valor al cierre del ejercicio, de los bienes de cambio, debe determinarse de acuerdo con las pautas de valuación que fija, a esos efectos, la Ley de Impuesto a las Ganancias.
(..)"

BIENES BLANQUEADOS. AMORTIZACION. COSTO COMPUTABLE. IMPUESTO CEDULAR DEL ART. 99 DE LA LIG.

La fecha de incorporación de los bienes blanqueados tiene incidencia:

-En la amortización de los bienes blanqueados en caso de afectarse a la producción de rentas.

-En el costo computable en el momento de la venta de los bienes blanqueados.

-En el caso de los inmuebles blanqueados por personas humanas en el impuesto cedular del art. 99 de la LIG.

Armando Lorenzo y **Cesar Cavalli** en el artículo de doctrina "El día después del blanqueo (versión 2024/25)" publicado en Errepar el 07.10.2024, sostienen que:

"IV - Implicancias de la regularización de inmuebles ante el impuesto a las ganancias cedular

El impuesto a las ganancias cedular, regulado por el artículo 2, inciso 5), de la ley de impuesto a las ganancias, recae (entre otros hechos imponibles comprendidos) sobre la enajenación de inmuebles que se incorporaron al patrimonio del contribuyente a partir del 1/1/2018.

Como se recordará, respecto de los inmuebles incorporados con anterioridad, subsistía la obligación de tributar (en su caso) el impuesto sobre la trasferencia de inmuebles, el cual quedó ahora derogado por la ley 27743.

Subsistiendo, entonces, el impuesto a las ganancias cedular arriba mencionado, cabe preguntarse cómo se determina la fecha de ingreso al patrimonio del sujeto de un inmueble que fue regularizado bajo el Título II de dicha ley, pero que se adquirió antes del 1/1/2018.

Se observa, en punto a dicha cuestión, una suerte de contradicción entre la norma reglamentaria citada en el apartado I de este trabajo y la realidad económica surgida de la circunstancia de haber incorporado el bien en una fecha real diferente y, obviamente, anterior.

En nuestra opinión, ***la norma reglamentaria solo tiene por objeto "ordenar" la determinación del patrimonio a declarar frente al impuesto a las ganancias y no "constituir" la fecha de ingreso al mismo de los bienes regularizados****. Por consiguiente, entendemos que,* ***a los fines de establecer la aplicación del impuesto cedular, deberá estarse a la efectiva fecha de ingreso del inmueble al patrimonio*** *del contribuyente.*

La circunstancia de que la fecha de regularización estipulada por el blanqueo sea diferente del 1/1/2024 (que pone de manifiesto la conclusión de que se trata de una mera forma de poner orden en las liquidaciones futuras, amén de surgir de la norma reglamentaria y no estrictamente de la propia ley), sumado a que la fecha real de incorporación del inmueble al patrimonio del sujeto surge de un documento requerido por el régimen de regularización para acreditar la titularidad del bien al 31/12/2023, contribuyen a reforzar la conclusión del párrafo anterior".

Richard Amaro Gómez en el artículo de doctrina "Ganancias: y el régimen de regularización de activos. La venta de un inmueble regularizado por una persona humana" publicado en Errepar el 08.11.2024, entiende que:

"*Rememoremos que el paquete fiscal (L. 27743 - BO: 8/7/2024) creó un amplio Régimen de Regularización de Activos para bienes en el país y en el exterior, tanto para sujetos residentes y no residentes, condicionado en general al pago de un impuesto especial, con importantes beneficios en materia impositiva.*

En este contexto, el régimen estipula que se podrán regularizar aquellos activos el país y del exterior, incluyendo inmuebles, que fueran de su propiedad al 31 de diciembre de 2023.

Asimismo, el decreto 608/2024 establece, en su artículo 13, dos cuestiones fundamentales:

1. Valuación a los fines fiscales -ganancias y bienes personales-: la valuación que surja por aplicación de los criterios esgrimidos para el Régimen de Regularización de Activos – art. 27 de la L. 27743- será, a los efectos fiscales, el valor de incorporación al patrimonio del declarante, no debiendo considerarse su conversión a dólares.

2. ***Fecha de incorporación al patrimonio: es el 1 de enero de 2024****; no obstante, se precisa que no se podrá computar, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias, los bienes de cambio que se hubieran regularizado en la existencia inicial del período fiscal inmediato siguiente.*

En este marco, ***es preciso recordar que ley de reforma -L. 27.430-*** *regló, por un lado, la eliminación del impuesto a la transferencia de inmuebles y creó un hecho imponible autónomo para las personas humanas en el impuesto a las ganancias alcanzado al resultado de la venta de inmuebles y derechos sobre inmuebles (art. 2, pto. 5, de la ley del impuesto de marras), cualquiera sea el sujeto que obtenga la ganancia, lo cual implica que, de acuerdo al criterio de tributación:*

1. para personas físicas y sucesiones indivisas residentes, quedarán alcanzados tanto por los inmuebles situados en el país como en el exterior.

2. para personas físicas y sucesiones indivisas del exterior, quedarán alcanzados por los inmuebles situados en país.

Por consiguiente, en la medida en que se trate de una persona física o sucesión indivisa no habitualista y no sujeto empresa, ***quedará sujeta al nuevo hecho imponible autónomo por la enajenación de inmuebles****.*

Asimismo, este hecho imponible autónomo también alcanza a los resultados derivados de la transferencia de derechos sobre inmuebles (verbigracia: usufructo y servidumbre, entre otros).

Por otra parte, lo medular estriba en la forma de tributación, dado que en el caso de los residentes, ***si la ganancia es de fuente argentina, estará alcanzada, por la imposición cedular del artículo 99*** *de la ley del impuesto, a la tasa del 15%. En cambio, si es de fuente extranjera, tributará por la imposición semi cedular del artículo 94, tercer párrafo, a la alícuota del 15%*".

Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 21.05.2025
Tratamiento de la venta de los inmuebles blanqueados

"*Número: IF-2025-54213624-ADN-DNI-MEC*

CUIDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 21 de mayo de 2025

Referencia: *Consultas relativas a la determinación del imp. a las ganancias en el marco del Regularización de Activos (Título II de la Ley N° 27743) y del Rég. esp. del ingreso del Imp. sobre los Bs. Personales (Cap. 1 del Título III de la Ley N° 27743)*

DIRECCIÓN NACIONAL DE IMPUESTOS

Se somete a la consideración de esta dependencia ministerial, una serie de consultas formuladas por las entidades profesionales relativas a la determinación del impuesto a las ganancias en el marco de ciertas previsiones contenidas en el Régimen de Regularización de Activos (Título II de la Ley N° 27.743) y del Régimen especial del ingreso del Impuesto sobre los Bienes Personales (Capítulo 1 del Título III de la Ley N° 27.743), las que a continuación, se detallan y responden.

(..)
Pregunta N° 7. ¿Cuál es el tratamiento a brindar en el impuesto a las ganancias a un inmueble adquirido con anterioridad a 2018, que la persona humana exteriorizó en el marco del Régimen de Regularización de Activos y luego es enajenado, considerando que si lo hubiera adquirido a partir del año 2018 se trataría de una renta de segunda categoría?

Respuesta:

En relación con la cuestión consultada, cabe reiterar que el artículo 13 del Decreto N° 608/2024 determina que la valuación de los bienes y tenencias de moneda practicada en los términos del artículo 27 de la Ley N° 27.743, constituye, a todos los efectos fiscales, el valor de incorporación al patrimonio del declarante al 1° de enero de 2024.

Por lo tanto, independientemente de la fecha en que hubiera sido adquirido el inmueble, a los fines del impuesto a las ganancias se considera incorporado al patrimonio al 1/1/2024, por lo que la renta derivada de su enajenación posterior resulta alcanzada por el impuesto cedular establecido en el artículo 99 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y su determinación sujeta a las disposiciones allí contenidas, quedando exenta si se trata de un inmueble con destino casa-habitación [por mandato del inciso n) del artículo 26 de la mencionada norma legal]".

INCORPORACION DE LA MONEDA EXTRANJERA BLANQUEDA EN LA DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS DEL 2024

Según la ley 27.743, la fecha de preexistencia de los bienes blanqueados es el 31.12.2023.

La valuación de la moneda extranjera el 31.12.2023 según la cotización del dólar divisa BNA tipo comprador es de 805,45.

El art. 9 del decreto 608 establece que:

*"El tipo de cambio para determinar la base imponible, en los términos del literal (i) del **tercer párrafo del artículo 27** de la Ley N° 27.743, **es de PESOS MIL ($ 1.000)**, en tanto que para establecer la relación de cambio a la que hace referencia el literal (ii) del mencionado tercer párrafo del artículo 27, deberá considerarse la tabla publicada por la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS a los fines de las valuaciones para la presentación y determinación del impuesto sobre los bienes personales del período fiscal 2023 de las diferentes monedas (tipo de cambio comprador), convirtiendo cada una de ellas a DÓLARES ESTADOUNIDENSES conforme el tipo de cambio comprador allí previsto, de este último".*

Art. 27 tercer párrafo de la ley 27.743

"*A los efectos de calcular la base imponible del Impuesto Especial de Regularización en dólares estadounidenses, se deberán seguir las siguientes reglas de conversión:*

i. Los valores que estén medidos o expresados en pesos argentinos serán convertidos a dólares estadounidenses tomando el tipo de cambio que fije mediante reglamentación el Poder Ejecutivo nacional, el cual deberá tomar como referencia el tipo de cambio implícito que surge de dividir la última cotización de un determinado título público con liquidación en pesos en el segmento prioridad precio tiempo en BYMA y la última cotización de dicho título con liquidación en USD en jurisdicción local, el día anterior a la Fecha de Regularización ("Tipo de Cambio de Regularización")."

Richard Amaro Gómez en el artículo de doctrina, "Los efectos del blanqueo en el impuesto a las ganancias 2024. Reconocimiento de activos regularizados", publicado en Errepar el 09.03.2025, entiende que:

"*Moneda original en dólares estadounidenses:* *si la otra moneda fuesen dólares estadounidenses, la valuación va a estar en función de la misma, por lo que creemos que **resultaría razonable aplicar el criterio del tipo de cambio de regularización de $ 1.000 por dólar para su conversión a pesos**.*

No olvidemos que para convertir pesos a dólares se utiliza el tipo de cambio de regularización, por lo que sería razonable aplicar la misma regla para convertir dólares estadounidenses a pesos.

*Ahora bien: ¿hay una norma del régimen de regularización que establezca de manera específica el tipo de cambio de $ 1.000 para la conversión a pesos a los efectos fiscales? **La respuesta es NO**.*

*De hecho, **algunos podrían sostener que para pasar a pesos la valuación en dólares al 31 de diciembre de 2023 tendría que usarse el tipo de cambio comprador del Banco de la Nación Argentina (BNA) a dicha fecha, en lugar del tipo de cambio de regularización**.*

En definitiva, no hay norma que aclare este punto".

Armando Lorenzo y **Cesar Cavalli** en el artículo de doctrina "El día después del blanqueo (versión 2024/25)" publicado en Errepar el 07.10.2024, sostienen que:

"*La norma no es explícita respecto de la valuación de **bienes que, estando nominados en moneda extranjera**, no contaran con un comprobante de su valuación a la fecha de incorporación al patrimonio, es decir que no se cuenta con una expresión de su valor originario en pesos. Entendemos que, en tales casos, **se considerará el valor en moneda extranjera al 31/12/2023, convirtiéndolo a pesos conforme el tipo de cambio oficial vigente a dicha fecha***".

Patricia Valeri en "Incorporación al patrimonio y valuación de los bienes blanqueados" publicado en Errepar contesta la siguiente pregunta:

"*Pregunta realizada*

Consulta sobre tratamiento de ***moneda extranjera exteriorizada*** *en Régimen de Regularización de Activos Ley 2.743. ¿Cuál es la fecha de ingreso al patrimonio que debe consignarse para la moneda extranjera exteriorizada en la declaración jurada del período fiscal 2024? ¿****Qué tipo de cambio debe utilizarse para la conversión a pesos argentinos****?*

Respuesta

A la fecha, ARCA no se ha pronunciado específicamente sobre este tema. Sin embargo, se entiende que: ***el tipo de cambio aplicable para la conversión a pesos argentinos de la moneda extranjera exteriorizada, a los fines de la declaración jurada del período fiscal 2024, es el tipo de cambio comprador vigente a la fecha de acogimiento al Régimen de Regularización de Activos (31/12/2023)****, que seria la fecha de preexistencia. Existen otras opiniones al respecto.*

La fecha de ingreso al patrimonio de la moneda extranjera exteriorizada debe considerarse el 1 de enero de 2024, conforme lo establecido en el artículo 13 del Decreto 608/2024.

En el aplicativo de ganancias, no existe un concepto específico para este caso, por lo que ***deberá incorporarse en la categoría de otros conceptos que justifican erogaciones y/o incrementos patrimoniales***".

Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 21.05.2025
Incorporación de la moneda extranjera blanqueada en la DDJJ de impuesto a las ganancias de 2024

"*Número: IF-2025-54213624-ADN-DNI-MEC*

CUIDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 21 de mayo de 2025

Referencia: *Consultas relativas a la determinación del imp. a las ganancias en el marco del Regularización de Activos (Título II de la Ley N° 27743) y del Rég. esp. del ingreso del Imp. sobre los Bs. Personales (Cap. 1 del Título III de la Ley N° 27743)*

DIRECCIÓN NACIONAL DE IMPUESTOS

Se somete a la consideración de esta dependencia ministerial, una serie de consultas formuladas por las entidades profesionales relativas a la determinación del impuesto a las ganancias en el marco de ciertas previsiones contenidas en el Régimen de Regularización de Activos (Título II de la Ley N° 27.743) y del Régimen especial del ingreso del Impuesto sobre los Bienes Personales (Capítulo 1 del Título III de la Ley N° 27.743), las que a continuación, se detallan y responden.

(..)
Pregunta N° 3. ¿Cuál es el tipo de cambio que debe utilizarse para determinar el valor de incorporación al patrimonio de los bienes regularizados denominados en dólares estadounidenses, a los fines de la determinación del impuesto a las ganancias? ¿Puede considerarse el tipo de cambio de regularización fijado en el artículo 9° del Decreto N° 608/2024?

Respuesta:

En el artículo 27 de la Ley N° 27.743 se fijaron reglas de conversión a los fines de determinar la base imponible del impuesto de regularización de aquellos valores o bienes regularizados que se encuentren expresados en moneda nacional o en otra moneda, diferente al dólar estadounidense; el artículo 9° del Decreto N° 608/2024 aclara cuál es el tipo de cambio que debe considerarse, únicamente, a esos efectos. Atento a ello, son las disposiciones que regulan al impuesto a las ganancias las que deben considerarse para determinar el tipo de cambio al 1° de enero de 2024 (fecha de incorporación de los bienes al patrimonio del contribuyente).
(..)"

SUJETOS EMPRESA. TRATAMIENTO EN EL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

Los sujetos empresa (por ejemplo UNA S.A. UNA S.R.L. UNA EXPLOTACION UNIPERSONAL) son sujetos del ajuste por inflación impositivo.

TRATAMIENTO IMPOSITIVO DE LOS BIENES BLANQUEDOS EN EL AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO

AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO ESTATICO. AJUSTE POR INFLACION IMPOSITIVO DINAMICO

SE PUEDEN PLANTEAR TRES ESCENARIOS:

El primero: Los bienes blanqueados no tienen incidencia en el ajuste por inflación impositivo. Ni en el estático. Ni en el dinámico.

El segundo: Al incorporarse los bienes a partir del 01.01.2024, sólo tienen incidencia, de corresponder en el ajuste por inflación dinámico. No tienen incidencia en el estático al 31.12.2023.

El tercero: Los bienes blanqueados deben incorporarse, de corresponder, en el ajuste por inflación impositivo estático al 31.12.2023. No tienen incidencia en el ajuste por inflación dinámico.

ALGUNOS EJEMPLOS

En el tercer escenario planteado:

Por ejemplo quien blanqueo dinero en efectivo, es un activo computable en el ajuste por inflación impositivo estático al 31.12.2023.

Por ejemplo quien blanqueo bienes de cambio, debería ser un activo computable en el ajuste por inflación impositivo estático al 31.12.2023. TENGASE PRESENTE QUE EL ART. 13 DEL DECRETO 608 ESTABLECE QUE NO SE PUEDEN INCORPORAR EN LA EXISTENCIA INICIAL DE BIENES DE CAMBIO.

Por ejemplo quien blanqueo bienes de uso, es un activo no computable en el ajuste por inflación impositivo estático al 31.12.2023.

La incorporación de los bienes blanqueados al 31.12.2023, no tiene repercusión en el ajuste por inflación impositivo dinámico.

OPINION DE LA DOCTRINA

Dario Rajmilovich, en el artículo de doctrina "**Blanqueo y ajuste por inflación"** publicado en editorial la Ley entiende que:

"*Abstract:* *La idea del artículo es interpretar el tratamiento de la regularización de activos como "Activo Computable" y el Ajuste por Inflación Impositivo (AxII) en el ejercicio fiscal que cierra el 31 de diciembre de 2024.*
(..)
La cuestión es determinar si los activos monetarios (dinero, créditos, bienes de cambio, etc.) que se declaren en el blanqueo pueden ser considerados Activo Computable a los fines del Ajuste por Inflación Impositivo (Título VI Ley de Impuesto a las Ganancias) a la luz de lo previsto en el dec. 608/2024, art. 13), para un cierre de ejercicio fiscal 31/12/2024.

II.1. Alcance de la ley

El blanqueo debe ser analizado a la luz de la ley 27.743, siendo el dec. (PEN) 608/2024 ("el DR") de alcance reglamentario (art. 99, inc. 2. de la CN) por lo que no retacear beneficios que la ley acuerda.

Lo que vale decir que su interpretación debería ser más restrictiva o más extensiva de acuerdo con el alcance del canon legal que determina la ley sustantiva.

En tal alcance, el art. 13 del DR establece que la valuación de los bienes y tenencias de moneda practicada en los términos del art. 27 de la ley 27.743, constituye, a todos los efectos fiscales, el valor de incorporación al patrimonio del declarante al 1° de enero de 2024.

*A mi juicio, **los bienes declarados en el blanqueo que revisten el carácter de activo computable para el Ajuste por Inflación Impositivo** ("AxII") (art. 106, inc. a) Ley de Impuesto a las Ganancias, "LIG") **generan pérdida por inflación (ajuste estático) por todo el ejercicio 2024** (cierre 31/12/2024).*

*El citado art. 13 DR se refiere a la "valuación" y el "valor de incorporación al 01/01/2024" toda vez que **el blanqueo no requiere rectificar el balance (contable y fiscal) anterior**.*

Esto alude a la base imponible (la "cuantía" de la ganancia gravada) que siendo de formación sucesiva en el caso del impuesto a las ganancias alude a los efectos dinámicos o flujo (p. ej. amortizaciones).

*Ello **no significa que desde el plano del hecho imponible** (la "existencia" de la ganancia gravable) **no deba aplicarse el mecanismo del ajuste por inflación en el PF 2024**.*

Si así no fuera, el incremento patrimonial (hecho imponible) frente al impuesto a las ganancias estaría sujeto a impuesto en el PF 2024 lo cual es un despropósito respecto del objetivo del Régimen de Regularización.

En tercer lugar, si observamos que el beneficio principal del blanqueo representa un espejo de la figura del "incremento patrimonial no justificado" (art. 18, f) ley 11.683), la conclusión no puede ser otra.

Tal como sostiene el Dr. Ángel Schindel: "Los ajustes por inflación no son meros mecanismos técnicos, sino que hacen a la esencia del hecho imponible pues contribuyen a lograr una medida coherente de la capacidad contributiva subyacente del tributo respectivo".

*Dado que el blanqueo genera liberación de impuestos para atrás (al 31/12/2023 y períodos fiscales previos) y que el AxII es un aspecto del hecho imponible del impuesto a las ganancias (existencia de ganancia gravable), **el art. 13 DR no afecta a dicho AxII**, siendo que esta norma se refiere a la "valuación" y **tiene por único objeto** (si bien con una técnica legislativa deficiente) **establecer un deslinde entre el balance al 31/12/2023** (cierres 31/12) **y el balance 31/12/2024** y **así no obligar a rectificar el balance anterior***".

Amaro Gómez en el artículo de doctrina "Como afecta la regularización de activos ocultos al AXI para los ejercicios con cierre diciembre" publicado el 19.03.2025 en Errepar entiende que:

"*Se trae a la memoria que el **Régimen de Regulación de Activos** consistió en un sistema de sinceramiento de activos ocultos personales y empresariales existentes al 31 de diciembre 2023, más conocida como fecha de la regularización. Por lo tanto, la fecha de preexistencia para poder legitimarlos en cualquiera de sus etapas, implica la existencia de los mismos a esa fecha determinada, más allá de lo que haya sucedido posteriormente.*

*En función de lo indicado se puede extraer como conclusión de que la fecha de incorporación patrimonial debió ser el 31 de diciembre de 2023. Sin embargo, el decreto reglamentario del régimen de marras estableció que a los **fines de la incorporación de los activos debe tenerse en cuenta en todos los casos el 1 de enero de 2024**. Hay que aclarar en este marco que esto conlleva a que **la fecha indicada es simplemente una cuestión de reordenamiento patrimonial**, pero que **de ninguna manera niega que los activos eran existentes al 31 de diciembre 2023** y que han quedado legalmente exteriorizados a los fines de los impuestos. O sea, fue una cuestión meramente práctica se podría decir.*

*Lo indicado es muy importante si se tiene en cuenta que para los cierres fiscales diciembre hay que efectuar ahora el ajuste por inflación impositivo en relación al ejercicio 2024, el cual va de enero a diciembre de dicho año. En este sentido, **hay que realizar el AXI estático al 31 de diciembre de 2023 por lo que puede interpretarse que los activos ocultos, que quedaron exteriorizados existían a dicha fecha**. Incluso, cuando el decreto reglamentario 608 se refiere a la regulación de los bienes de cambios establece que en estos casos no formará parte del inventario inicial. Esto quiere decir que **los activos regularizados en cualquiera de las etapas forman parte de los saldos iniciales de los ejercicios con cierre diciembre**, salvo excepción los bienes de cambio. **En conclusión, se cree que en los ejercicios fiscales con cierre diciembre, los activos regularizados forman parte de los saldos existentes al 31 de diciembre 2023, a los fines de confeccionar el famoso ajuste estático por inflación**.*

*En este ámbito, se recuerda que los bienes computables en el estático son aquellos que son de naturaleza monetaria y en el régimen de regulación se pueden haber sincerado tanto activos monetarios como no monetarios. Dichos en otros términos, activos computables versus activos no computables. A modo de ejemplo, si un contribuyente regularizó una maquinaria empresarial la cual encuadraba como bien de uso, demás está decir que sería en principio un activo no computable. Lo mismo sucedería si regularizó como activo empresarial acciones u otros activos financieros variables. Diferente sería el caso **si regularizó, por ejemplo, tenencias de moneda nacional o extranjera, así como también se regularizó títulos de renta fija del país tales como títulos públicos del país. En estos últimos casos estamos hablando activos computables**.*

A su vez, el único caso de regularización de activos ocultos computables que no formarán parte del estático se da en el caso de los que son de cambio, ya que la norma del decreto reglamentario dispone que no formarán parte del inventario inicial. Y esta limitación aplicaría tanto para la determinación del costo de la mercadería vendida del ejercicio 2024 como del AXI impositivo estático.

Adicionalmente, es necesario poner el relieve que cuando se habla de activos ocultos computables se hace referencia a patrimonios empresariales que se hayan sincerado y no a los activos personales. Por ejemplo, si una persona física regularizó tenencias de efectivo que correspondían al patrimonio personal esto no afecta el ajuste por inflación impositivo.

*Por último, se quiere destacar que en principio **la regularización de activos no afecta el ajuste por inflación impositivo dinámico** de un modo especial, **sino que para los cierres diciembre solo afectaría al estático**".*

Jorge Estévez y **Luciano Estévez** en el artículo de doctrina "Régimen de Regularización de activos. El caso de los bienes de cambio y sus efectos en el cálculo del impuesto a las ganancias" publicado en Errepar el 07.03.2025, afirman que:

"*En otro orden de ideas, respecto de lo establecido en la última parte del artículo 13 del decreto reglamentario, **se genera gran confusión respecto a si aquellas empresas que cierran ejercicio el 31/12/2024 pueden tomar activos blanqueados (dinero en efectivo, cuentas bancarias y bienes de cambio, entre otros) como computables en el ajuste estático del ajuste por inflación impositivo**, en este aspecto se recomienda la lectura de prestigiosa doctrina (8). Nuestra interpretación es que un decreto reglamentario no puede, de ninguna manera, modificar la ley del impuesto a las ganancias, motivo por el cual **concluimos que todos aquellos activos regularizados y que sean computables en el ajuste por inflación impositivo deben ser considerados** a los efectos del cálculo del mencionado ajuste. Incluso si no fuera así, podríamos incurrir en casos de confiscatoriedad (cálculo que deberá realizarse en cada caso particular) y en la violación del principio de igualdad en materia tributaria. Recordemos que el ajuste por inflación impositivo es un método establecido por ley para corregir los efectos de la inflación en el impuesto a las ganancias. El principio de razonabilidad debe estar presente, y para el caso planteado, si no se aplica correctamente el ajuste por inflación impositivo, vemos que se estaría incumpliendo este postulado*".

(8) Rajmilovich, Darío M.: "Blanqueo y ajuste por inflación" - LL

Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 21.05.2025
Tratamiento de los bienes blanqueados en el ajuste por inflación impositivo en la DDJJ de impuesto a las ganancias de 2024

"*Número: IF-2025-54213624-ADN-DNI-MEC*

CUIDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 21 de mayo de 2025

Referencia: *Consultas relativas a la determinación del imp. a las ganancias en el marco del Regularización de Activos (Título II de la Ley N° 27743) y del Rég. esp. del ingreso del Imp. sobre los Bs. Personales (Cap. 1 del Título III de la Ley N° 27743)*

DIRECCIÓN NACIONAL DE IMPUESTOS

Se somete a la consideración de esta dependencia ministerial, una serie de consultas formuladas por las entidades profesionales relativas a la determinación del impuesto a las ganancias en el marco de ciertas previsiones contenidas en el Régimen de Regularización de Activos (Título II de la Ley N° 27.743) y del Régimen especial del ingreso del Impuesto sobre los Bienes Personales (Capítulo 1 del Título III de la Ley N° 27.743), las que a continuación, se detallan y responden.

(..)
Pregunta N° 4. ¿Los bienes regularizados que constituyan un activo computable a los fines del ajuste por inflación impositivo forman parte del activo computable al 31 de diciembre de 2023, suponiendo que el ejercicio de la sociedad coincide con el año calendario?

Respuesta:

No. De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 13 del Decreto N° 608/2024, la valuación de los bienes y tenencias de moneda practicada en los términos del artículo 27 de la Ley N° 27.743, "…constituye, a todos los efectos fiscales, el valor de incorporación al patrimonio del declarante al 1° de enero de 2024…", por lo que los bienes regularizados de que se trata no forman parte del activo computable al 31 de diciembre de 2023.
(..)"

VALOR DE INCORPORACION DE LOS BIENES BLANQUEADOS AL PATRIMONIO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Los bienes blanqueados se incorporan por el valor en pesos sin la conversión a dólares estadounidenses, según lo establecido en el art. 27.1 para los bienes del país y según lo establecido en el art. 27.2 para los bienes del exterior.

Art. 27.1 de la ley 27.743

BIENES EN EL PAIS

27.1.- Bienes en Argentina.

a) Dinero en Efectivo:

i. **Moneda argentina**: su valor expresado en dólares estadounidenses, convertido al Tipo de Cambio de Regularización;

ii. **Moneda extranjera**: su valor en dólares estadounidenses;

b) Inmuebles ubicados en Argentina:

Su valor de adquisición, su valor fiscal o su valor mínimo, según se define a continuación, el que sea superior, convertido a dólares estadounidenses al Tipo de Cambio de Regularización.

Para inmuebles urbanos, la reglamentación podrá establecer valores mínimos de mercado (en pesos argentinos o dólares estadounidenses) por metro cuadrado considerando el valor de mercado promedio de las diversas zonas geográficas en las que esté ubicado el inmueble urbano.

Para inmuebles rurales, la reglamentación podrá establecer valores mínimos de mercado (en pesos argentinos o dólares estadounidenses) por hectárea, considerando el valor de mercado promedio de las diversas zonas geográficas en las que esté ubicado el inmueble rural.

En todos los casos en los que la reglamentación opte por fijar un valor mínimo, el contribuyente podrá presentar ante la Administración Federal de Ingresos Públicos documentación para demostrar que el valor de mercado del bien a la Fecha de Regularización es inferior al valor mínimo y solicitar la reducción de la base imponible a dicho valor de mercado.

La reglamentación establecerá el procedimiento y la documentación a presentar para tal fin y el medio de reintegro del Impuesto Especial de Regularización ingresado en exceso, de ser validado por la Administración Federal de Ingresos Públicos el valor de mercado denunciado por el contribuyente;

Art. 10 del decreto 608

El valor mínimo a los fines de la valuación de los inmuebles urbanos y/o rurales, ubicados en el país, será el que surja de multiplicar por CUATRO (4) la base imponible establecida a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares a la fecha de regularización.

El contribuyente podrá demostrar que el valor de mercado del bien es inferior al valor mínimo, acompañando, como documentación, el importe que determine un corredor inmobiliario u otro profesional idóneo cuyo título lo habilite para hacerlo, en cuyo caso, deberá acreditarse con la constancia que, a esos efectos, aquellos sujetos emitan.

Tratándose de inmuebles ubicados en el exterior, el valor mínimo será el de mercado que surja de la determinación que se lleve a cabo conforme lo indicado en el párrafo anterior.

Los bienes inmuebles a los que se refiere el inciso b) de los puntos 27.1 y 27.2 del artículo 27 de la ley comprenden las obras en construcción -cualquiera sea su grado de avance- y las mejoras, en este último caso, en los términos del artículo 230 del Anexo al Decreto 862 del 6 de diciembre de 2019 y sus modificaciones, en ambos casos, al 31 de diciembre de 2023

c) **Acciones, cuotas y participación en sociedades**, **derechos de beneficiarios de fideicomisos** o **cuotapartes de fondos comunes de inversión**, siempre que el sujeto emisor de dichas acciones, participaciones, cuotapartes o derechos sea considerado un sujeto residente en Argentina bajo las normas de la Ley del Impuesto a las Ganancias, y **siempre que estos títulos o participaciones no coticen en bolsas o mercados** regulados por la Comisión Nacional de Valores:

El valor patrimonial proporcional atribuible a dichas participaciones según el último balance cerrado antes de la Fecha de Regularización y aprobado por la asamblea respectiva, actualizado desde la fecha de cierre de dicho balance hasta el 31 de diciembre de 2023, por el Índice de Precios al Consumidor publicado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censo y convertido a dólares estadounidenses usando el Tipo de Cambio de Regularización.

Si esos sujetos realizaran sus balances en moneda funcional dólares estadounidenses, se tomará el valor de patrimonio neto en dólares estadounidenses a la mencionada fecha de cierre, sin necesidad de actualización o conversión.

La reglamentación fijará la forma de computar los aumentos y/o disminuciones de capital que se hubieran producido entre la fecha de cierre de la sociedad emisora y el 31 de diciembre de 2023.

Si la participación refiriera a un sujeto que no tenga la obligación de preparar y aprobar balances, la base imponible estará compuesta por la porción atribuible al contribuyente de todos sus activos, valuados según las normas de este régimen y deducidos los pasivos que dicho vehículo haya contraído. La reglamentación podrá emitir normas de valuación de este tipo de pasivos;

Art. 11 del decreto 608

A los fines de la valuación de los bienes comprendidos en el inciso c) del punto 27.1, como así también, de aquellos incluidos en el inciso c) del punto 27.2, del artículo 27 de la Ley 27.743, los estados contables que deben utilizarse son los correspondientes al último ejercicio cerrado antes del 31 de diciembre de 2023 o, en caso en que el cierre hubiera ocurrido en esta última fecha, al 31 de diciembre de 2023, que fueran sometidos a consideración del órgano social competente, según el tipo societario de que se trate.

El procedimiento para llevar a cabo el cómputo de los aumentos y/o disminuciones de capital a los que se refiere el primer párrafo, in fine, del mencionado inciso c) del punto 27.1 del artículo 27, es aquel establecido en el Decreto 127 del 9 de febrero de 1996, reglamentario del Título VI de la Ley 23.966 de Impuesto sobre los Bienes Personales, debiendo actualizarse desde la fecha en que tuvieron lugar hasta el 31 de diciembre de 2023, en los términos señalados en el citado inciso c).

d) **Títulos valores**, incluyendo, sin limitación, a **acciones**, **bonos**, **obligaciones negociables**, certificados de depósito en custodia, **cuotaspartes de fondos** y otros similares, **que coticen en bolsas o mercados** regulados por la Comisión Nacional de Valores:

Según su valor de cotización a la Fecha de Regularización, de ser necesario convertido a dólares estadounidenses al Tipo de Cambio de Regularización.

Si el título valor cotizara en mercados argentinos y del exterior, se tomará como valor de cotización el correspondiente al mercado argentino, y si en este mercado el título cotizara en pesos y en dólares estadounidenses, se tomará como referencia el valor en dólares estadounidenses;

e) **Otros bienes muebles de cualquier tipo ubicados en Argentina**:

Según su valor de mercado a la Fecha de Regularización convertidos a dólares estadounidenses al Tipo de Cambio de Regularización;

f) **Créditos de cualquier tipo o naturaleza**, cuando el deudor de dichos créditos sea un residente argentino bajo las normas de la Ley del Impuesto a las Ganancias:

Por el capital de dicho crédito, con más las actualizaciones que pudieran corresponder y los intereses devengados y no pagados a la Fecha de Regularización. Si el crédito y los intereses estuvieran expresados en pesos argentinos deberán ser convertidos a dólares estadounidenses al Tipo de Cambio de Regularización;

g) **Derechos y otros bienes intangibles** no incluidos en incisos anteriores:

Según el valor de adquisición que hubieran tenido.

De no haber sido adquiridos a terceros, se utilizarán las reglas de la Ley del Impuesto a las Ganancias, para determinar su costo de adquisición, actualizado por el Índice de Precios al Consumidor publicado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censo hasta la Fecha de Regularización y convertido a dólares estadounidenses al Tipo de Cambio de Regularización;

h) **Criptomonedas, criptoactivos** y otros bienes similares:

Su valor de mercado a la fecha de inscripción en el Régimen o su valor de adquisición, el que fuere mayor;

i) **Otros bienes ubicados en el país** no incluidos en incisos anteriores:

Según su valor de mercado a la Fecha de la Regularización, convertido a dólares estadounidenses al Tipo de Cambio de Regularización, pudiendo la reglamentación establecer la forma de cálculo específica del valor de mercado de los bienes incluidos en este inciso cuando su valor de mercado no fuera de público conocimiento.

Art. 11 del decreto 608

En lo que hace a la valuación de los bienes comprendidos en el inciso i) del punto 27.1, como así también, de aquellos incluidos en el inciso h) del punto 27.2, del artículo 27 de la Ley 27.743, deberá estarse a lo dispuesto en el Título VI de la Ley 23.966 de Impuesto sobre los Bienes Personales.

Art. 27.2 de la ley 27.743

BIENES EN EL EXTERIOR

27.2.- Bienes en el exterior.

a) **Dinero en efectivo o depositado** en cuentas bancarias del exterior:

Su valor en dólares estadounidenses;

b) **Inmuebles ubicados fuera de Argentina**:

Su valor de adquisición en dólares estadounidenses o su valor mínimo, el que fuera mayor.

La reglamentación podrá establecer valores mínimos de mercado por metro cuadrado, hectárea u otra unidad de medida, considerando la ubicación geográfica de dichos inmuebles y los valores promedio de mercado.

En todos los casos en los que la reglamentación opte por fijar un valor mínimo, el contribuyente podrá presentar ante la Administración Federal de Ingresos Públicos documentación para demostrar que el valor de mercado del bien a la Fecha de Regularización es inferior al valor mínimo y solicitar la reducción de la base imponible a dicho valor de mercado.

La reglamentación establecerá el procedimiento y la documentación a presentar para tal fin y el medio de reintegro del Impuesto Especial de Regularización ingresado en exceso, de ser validado por la Administración Federal de Ingresos Públicos el valor de mercado presentado por el contribuyente;

c) **Acciones**, **cuotas** y **cualquier tipo de derecho de participación en sociedades**, corporaciones, entes o vehículos de cualquier naturaleza y los **derechos de beneficiarios de fideicomisos** u otros tipos de patrimonios de afectación similares, siempre que el ente del exterior no sea considerado un sujeto residente en Argentina bajo las normas de la Ley del Impuesto a las Ganancias, y siempre que estos títulos o derechos de participación **no coticen en bolsas o mercados** del exterior:

El valor patrimonial proporcional atribuible a dichas participaciones según el último balance cerrado antes de la Fecha de Regularización.

Si la participación refiriera a un vehículo que no tenga la obligación de preparar balances, la base imponible estará compuesta por todos sus activos, valuados según las normas de este régimen y deducidas las deudas que dicho vehículo haya contraído, en la proporción atribuible a la participación del contribuyente. La reglamentación podrá emitir normas de valuación de este tipo de pasivos;

d) **Títulos valores**, incluyendo, sin limitación, a **acciones**, **bonos**, **obligaciones negociables**, certificados de depósito en custodia, **cuotaspartes de fondos** y otros similares, **que coticen en bolsas o mercados** del exterior:

Según su valor de cotización a la Fecha de Regularización;

e) **Otros bienes muebles** de cualquier tipo ubicados fuera de Argentina:

A su valor de mercado a la Fecha de Regularización;

f) **Créditos de cualquier tipo o naturaleza**, cuando el deudor de dichos créditos no sea un residente argentino bajo las normas de la Ley del Impuesto a las Ganancias:

Por el capital de dicho crédito, con más los intereses devengados y no pagados a la Fecha de Regularización. Si el crédito y los intereses estuvieran expresados en pesos argentinos, deberán ser convertidos a dólares estadounidenses al Tipo de Cambio de Regularización;

g) **Derechos y otros bienes intangibles** no incluidos en incisos anteriores:

Según el valor de adquisición que hubieran tenido bajo la Ley del Impuesto a las Ganancias, actualizado por el Índice de Precios al Consumidor publicado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censo hasta la Fecha de Regularización y convertidos a dólares estadounidenses al Tipo de Cambio de Regularización;

h) **Otros bienes ubicados fuera del país** y no incluidos en incisos anteriores:

Según su valor de mercado a la Fecha de Regularización, pudiendo la reglamentación establecer la forma de cálculo específica del valor de mercado de los bienes incluidos en este inciso.

==========

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 PRINCIPO 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.). (EL I.T.I. FUE DEROGADO POR EL ART. 67 DE LA LEY 27.743 B.O.08.07.2024)

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 OBTENIDAD 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 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%)*".

LEY 23.905 I.T.I. **(DEROGADO)**

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****. ….*".

El art. 67 de la ley 27.743 (B.O.08.07.2024) DEROGA EL I.T.I.

"*TÍTULO IV*

Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas

Artículo 67.- ***Derógase el título VII (artículos 7° a 18) de la ley 23.905*** ***a partir de la publicación en el Boletín Oficial*** *de la presente ley*".

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 respeto 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.° 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 2°, 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.

El art. 67 de la ley 27.743 (B.O.08.07.2024) DEROGA EL I.T.I.

"*TÍTULO IV*

Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas

Artículo 67.- ***Derógase el título VII (artículos 7° a 18) de la ley 23.905 a partir de la publicación en el Boletín Oficial*** *de la presente ley*".

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**.

DICTAMEN. VENTA DE UN INMUEBLE AFECTADO AL REGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL ESPECIAL DE CONJUNTO INMOBILIARIO

Dictamen (DI ATEC) 22/2020 del 08.09.2020
Fraccionamiento de un terreno menor a 50 lotes.
Loteo con fines de urbanización

Conjunto inmobiliario
La Municipalidad aprobó la mensura particular de la referida división para afectar al régimen de Propiedad Horizontal especial de Conjunto Inmobiliario (Art. N° 2075, párrafo 2°, del Código Civil y Comercial de la Nación)
Se realizan obras de infraestructura para urbanizar los lotes
Finalizadas las obras deberán ser cedidas y entregadas gratuitamente a la Municipalidad
Los lotes están destinados a la venta

Ventas de los lotes en que se subdividirá un inmueble de su propiedad sobre los cuales se realizaran mejoras.
El inmueble fue adquirido en octubre de 2020.
Los lotes quedan encuadrados en el Régimen de Propiedad Horizontal especial de Conjunto Inmobiliario
Debe realizar trabajos para poner los lotes en condiciones de ser urbanizados; tales como apertura de calles, instalación de red de agua, gas y electricidad y las restantes obras de infraestructura.
La operación (VENTA DE LOTES) está gravada en el impuesto a las ganancias sin importar el número de lotes que en este caso es menor a cincuenta.
Art. 53 inciso f) de la LIG.
Art. 152 del D.R. de la LIG.

"*SUMARIO*

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

1) A partir del encuadre dado por las autoridades municipales, que corrobora el propio contribuyente, y de la realización por parte de éste de obras de infraestructura, se cuenta con todos los elementos necesarios para considerar que estaremos ante la ***venta de un inmueble afectado al régimen de Propiedad Horizontal especial Conjuntos Inmobiliarios****. Esto, sumado a que* ***la aprobación del respectivo fraccionamiento y, consecuentemente, también las ventas de los lotes, fueron y serán llevadas a cabo ya entrada en vigor la Ley 27.430****, hace que resulte aplicable el* ***inciso f) del Artículo 53 de la Ley Impuesto a las Ganancias****, t.o. en 2019 y su modificación, de acuerdo a las previsiones del* ***Artículo 152 del respectivo Decreto Reglamentario****, y por lo tanto las ventas de dichos lotes estarán gravadas por el impuesto independientemente del número de unidades en que se haya fraccionado el inmueble.*

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

2) Las cesiones forzosas del inmueble y las de las obras construidas en él -como las que se realizan a favor del Municipio-, se consideran realizadas a título gratuito y si bien tales construcciones darán valor a los lotes fraccionados y formarán parte de su costo, pasan a pertenecer, junto con el terreno transferido, a la entidad cesionaria. Por consiguiente, tales operaciones no estarán alcanzadas por el Impuesto al Valor Agregado, pues como lo establece la Ley del gravamen, t.o. en 1997 y sus modificaciones, dicho tributo sólo grava a las operaciones que se realicen a título oneroso. Por ello, corresponderá reintegrar en el período fiscal en que se produzcan esas cesiones a título gratuito, el crédito por impuesto que se hubiere computado por los bienes y/o servicios y/o locaciones, empleados en la obtención de las obras en cuestión.

No obstante, cabe interpretar que, en el caso de que existan obras que se transfieran al comprador de las fracciones junto con los terrenos, a los efectos del Impuesto al Valor Agregado se verifican los presupuestos a que se refiere el Artículo 3°, inciso b) de la ley del tributo, en cabeza de una empresa constructora -explotación unipersonal- en los términos del Artículo 4°, inciso d), de la misma norma, ya que en los hechos, la finalidad del desarrollador es la obtención de un lucro con la ejecución de obras sobre inmueble propio o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble.
Con arreglo a lo dispuesto por el Artículo 5° del texto legal, el hecho imponible se perfecciona al transmitirse la propiedad de cada lote.

TEXTO

I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por el contribuyente del epígrafe en los términos de la Resolución General N° 4.497 (AFIP), mediante la cual ***consulta acerca de la gravabilidad en el Impuesto a las Ganancias*** *y en el Impuesto al Valor Agregado* ***de las operaciones inherentes a las ventas de los … lotes en que se subdividirá un inmueble de su propiedad sobre el que se realizarán mejoras****.*

Aclara el presentante que actualmente es … y que su única actividad es la obtención de renta de inmuebles propios.

Además, indica que ***el inmueble fue adquirido el… de octubre de 20****… y que está ubicado en…., Departamento de…., Provincia de…, con una superficie de…. metros cuadrados.*

Asimismo, señala que la Municipalidad de … aprobó el … de febrero de 20 … la mensura particular de la referida división para afectar al ***régimen de Propiedad Horizontal especial de Conjunto Inmobiliario*** *(Art. N° 2075, párrafo 2°, del Código Civil y Comercial de la Nación), y que en este caso particular el loteo consta de … lotes destinados a la venta y no está prevista ninguna figura jurídica que agrupe a los propietarios de las unidades.*

También, menciona que de acuerdo con el citado Código ***los loteos quedan encuadrados bajo la forma Propiedad Horizontal-Conjuntos Inmobiliarios****.*

Agrega que, como producto de los requisitos exigidos, ***contratará determinados trabajos a terceros para poner los lotes en condiciones de ser urbanizados; tales como apertura de calles, instalación de red de agua, gas y electricidad y las restantes obras de infraestructura****. Y que una vez finalizadas tales obras deberán ser cedidas y entregadas gratuitamente a la Municipalidad y los entes prestadores de los mencionados servicios.*

*En cuanto al **tratamiento en el Impuesto a las Ganancias**, opina que las ventas de los lotes producto de la subdivisión no se encontrarán alcanzadas por el tributo, pues el sujeto vendedor es una persona humana y **no se cumplen los presupuestos normativos para configurar un loteo con fines de urbanización**, ni tampoco se realizará edificación y venta de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal de la Ley 13.512. En consecuencia, entiende que **dichas ventas quedarán gravadas con el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles**.*

*Fundamenta su opinión en el análisis de lo dispuesto por el inciso d) del Artículo 49 de la Ley del gravamen, según su texto ordenado en 1997 y sus modificaciones -Artículo 53, del t.o. en 2019 y su modificación- y de los incisos a) y b) del Artículo 89, juntamente con el Artículo 90 de su Decreto Reglamentario -Artículos 151 y 152 del nuevo ordenamiento-. También remite, sin más, al **Dictamen N°5/2008 (DI ATEC)**.*

En lo atinente al Impuesto al Valor Agregado, sostiene que no corresponde su inscripción pues las obras realizadas sobre inmueble propio serán posteriormente cedidas en forma gratuita al Municipio y a los entes prestatarios. Que no se computará crédito fiscal a su favor al momento de contratar las obras y que corresponderá solicitar factura "B" a consumidor final. Que todos esos costos formarán parte del valor de venta de los terrenos, el que no se encuentra gravado, ya que la venta de inmuebles no es objeto de este gravamen. Agrega que además de que no se computará crédito fiscal tampoco corresponderá reintegro alguno. Finalmente, hace remisión al Dictamen N° 58/08 (DI ATEC) sin relacionar los dichos de este con los argumentos esgrimidos.

OPINION DEL DICTAMEN

II. Expuesta la temática traída a consideración, en primer término, corresponde señalar que la Subdirección General … mediante RESOL-2020-…-AFIP-SDG…#DGI… le comunicó al interesado la admisión formal de su presentación como consulta vinculante.

Asimismo, cabe advertir que este servicio asesor analizará las cuestiones puntualmente consultadas desde un punto de vista teórico conforme a la información brindada por el presentante y sin efectuar verificación alguna, la que de concretarse quedará a cargo del área operativa pertinente.

ANALISIS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

*Aclarado ello, se comenzará con el análisis del planteo inherente al Impuesto a las Ganancias, para lo cual deberemos dilucidar cuáles son las normas que tendrán vigencia sobre las operaciones involucradas en la **venta de los lotes**, ya que **los hechos se producen en el contexto de una reciente modificación de la legislación tributaria dispuesta por la Ley 27.430**, y el posterior nuevo ordenamiento tanto de la ley del tributo como de su decreto reglamentario, también modificado.*

REFORMA DE LA LEY 27.430

*Cabe destacar que **los cambios incorporados por Ley 27.430 tienen vigor sobre los períodos fiscales iniciados a partir del 1° de enero de 2018**, y que dicha vigencia tiene excepciones expresamente contempladas, una de las cuales traeremos a colación.*

ART. 2 INCISO 5) DE LA LIG

ART. 99 DE LA LIG

*La aludida reforma **incorpora al Artículo 2° de la Ley del gravamen, entre otros, el apartado 5)** que considera ganancias a "los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, cualquiera sea el sujeto que las obtenga". También se incorpora en el Título IV de la norma, el Capítulo II -Impuesto Cedular- que grava con una tasa del 15% a las ganancias derivadas de la enajenación de inmuebles y a las transferencias de los citados derechos -cfr. Artículo 99 t.o. en 2019 y su modificación-.*

VIGENCIA. ART. 86 INCISO A) DE LA LEY 27.430

La norma modificatoria establece en su Artículo 86 que las disposiciones de su Título I -Impuesto a las Ganancias-surtirán efecto para los ejercicios fiscales o años fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2018, inclusive. Entre las excepciones a dicha vigencia se encuentran las descritas en su inciso a), que prescribe: "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 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 23.905".

Esto implica que para los inmuebles adquiridos con anterioridad al… de… de 20… no se deberán aplicar las normas correspondientes al impuesto cedular sobre los resultados derivados de sus enajenaciones y/o las transferencias de sus derechos, lo cual excluye del alcance de ese gravamen al inmueble del caso bajo análisis, ya que se adquirió en el año 20….

GANANCIAS EMPRESARIALES DE TERCERA CATEGORIA

Determinada dicha cuestión, y tratándose de una persona humana, nos queda evaluar con qué tributo corresponderá gravar a las ventas de los lotes surgidos del fraccionamiento en trato. Si gravarlas con el Impuesto a las Ganancias, en caso de configurarse ganancias empresariales de tercera categoría, o, en caso contrario, con el Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas estatuido en el Título VII de la Ley 23.905.

ART. 2 DE LA LIG

*En tal menester, es dable traer a colación el **Artículo 2° de Ley del gravamen** (t.o. en 2.019 y su modificación), ahora en forma completa, 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:

TEORIA DE LA FUENTE

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

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 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 éstas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.

EXCEPCIONES AL PRINCIPIO DE FUENTE

VENTA DE BIENES MUEBLES AMORTIZABLES

3) los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.

VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS

4) los 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, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.

VENTA DE INMUEBLES

5) los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.".

TEORIA DE LA FUENTE VS TEORIA DEL BALANCE

*Ahora bien, el texto de este Artículo define como objeto del impuesto, primeramente, a las ganancias entendidas como los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia en su propia fuente productora y su habilitación, es decir, como es aceptado por la totalidad de la doctrina, los resultados que son habituales como regla general, sin que corresponda gravar a aquellos cuyo acaecimiento sea eventual -teoría de la fuente-. **No obstante, exceptúa de esa condición, y determina que están alcanzados por el gravamen todos los resultados que obtengan los sujetos que realicen las "actividades empresariales" que menciona en su apartado 2 -teoría del balance-**. Sobre ello es dable destacar que **entre estos "sujetos empresa" se cuentan las explotaciones unipersonales**. También prescinde de la comprobación de la "teoría de la fuente" a los resultados aludidos en sus apartados 3), 4) y 5) y los enunciados especialmente en cada categoría. Como ya observamos el apartado 5) no se aplica al caso en estudio.*

Bajo este contexto legal la ganancia por la venta de un inmueble adquirido con anterioridad al …° de … de 20… por parte de una persona humana no estará alcanzada por el impuesto a las ganancias, siempre que dicho sujeto no haga habitualidad de tales ventas, no haya afectado el inmueble a una explotación unipersonal y la obtención de la renta no esté especialmente incluida por la ley en alguna de las categorías de ganancia.

EXCEPCION A LA REGLA GENERAL. EXCEPCION AL PRINCIPIO DE FUENTE

ART. 53 INCISO F) DE LA LIG

*Una de estas excepciones a la regla general aparece en el **inciso f) del Artículo 53 de la Ley** (t.o. en 2019 y su modificación) entre las ganancias enunciadas como de tercera categoría y consideradas "beneficios empresariales". Estas rentas, además, como su categorización lo revela, **son ganancias que le ley presume habituales**, y por lo tanto, **están dentro del objeto del gravamen sin que se deba comprobar en ellas la periodicidad que implique permanencia de la fuente que las produce ni su habilitación**.*

DESARROLLO Y ENAJENACION DE INMUEBLES BAJO EL REGIMEN DE CONJUNTOS INMOBILIARIOS

*El precitado inciso f) dispone que constituyen ganancias de la tercera categoría **"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"**. (el texto subrayado también fue incorporado por la Ley N° 27.430).*

LOTEOS CON FINES DE URBANIZACION. ART. 151 DEL D.R. DE LA LIG

Por su parte, los artículos relacionados del Decreto Reglamentario de la Ley del gravamen, t.o. en 2019, establecen:

***"Artículo 151**.- 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:*

a) Que del fraccionamiento de una misma fracción o unidad de tierra resulte un número de lotes superior a CINCUENTA (50).

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 N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, 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.

Los resultados provenientes de fraccionamientos de tierra obtenidos por los contribuyentes comprendidos en el apartado 2) del artículo 2° de la ley, estarán alcanzados en todos los casos por el impuesto, se cumplan o no las condiciones previstas en el párrafo precedente".

EDIFICACION Y VENTA BAJO EL REGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL

DESARROLLO Y ENAJENACION BAJO EL REGIMEN DE CONJUNTO INMOBILIARIO

ART. 152 DEL D.R. DE LA LIG

***"Artículo 152**.- Las ganancias provenientes de la edificación y venta de inmuebles bajo el régimen de propiedad horizontal del Código Civil y Comercial de la Nación y **los conjuntos inmobiliarios comprendidos en el Título VI del Libro IV de esa norma**, **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**".*

SE TRATA DE MENOS DE 50 LOTES

*Con base en la normativa transcripta se entiende que **las ventas de los lotes a que se refiere la consulta, al provenir de un fraccionamiento de la misma unidad de tierra inferior a 50 lotes, queda fuera de las previsiones del primer párrafo del Artículo 151 del Decreto Reglamentario** de la Ley del Impuesto a las Ganancias y por lo tanto **no se deben considerar como provenientes de un loteo con fines de urbanización**.*

DESARROLLO Y ENAJENACION BAJO EL REGIMEN DE CONJUNTO INMOBILIARIO

*Excluida esta posibilidad **nos queda por analizar si las ventas en trato integran un proceso de desarrollo y enajenación de inmuebles bajo el régimen de conjuntos inmobiliarios** del Código Civil y Comercial de la Nación, ello en los términos del Artículo 152 del mencionado Decreto.*

*Aquí, cabe destacar que tal como surge de la presentación en trato, **el loteo realizado por el contribuyente quedó inscripto y encuadrado dentro del régimen de propiedad horizontal especial de conjunto inmobiliario** en el marco legal al que alude el artículo 2075 del citado Código Civil y Comercial.*

Para analizar las implicancias de esto nos remitiremos a dicho dispositivo, que establece que:

ART. 2075 DEL CCCN

"Todos los aspectos relativos a las zonas autorizadas, dimensiones, usos, cargas y demás elementos urbanísticos correspondientes a los conjuntos inmobiliarios, se rigen por las normas administrativas aplicables en cada jurisdicción."

"Todos los conjuntos inmobiliarios deben someterse a la normativa del derecho real de propiedad horizontal establecida en el Título V de este Libro, con las modificaciones que establece el presente Título, a los fines de conformar un derecho real de propiedad horizontal especial."

"Los conjuntos inmobiliarios preexistentes que se hubiesen establecido como derechos personales o donde coexistan derechos reales y derechos personales se deben adecuar a las previsiones normativas que regulan este derecho real."

ART. 2073 Y ART. 2074 DEL CCCN

A su vez la definición de conjunto inmobiliario surge de los Artículos 2073 y 2074 del mencionado Código, los cuales se transcriben a continuación.

***"ARTICULO 2073**.- Concepto. Son conjuntos inmobiliarios los clubes de campo, barrios cerrados o privados, parques industriales, empresariales o náuticos, o cualquier otro emprendimiento urbanístico independientemente del destino de vivienda permanente o temporaria, laboral, comercial o empresarial que tenga, comprendidos asimismo aquellos que contemplan usos mixtos, con arreglo a lo dispuesto en las normas administrativas locales".*

*"**ARTICULO 2074**.- Características. Son elementos característicos de estas urbanizaciones, los siguientes: cerramiento, partes comunes y privativas, estado de indivisión forzosa y perpetua de las partes, lugares y bienes comunes, reglamento por el que se establecen órganos de funcionamiento, limitaciones y restricciones a los derechos particulares y régimen disciplinario, obligación de contribuir con los gastos y cargas comunes y entidad con personería jurídica que agrupe a los propietarios de las unidades privativas. Las diversas partes, cosas y sectores comunes y privativos, así como las facultades que sobre ellas se tienen, son interdependientes y conforman un todo no escindible".*

APROBACION DE LA MUNICIPALIDAD

*En este punto cabe reiterar que el consultante informa que **la Municipalidad de… aprobó el … de … de 20… la mensura de su inmueble para afectarlo al régimen de Propiedad Horizontal especial de Conjunto Inmobiliario (Art. N° 2075, párrafo 2°, C.C.y C.)** y, además, que aquel considera que **de acuerdo al nuevo Código Civil y Comercial los loteos quedan encuadrados bajo la forma Propiedad Horizontal- Conjuntos Inmobiliarios**, es decir que tendrán las características descriptas por los Artículos 2073 y 2074 del Código Civil y Comercial de la Nación.*

URBANIZACION DE LOS LOTES

*Asimismo, el contribuyente aclara que como producto de los requisitos exigidos **se realizará la contratación de trabajos para poner los lotes en condiciones de ser urbanizados; tales como apertura de calles, instalación de red de agua, gas y electricidad y las restantes obras de infraestructura**, y que lo gastado en tales obras formará parte de costo de venta de los terrenos.*

También cabe destacar que la Dirección de…, al analizar un caso análogo mediante su Actuación N° …/18 (DI …) advirtió que "… la figura bajo análisis no exige que el propietario del fundo -persona humana o sucesión indivisa- haya realizado edificación alguna sobre cada lote, sino únicamente que el desarrollo del emprendimiento urbanístico y la posterior enajenación de las unidades resultantes sea llevada a cabo por el mismo sujeto".

LA OPERACION ESTA GRAVADA SIN IMPORTAR EL NUMERO DE LOTES

*Siguiendo tal concepto y luego de tener en cuenta las pautas del Artículo 90 del anterior ordenamiento del Decreto Reglamentario de la Ley del tributo, **actual Artículo 152**, **concluyó que** "… **en el supuesto de desarrollo y enajenación de inmuebles bajo el régimen de conjunto inmobiliario, las ganancias obtenidas por la persona humana o sucesión indivisa se encontrarán alcanzadas por el gravamen con independencia del número de lotes o unidades que integran el emprendimiento y aún cuando su trasmisión se lleve a cabo en forma individual**".*

CONCLUSION EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

*Ahora bien, en el presente caso, a partir del encuadre dado por las autoridades municipales y por el propio contribuyente, y de la realización por parte de éste de obras de infraestructura, se cuenta con todos los elementos necesarios para considerar que **estaremos ante la venta de un inmueble afectado al régimen de Propiedad Horizontal especial Conjuntos Inmobiliarios**. Esto, sumado a que la aprobación del respectivo fraccionamiento y, consecuentemente, también las ventas de los lotes, fueron y serán llevadas a cabo ya entrada en vigor la Ley 27.430, **hace que resulte aplicable el inciso f) del Artículo 53 de la Ley Impuesto a las Ganancias**, t.o. en 2019 y su modificación, **de acuerdo a las previsiones del Artículo 152 de su Decreto Reglamentario** y, por lo tanto, **las ventas de dichos lotes queden gravadas por el impuesto independientemente del número de unidades en que se haya fraccionado el inmueble**.*

Luego de esta primera conclusión, resta analizar la situación planteada respecto del Impuesto al Valor Agregado. A tales fines resulta pertinente citar la normativa aplicable al caso.

ANALISIS EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

***El Artículo 1° de la Ley del gravamen**, t.o. en 1997 y sus modificaciones, prevé, entre otras actividades gravadas, las de su inciso b), que son: "Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3°, realizadas en el territorio de la Nación…".*

ART. 3 DE LA LEY DE IVA

***A su vez, el citado Artículo 3°** contempla entre las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios alcanzadas por el gravamen a las que siguen:*

OBRA SOBRE INMUEBLE AJENO

"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".

OBRA SOBRE INMUEBLE PROPIO

"b) Las obras efectuadas directamente o través de terceros sobre inmueble propio".

DEFINICION DE EMPRESA CONSTRUCTORA. ART. 4 INCISO D) DE LA LEY DE IVA

***Por su parte, el Artículo 4°** del aludido texto legal define quiénes son los sujetos pasivos del impuesto, entre los que se encuentran, en su inciso d), los que: "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". Además, el inciso e) de dicho artículo cuenta entre los sujetos pasivos a quienes "Presten servicios gravados" como son las obras realizadas sobre inmueble ajeno.

LAS OBRAS SOBRE INMUEBLE PROPIO ESTAN GRAVADAS CUANDO SON REALIZADAS POR EMPRESAS CONSTRUCTORAS

*De la normativa transcripta surge que las obras sobre inmueble propio se encuentran alcanzadas por el impuesto al valor agregado cuando son realizadas por empresas constructoras, definidas como **aquellas cuyo ánimo es obtener un lucro con su ejecución y/o con la posterior venta total o parcial del inmueble**, sin que sea relevante el carácter jurídico del sujeto que las emprende sino el fin perseguido.*

*Sobre la calificación de empresa constructora referida en la ley del impuesto, cabe traer a colación lo manifestado por esta asesoría mediante el **Dictamen N° 41/06 (DI ATEC)**. Allí, al analizar el tratamiento tributario de proyectos sobre barrios cerrados que podrían ser llevados a cabo por una persona, un grupo de personas o una sociedad, se señaló que "… atendiendo a la realidad económica, cabe interpretar que independientemente de las formas jurídicas que adopte la organización del emprendimiento inmobiliario, a los efectos del IVA se verifica el presupuesto a que se refiere el artículo 3°, inciso b) de la ley del tributo, en cabeza de una empresa constructora en los términos del artículo 4°, inciso d), de la misma norma, ya que en los hechos, la finalidad del desarrollador es la obtención de un lucro con la ejecución de obras sobre inmueble propio o con la posterior venta, total o parcial, de inmuebles".*

Otro elemento es agregado en la Actuación N° …/09 (DI …), también relativa a barrios cerrados, donde se hace hincapié en la figura del promotor de los hechos o patrocinador del negocio. En tal pronunciamiento se dice que "Más allá de la adopción de cualquier forma jurídica que se aplique para la ejecución de las obras de infraestructura -obra sobre inmueble propio- y la transferencia del dominio de los espacios comunes, corresponderá analizar en cada caso concreto quién resulta en la realidad de los hechos el promotor o patrocinador del negocio inmobiliario, que es en definitiva quien busca obtener un lucro con el emprendimiento inmobiliario, transfiriendo su propiedad a un grupo de personas, revistiendo, en consecuencia, el carácter de 'empresa constructora' en los términos del artículo 4°, inciso d) de la Ley del gravamen".

*Por su parte, **sobre el tema de la gratuidad al que alude el consultante respecto de la transferencia de las obras al Municipio y a los demás prestadores de los servicios de luz, gas y agua**, es dable citar lo manifestado en la Actuación N° …/08 (DI …), donde esta asesoría sostuvo que "… es indudable que **si bien dichas obras no son transferidas a los compradores de los terrenos**, es como consecuencia de las mismas que el negocio resulta viable, y **sería ilógico sostener que dichos trabajos son realizados sin un fin de lucro** que se manifiesta mediante el precio al que los terrenos son vendidos".*

*Asimismo, cabe mencionar que mediante la Actuación N° …/08 (DI …) el servicio asesor legal se expidió respecto del mismo caso que diera origen a la actuación citada en el párrafo anterior. En cuanto a **los espacios que el fraccionador debe transferir al Estado** dicha área asesora manifestó que la doctrina ha sostenido que "...se llama alineación al procedimiento por medio del cual se fija el límite de las vías públicas, calles y caminos con las propiedades privadas...", que se trata de un procedimiento administrativo unilateral donde puede ocurrir que "… un particular dueño de una extensión grande de terreno quiera proceder a la venta del mismo en lotes, para lo cual proyectará la correspondiente división de calles, que someterá a la aprobación del órgano municipal competente"; que se entiende que "… **el particular en esa oportunidad ha de donar las calles abiertas al dominio público", y que aprobada la división "… las nuevas calles se incorporan al domino público sin necesidad de escritura"**. Dijo en esa oportunidad haber acudido en ese análisis a Diez, Manuel María, Derecho Administrativo, Tomo IV, Editorial Plus Ultra, Buenos Aires, 1969, pág. 540.*

*Agregó que cabe reparar en lo sostenido por **la Corte Suprema de Justicia de la Nación**, al considerar que la denominada "cesión gratuita" de una fracción proporcional de tierra exigida por las normas municipales para que se autorice el loteo de una fracción de tierra, **no es una donación puesto que debe realizarse sin "animus donandi" y es más bien un acto forzoso, impuesto por la autoridad pública en ejercicio legítimo del poder de policía** -ver "Weiser, Edda Leonor B. Vda. De", Fallos 289:67-.*

*Además, destacó que en ese orden de ideas el Máximo Tribunal señaló "...que en autos no promedia donación, bien se advierta que ésta constituye un acto jurídico -por ende voluntario (art. 944, Código Civil)- de esencia contractual (art. 1789 y ss. del mismo Código), mientras que **la 'cesión gratuita' que invoca la actora constituye un acto impuesto o necesario, o si se quiere una restricción administrativa al derecho de propiedad** (art. 2611, C.C.)".*

CESION GRATUITA

*Sentado lo expuesto, advirtió que "… **las cesiones de las fracciones proporcionales de terrenos requeridas por la entidad Municipal, con destino al trazado de calles revisten el carácter de gratuitas, pues constituyen una restricción al dominio, de carácter forzoso, que encuentra fundamento en el ejercicio del poder de policía de la autoridad pública**".*

*Más adelante definió que "Los inmuebles por accesión física o moral a un bien público, están comprendidos en el dominio público, desde que no existe ningún obstáculo jurídico ni legal que lo prohíba. Por ejemplo, las arboledas de una plaza o parques públicos, los edificios construidos en inmuebles públicos, los acueductos o electroductos públicos tienen la condición jurídica de públicos por accesión física", y que, por lo tanto"… **los trabajos realizados sobre bienes de dominio público, constituyen obra sobre inmueble ajeno**".*

*Por último, se estima adecuado mencionar que, sobre el tratamiento atribuible en el impuesto al valor agregado, precisó "… que **la aceptación de la cesión futura a la Municipalidad se entiende completada con la aprobación del plano***

***de subdivisión correspondiente, circunstancia ésta que incidirá en la consideración de realización de obras sobre inmueble propio o ajeno**".*

*Con base en lo expuesto por el área asesora legal en el **Dictamen N° 58/08 (DI ATEC)** se entendió que "…**las fracciones proporcionales de terreno que se entreguen a la entidad Municipal con destino al trazado de calles revisten carácter de gratuitas por lo que las obras realizadas sobre ellas, tendrán el tratamiento dispuesto por el Artículo 58 del Decreto Reglamentario de la Ley del Tributo, esto es, corresponderá reintegrar en el período fiscal en que tal hecho ocurra el crédito por impuesto que se hubiere computado** por los bienes y/o servicios y/o locaciones, empleados en la obtención de las obras en cuestión".*

*Además, en aquella oportunidad **existió la realización de obras vinculadas con la prestación de servicios sanitarios y eléctricos** mediante compensaciones convenidas en acuerdos suscriptos con las empresas de servicios involucradas, **obras que se consideraron efectuadas con carácter oneroso y consecuentemente alcanzadas por el impuesto** en el valor compensado por dichas empresas concesionarias.*

***En el caso bajo estudio se observa que la persona humana es quien realizaría las obras, que podrán ser sobre inmueble propio o ajeno según las realice, respectivamente, antes o después de la cesión comprometida de la correspondiente proporción del inmueble a la Entidad Municipal** y las demás posibles cesiones de terreno a los otros prestadores involucrados.*

*Entonces, con base en los antecedentes expuestos, **estas cesiones forzosas del inmueble y las de las obras construidas en él, se consideran realizadas a título gratuito**, y si bien tales construcciones darán valor a los lotes fraccionados y formarán parte de su costo, pasan a pertenecer, junto con el terreno transferido, a la entidad cesionaria. **Por consiguiente, las operaciones no estarán alcanzadas por el I.V.A. pues de acuerdo con la Ley del gravamen este sólo grava a las operaciones que se realicen a título oneroso**.*

*No obstante, cabe interpretar que, **en el caso de que existan obras que se transfieran al comprador de las fracciones junto con los terrenos, a los efectos del Impuesto al Valor Agregado se verifican los presupuestos a que se refiere el Artículo 3°, inciso b) de la ley del tributo, en cabeza de una empresa constructora -explotación unipersonal- en los términos del Artículo 4°, inciso d)**, de la misma norma, ya que en los hechos, la finalidad del desarrollador es la obtención de un lucro con la ejecución de obras sobre inmueble propio o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble.*

*Cabe señalar que con arreglo a lo dispuesto por el artículo 5° del texto legal, **el hecho imponible se perfecciona al transmitirse la propiedad de cada lote**.*

CONCLUSION

***En virtud de lo expuesto esta asesoría concluye que**:*

EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

*1) A partir del encuadre dado por las autoridades municipales, que corrobora el propio contribuyente, y de la realización por parte de éste de obras de infraestructura, se cuenta con todos los elementos necesarios para considerar que **estaremos ante la venta de un inmueble afectado al régimen de Propiedad Horizontal especial Conjuntos Inmobiliarios**. Esto sumado a que la aprobación del respectivo fraccionamiento y, consecuentemente, también las ventas de los lotes, fueron y serán llevadas a cabo ya entrada en vigor la Ley 27.430, **hace que resulte aplicable el inciso f) del Artículo 53 de la Ley Impuesto a las Ganancias**, t.o. en 2019 y su modificación, **de acuerdo a las previsiones del Artículo 152 del respectivo Decreto Reglamentario**, y por lo tanto **las ventas de dichos lotes estarán gravadas por el impuesto independientemente del número de unidades en que se haya fraccionado el inmueble**.*

EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

*2) Las cesiones forzosas del inmueble y las de las obras construidas en él -como las que se realizan a favor del Municipio- , **se consideran realizadas a título gratuito** y si bien tales construcciones darán valor a los lotes fraccionados y formarán parte de su costo, pasan a pertenecer, junto con el terreno transferido, a la entidad cesionaria. Por consiguiente, **tales operaciones no estarán alcanzadas por el Impuesto al Valor Agregado**, pues como lo establece la Ley del gravamen, t.o. en 1997 y sus modificaciones, dicho tributo sólo grava a las operaciones que se realicen a título oneroso. Por ello, **corresponderá reintegrar en el período fiscal en que se produzcan esas cesiones a título gratuito, el crédito por impuesto que se hubiere computado** por los bienes y/o servicios y/o locaciones, empleados en la obtención de las obras en cuestión.*

*No obstante, cabe interpretar que, **en el caso de que existan obras que se transfieran al comprador de las fracciones junto con los terrenos**, a los efectos del Impuesto al Valor Agregado **se verifican los presupuestos a que se refiere el Artículo 3°, inciso b) de la ley** del tributo, **en cabeza de una empresa constructora -explotación unipersonal- en los términos del Artículo 4°, inciso d)**, de la misma norma, **ya que en los hechos, la finalidad del desarrollador es la obtención de un lucro con la ejecución de obras sobre inmueble propio o con la posterior venta, total o parcial, del inmueble**.*

*Con arreglo a lo dispuesto por el Artículo 5° del texto legal, **el hecho imponible se perfecciona al transmitirse la propiedad de cada lote**".*

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 Nº 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 8º de la Ley Nº 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 envió 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 descripta* ***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, trátese 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 descriptas 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*".

PRINCIPO 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)

PAGLIOTTI HUGO ADOLFO JOSE CNACAF SALA IV DEL 28.02.2023

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 PRINCIPO 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) 2° 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*".

GRATIFICACION POR CESE DE LA RELACION LABORAL. GRATIFICACION POR PERMANENCIA

Pagliotti Hugo Adolfo José CNACAF Sala IV del 28.02.2023
Gratificación por permanencia
Gratificación dineraria por haber adherido al programa de premiación por acciones
Conceptos no gravados por impuesto a las ganancias

"*En Buenos Aires, a de febrero de 2023, reunidos en acuerdo los señores jueces de la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, a los efectos de conocer los recursos interpuestos en los autos caratulados "Pagliotti, Hugo Adolfo José c/ EN-AFIP- DGI s/ Dirección General Impositiva", contra la sentencia del 4 de octubre de 2022, el Tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver:*

¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada?

El señor juez de Cámara Rogelio W. Vincenti dijo:

SENTENCIA DEL JUEZ DE PRIMERA INSTANCIA

1º) Que, ***el señor juez de la instancia anterior hizo lugar parcialmente a la demanda*** *que Hugo Adolfo José Pagliotti dedujo en los términos del art. 81 de la ley 11.683, contra la Administración Federal de Ingresos Públicos–Dirección General Impositiva (AFIP-DGI). En consecuencia,* ***dejó sin efecto en parte la resolución*** *DVCRR2 Nº 158/2017 y* ***ordenó excluir de la determinación del impuesto a las ganancias las sumas correspondientes a la "gratificación por permanencia"*** *($236.486,50)* ***y a "matching reward"*** *($161.056,22). Asimismo,* ***admitió la repetición*** *de las sumas abonadas en relación al tributo por tales conceptos.*

Para resolver de ese modo, en primer término, reseñó tanto las actuaciones administrativas que dieron lugar a la acción como la normativa aplicable y en virtud de ello señaló que, para determinar si ciertos rubros integran efectivamente una indemnización por antigüedad y, por ende, están alcanzados por la exención prevista en el art. 20, inc. i, de la Ley del Gravamen, o si, por el contrario, resultan ajenos, se debía examinar la periodicidad del rédito, por entender que si el rubro en cuestión se origina en la extinción de la relación laboral, estará exento del pago del tributo por carecer de los caracteres de habitualidad y permanencia en la fuente.

En razón de ello, luego de describir la naturaleza de los ***rubros "gratificación por permanencia" y "matching reward", concluyó que se asemejaban a pagos extraordinarios y, por lo tanto, carecían de la periodicidad y permanencia en la fuente*** *necesarias para quedar sujetas al Impuesto a las Ganancias.*

Por ello dispuso excluir de la determinación del impuesto en cuestión a las sumas correspondientes a dichos conceptos. Por otro lado, estableció que a esos montos se les deberá adicionar la tasa de interés prevista en las resoluciones MH Nº 314/04, MH Nº 598/19 y ME Nº 559/22, desde el 20/11/14 (conf. artículo 179 de la Ley Nº 11.683) hasta su efectivo pago.

Distribuyó las costas por su orden por existir vencimientos parciales y mutuos (conf. art. 68, segunda parte, y 71 del CPCCN).

2º) Que, contra ese pronunciamiento, ***tanto el actor como la AFIP-DGI interpusieron recursos de apelación****, que fueron concedidos libremente (v. escritos y providencia del 18.10.22).*

Puestos los autos en la Oficina, ambas partes expresaron sus agravios (v. escritos del 29 de noviembre y 1º de diciembre del 2022), los que fueron contestados recíprocamente.

3º) Que, el accionante ***cuestiona únicamente la tasa de interés*** *fijada.*

Sostiene que la sentencia se aparta injustificadamente de la doctrina jurisprudencial que mantiene actualmente la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal y, a fin de dar sustento a sus dichos, cita precedentes propios y de las demás salas del fuero.

4º) Que ***la demandada señala*** *que la* ***"gratificación por permanencia"*** *fue diseñada por la compañía como estrategia de retención del personal en 2013 y el requisito para su cobro era permanecer en la empresa durante ese año, es decir que su pago no tiene como origen el distracto. En este sentido, afirma que es claro que* ***ese rubro no se origina en la extinción de la relación laboral****.*

Con relación al concepto ***"matching reward"****, sostiene que también ha quedado acreditado en autos que* ***su pago corresponde a un programa de premiación a largo plazo que la empresa ofrece a los gerentes mediante la compra de acciones de otra empresa del mismo grupo****.*

Explica que si el ejecutivo adhería al programa y mantenía las acciones durante tres años, entonces la empresa lo gratificaba duplicando las acciones que adquirió en el ciclo. Y si el empleado se desvinculaba antes de finalizar el período de tres años, la empresa debía devolverle en dinero el valor de las acciones que adquirió.

En razón de ello, ***afirma que ese pago no está vinculado necesariamente con la actividad laboral****, sino que surge de la adhesión a un programa específico de la empresa al que el actor voluntariamente ingresó, por lo cual* ***tiene un origen diferente al cese laboral****.*

En definitiva, concluye que la causa exclusiva a la que obedecieron dichos conceptos es la relación laboral, y por ello no se corresponden de ninguna manera con una gratificación especial en los términos del precedente "Negri" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, por lo cual considera que se encuentran alcanzados por el Impuesto a las Ganancias.

Además, se queja de que el magistrado soslayó que en el caso bajo análisis se habría producido un acuerdo entre las partes, suscripto el 9/1/2014, mediante escritura pública con motivo de la extinción del contrato de trabajo, en el cual el actor prestó expresa conformidad con los montos y conceptos calculados y liquidados por su ex empleador y los recibió sin efectuar ningún tipo de reserva.

Por lo que advierte que el actor incurrió en una conducta contradictoria con sus propios actos, incompatible con otra anterior deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz.

SENTENCIA DE LA CAMARA

5º) Que, ante todo, debe destacarse que en la presente causa no se encuentran discutidos ni los hechos ni el derecho aplicable.

GRATIFICACION POR PERMANENCIA

MATCHING REWARD

En cambio, en virtud de que el actor consintió el rechazo de los demás los rubros que fueron objeto de la demanda (a saber: sueldo, vacaciones no gozadas, vacaciones no gozadas anteriores, integración mes de despido, el preaviso y el SAC sobre dichos conceptos), ***la cuestión quedó circunscripta a determinar si las sumas abonadas por los rubros denominados "gratificación por permanencia" y "matching reward" están exentas de la retención del pago del Impuesto a las Ganancias****, como lo reconoció el a quo o, si, por el contrario y tal como sostiene la AFIP, deben tributar.*

En su caso, luego se examinará el agravio relativo a la tasa de interés aplicable.

6º) Que, aun cuando como se dijo no hay controversia en cuanto a los hechos de la causa, sí conviene reseñar aquéllos que son relevantes y permiten un adecuado examen de la cuestión:

Por escritura del 9.01.14, ***el Sr. Pagliotti y la compañía PRC S.A. acordaron*** *–en lo que aquí interesa–* ***que el contrato de trabajo quedaba extinguido*** *de conformidad con lo dispuesto por el art. 245 de la LCT, a partir de ese día.*

En el punto 2 de ese convenio se estableció que la ex empleadora abonaría la suma bruta de $906.202,61, por todo concepto, derivado de la relación laboral habida. También, que el total neto de impuesto a las ganancias resultante de la suma ofrecida, más los conceptos correspondientes a la liquidación final (vacaciones proporcionales, aguinaldo sobre vacaciones y aguinaldo proporcional) ascendía a $635.371. Sobre ese monto, se retuvieron $205.465,55 por el impuesto respecto del mes de enero de 2014.

El 28.11.14, el actor solicitó la repetición *de dicha suma ante la AFIP-DGI, lo que dio origen al expediente SIGEA 13289-44020-2014 y, ante la falta de respuesta, el 14.09.15 interpuso la presente demanda.*

EL FISCO ACEPTO QUE LA GRATIFICACION POR EGRESO ESTA EXENTA

PARA EL FISCO LA GRATIFICACION POR PERMANENCIA Y EL PAGO POR "MATCHING REWARD" ESTA GRAVADO

El 26.9.17, por medio de la resolución CV CRR2 Nº 158/17, ***el ente fiscal hizo lugar parcialmente al reclamo*** *por la suma de $36.786,75, por cuanto consideró que* ***las sumas percibidas en el ítem "gratificación por egreso" estaban exentas*** *del pago del tributo por aplicación de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación del fallo "Negri". En cambio,* ***sostuvo que los conceptos de "gratificación por permanencia" y de "matching reward", al estar vinculados al contrato de trabajo y no a su disolución, eran pasibles de la retención****.*

En razón de lo expuesto, el accionante amplió y enderezó la demanda.
(..)
OBJETO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

8º) Que, sentado ello, cabe recordar que la ley de Impuesto a las Ganancias 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" (art. 2º, ap. 1, de la ley 20.628, vigente al momento de los hechos [conf. decreto 649/97]).

INDEMNIZACIONES EXENTAS

Por su parte, en lo que aquí importa, prevé que estarán exentos del gravamen, "(…) 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, excepto los originados en la muerte o incapacidad del asegurado" (art. 20, inc. i, lo destacado no es del original).

LINEAMIENTOS DE LA CSJN

En ese escenario, y a fin de dar una adecuada respuesta a la cuestión planteada corresponde recordar los lineamientos que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha esbozado al analizar las normas involucradas.

Así pues, al analizar el art. 1º de la ley 11.683, ha señalado que "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. Cuando 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" (Fallos: 182:417).

Desde esa perspectiva, la periodicidad del rédito prevista en el art. 2°, ap. 1 de la ley, según precisó el Alto Tribunal, 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 (Fallos: 209:347).

*Al ser ello así, concluyó que la indemnización por despido carece de la periodicidad y de la permanencia de la fuente necesarias para quedar sujeta al gravamen, en los términos del art. 2º de la ley de impuesto a las ganancias, ya que es directa consecuencia del cese de la relación laboral (D. 1148. XLII. REX. **"De Lorenzo"**, sent. de 17.6.2009, y **"Cuevas"**, Fallos: 333:2193; entre otros).*

*Y en el precedente **"Negri"** (sent. de 15.7.2014) aclaró que todo concepto que surja del acto de extinción de la fuente de ganancias, no puede configurar el hecho imponible del tributo en cuestión habida cuenta que el distracto de ese vínculo implica, para el trabajador, la desaparición de la fuente productora de rentas gravadas.*

Cabe agregar que esta Sala aplicó la jurisprudencia reseñada al resolver causas en las que se discutían cuestiones similares (v. CAF 60301/2017, "Leoni, Juan José c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", del 23.11.17, y sus citas, entre otras).

*9º) Que, de lo anterior se desprende que, **a los fines de determinar sí la percepción involucrada es pasible de retención debe poseer las características de la periodicidad y de la permanencia de la fuente** necesaria para quedar sujeta al gravamen.*

A tal fin, corresponde precisar los rubros cuestionados.

GRATIFICACION POR PERMANENCIA

La "gratificación por permanencia" es un premio diseñado por la compañía PRC SA como estrategia de retención del personal en el año 2013, en razón de ello el requisito para percibirlo consistía en la permanencia del empleado en la empresa durante todo ese año.

MATCHING REWARD

Por su parte, el "matching reward" corresponde a un programa de premiación de largo plazo mediante el cual la empleadora ofrece a sus gerentes la compra de acciones de Vale SA (empresa brasileña del Grupo Vale al cual pertenece PRC).

*Consiste en que si el ejecutivo adquiere y mantiene las acciones sin venderlas durante un ciclo de tres años, la empresa lo gratifica duplicando la cantidad de acciones que adquirió en el ciclo. Y, **si el empleado es desvinculado sin causa antes del fin del ciclo de tres años** -como fue el caso del Sr. Pagliotti-, **la empresa debe otorgar una gratificación dineraria por haber adherido al programa**, equivalente al valor de cotización de las acciones a la fecha de desvinculación en la proporción al tiempo transcurrido desde el inicio hasta su desvinculación.*

*Sentado ello, en primer lugar, debe señalarse que **de la simple descripción de los conceptos surge con claridad que en ambos casos se trata de pagos extraordinarios originados en la extinción laboral**, pues en el caso el convenio fue suscripto por las partes el 9.1.14 de manera que no puede desconocerse la vinculación de la percepción con el cese.*

*Por otro lado, también **resulta indudable que la "gratificación por permanencia" es abonada al producirse la extinción del contrato**, lo que no hubiera tenido lugar de continuar la relación laboral, o en el supuesto que el distracto hubiera ocurrido un considerable tiempo posterior.*

A la misma conclusión se arriba respecto del "matching reward"*, pues el modo de liquidación de este ítem está estrechamente vinculado con la desvinculación sin causa ocurrida, toda vez que si la relación laboral hubiera finalizado de otro modo o de no producirse tampoco el actor hubiera percibido ese monto.*

Al ser ello así, se advierte que el juez de la instancia anterior resolvió adecuadamente la cuestión planteada en atención a que ***los conceptos objetos del sub discussio carecen de la periodicidad y permanencia en la fuente****, necesarias para quedar sujetas al impuesto a las ganancias.*

LA SITUACION ES DISTINTA AL FALLO ALMIRON JUAN MANUEL

10) Que, a mayor abundamiento y a todo evento, se deja aclarado que ***la situación de autos difiere sustancialmente de la examinada por la Sala I de esta Cámara en el precedente "Almiron, Juan Manuel*** *c / DGI s / recurso directo de organismo externo",* ***del 20.10.16****, que la AFIP menciona en su presentación.*

Ello es así, especialmente, porque en esa causa se discutía si las rentas derivadas del ejercicio de derechos de opciones de compra de acciones se consideraban incluidas en el concepto legal de las "compensaciones en dinero y en especie" que el contribuyente percibía conjuntamente con su remuneración en razón del ejercicio de su actividad, mientras que en autos el monto discutido fue percibido en razón de la extinción del contrato laboral.
(..)
Por tales motivos, ***VOTO por: rechazar el recurso de la demandada y hacer lugar al del actor****, en consecuencia, modificar la tasa de interés aplicable, de acuerdo a lo dispuesto en el considerando 12. Las costas de alzada se imponen a la AFIP- DGI vencida (art. 68, primer párrafo, del CPCCN).*

El señor juez de Cámara Jorge Eduardo Morán adhirió al voto precedente.

En virtud del resultado que instruye el acuerdo que antecede, el Tribunal RESUELVE: ***rechazar el recurso de la demandada y hacer lugar al del actor****, en consecuencia, modificar la tasa de interés aplicable, de acuerdo a lo dispuesto en el considerando 12. Las costas de esta instancia se imponen a la AFIP-DGI vencida (art. 68, primer párrafo, del CPCCN)*".

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.*

2°). 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.*

3°) 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.*

(..)

6°) 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".*

(..)

7°) 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 hidrocarburíferos.*

8°) 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****.*

9°) 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. 2° 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. 1° 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. 2°, 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

SEGURA LOPEZ PEDRO ANTONIO CNACAF SALA III DEL 01.07.2025

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:

Segura López Pedro Antonio CNACAF Sala III del 01.07.2025
Habitualidad en la venta de inmuebles.
Impuesto a las ganancias período fiscal 2015.
Actividad principal. Servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial.
Actividad secundaria. Servicios inmobiliarios.
Entre los años 2009 y 2018 había realizado 21 operaciones de compra y 18 operaciones de venta de inmuebles.
En el año 2015, realizó 6 operaciones de compra y 4 operaciones de venta de inmuebles.
El fisco realizó la denuncia penal.
El TFN confirmó la determinación de oficio.
La Cámara confirma la sentencia del TFN y por lo tanto la determinación de oficio.
Se hace mención al fallo Rafael Brave de la CSJN del 15.10.1947. (En cinco años compró 8 inmuebles y vendió 6 inmuebles).
No se presentan atendibles las manifestaciones del recurrente respecto a que dichas operaciones no representaban una actividad habitual ni su actividad principal.
Los ingresos declarados originalmente ascendían en 2015 a $ 3.263.767.
El ajuste conformado por impugnación de pasivos ascendió a $ 1.200.000.
El ajuste por las dos operaciones que ahora se analizan se elevó a $ 2.787.700.
Por lo tanto lejos de ser insignificantes, se convierten en principales ya que superan en un 100% a los resultados de la declaración jurada original.

"I- Que, mediante sentencia de fs. 161/162, el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió rechazar el recurso interpuesto por el actor contra la Resolución Nº 195/2018 (DV RSAL), por medio de la cual se había determinado el ***Impuesto a las Ganancias*** *(en adelante, IG) del* ***período fiscal 2015****, fijado intereses y dejado en suspenso la eventual aplicación de una multa en los términos del* ***art. 20 de la Ley 24.769****, con costas.*

Para así decidir, señaló el Tribunal que el ajuste se fundó en la incorporación a la base imponible de dicho tributo del resultado de operaciones de compraventa de inmuebles, a partir de considerar al actor como "habitualista" en dicha actividad.

Destacó que, si bien el recurrente se encontraba registrado en el rubro de ***servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial*** ***realizados por integrantes de los órganos de administración y/o fiscalización en sociedades anónimas como actividad principal****, también lo hacía en el rubro de* ***servicios inmobiliarios*** ***por cuenta propia, como actividad secundaria****.*

Puntualizó que, en el marco de la inspección, se había detectado que el Sr. Segura López ***había declarado pasivos que no resultaron ser tales*** *ya que* ***encubrían ingresos gravados generados en operaciones de venta de inmuebles*** *que habían tenido lugar durante el ejercicio fiscal involucrado.*

Especificó que, al tratarse de una persona física, no resultaba sencillo determinar si el resultado derivado de la venta de inmuebles se ubicaría dentro o fuera del radio de imposición del IG para lo cual cobra especial relevancia lo dispuesto por el inc. 1 del art. 2, es decir que deben configurarse los requisitos de periodicidad, permanencia de la fuente y su habilitación.

Aclaró que, al no negar la veracidad de las operaciones de venta, el recurrente se había limitado a oponer la falta de habitualidad para sostener que la determinación de oficio no se ajustaba a la realidad.

Detallo, en este sentido, que ***entre los años 2009 y 2018*** *el Sr. Segura López* ***había realizado 21 operaciones de compra y 18 operaciones de venta de inmuebles*** *y,* ***en el año 2015, 6 operaciones de compra y 4 ventas****. Ponderó, además, que* ***el monto de estás no había sido insignificante****, toda vez que la incorporación de dos ellas a la determinación del tributo había superado en un 100% a los resultados de la declaración jurada original, debiendo descartarse así que se tratara de actos meramente incidentales, ya* ***habían reportado ingresos relevantes****.*
(..)
CSJN RAFAEL BRAVE 15.10.1947

*Por otro lado, **la Corte Suprema de Justicia de la Nación** ha definido, en lo que aquí resulta -mutatis mutandis- aplicable, que **los términos "profesión habitual"** (locución que había sido empleada respecto al denominado "impuesto a los réditos"), **deben entenderse con el alcance de actividad regular del contribuyente con el propósito de obtener beneficio**. Esta actividad no es incompatible con la práctica de otra ocupación o negocio, pero una operación aislada no basta de ordinario para configurarla. **Descartadas las simples inversiones de capital, son indicios de la "profesión habitual" la continuidad de las operaciones, su importancia con relación al giro del contribuyente y el fin de lucro. Tratándose de la compraventa de inmuebles basta para cumplir el requisito de la continuidad un número de operaciones adecuado para la eficacia de la especulación en tales bienes, lo que supone la posibilidad del transcurso de algún tiempo entre la compra y la enajenación** (Fallos: 209:129). (*CSJN RAFAEL BRAVE DEL 15.10.1947*)*

*Bajo estas directivas, ponderando la cantidad de operaciones verificadas, tanto en el período de los años 2009 al 2018, como en el ejercicio fiscal involucrado específicamente en el ajuste cuestionado, **no se presentan atendibles las manifestaciones del recurrente respecto a que dichas operaciones no representaban una actividad habitual ni su actividad principal**, máxime cuando esta postura contradice, además, su propia conducta relevante, al haber declarado y registrado ésta como su actividad secundaria en el rubro de servicios inmobiliarios por cuenta propia.*

Por lo demás, respecto a los pronunciamientos judiciales que el recurrente cita, debe advertirse que en tales precedentes se discutía la gravabilidad con el impuesto a las ganancias de la indemnización por despido por razones de maternidad o por razones de tutela sindical, en virtud de lo cual sus conclusiones –en oposición a lo que pretende el apelante- no resultan aplicables al caso sub examine, habida cuenta que aquellos conceptos indemnizatorios sobre los que el Alto Tribunal y esta Cámara debieron resolver no resultan semejantes a los que se discuten en este pleito.

VII- Que, por otra parte, al fundar su recurso, el apelante ha hecho hincapié -con el fin de establecer su falta de trascendencia- en que el resultado de la venta de los inmuebles involucrados sería sustancialmente menor, respecto del total de sus ingresos.

En este sentido, ha recalcado que "…lo anterior se ve corroborado por la innegable situación de que el ajuste por `resultado por venta de inmuebles` representa el 3,46% del total de ingresos originados en distintas actividades" (cfr. fs. 187 vta.) y especialmente ha cuestionado por incongruente que en la sentencia el Tribunal hubiera expresado que dichos ingresos "se convierten en principales ya que superan en un 10% a los resultados de la declaración jurada original" (cfr. fs. 186 vta., apartado 5.2., el énfasis no corresponde al original).

*Ahora bien, no puede soslayarse que, como se ha indicado más arriba, el pasaje del decisorio apelado que transcribe el recurrente en su memorial, en rigor de verdad, reza "…que si bien se arguye que se trata de ventas insignificantes, de la determinación de oficio surge que **los ingresos declarados originalmente ascendían en 2015 a $ 3.263.767,27** y **el ajuste conformado por impugnación de pasivos ascendió a $ 1.200.000** mientras que **el ajuste por las dos operaciones que ahora se analizan se elevó a $ 2.787.700**.*

*Por lo tanto **lejos de ser insignificantes, se convierten en principales ya que superan en un 100% a los resultados de la declaración jurada original**." (el énfasis no corresponde al original). Error de transcripción que, como puede apreciarse, vacía de contenido per se toda la línea argumental intentada.*

(..)
*Por ello, **SE RESUELVE**: rechazar el recurso de apelación interpuesto por la demandada y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada, con costas*".

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 Roosvelt 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 réditos: "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 indubitablemente 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 inexplotada**, 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 inexplotada****, 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 inexplotada.

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 desdecir 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 inexplotada)*".
(..)
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 lo 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 **"Rodriguez 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 afectados 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".*

VENTA DE INMUEBLE AFECTADO A UNA EXPLOTACION UNIPERSONAL AGROPECUARIA

Nabarri José Ernesto TFN Sala A del 17.03.2025
Venta de inmuebles rurales.
Impuesto a las ganancias períodos fiscales 2010 y 2011.
Multas por omisión de impuestos. Art. 45 ley 11.683.
La inspección se inicia por la compra de 740.000 dólares.
Venta de dos inmuebles rurales en el año 2011.
El TFN en voto dividido confirma la determinación de oficio.

Voto de la Dra. Guzmán
Las ventas de los inmuebles rurales no se encuentran gravadas por el impuesto a las ganancias.
Los inmuebles se encontraban arrendados.
No se trataba de contratos de aparcería.
En los períodos anteriores a la venta de los inmuebles no realizó una explotación económica encuadrada en la tercera categoría del impuesto a las ganancias.
En las operaciones de venta de inmuebles realizadas por parte de una persona física, no se verifican los requisitos de periodicidad y permanencia de la fuente establecidos en el inc. 1) del art. 2 de la LIG.

Voto del Dr. Porporatto al que adhiere el Dr Pérez
Producto de los contratos celebrados resulta claro que la decisión tomada fue compartir frutos y asumir riesgos de la explotación rural.
Se trata de contratos de aparcería y no de arrendamiento.
Se trata de una explotación compartida del inmueble, de los contratos suscriptos surge que se comparten frutos y riesgos, a partir de una organización que implica la cesión del campo de su parte y por la otra, el aporte de insumos y trabajo sobre dicha explotación.
Refuerza dicho argumento el hecho que el propio contribuyente lo haya declarado como renta de tercera categoría en sus correspondientes declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias.
Como titular del inmueble rural afectado a la aparcería (contrato con carácter asociativo) realizaba una actividad económica de la que obtuvo frutos en carácter de coproductor agropecuario, corriendo con el riesgo, incluso, de no percibir suma alguna por el aprovechamiento del inmueble.
El mencionado riesgo se vislumbra de la circunstancia que en el contrato el arrendador pactó como contraprestación por la cesión temporal del inmueble rural de su propiedad el 40% de lo cosechado, pero al no haber ninguna otra cláusula contractual que contemple un canon cierto y determinado, para la situación que no hubiera cosecha, se interpreta que no se efectuaría pago alguno.
La venta de los inmuebles rurales llevada a cabo por una explotación unipersonal (actividad agropecuaria de la que se obtuvieron frutos, se compartieron riesgos y que la voluntad exteriorizada fue la de afectar el inmueble a dicha explotación), se encuentra gravada por el impuesto en trato en virtud del artículo 2 inciso 2) de la LIG.

"*La Dra. Guzmán dijo:*

*I.- Que a fs. 22/46 y 90/114 la recurrente interpone sendos recursos de apelación contra las Resoluciones Nros. 88/2015 y 87/2015 (DV RRMR) dictadas por la AFIP-DGI mediante las cuales se determinó de oficio el **impuesto a las ganancias por los períodos 2010 y 2011** e impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 07/2010 a 11/2011, con más intereses resarcitorios. En ambos casos se aplica multa con sustento en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal.*

*Explica que **la fiscalización se inició por la detección de adquisición de moneda extranjera, que ascendió a la suma de U$S 740.000**.-.*
(..)
*V.- Que conforme surge de los antecedentes administrativos acompañados (vid. Informe de Investigación a fs. 110/113 del cpo. Nro. I) y de las resoluciones en crisis (vid. fs. 4/21 y 78/89), se dio inicio a una fiscalización mediante la Orden de Intervención N° 756758, que se originó, principalmente, en un cruce de información de los principales compradores de divisas, detectándose que el contribuyente **había realizado la compra de moneda extranjera (dólares), durante el período 31/10/2011 al 15/11/2011, por un valor de $ 740.000**.-.*

*A los efectos de justificar el origen de los fondos, la fiscalización verificó que el contribuyente **había vendido dos inmuebles rurales durante el año 2011**. Uno de ellos fue vendido en $ 900.000.-, y el contribuyente era propietario en un 100% y el otro fue vendido en $ 235.000.-, y el contribuyente era propietario en un 50%.*

Asimismo, se verificó que, en la declaración jurada del impuesto a las ganancias, del período fiscal 2011, se expuso en la justificación patrimonial, un monto de ingresos exentos que ascendía a $ 740.000.

Por su parte, el Juez Administrativo dejó constancia que los ingresos por ventas de inmuebles verificadas en el año 2011 ascendieron a un total de $ 1.017.500.-, por la venta de la Partida Inmobiliaria N° 1096 por un valor de $ 235.000.-, de los cuales al Sr. Nabarri le corresponden $ 117.500.-, debido al porcentaje del cual resulta propietario y Partida Inmobiliaria N°12.511 por un valor de $ 900.000.-.

En cuanto al destino que se les otorgó a los indicados inmuebles -antes de su venta-, el contribuyente aportó contratos, denominados "Contratos de Arrendamiento", en los cuales las partes se denominaron como "Arrendador" y "Arrendatario" y ***el precio fue pactado a porcentaje, por "…el cuarenta por ciento de lo cosechado sobre el camión puesto en chacra"****.*

Con base en lo expuesto, ***el Juez Administrativo concluyó que se estaba frente a contratos de aparcería****, atento a que por una parte el Sr. Nabarri cedió el uso del predio rural a la firma AUBALAT ANTONIO Y JORGE SOCIEDAD DE HECHO, que realizaba la explotación del campo, y el fruto obtenido se repartía de acuerdo al porcentaje acordado por las partes, compartiendo los riesgos.*

Asimismo, y de acuerdo con los fundamentos de la resolución apelada, el Juez Administrativo consideró que la venta de los inmuebles rurales referidos se encontraba gravada en el impuesto a las ganancias, y por ende procedió a efectuar el correspondiente ajuste.

Además, se desprende del acto apelado que se realizaron tareas de control sobre rubros de gastos, que culminaron con un ajuste, debido a la falta de demostración de la real existencia de determinadas operaciones, pues no se aportaron comprobantes, medios de pago, constancia de retenciones -en caso de corresponder- ni documentación alguna. Las inconsistencias marcadas implicaron una reducción de gastos declarados por $ 48.630,02, en el ejercicio fiscal 2010, y por $ 68.500, en el año 2011.

A su vez, se reconocieron gastos no computados, principalmente correspondientes a las liquidaciones de cereal, verificadas y no consideradas en la declaración jurada original.

Además, la fiscalización detectó que, tanto en el año 2010, como en el año 2011, las acreditaciones bancarias registradas en sistemas resultarían superiores a las ventas registradas y exteriorizadas. En el período 2010, luego de las tareas realizadas, se determinaron acreditaciones bancarias superiores a las ventas en $ 274.129,85 y en el período 2011, las acreditaciones bancarias resultaron superiores a las ventas en $ 299.030,01. Se aplicó la presunción legal del diez por ciento (10%) de renta dispuesta y consumida, determinándose así un incremento de ganancia neta de $ 301.542,84 en 2010 y de $ 328.933,01 en 2011.

En consecuencia, el organismo fiscal arribo a un nuevo impuesto a las ganancias que asciende a $ 165.200,30 y $ 531.687,14 y de saldo a ingresar de $ 126.542,66 y $ 505.708,25, por los períodos 2010 y 2011, respectivamente.

VI.- Que sentado lo expuesto, corresponde en primer lugar determinar el tratamiento que correspondía otorgarle en el impuesto a las ganancias, a las ventas de los inmuebles rurales efectuadas durante el 2011.

En este sentido, cabe señalar que el recurrente interpretó que tales operaciones se encontraban al margen de la imposición, pues entendió que no se configuraron los requisitos de periodicidad y de la permanencia de la fuente, previstos en el inc. 1) del art. 2°, de la ley del impuesto a las ganancias –t.v. a la sazón-.

Por su parte, el Fisco Nacional concluyó que el resultado de la venta de los inmuebles rurales en cuestión, se encontraba gravado por el impuesto a las ganancias. En efecto, el organismo fiscal consideró que los documentos que tuvo a la vista configuraban en realidad contratos de aparcería, entre el recurrente, quien cedió el uso de los inmuebles rurales a la firma AUBALAT ANTONIO Y JORGE SOCIEDAD DE HECHO, la cual realizaba la explotación de los campos, repartiendo los frutos obtenidos, de acuerdo al porcentaje acordado por las partes.

VI. a.- Que en razón de lo expuesto, la controversia refiere a determinar si la venta de los inmuebles rurales efectuadas durante el 2011 se encontraba alcanzada por el impuesto a las ganancias, como sostuvo el Fisco Nacional. Para así concluir, el ente fiscal consideró que los inmuebles rurales configuraban establecimientos permanentes y por ende, encuadraban en los arts. 49 y 69 inc. b) de la ley del impuesto referido, configurando las posteriores ventas de los inmuebles, en razón de ello, operaciones gravadas por el impuesto a las ganancias, o bien, si las ventas fueron celebradas por el actor en su calidad de persona física, y por ello, no se encontrarían alcanzadas por el impuesto, conforme lo dispuesto por el art. 2, inc. 1), de la ley del tributo–t.v. a la sazón-.

Sobre el particular, cabe precisar que se trató de la venta de la Partida Inmobiliaria N° 1096, por un valor de $ 235.000.- , de los cuales le corresponden al actor la suma de $ 117.500.-, en razón del porcentaje del cual resultó propietario, y Partida Inmobiliaria N° 12.511, por un valor de $ 900.000.-.

Es así que el organismo fiscal analizó el destino otorgado a los campos en los períodos anteriores a la venta y tuvo en cuenta los contratos aportados en sede administrativa. De allí se desprende que el recurrente cedió una parcela de campo y el cincuenta por ciento (50%) de la otra, a través de documentos denominados "Contratos de Arrendamiento", individualizándose las partes como "Arrendador" y "Arrendatario" y ***el precio se pactó a porcentaje, por "…el cuarenta por ciento de lo cosechado sobre el camión puesto en chacra****".*

Con sustento en dichos documentos, el Fisco concluyó que, en realidad, se celebraron contratos de aparcería, atento a que por una parte el actor cedió el uso del predio rural a la firma AUBALAT ANTONIO Y JORGE SOCIEDAD DE HECHO, quien realizaba la explotación del campo. Agrega el Juez Administrativo que el fruto obtenido se repartía entre las partes del contrato, de acuerdo al porcentaje acordado, compartiendo los riesgos.

Por su parte, en la resolución apelada se citan los elementos tenidos en cuenta para examinar la operatoria concertada entre el recurrente y la sociedad de hecho (vid. fs. 7 a 11 de autos).

En este sentido, cabe puntualizar que el Juez Administrativo expone, con sustento en el ***Dictamen 56/02 (DAT)****, que "…se concluyó que se trata de un contrato de aparcería por lo que, en concordancia con la caracterización como coproductor que efectúa la Instrucción N° 235/78 (DATyJ) al aparcero dador y las disposiciones de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima presunta, corresponde dispensar el siguiente tratamiento:…Impuesto a las Ganancias:…el titular del inmueble rural…realiza una actividad económica en función de la cual obtiene frutos en carácter de coproductor agropecuario. Atento a que el inmueble rural es un establecimiento permanente resultan de aplicación los artículos 49 y 69 inc. b) de la Ley 20.628 y sus modificaciones.".*

A su vez, indica que también se utilizó el Informe Técnico "Arrendamiento de Inmuebles rurales" emitido por la División Agropecuaria, Pesquera y Minera – DAFE y detalla que entre las características particulares que definen el Arrendamiento rural, se mencionan: "Conmutatividad: el arrendatario recibe del arrendador el uso y goce de la tierra entregando una contraprestación cierta y determinada (precio), asumiendo con total autonomía la explotación agropecuaria, aportando el trabajo, tomando las decisiones, corriendo unilateralmente con todos los riesgos inherentes y constituyéndose entonces en único beneficiario…".

"Determinación del pago: la contraprestación del arrendatario queda determinada por el pago de un precio cierto que necesariamente debe consistir en una suma de dinero (determinado o determinable) según lo establece el Código Civil y la Ley 13246. Esto lo diferencia de otros contratos agrarios –como la aparecería o la mediería que revisten la naturaleza asociativa por cuanto el precio se fija en una porción de frutos…".

Señala que en el Informe Técnico mencionado también se identificaron las diferencias de los arrendamientos rurales respecto de los contratos de tipo asociativo (aparcería), y advierte que la principal diferencia radica en que en éstos últimos: "La retribución de las partes contratantes se encuentra determinada en porcentajes de producción, resultando por lo tanto variable y determinada según el resultado obtenido, es decir el rinde del cultivo. Por lo tanto, las partes asumen en forma conjunta el riesgo ínsito en la producción agrícola, al menos en lo referente a los ingresos a obtener."

"Si la retribución del arrendador estuviere pactada en especie, la misma se encontrará establecida en una cantidad predeterminada de unidades, sea ésta expresada en kilogramos, quintales, toneladas u otra unidad de peso. En todos los casos, quedará plasmada la independencia de la citada retribución, respecto del rendimiento obtenido de la explotación del inmueble en cuestión."

Además, se deja constancia en el acto apelado que dicho Informe Técnico incluye un Anexo con preguntas frecuentes sobre la Resolución General N° 2300. Ante la consulta de cómo correspondería incluir en el REGISTRO FISCAL DE OPERADORES DE GRANOS al titular de un inmueble rural que realizó sobre el mismo un contrato de aparcería, se responde que "Si se trata de un contrato de aparcería y por ende de tipo asociativo, corresponde que solicite su inclusión como productor".

Por su parte, también se deja constancia en la resolución apelada que, durante el procedimiento seguido en la instancia administrativa, ***se labró acta con uno de los integrantes de la firma AUBALAT ANTONIO Y JORGE SOCIEDAD DE HECHO****, quien ratificó en todos sus términos los contratos de ambas campañas, precios, formas de pago,* ***asegurando que se trataron de contratos de aparcería****.*

Además, surge de la resolución apelada que dichos campos fueron vendidos a la sociedad de hecho señalada durante el transcurso del año 2011. Concluye el Juez Administrativo que atento a la afectación verificada, las ventas de tales propiedades resultaron alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias.

Por su parte, cabe dejar expresa constancia que el recurrente consideró que se trataron de ventas de inmuebles por parte de una persona física, y por ende se encontraban al margen de la imposición. Sostiene que los campos habían sido cedidos a través de la celebración de contratos de arrendamiento y afirma que no se encuentra inscripto en el Registro Fiscal de Operadores de Granos.

VI. b.- Que encontrándose delimitadas las posturas de las partes, corresponde analizar ahora la modalidad contractual bajo la cual fueron cedidos los inmuebles rurales, en los períodos anteriores a la venta, siendo fundamental el examen de los contratos de arrendamientos acompañados en la etapa administrativa.

De la copia del denominado ***"Contrato de Arrendamiento"*** *agregada a fs. 88/89 de los ant. Adm. (cpo. N° 1, Legajo – impuesto a las ganancias), cuya veracidad no fue discutida por las partes, se desprende que el Sr. Nabarri, en su carácter de "Arrendadora" le cede a la firma ANTONIO Y JORGE AUBALAT S.H., en el carácter de "Arrendataria", en concepto de arrendamiento para agricultura una fracción de campo de su propiedad de aproximadamente treinta y ocho hectáreas (38 has.) de superficie, ubicado en la localidad de Moneta, Cuartel XVIII, del partido de San Pedro, Pcia. de Buenos Aires, Paraje "Belarich", Partida Inmobiliaria N° 1858 y el 50% de la Partida Inmobiliaria N° 1857 (PRIMERA – OBJETO). Además, se deja constancia que la superficie objeto del contrato será destinada exclusivamente a la explotación agrícola (SEGUNDA – DESTINO).* ***En cuanto a la contraprestación por la cesión del campo, se expone que el precio se fija en el cuarenta por ciento (40%) de lo cosechado sobre camión puesto en chacra*** *(CUARTA – Precio).*

Por su parte, las respuestas brindadas por el Sr. Antonio Aubalat (vid. fs. 149/151 del cpo. N° 1, Legajo – impuesto a las ganancias) a las preguntas formuladas por los funcionarios actuantes, ratificaron los términos de los contratos aportados a la fiscalización, puntualizaron que ***el precio se pactó en el 40% de lo cosechado*** *y que en caso de que no hubiera cosecha, no se efectuaba pago alguno, toda vez que no se encontraba estipulado en el contrato. Señala que compartían el riesgo de no obtener cosecha y manifiesta que al finalizar la campaña 2010- 2011; la sociedad que representa adquirió del Sr. Nabarri, las parcelas de campo que explotaba.*

Sobre esa base, el Fisco concluyó que los contratos que tuvo a la vista, si bien se denominaban "Contratos de arrendamiento", en realidad constituían contratos de aparcería y, por ende, el recurrente realizaba una actividad económica encuadrada en la tercera categoría de ganancias, resultando por ello, la venta de los inmuebles en cuestión, gravados por el impuesto a las ganancias.

Ahora bien, del análisis de aquellos contratos, se evidencia que le asiste razón al Fisco Nacional al considerar que los mismos tienen características propias de la aparcería rural, aun cuando no se cumpla con el plazo mínimo de 3 años previsto en la ley 13.246 –y su modificatoria N° 22.298-.

En base a ello, es que debe analizarse si la recurrente realizaba una actividad económica sobre dichos inmuebles encuadrada en la tercera categoría de ganancias, o si, por el contrario, sólo se trataba de la cesión de los inmuebles a cambio de una retribución, y por ende encuadrada en la primera categoría.

En ese sentido, si bien puede llegar a compartirse la apreciación fiscal de que se está frente a contratos que tienen características propias de la aparcería rural, más, no se aprecia que se encuentren dadas todas las condiciones para concluir que el Sr. Nabarri realizaba una actividad económica sobre dichos inmuebles que conlleve, en definitiva, un encuadre jurídico en esas condiciones. Es decir, no se advierte que haya existido una efectiva participación en la explotación de los inmuebles rurales en cuestión.

En efecto, el hecho de que la retribución por la cesión de los inmuebles, se haya pactado en un porcentaje de los frutos obtenidos, si bien, implica un riesgo para el propietario de los campos cedidos, en tanto que, si no se obtienen frutos o si los frutos son escasos, no obtendría retribución alguna o la misma no sería significativa, lo cierto es que dicha circunstancia resulta insuficiente para considerar al actor, como un coproductor, respecto de los campos cedidos, contrariamente a la interpretación efectuada por el Fisco, según surge del acto apelado.

A mi modo de ver, no se verifica en la especie una de las características del contrato de aparcería. Entiende la doctrina especializada que entre las características generales del contrato de aparcería, deben distinguirse derechos, obligaciones y riesgos que debe asumir el aparcero dador, que es quien cede el predio, hacienda y elementos de trabajo, a saber: 1) recibir la proporción convenida en la distribución de los frutos; 2) garantizar el uso y goce de las cosas dadas en la aparcería, llevar anotaciones de los bienes que aporta cada contratante y de la forma en que se distribuyen los frutos y 3) sufrir las pérdidas de los frutos en la misma proporción convenida para el reparto. En tanto, el aparcero tomador, que es quien lleva a cabo la explotación, se distingue por tener los siguientes derechos, obligaciones y riesgos: 1) todo lo relativo con la explotación debe decidirse con el dador; 2) conservar edificios, mejoras y elementos de trabajo, comunicar al dador la fecha en que comenzará a percibir los frutos y 3) asumir el riesgo propio de la actividad.

Es decir, que nítidamente se distinguen características específicas del contrato que no se advierten en la especie, tales como, la participación del aparcero dador en la toma de decisiones de todo lo relacionado con la explotación del negocio. Este requisito, ausente en la especie, es suficiente –a mi criterio- para no compartir el criterio fiscal que entendió que el recurrente realizaba una actividad económica encuadrada en la tercera categoría del impuesto a las ganancias.

En definitiva, estamos frente a contratos asimilables a la aparcería rural, en tanto se verifica la presencia de la diferencia más significativa respecto de los arrendamientos rurales, cual es la modalidad de retribución pactada (cfr. Ley N° 13.246 – y su modif. N° 22.298-), que en el caso de los arrendamientos, es a través de una suma fija, conf. art. 2 de la ley referida, y en el caso de las aparcerías –como se dijo supra- mediante el reparto de los frutos, de acuerdo con su art. 21. Cabe añadir que la propia ley en su art. 22 dispone que varios artículos previstos en el Título I, destinado a los arrendamientos, también se apliquen para el Título II, dispuesto para las aparcerías.

En definitiva, las diferencias que se evidencian entre ambas modalidades contractuales, principalmente en la forma de retribución de la cesión del campo, resultan insuficientes en casos como el de autos, para considerar que se verifica una participación del propietario en la explotación del campo, más allá del riesgo que asume al pactar una retribución determinada en un porcentaje de los frutos obtenidos en la explotación.

*En función de lo expuesto, cabe concluir que **las ventas de los inmuebles rurales detallados en el considerando V, no se encontraban alcanzadas por el impuesto a las ganancias**, en tanto que el recurrente no realizó una explotación económica encuadrada en la tercera categoría de ganancias, en los períodos anteriores a la venta.*

*En concordancia con lo expuesto, **la operación bajo análisis debe encuadrarse como la venta de inmuebles realizadas por parte de una persona física, razón por la que no se verificaron los requisitos de periodicidad y permanencia de la fuente** dispuestos por el inc. 1) del art. 2 de la ley del impuesto a las ganancias –t.v. a la sazón-, **por lo que corresponde revocar el presente ajuste**.*
(..)
El Dr. Porporatto dijo:

I.-Adhiero a los relatos y a la solución propuesta por la vocal preopinante, a excepción del criterio de imposición de costas respecto del planteo de nulidad de la actora (Considerando IV in fine) y el tratamiento otorgado a la venta de inmuebles rurales en el Impuesto a las Ganancias (Considerando VI-b).
(..)
III.- Con alusión a la venta de los inmuebles rurales, en primer término corresponde analizar la naturaleza de los contratos denominados "Contrato de Arrendamiento" (fs. 88/89 y 91/92 de los Antecedentes Administrativos del Cpo. N° 1, Legajo – Impuesto a las Ganancias).

Se desprende de dichos instrumentos que la recurrente fue la "ARRENDADORA" y que celebró un contrato de arrendamiento para agricultura, con la sociedad de hecho "Antonio y Jorge Aubalat", la que se instituyó como "ARRENDATARIA", por una fracción de campo de su propiedad (Partida Inmobiliaria N° 12.511, parcela 1858 y el 50% de la Partida Inmobiliaria N° 1.096, parcela 1857).

En ambos contratos las partes acordaron en sus cláusulas lo siguiente: a) que la superficie objeto del contrato será destinada exclusivamente a la explotación agrícola; b) en cuanto a la contraprestación por la cesión del campo, el precio se fija en el cuarenta por ciento (40%) de lo cosechado sobre camión puesto en chacra.

*Que para definir la naturaleza del contrato bajo análisis es pertinente detenerse en el marco legal aplicable, que no es otro que la **Ley N° 13.246**, en la que se define tanto al arrendamiento como a la aparcería.*

En el artículo 2° prevé que "Habrá arrendamiento rural cuando una de las partes se obligue a conceder el uso y goce de un predio, ubicado fuera de la planta urbana de las ciudades o pueblos, con destino a la explotación agropecuaria en cualesquiera de sus especializaciones y la otra a pagar por ese uso y goce de un precio en dinero"; mientras que el artículo 21 dice "Habrá aparcería cuando una de las partes se obligue a entregar a otra animales, o un predio rural con o sin plantaciones, sembrados, animales, enseres o elementos de trabajo, para la explotación agropecuaria en cualesquiera de sus especializaciones, con el objeto de repartirse los frutos…".

Que tal como surge de los artículos transcriptos y de los contratos, el precio se pactó en un porcentaje de la producción, con el objeto de repartirse los frutos obtenidos de la explotación, lo que lleva a excluirlos de un contrato de arrendamiento.

A su vez, la ley especial preceptúa en su artículo 23 las obligaciones de las partes, las que a continuación se mencionan: "…Del aparcero: a) Realizar personalmente la explotación, siéndole prohibido ceder su interés en la misma, arrendar o dar en aparcería la cosa o cosas objeto del contrato; b) Dar a la cosa o cosas comprendidas en el contrato el destino convenido o en su defecto el que determinen los usos y costumbres locales, y realizar la explotación con sujeción a las leyes y reglamentos agrícolas y ganaderos; c) Conservar los edificios, mejoras, enseres y elementos de trabajo que deberá restituir al hacer entrega del predio en las mismas condiciones en que los recibiera, salvo los deterioros ocasionados por el uso y la acción del tiempo; d) Hacer saber al aparcero dador la fecha en que se comenzará la percepción de los frutos y separación de los productos a dividir, salvo estipulación o usos en contrario; e) Poner en conocimiento del dador, de inmediato, toda usurpación o novedad dañosa a su derecho, así como cualquier acción relativa a la propiedad, uso y goce de las cosas. Del aparcero dador: f) Garantizar el uso y goce de las cosas dadas en aparcería y responder por los vicios o defectos graves de las mismas; g) Llevar anotaciones con las formalidades y en los casos que la reglamentación determine. La omisión o alteración de las mismas constituirá una presunción en su contra".

Además, el texto legal dispone en su artículo 1° que "La presente ley será aplicable a todo contrato, cualquiera sea la denominación que las partes le hayan asignado y sus distintas modalidades, siempre que conserve el carácter substancial de las prestaciones correlativas, conforme a sus preceptos, y su finalidad agroeconómica.
Los preceptos de esta ley son de orden público, irrenunciables sus beneficios e insanablemente nulos y carentes de todo valor cualesquiera cláusulas o pactos en contrario o actos realizados en fraude a la misma" y en su artículo 29 que "En los contratos de aparcería se aplicarán, en el orden siguiente: a) Las disposiciones de la presente ley; b) Los convenios de las partes; c) Los usos y costumbres locales; d) Las normas del Código Civil, en especial las relativas a la locación".

Asimismo, es preciso traer a colación el conocido principio hermenéutico del que se desprende que "la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y que 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" (Fallos: 320:61 y 305; 323:1625, entre otros).

*Por ende, considerando las normas antes detalladas, el asentado y prístino criterio interpretativo, resulta nítido para mí que no sea requisito necesario para calificarse como aparcería la circunstancia que el aparcero dador participe en la toma de decisiones de lo relacionado con la explotación del negocio. Sin embargo, **es claro que la decisión tomada por el recurrente fue compartir frutos y asumir riesgos de la explotación rural**.*

*Que por los argumentos desplegados, **entiendo que se trataban de contratos de aparcería y no de arrendamiento** como fue calificado por la apelante.*

A mayor abundamiento, cabe traer a colación lo señalado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación "Es principio aceptado desde antiguo por esta Corte que no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad de las cosas, si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del nomen iuris que se le dé o asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica y entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos (Fallos 21:498 y 289:67)".

Para resolver esta cuestión, cabe mencionar que según el artículo 2° de la Ley del Impuesto las Ganancias: "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: ... 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 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales...".

Advierto que en el caso de autos, se trata de uno de los sujetos alcanzados por el artículo 49 inciso b) de la Ley 20.628 y sus modificaciones (los sujetos empresa o explotaciones unipersonales) y por ello, deben utilizar para determinar su resultado la teoría del balance.

*Ello es así **por existir una explotación compartida del inmueble en virtud de los contratos suscriptos que dan cuenta de la decisión de la recurrente de compartir frutos y riesgos, a partir de una organización que implica la cesión del campo de su parte y por la otra, el aporte de insumos y trabajo sobre dicha explotación**.*

***Refuerza dicho argumento el hecho que el propio contribuyente lo haya declarado como renta de tercera categoría** en sus correspondientes declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias (vid. Multinota fs. 476 Legajo-*

Impuesto a las Ganancias Cpo. N° 2), como también, que prestaba servicios de cosecha (vid. Acta requerimiento fs. 86/87 Legajo- Impuesto a las Ganancias Cpo. N° 1 y facturas emitidas fs. 258/288 Legajo- Impuesto a las Ganancias Cpo. N° 2).

Además, como titular del inmueble rural afectado a la aparcería (contrato con carácter asociativo) realizaba una actividad económica de la que obtuvo frutos en carácter de coproductor agropecuario, corriendo con el riesgo, incluso, de no percibir suma alguna por el aprovechamiento del inmueble.

***El mencionado riesgo se vislumbra de la circunstancia que en el contrato el arrendador pactó como contraprestación por la cesión temporal del inmueble rural de su propiedad el 40% de lo cosechado**, pero al no haber ninguna otra cláusula contractual que contemple un canon cierto y determinado, para la situación que no hubiera cosecha, se interpreta que no se efectuaría pago alguno.*

Esta conjetura respecto del riesgo fue ratificada por la parte arrendataria, quien señaló "Que compartían el riesgo de no obtener cosecha" y "Que en el caso que no hubiera cosecha, no se efectuaba pago alguno, toda vez que no se encontraba estipulado en el contrato" (cfr. fs. 149/151 del Cpo. N° 1, Legajo– Impuesto a las Ganancias).

*Además, es pertinente traer a colación "…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" **(cfr. TFN, Sala A "Furnari, Roberto Vicente y sus herederos, Nelly Hilda Salerno, Roberto Francisco Furnari, Marcelo José Furnari y Andrea Nelly Furnari s/apelación - Impuesto a las Ganancias", sent. 25/10/2006)**.*

Es por ello que, considerando los elementos obrantes en las presentes actuaciones, se desprende que la exteriorización de la voluntad del Sr. Nabarri, relacionada con la afectación de uno de los inmuebles, se encuentra expresada en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2010 y 2011 (vid. fs. 11 y fs. 34 del Cpo. N° 1, Legajo– Impuesto a las Ganancias), dentro del patrimonio personal del contribuyente, a valor 0, dentro del rubro inmuebles bajo el tipo 10 (rural sin vivienda), con destino 4 (afectado a la explotación).

*Es por todo lo expuesto que **la venta de los inmuebles rurales llevada a cabo por una explotación unipersonal (actividad agropecuaria de la que se obtuvieron frutos, se compartieron riesgos y que la voluntad exteriorizada fue la de afectar el inmueble a dicha explotación), se encuentra gravada por el impuesto** en trato en virtud del artículo 2 inciso 2 de la Ley 20.628 y sus modificaciones.*

Dicho argumento se intensifica por lo previsto en el artículo 72 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias "Cuando las empresas o explotaciones unipersonales, comprendidas en los incisos b), c) y en el último párrafo del artículo 49 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 del único dueño, circunstancia que se entenderá configurada cuando transcurran más de DOS (2) años desde la fecha en la que la empresa o explotación realizó la última operación comprendida dentro de su actividad específica".

Al respecto hay que tener en cuenta que las ventas de los inmuebles rurales fueron efectuadas durante el 2011 (el 3/02/11 venta partida 1096 y 31/10/2011 venta partida 12.511 vid. fs. 96 y fs. 156, respectivamente), y que el último contrato de aparcería tuvo vigencia hasta el 6/8/2011.

*A tenor de todo lo expuesto **corresponde confirmar la resolución apelada** con costas.*

IV.- Que en la relativo a la multa aplicada sobre el ajuste tratado, corresponde su confirmación, de acuerdo a los argumentos expuestos en el Considerando IX del voto de la Vocal preopinante.

El Dr. Pérez dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

*En mérito a la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:***

***Confirmar los actos apelados**, con costas*".

CESION NO HABITUAL DE DERECHOS DE SOFTWARE

Quiroga Jan Manuel CNACAF Sala IV del 14.08.2025.
Cesión no habitual de derechos de software.
El contribuyente paga el impuesto e interpone recurso de repetición.
Operación gravada por el impuesto a las ganancias.
Una persona humana analista de sistemas y socio gerente de la empresa System Web SRL, junto con su socio, desarrolló un software de billetera virtual.
El software fue cedido a la empresa Open Pass SA.
La operación implicó la cesión definitiva de derechos patrimoniales y de explotación sobre la plataforma de software denominada "Open Pass", registrada ante la Dirección Nacional de Derechos de Autor.

"*1º) Que, **el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó,** con costas**, la resolución del Fisco que había rechazado el pedido de repetición** formulado por la actora a fin de que se le restituyera la retención practicada sobre los ingresos derivados de la cesión de derechos sobre el software.*

*Para así resolver en primer lugar **el referido tribunal advirtió que el software transferido**, cuyo tratamiento fiscal correspondía definir en autos, **había sido directamente registrado bajo el nombre "Plataforma Open Pass"**, lo que ponía en duda los dichos del actor al manifestar que había sido diseñado supuestamente para ser explotado por él, sin tener en una instancia inicial intenciones de cederlo, lo que imponía la necesidad de indagar sobre los hechos que rodeaban al caso.*

Ello se enunciaba atento que el tema sería analizado a partir de las amplias facultades con las que cuenta dicho órgano para arribar a la verdad material de los hechos y resolver con independencia de lo alegado por las partes, respetándose el principio de non reformatio in peius.

*Remarcó también que conforme surgía del recurso interpuesto, **el Sr. Quiroga** se presentó como **analista en sistemas** egresado de la Universidad Tecnológica Nacional e informó que **se desempeñaba como empleado en relación de dependencia de System Web SRL**, lo que fue corroborado mediante la prueba informativa dirigida a dicha empresa, la que manifestó que aquél era empleado en relación de dependencia desde el 1º de julio de 2014 e informó las retenciones practicadas por tal motivo en el Impuesto a las Ganancias.*

*Destacó también que el actor había dicho que **revestía la calidad de accionista y socio gerente de dicha sociedad** y había acompañado copia de los últimos recibos de sueldo, señalando que **su función como jefe de departamento en dicha empresa era implementar los sistemas contratados y dar soporte técnico a diferentes aplicaciones** para entidades estatales y del ámbito privado.*

Esas declaraciones permitían apreciar el desarrollo de una actividad profesional habitual en relación de dependencia, sin perjuicio de su función como empleado, accionista y socio gerente, lo que conllevaba a una primera idea de acercamiento, confusión y/o cercanía entre las actividades desarrolladas y la toma de decisiones.

*A lo expuesto agregó que, según lo informado por el propio actor, **en forma paralela a su trabajo y de forma estrictamente personal, junto a su compañero comenzaron a desarrollar un nuevo software apuntando al negocio de billeteras virtuales**.*

***La idea de ambos era formar una sociedad mediante la cual poder explotar comercialmente ese software, ofreciendo el servicio de billeteras virtuales** y sus derivados a diversas empresas. Sin embargo, explicó que **una vez terminado el producto nunca llegaron a utilizarlo ni explotarlo, porque recibieron una oferta por parte de Open Pass SA**. De lo ello se infería que la intención inicial manifestada por el Sr. Quiroga y su destino final apuntaban al desarrollo de un negocio con fines netamente comerciales.*

***Con la cesión total de derechos emergentes del software creado y la consecuente renuncia a la posibilidad de explotarlo, habilitarlo y/o utilizarlo**, el 20 de agosto de 2020 **se firmó el contrato de cesión y se registró ante la Dirección Nacional de Derechos de Autor bajo el nombre Plataforma Open Pass**, dejando en claro que dicho **software sería utilizado y habilitado efectivamente por Open Pass SA**.*

De modo que, así se observaba que se trataba de un trabajo técnico profesional que fue aplicado a una empresa usuaria, quien explotaría el software diseñado, similar a un trabajo por encargo, que bien pudo haber sido hecho a la empresa empleadora o a los propios autores, mientras que la registración sólo tuvo un efecto jurídico ajeno a la operación económica.

*Destacó al respecto que la calidad del desarrollo de encontrarse protegido por la ley 11.723 no le cambiaba la naturaleza de la labor. Señaló también que **el art. 48, inc. h, era una disposición enunciativa y extensiva que abarcaba los derechos inmateriales similares a los enumerados expresamente**. Argumentó que **el término "similares" no limitaba la aplicación a las categorías de los bienes mencionados, sino que permitía incluir bienes inmateriales diversos como el software**, en tanto pudiesen generar ingresos de manera eventual o permanente. Destacó que esta interpretación extensiva era válida y no incurría en una analogía, ya que **el legislador había empleado expresamente la fórmula abierta "y similares" para alcanzar una variedad de bienes inmateriales**. Citó jurisprudencia y remarcó la aplicación extensiva del art. 48, inc. h.*
(..)
*3º) Que, conforme surge de autos el actor, **analista de sistemas y socio gerente de la empresa System Web SRL**, **junto con su socio, desarrolló un software de billetera virtual, destinado a la explotación comercial por los autores que luego fue cedido a la empresa Open Pass SA, en agosto de 2020**. Tal operación **implicó la cesión definitiva de derechos patrimoniales y de explotación sobre la plataforma de software denominada "Open Pass"**, registrada ante la Dirección Nacional de Derechos de Autor.*

*El monto de la cesión fue de USD 1.166.667, con una primera cuota de USD 116.667 sobre la cual **la AFIP le retuvo $879.277,78, en concepto de Impuesto a las Ganancias**.*

*Posteriormente, **promovió una acción de repetición**, argumentando que la retención fue indebida ya que, a su entender, **la cesión de derechos sobre el software no configuraba una ganancia gravada**. Fundamentó su postura en la teoría de la fuente, señalando que **no se cumplían los requisitos de periodicidad, permanencia y habilitación de la fuente** de ingresos, ya que **la operación fue un hecho aislado** y no existía una explotación continua del software. A su vez, afirmó que **el concepto de "similares" en el art. 48 inc, h, de la ley del Impuesto a las Ganancias, utilizado por la AFIP no debería aplicarse al software, ya que éste no es equivalente a las patentes**.*

El Fisco, por su parte, consideró que el art. 48 inc, h, de la ley de Impuesto a las Ganancias es aplicable en este caso, ya que esta disposición establece que la transferencia definitiva de derechos de bienes intangibles, como patentes, regalías y "similares", está gravada por el impuesto sin requerir habitualidad en la operación.

Según su criterio, la ley incluye en esta categoría a los derechos inmateriales.

4º) Que, el ***art. 48 de la ley de Impuesto a las Ganancias en su inciso h****, incluye entre las ganancias a 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****. Tales ganancias son así comprendidas en el ámbito del impuesto correspondiente a los sujetos a quienes se aplica la teoría de la fuente, ya que el gravamen procede siempre que sean obtenidas por sociedades o empresas a las cuales se aplica la teoría del balance para calificar como imponibles todas sus ganancias aunque no efectúen habitualmente la compraventa de tales derechos.* ***Otros derechos no enumerados especialmente por la norma están igualmente incluidos en ella por su semejanza con los enunciados y la expresa mención de "similares" a éstos****.*

5º) Que, en el caso, ***se trata de una persona de existencia física que debe aplicar la teoría de la fuente a los efectos de la liquidación del Impuesto a las Ganancias*** *(art. 2º, inc. 1). No obstante, no puede soslayarse que* ***estamos en presencia de una renta incluida en el art. 48, inc h, de la ley*** *del impuesto, cuando se refiere a* ***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, aún cuando no se efectúen habitualmente esa clase de operaciones****.*

En el caso, ***la habitualidad podría considerarse configurada*** *atento la evidente conexión que hay entre el trabajo del desarrollo del software que fue cedido y la actividad profesional desempeñada por el actor en la empresa de la que es socio gerente.*

No obstante, como ya se dijo, ***el propio texto de la norma efectúa una excepción a este requisito*** *y* ***permite contemplar otros supuestos que guarden características semejantes*** *a las allí expresamente contempladas, dado que efectuó una* ***descripción de carácter enunciativo de bienes inmateriales registrables****, con lo cual no se está afectando el principio de legalidad o reserva.*

Tal como señala la doctrina, si se trata de una mera ejemplificación estamos ante una interpretación extensiva que es perfectamente legítima (González García, Eusebio "Lecciones y Ensayos", Buenos Aires, 2008, pag. 224).

Al respecto, es dable puntualizar que ***el término "software" comprende el conjunto de programas e instrucciones que constituyen el soporte o sistema lógico para operar las computadoras****.*

La ley 25.036, al modificar a la ley 11.723, introdujo la protección del software bajo el régimen de propiedad intelectual, incluyéndolo bajo la categoría de obra literaria, científica o artística y le otorgó el derecho de propiedad a las personas físicas o jurídicas que hayan elaborado tales programas con la participación de sus dependientes.

Y si bien la Cámara de la Industria Argentina de Software contestó que la naturaleza jurídica del software es ser una obra protegida por el derecho de autor que regula la ley 11.723, en tanto las patentes de invención forman parte de la regulación de propiedad industrial y están reguladas por la ley 24.481 y concordantes, ***tanto las patentes como los derechos de autor buscan proteger la creación intelectual y evitar la copia o su uso no autorizado, permitiendo controlar su uso, distribución y comercialización de la invención o el software****.*

Cabe señalar al respecto que el propio Tribunal Fiscal señaló en su voto mayoritario que las manifestaciones dadas por la referida Cámara de la Industria del Software reviste carácter general en razón de que no contemplan las particularidades propias que se presentan en el caso traído a debate.

6º) Que, la valoración del Tribunal Fiscal con relación a la prueba y su suficiencia es una cuestión de hecho, reservada a ese organismo, que excede, en principio, el conocimiento que compete a esta Cámara y, en el caso, no se ha probado que dicho tribunal hubiese incurrido en arbitrariedad en su decisión.

Por las razones expuestas, ***corresponde desestimar los agravios del actor y confirmar la resolución apelada****, excepto en cuanto a las costas que se imponen en ambas instancias por su orden atento a la naturaleza compleja de la cuestión (art. 68, segunda parte del CPCCN)*".

Quiroga Jan Manuel CNACAF Sala IV del 09.2025.

Cesión no habitual de derechos de software.
El contribuyente paga el impuesto e interpone recurso de repetición.
ARCA rechazo el recurso de repetición.
El TFN rechazó el recurso de repetición.
La CNACAF confirmó la sentencia del TFN y por lo tanto rechazó el recurso de repetición.
El contribuyente interpone el recurso extraordinario.
La CNACAF rechaza el recurso extraordinario.

"*1º)* *Que esta Sala, en lo que aquí importa,* ***rechazó el recurso del actor*** *y, en consecuencia,* ***confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación****, en cuanto* ***ratificó la resolución del Fisco Nacional*** *por la cual* ***había rechazado el pedido de repetición*** *formulado por el contribuyente a fin de que se le restituyera la retención practicada sobre los ingresos derivados de la cesión de derechos sobre el software.*

Disconforme, el accionante ***interpuso recurso extraordinario federal****, que fue contestado por su contraria.*

2º) *Que **el recurso resulta inadmisible** porque los agravios del apelante remiten al examen de cuestiones de hecho y prueba y de derecho común, materias — como regla y por su naturaleza— ajena a la instancia extraordinaria prevista en el art. 14 de la ley 48 (Fallos: 322:3235; 331:583; 340:1266); sin que se adviertan motivos que ameriten hacer excepción a lo expuesto (Fallos: 323:3937; 326:3734; 330:4983; entre otros).*

A lo dicho, cabe agregar, que no basta con invocar la existencia de cuestión federal sobre la base de generales alegaciones respecto de garantías constitucionalmente consagradas que habrían sido cercenadas; lo que también determina la improcedencia del recurso interpuesto.

3º) *Que, con relación a la arbitrariedad invocada para acceder a la instancia de excepción, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que si bien a ella le corresponde decidir si existe o no el mencionado supuesto, ello no releva a los órganos judiciales de resolver circunstanciadamente si la apelación federal, prima facie valorada, cuenta con fundamentos suficientes para dar sustento a la invocación de un caso excepcional, como lo es el de la arbitrariedad (Fallos: 323:1247; 325:2319; 329:5579; entre muchos otros).*

Con tal comprensión, conviene recordar que esa doctrina no tiene por objeto convertir a la Corte en un tribunal de tercera instancia ordinaria, sino que procura cubrir casos de carácter excepcional, en los que groseras deficiencias lógicas del razonamiento, o una total ausencia de fundamento normativo, no permitan considerar el pronunciamiento de los jueces ordinarios, como una "sentencia fundada en ley", con directa lesión a la garantía del debido proceso (Fallos: 324:4321; 325:3265, entre otros) y, por ello, sólo resulta aplicable respecto de decisiones en las que se hubiera prescindido de dar un tratamiento adecuado a la controversia suscitada de conformidad con las normas aplicables y las circunstancias comprobadas en la causa (Fallos: 324:3618; 325:329; 327:5082; 333:203; entre otros).

La concreta aplicación de tales pautas al sub lite determina la inadmisibilidad del recurso en este sentido, porque el apelante se limitó a manifestar su desacuerdo con los argumentos vertidos en la sentencia dictada, sin demostrar de manera fehaciente que ella no constituya una derivación razonada del derecho aplicable y que, por tanto, carezca de los presupuestos mínimos para ser considerada un acto judicial válido.

*Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE**: **declarar inadmisible el recurso extraordinario** federal interpuesto por el actor, con costas (art. 68, primera parte, del CPCCN)*".

VENTA DE OBRAS DE ARTE

Herlitzka Mauro Adolfo TFN Sala B del 19.02.2020.
Venta de 3 obras de arte en el año 2006. Compradas en el año 1995.
Venta de 1 obra de arte en el año 2007. Recibió como parte de pago otra obra de arte.
En el impuesto sobre los bienes personales tenía declaradas 21 obras de arte.
Declara que fue estafado.
Tuvo que vender esas obras de arte para vivir.
Operaciones gravadas por el impuesto a las ganancias.
Operaciones gravadas por el impuesto al valor agregado.

SENTENCIA DEL TFN
Se trata de una persona humana vinculada a las artes visuales.
Es presidente de una ONG cuya actividad tiene que ver con la recopilación, estudio y difusión de documentación relativa a tales artes.
No tuvo otra actividad ni fuente de ingresos durante esos años.
Obtuvo importantes resultados por la venta de las obras de arte.
La fuente productora de ingresos no se agota con la enajenación de las obras de arte.
Como parte de pago de la única venta declarada en el año 2007, recibió otra obra de arte.
RESPECTO DEL IVA
La ley de IVA se refiere a quienes hagan habitualidad de la venta de cosas muebles.
El elemento más evidente es el que tiene que ver con la importancia relativa de esos ingresos.
La venta de las obras de arte constituye su única fuente productora de ingresos desde el período 2006, confirmando la importancia de estas operaciones como su principal actividad económica.
El tiempo de permanencia en el patrimonio de por sí solo, no significa eliminar la posibilidad de un ánimo o propósito de lucro al momento de comprar las obras de arte.
Para una persona que conoce del mercado de las artes visuales, la política de seguir incorporando obras de arte confirma su propósito de lucrar teniendo en consideración que desde el año 2006 es la única fuente de ingresos.

"*I.- Que, a fs. 58/63 y a fs. 137/142vta, se presenta el contribuyente e interpone sendos recursos de apelación contra las Resoluciones Nos. 284/10 (DV SRR1) y 283/10 (DV SRR1), ambas de fecha 2 de Diciembre de 2010, emanadas de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Sur de la AFIP-DGI.*

DETERMINACION DE OFICIO DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

*En virtud de la Resolución N° 284/2010 (DV SRR1), se le impone la obligación de ingresar la suma de pesos veintiséis mil doscientos seis con sesenta y un centavos ($26.206,61) por el **período fiscal Diciembre 2006** y la suma de pesos treinta y ocho mil ciento ochenta y uno con ochenta y dos centavos ($38.181,82) por el **período fiscal Diciembre 2007**, con relación al **Impuesto al Valor Agregado**. Asimismo, se le intima a ingresar en concepto de intereses resarcitorios conforme lo dispuesto por el artículo 37 de la Ley Nº 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), la suma de pesos cincuenta mil quinientos dos con noventa y ocho centavos ($50.502,98) y se le aplica una multa graduada en el setenta*

por ciento (70%) del impuesto omitido por los períodos fiscales de Diciembre de 2006 y Diciembre de 2007, cuyo importe asciende a la suma de pesos cuarenta y cinco mil setenta y uno con noventa centavos ($45.071,90), conforme el artículo 45 de la Ley Procedimental vigente.

DETERMINACION DE OFICIO DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

*Con respecto a la Resolución N° 283/2010 (DV SRR1), se le impone la obligación de ingresar en relación al **Impuesto a las Ganancias** la suma de pesos veintiséis mil trescientos ochenta y tres con setenta y cinco centavos ($26.383,75) por el **período fiscal 2006** y la suma de pesos cuarenta y seis mil novecientos setenta y nueve con treinta y seis centavos ($46.979,36) por el **período fiscal 2007**. Asimismo, se le intima en concepto de intereses resarcitorios conforme el artículo 37 de la ley ritual, la suma de pesos cincuenta mil doscientos veintinueve con treinta y cinco centavos ($50.229,35,) y se le aplica una multa graduada en el setenta por ciento (70%) del impuesto omitido por los períodos fiscales 2006 y 2007, cuyo importe asciende a la suma de pesos cincuenta y un mil trescientos cincuenta y cuatro con dieciocho centavos ($51.354,18), conforme el artículo 45 de la Ley de rito.*

Detalla que el ajuste que le practicó el Organismo en el Impuesto al Valor Agregado, deriva de la imputación de no haber presentado las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado correspondientes a los períodos fiscales citados. Ello, en virtud de que el Organismo Fiscal consideró que la renta exenta declarada corresponde por la habitualidad de las operaciones realizadas como una actividad sujeta a los términos de la ley del gravamen.

*Manifiesta que el juez administrativo entiende que la **venta de tres obras de arte durante el período 2006** y **una durante el período 2007** representan una actividad habitualista y que a partir de allí se cumplen los requisitos establecidos por la ley como para entender que se configura el hecho imponible.*

*Señala que, tal como se encuentra indicado en las declaraciones juradas del **Impuesto sobre los Bienes Personales** presentadas ante el Fisco Nacional, en el rubro Otros Bienes -y desde antaño que lo viene haciendo- **ha declarado 21 obras de arte**, **las cuales nunca fueron vendidas** dado que la situación económica del apelante no lo requería.*

*Indica que existe una **denuncia formulada por su hermano** (cuya copia agrega como prueba documental) **contra las personas que los han estafado** provocando su insolvencia **generando que, inexorablemente, su subsistencia se vea lograda a partir de la venta de las obras de arte** que conforman su único patrimonio realizable, pero de ninguna manera ello implica la existencia de una actividad comercial o habitual que importe la obligación de pagar los impuestos apelados en autos.*
(..)

*Entiende que, el Organismo Fiscal arriba a dicha conclusión a partir de la **venta de tres obras de arte adquiridas en el año 1995 y vendidas en 2006**, es decir, once años después resultando un tanto exagerado pensar en una actividad habitualista que se proyecte por once años.*

Con respecto al año 2007, señala que sólo fue una la obra de arte vendida durante ese período temporal y esa única operación le alcanzó al Fisco Nacional para entender que se ha verificado una venta de cosa mueble gravada en el IVA susceptible de una habitualidad suficiente como para dar por acaecido el perfeccionamiento del hecho imponible.
(..)
*Reconoce que, **respecto de la única venta declarada en el año 2007, recibió como parte de pago otra obra de arte** (fs. 60 vta. y 139 vta.).*
(..)
SENTENCIA DEL TFN

*IV.- Que, según surge del informe de fiscalización (vide fs. 41/47 del cuerpo principal), el contribuyente aportó copia de los papeles de trabajo del Impuesto a las Ganancias por los períodos 2006 y 2007, de donde surge que **los ingresos exentos o no gravados exteriorizados en dichas declaraciones juradas fueron originados en la venta de obras de arte** que formaban parte de su patrimonio al inicio de cada ejercicio, según el detalle de dichas obras en los papeles de trabajo aportados.*

*El personal fiscalizador se constituyó en la sede de la **Fundación Espigas**, **donde el contribuyente se desempeña como presidente** con el fin de realizar una visualización de las obras de arte que estaban en su poder a dicha fecha. Sin embargo, las obras fueron exhibidas en forma parcial dado que algunas fueron mostradas por medio de fotografías, en virtud a que por su gran tamaño se le dificultaba su traslado y la preservación de su integridad.*

En este sentido, tal como surge de las presentes actuaciones, el contribuyente ha procedido a exteriorizar los ingresos obtenidos por la venta de sus obras de arte como ingresos exentos o no gravados sin aportar ningún tipo de documentación de respaldo que acredite los valores de compra ni de venta declarados, ni tampoco ha aportado el fundamento legal que tuvo en consideración para interpretar que dichas ventas resultan exentas o no alcanzadas por el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias.

*Conforme se desprende de las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente, **desde el período 2004 no ha declarado ingresos gravados** y **desde el período 2006 la única fuente de ingresos es la originada en la venta de sus obras de arte** declaradas como ingresos exentos o no gravados, por lo que, desde el 2004 el contribuyente no ha tributado el Impuesto a las Ganancias.*

*Además, surge de los papeles de trabajo que **las obras de arte fueron adquiridas en un precio considerablemente bajo comparado con el precio al cual fueron vendidas**. Por otra parte, el fisco nacional sostiene que **el contribuyente siguió comprando obras de arte en los períodos 2006 y 2007**, sin que el apelante lo refute.*

Cabe señalar, que el contribuyente ha manifestado que las ventas realizadas no fueron publicadas en ningún sitio que pueda ser corroborado por el Fisco Nacional y que las ventas las ha realizado a personas que han conocido sus obras

de arte por medio de personas cercanas a su círculo social. Asimismo, es de destacar que no acompañó ningún tipo de comprobante de las ventas efectuadas ni ningún tipo de contacto de los compradores, tampoco se aportó documentación que acredite las compras de las mismas.

Ahora bien, debe señalarse que surge del informe final de inspección en lo que hace al impuesto a las ganancias, a partir del monto de ventas totales se calcularon las ventas netas, monto que fue considerado como resultado del ejercicio. Con relación al costo de las ventas realizadas, si bien el contribuyente ha manifestado que no posee ningún tipo de documentación de respaldo que acredite los valores declarados, a criterio de la fiscalización se consideró como costo, el valor de compra declarado por el contribuyente, el cual fue detallado en los papeles de trabajo aportados.

Asimismo, en lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado, se señala que el contribuyente no ha acreditado en forma fehaciente que las obras de arte han sido adquiridas reuniendo los requisitos previstos en el Decreto 279/97 -a fin de gozar de la alícuota reducida del 10,5%- conforme lo dispuesto por la Ley del gravamen encontrándose entonces gravada la venta de las mismas a la alícuota del 21%.

Por otro lado, en virtud de que la actora no ha informado el mes en el cual ha realizado las ventas de las obras de arte, se aplicó el criterio de asignar el débito fiscal al mes de Diciembre del año 2006 y del 2007. No se consideraron créditos fiscales en virtud de que el contribuyente no ha aportado ningún tipo de documentación de compras ni de gastos ni tampoco ha informado a la actuación datos referentes a proveedores.

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

V.- Que, sentado lo que antecede, procede entrar al análisis de la cuestión de fondo traída a decisión de este Tribunal, comenzando con el impuesto a las ganancias.

*Al respecto, el contribuyente de autos es una persona humana, en cuyo caso a las ganancias que obtenga hay que analizarlas conforme el segundo artículo de la ley del tributo, que contempla, en el inciso 1), el **criterio de la fuente** o de rédito-producto, que limita el concepto de ganancias a aquellas rentas, rendimientos o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente y su habilitación, ello sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas. Esto es, debe existir una fuente que genere o produzca una renta y que subsista luego de obtenida aquella, con periodicidad real o incluso potencial en su obtención y una actividad productora que habilite o explote la fuente.*

*En cuanto a esos requisitos, resulta atinado señalar lo expuesto por la **Sala "B"** -en su anterior conformación- en la causa **O'GORMAN PATRICIO JORGE, sentencia de fecha 25/03/2014**, en donde se expuso que "Ahora bien respecto de la falta de habitualidad alegada por la actora cabe destacar que la periodicidad, en cuanto definitoria del concepto de renta según la teoría de la fuente o de la renta-producto, puede presentarse de modo tanto real cuanto potencial, esto es, aun cuando en la efectiva manifestación del ingreso no se diera la periodicidad, ésta deberá igualmente considerarse cumplida si potencialmente hubiere existido la posibilidad de que ello tuviera lugar. (Impuesto a las ganancias Dr. Enrique Reig. Ed Macchi, pág. 47)."*

*En ese sentido, **en cuanto a la periodicidad** requerida por la norma, es relevante destacar que no alcanza con considerar la frecuencia efectiva o realmente sucedida de las operaciones que generaron la renta, sino que se deben contemplar asimismo aquellos elementos que hacen a la potencialidad de la misma tales como la actividad desarrollada regularmente, la relación con el giro y el propósito de lucro. En otras palabras, se exige que la fuente produzca o pueda seguir produciendo un rédito periódico, es decir, un ingreso que se repite en el tiempo o que tiene la potencialidad de hacerlo en relación con la naturaleza de la fuente y la intención del sujeto.*

*Señalado ello, se evidencia en el caso de autos que si bien **el contribuyente declaró la enajenación de sólo cuatro obras** en los períodos cuestionados, **lo importante es entender ello, no aisladamente sino, en el contexto de una persona vinculada a las artes visuales (dado que preside una ONG cuya actividad tiene que ver con la recopilación, estudio y difusión de documentación relativa a tales artes), que no tuvo otra actividad ni fuente de ingresos durante esos años y que ha obtenido importantes resultados de la venta** de las mismas. Una cuestión no menor es la informalidad con que la recurrente manejó estas operaciones, que se manifiesta en la inexistencia de documentación de respaldo de las operaciones que permita cotejar cantidad de operaciones, importes de las transacciones, métodos de cobro e identificación de los intervinientes.*

*Por lo demás, **en cuanto a la fuente productora de ingresos es dable enfatizar que no se encuentra agotada con la enajenación de estas únicas obras de arte, por el contrario, el contribuyente, con conocimiento del mercado de estas obras, continúa incorporándolas en su patrimonio para que no se agote la fuente productora, conforme lo expone el propio apelante, cuando reconoce que, como parte de pago de la única venta declarada en el año 2007, recibió otra obra de arte**.*

*Más aún, cabe destacar que la fuente productora de rentas tiene que ver con el conocimiento, capacidad e intención de esta persona y su potencial de generar más rentas a partir de la compra y venta de las mismas. Ello a su vez **no deja lugar a dudas de la existencia de una habilitación de la fuente generadora de la renta que se pone en evidencia a partir de las ventas** que se exteriorizaron de estas obras.*

*Ello así, en virtud de encontrarse configurados en el caso particular los requisitos previstos por la normativa para la gravablidad de los ingresos del contribuyente de autos, cabe **confirmar el criterio del fisco respecto del ajuste propuesto en el impuesto a las ganancias**, con costas.*

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

*VI.- Que, corresponde adentrarse ahora en la gravabilidad de estos ingresos en el Impuesto al Valor Agregado. En ese sentido, se observa a fs. 15 del cuerpo de IVA de los antecedentes administrativos que se encuentra el **detalle de las***

***ventas, por el período 2006**: **una escultura de Enoi Iommi**, **un dibujo de De La Vega** y **un cuadro de Daniel García** y **por el período 2007 una escultura de Alberto Heredia**.*

*Con relación al impuesto bajo análisis, en el caso de **venta de cosas muebles**, para estar en presencia de un acto gravado deben coexistir además del ámbito territorial -el cual no hay duda que se verifica- el aspecto subjetivo. Ello así, atañe analizar si el apelante que enajena estas obras está incluido dentro de los sujetos enunciados en el artículo cuarto de la Ley N° 23.349, específicamente el inciso a) que se refiere a **quienes hagan habitualidad de la venta de cosas muebles**.*

Si bien no existen pautas legales ni reglamentarias, a efectos de precisar cuándo se configura la habitualidad del sujeto, la doctrina ha identificado algunos elementos a considerar para su comprensión, los que deberán revisarse en cada caso particular, a saber: la finalidad de lucro de la actividad, la frecuencia con la que se realiza ese tipo de operación, la importancia relativa de la misma en cuanto a los ingresos en el contexto de actividades del sujeto y la vinculación con la actividad del sujeto.

*En este caso particular, **el elemento más evidente es el que tiene que ver con la importancia relativa de estos ingresos** para el apelante. Es el propio contribuyente quien afirma que **la venta de estas obras de arte constituye su única fuente productora de ingresos desde el período 2006**, **confirmando la importancia de estas operaciones como su principal actividad económica**, con independencia de la declarada ante el fisco.*

En relación a la frecuencia de las operaciones cabe hacer una remisión al análisis realizado en el considerando anterior respecto de la periodicidad de las rentas. No hay dudas que hablar de periodicidad y frecuencia alude a situaciones o hechos que se repiten en forma efectiva o que tienen la potencialidad de seguir concretándose en el futuro.

*Con respecto al fin de lucro, el contribuyente argumenta que no compró las obras de arte con tal propósito dado que transcurrió mucho tiempo donde aquellas permanecieron en su patrimonio y no las enajenó hasta que la necesidad económica lo "obligo". Ahora bien, **el tiempo de permanencia en el patrimonio de por sí solo, no significa eliminar la posibilidad de un ánimo o propósito de lucro al momento de comprar estas obras**. Para una persona que conoce del mercado de las artes visuales, **la política de seguir incorporando obras confirma su propósito de lucrar teniendo en consideración que desde el año 2006 es la única fuente de ingresos**.*

*Por lo expuesto, **cabe concluir que se configura la habitualidad requerida para que el recurrente se encuentre alcanzado por el IVA**.*

Por su lado, la parte actora tampoco aportó pruebas para acreditar que las obras de arte adquiridas reunieran los requisitos y tramitaciones previstos en el Decreto N° 279/97 a los fines de aprovechar la reducción de alícuota allí contemplada. Por ende, resulta ajustado a derecho, que las operaciones efectuadas se encuentren gravadas con la alícuota general del 21%.

En conclusión, se confirma la resolución respecto del ajuste en el impuesto al valor agregado, con costas.
(..)
Por ello, SE RESUELVE:

***Confirmar las resoluciones apeladas** en autos en cuanto determinan impuesto, intereses y multas, reduciendo la graduación de estas últimas a su mínimo legal. Con costas a la vencida, salvo en la proporción en que se reduce las multas, aspecto en el que se imponen por su orden*".

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 Nº 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. (Antes de la reforma de la ley 27.430)

"*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 inquiere 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 Nº 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 2º 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 7º 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****, entendiendo 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 6º "in fine" de la Ley Nº 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.

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

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 desfasajes 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 trasporte 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 ecucación económica 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 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 por ello el Artículo 4°, 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 "subsidium" 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-subvención (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 concurran 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-subvención 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 desfasajes 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 Nº 135/2008 DVMRRI, fs. 413, Actuación nº 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 Nº 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 Nº 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. 2º 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 nº 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 Nº 652/2002.

Finalmente, previo dictamen jurídico (fs. 431/433 Actuación nº10780-234-2008) se dictó la Resolución AFIP DGI, Nº 58/2009 (DV MRRI), que por los argumentos antes mencionados, impugnó la Declaración Jurada Rectificativa Nº 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 nº 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 Nº 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 Nº 18/2002 y Nº84/2002 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 17de 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 inadmisible 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 nº 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 nº 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 inadmisible (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

CALDERON CARLOS HECTOR CSJN 28.02.2023

CALDERON CARLOS HECTOR CFSS SALA II 12.06.2017

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 previsiona****l*".

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 controvirtió 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

2°) 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

*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*”.

CALDERON CARLOS HECTOR CSJN 28.02.2023

CALDERON CARLOS HECTOR CAMARA FEDERAL DE SEGURIDAD SOCIAL SALA II DEL 12.06.2017

JUBILACIONES

INCONSTITUCIONALIDAD DEL ART. 79 INCISO C) DE LA LIG (HOY ART. 82 ICISO C) DE LA LIG)

Calderón Carlos Héctor CSJN del 28.02.2023

“*Que la cuestión planteada por la recurrente sobre la declaración de inconstitucionalidad del art. 25 de la ley 24.241 que se suscita en la presente causa resulta sustancialmente análoga a la resuelta por el Tribunal en el precedente “Gualtieri, Alberto” (Fallos: 340:411), a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitir, en lo pertinente, por razones de brevedad.*

***Que los restantes planteos de la demandada son inadmisibles (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación)**.*

Por ello, se declara parcialmente procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada con el alcance que surge del fallo “Gualtieri”, antes citado. Costas por su orden (art. 21 de la ley 24.463). Notifíquese y devuélvase”.

Calderón Carlos Héctor Cámara Federal de Seguridad Social Sala II del 12.06.2017

INCONSTITUCIONALIDAD DEL ART. 82 INCISO C)

LA JUBILACION NO ES UNA GANANCIA

DOBLE IMPOSICION DE CARÁCTER CONFISCATORIO

NO SE CONFIGURA EL HECHO IMPONIBLE

"***LA DOCTORA NORMA CARMEN DORADO DIJO***:

Llegan las presentes actuaciones a conocimiento de esta Sala en virtud del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la resolución de fs. 189/190 y su réplica de fs.200/207.

Se agravia la demandada por la liquidación que aprueba la juez de grado en cuanto declara la inconstitucionalidad de los arts. 9 y 25 de la Ley 24241 y art. 9 inc. 2) y 3) de la Ley 24463. Pide la aplicación del precedente "Villanustre" y cuestiona que no se resolvió la procedencia del impuesto a las ganancias sobre las sumas retroactivas adeudadas al actor. Se agravia de la imposición de las costas y la regulación de honorarios.

La actora**, a su turno, **solicita al tribunal que declare inconstitucional el art. 79 inc. "c" de la ley 20.628 (HOY ART. 82 INCISO C) DE LA LIG) ***de impuesto a las ganancias**, reiterando su impugnación contra esta norma que introdujo en el escrito de inicio de ejecución de sentencia (v. fs. 162 vta), y reiteró a fs. 185 vta/187 y 204 vta/206.*
(..)
INCONSTITUCIONALIDAD DEL ART. 82 INCISO C) DE LA LIG (JUBILACIONES)

En cuanto al planteo de inconstitucionalidad que introduce la actora respecto del art. 79 inc. "c" y normas concordantes, de la ley 20.628 de Impuesto a las Ganancias, el mismo se introdujo inicialmente en el escrito en el que inicia la etapa de ejecución de sentencia y contestado por la ANSeS al momento en que opuso excepciones. La juez de grado omite su tratamiento al resolver, y la accionante vuelve a reiterar su solicitud en la contestación de agravios ante esta Alzada. Por ello, en el marco del art.278 CPCCN, voy a considerar su tratamiento bajo el análisis de la integralidad de los haberes previsionales, -principio que se encuentra protegido en el art.14 bis de nuestra Constitución Nacional-, como cuestión fundamental de resguardo jurídico.

La accionante sostiene que la jubilación no es una ganancia, sino el débito que tiene la sociedad hacia el jubilado que fue protagonista del progreso económico y social en su ámbito y en su época y cita jurisprudencia respaldatoria de sus dichos.

Recientemente me expedí sobre un planteo similar en los autos Nº 17.477/2012, caratulados "Calderale, Leonardo Gualberto C/ ANSES S/ Reajustes Varios" (Sentencia de fecha 16 de mayo de 2017), declarando la inconstitucionalidad del artículo 79 inc. "C" de la ley 20.628 (HOY ART. 82 INCISO C) DE LA LIG). *Allí sostuve que es el Juez quien debe velar por el cumplimiento del mandato constitucional, **protegiendo la cuantía de los haberes previsionales de cualquier quita o disminución que resulte confiscatoria**. Cuando exista una norma que se contraponga con tal claro principio debe ser revisada y desestimada.*
(..)
*En este orden de ideas, y teniendo presente la gravedad institucional que conlleva la declaración de inconstitucionalidad de una norma, corresponde dejar sentado que de las constancias de la causa y de la liquidación aprobada se desprende que **el haber del actor por su cuantía resulta pasible de la aplicación del impuesto a las ganancias**.*

*La posible afectación de diversos principios constitucionales **como consecuencia de una quita confiscatoria o muy significativa sobre el haber de una persona en situación de pasividad** (en el caso, en concepto de impuesto a las ganancias), le impone al Juez de la Seguridad Social el deber constitucional y legal de velar por su intangibilidad (C.N. art. 14 bis: "El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter integral e irrenunciable."), en el marco de su competencia por razón de la materia que le asigna expresamente la ley (v. CPCCN, art. 5, primer párrafo, citado).*

LA JUBILACION NO ES UNA RENTA

***Si los beneficios previsionales están protegidos por la garantía de integridad, proporcionalidad y sustitutividad, resulta contradictorio que sean gravados por el propio Estado con un impuesto** y/o quita, ya que es el mismo Estado quien resulta responsable de velar por la vigencia y efectividad de estos principios constitucionales (C.N. art. 14 bis). **La naturaleza jurídica de las prestaciones previsionales como contraprestación por el sufrimiento de una contingencia, no se asemeja ni puede equipararse con una renta o rendimiento derivada de una actividad con fines de lucro**.*

LA JUBILACION NO ES UNA GANANCIA

DOBLE IMPOSICION DE CARÁCTER CONFISCATORIO

*En consonancia con lo expuesto, la **Cámara Federal de Paraná en autos "Cuesta Jorge Antonio c/ AFIP s / Acción de Inconstitucionalidad"**, puntualizó en idéntico sentido, lo siguiente: "...**el beneficio jubilatorio no es ganancia en los términos de la ley tributaria**, sino un débito social que se cumple reintegrando aportes efectuados al sistema previsional. En consecuencia, al considerar la jubilación como un reintegro o débito social, **aplicar el impuesto sobre los aportes efectuados en vida activa y repetir la tributación sobre los mismos aportes al devolverlos en forma de beneficio previsional, produce agravio a diversas garantías constitucionales al afectar la naturaleza integral del beneficio y el derecho de propiedad como consecuencia de una doble imposición y el carácter confiscatorio de la reducción"** (...) "Resulta contrario a los principios constitucionales de integralidad del haber previsional -insiste el tribunal federal- su reducción por vías impositivas..."*

*Por lo expuesto, **corresponde declarar la inconstitucionalidad del art.79 inc c) de la Ley 20.628*** (HOY ART. 82 INCISO C) DE LA LIG) *(Dec.649/97) y del art.115 de la Ley 24.241 para el caso de autos.*

***Respecto de la retención sobre las sumas retroactivas ya me he expedido en innumerables votos declarándolas exentas de tributar impuesto a las ganancias**.*

Por las razones expuestas, propongo lo siguiente: 1) Confirmar parcialmente la sentencia recurrida; 2) ***Declarar la inconstitucionalidad del art. 79 inc. c) de la ley 20.628*** (HOY ART. 82 INCISO C) DE LA LIG) *(Decreto 649/97) y del art.115 de la Ley 24.241; 3)* ***Declarar exentas del impuesto a las ganancias*** ***las sumas retroactivas que se reconocieren en favor del titular****; 4) Confirmar la sentencia en lo demás que decide y es materia de agravios; 5) Costas de alzada a la vencida (art. 68 CPCCN) 6) Regular los honorarios de la representación letrada de la parte actora por las tareas desarrolladas en esta instancia en el ... % de la cantidad que le corresponda por su actuación en primera instancia (conf. art. 14 de la ley 21.839); 7) Devolver las presentes actuaciones al juzgado de origen a sus efectos.*

EL DOCTOR LUIS RENE HERRERO DIJO:
(..)
La actora, a su turno, ***solicita al tribunal que declare inconstitucional el art. 79 inc. "c" de la ley 20.628*** (HOY ART. 82 INCISO C) DE LA LIG) ***de impuesto a las ganancias****, reiterando su impugnación contra esta norma al promover la demanda de ejecución (v. fs. 162 vta), la cual fue mantenida a fs. 181 y 204.*
(..)
El tribunal se expidió sobre el planteo formulado por la parte actora en los autos Nº 17.477/2012, caratulado ***"Calderale, Leonardo Gualberto C/ ANSES S/ Reajustes Varios" (Sentencia de fecha 16 de mayo de 2017), declarando la inconstitucionalidad del artículo 79 inc.. "C" de la ley 20.628*** (HOY ART. 82 INCISO C) DE LA LIG)*. En dicha ocasión, puntualice lo siguiente:*

Que la fuente más encumbrada del derecho positivo -La Constitución Nacional- en su artículo 14 bis prescribe en forma expresa que el Estado otorgará los beneficios de la Seguridad Social con carácter de integrales e irrenunciables.

Directivas supremas categóricas que obligan a los jueces de la seguridad social a velar por la inmutabilidad e integridad de tales derechos, fulminando toda norma o acto del Estado o de los particulares que en forma actual o inminente los lesione, restrinja, altere o amenace con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta (CN, art. 43).

Coherentes con estas prescripciones, ***el Tribunal Cimero ha destacado*** *lo siguiente: "Esta Corte ha sostenido, desde sus orígenes, que las jubilaciones y pensiones no constituyen una gracia o un favor concedido por el Estado, sino que son consecuencia de la remuneración que sus titulares percibían como contraprestación laboral y con referencia a la cual efectuaron sus aportes y como débito de la comunidad por dichos servicios, por lo que una vez acordadas configuran derechos incorporados al patrimonio y ninguna ley posterior podría abrogarlos más allá de lo razonable, pues encuentran como valla infranqueable expresas garantías de orden constitucional (Fallos: 289:430; 292:447; 293:26, 94; 294:83; 310:991; 311:530; causa M.709.XXII "Martiré, Eduardo F. c/ Poder Judicial de la Nación s/ ordinario" del 4 de marzo de 1993 y causa H.57.XXV "Hernández, Raúl Oscar c/ Provincia de Buenos Aires - Instituto de Previsión Social" del 22 de septiembre de 1994; C. 278. XXVIII 49 "Chocobar, Sixto Celestino c/ Caja Nacional de Previsión para el Personal del Estado y Servicios Públicos s/ reajustes por movilidad", disidencia de los señores ministros doctores don Augusto Cesar Belluscio, don Enrique Santiago Petracchi y don Gustavo A. Bossert).*

El ministro Carlos S. Fayt *ratificó de modo enfático esta doctrina en su recordada disidencia del fallo "Chocobar, Sixto Celestino", ocasión en la que señaló lo siguiente: "Esta Corte ha sostenido, desde sus orígenes, que la jubilación otorgada configura un derecho adquirido y ha rechazado enfáticamente las disposiciones que pudieran alterarla, modificarla o herirla sustancialmente, pero ha admitido en forma paralela la validez de disposiciones legales que introducían para el futuro quitas en los haberes por razones de interés general, siempre que dichas normas no fueran confiscatorias o arbitrariamente desproporcionadas."(Fallos: 158:127; 179:394; 234:717; 258:14; 300:616; 303:1155).*

El aludido carácter integral que le atribuye la Constitución Nacional a las prestaciones de la seguridad social, indica que la protección que otorga a sus titulares debe ser acorde con sus necesidades económicas, sociales y asistenciales. Tal es el propósito que procura el art. 25 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, cuando prescribe lo siguiente: "Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial, la alimentación, vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios (...)."

En torno a esta cualidad primaria que distingue a las prestaciones de la seguridad social, ***la Corte Suprema de Justicia de la Nación****, también ha puntualizado en la causa "Sánchez, María del Carmen c/ANSeS s/reajustes varios", lo siguiente: "Que la necesidad de mantener una proporción justa y razonable entre el haber de pasividad y la situación de los activos, es consecuencia del carácter integral que reconoce la Ley Suprema a todos los beneficios de la seguridad social y de la íntima vinculación que guardan las prestaciones aseguradas al trabajador, con aquellas de naturaleza previsional, que son financiadas primordialmente con los aportes efectuados durante el servicio. Los derechos a una retribución justa y a un salario mínimo vital y móvil dirigidos a garantizar alimentación y vivienda, educación, asistencia sanitaria y, en definitiva, una vida digna, encuentran su correlato en las jubilaciones y pensiones móviles que deben ser garantizadas a los trabajadores cuando entran en pasividad. Cualquier situación que impidiera el goce efectivo de los beneficios de la seguridad social, tal como han sido creados por el legislador siguiendo el mandato constitucional, ya sea disminuyéndolos o aniquilándolos, tornaría irrisoria la cláusula constitucional y vacíos de contenidos los principio que ella consagra." (Sentencia del 17 de mayo de 2005, Considerando N° 5)*

El ejercicio de la jurisdicción protectora que le compete al Fuero de la Seguridad Social exige -como lo ha destacado el Alto Tribunal de la Nación-: "...una consideración particularmente cuidadosa a fin de que, en los hechos ***no se afecten los caracteres de "integrales" e "irrenunciables" de los beneficios de la seguridad social, ya que el objeto de éstos es la cobertura de los riesgos de "subsistencia" y "ancianidad"****, momentos en la vida en los que la ayuda se hace más necesaria. Sus titulares -concluye el Tribunal Cimero- son ciudadanos y habitantes que al concluir su vida laboral supeditan su sustento, en principio absolutamente, a la efectiva percepción de las prestaciones que por mandato constitucional le corresponde" (CSJN, "Rolón Zappa, Victor Francisco s/ Queja", sentencia del 25/08/88, Considerando 4°).*

En el supuesto de autos, ***el haber previsional del actor se ve disminuido por varios topes y descuentos por el impuesto a las ganancias*** *que tacha de inconstitucional, los cuales afectarían los aludidos principios de proporcionalidad y sustitutividad que resguardan la integridad de su haber previsional por mandato constitucional.*

(..)
LA JUBILACION NO ES UNA GANANCIA

***Resultaría a todas luces contradictorio reconocer que los beneficios previsionales están protegidos por la garantía de integridad, proporcionalidad y sustitutividad**, que consagra la Ley Suprema **y a la vez tipificarlos como una renta, enriquecimiento, rendimiento o ganancia gravada por el propio Estado** que es el máximo responsable de velar por la vigencia y efectividad de estos principios constitucionales (C.N. art. 14 bis).*

*Por lo mismo, **deviene irrazonable y carente de toda lógica jurídica, asimilar o equiparar las prestaciones de la seguridad social a rendimientos, rentas, enriquecimientos, etc. obtenidas como derivación de alguna actividad con fines de lucro de carácter empresarial, mercantil o de negocios productores de renta**, que la ley tipifica con lujo de detalles en su articulado.*

La persona con status de jubilado, en el supuesto que durante su desempeño como trabajador activo su salario hubiere superado el mínimo no imponible que contempla la ley vigente, debió haber sufragado este impuesto en la categoría prevista en el art. 79 de la ley 20.628 (HOY ART. 82 DE LA LIG)*, que tipifica como ganancia: "el trabajo personal ejecutado en relación de dependencia."*

DOBLE IMPOSICION. ENRIQUECIMIENTO ILICITO

*De ello podría inferirse que **el aporte en concepto de impuesto a las ganancias que grava a los jubilados, sería percibido por el Estado en dos oportunidades con respecto a la misma persona, lo cual podría configurar una doble imposición y a la vez un enriquecimiento ilícito** para éste, **si se repara en el hecho que, como derivación del principio de solidaridad que rige en esta materia: " ... las jubilaciones y pensiones [como se señaló más arriba] no constituyen una gracia o un favor concedido por el Estado, sino que son consecuencia de la remuneración que percibían como contraprestación laboral y con referencia a la cual efectuaron sus aportes** [y el tributo establecido en la ley 20.628] y como débito de la comunidad por dichos servicios," (Fallos: 293:26; 294:83 entre muchos otros)*

LA JUBILACION NO ES UNA GANANCIA

*Infiérase de lo anterior que **sería a todas luces un contrasentido y una flagrante injusticia que el jubilado estuviera exento de tributar el impuesto a las ganancias como trabajador y obligado a sufragarlo como jubilado**, cuando se halla en total estado de pasividad, **sin desarrollar ninguna actividad lucrativa de carácter laboral o mercantil, sin percibir un salario por parte de un empleador y sin obtener rendimientos, rentas o enriquecimientos de ninguna clase, derivados de la realización a título oneroso de cualquier acto o actividad lucrativa**, como sucede en los distintos supuestos que individualiza la ley 20.628.*
(..)
NO SE CONFIGURA EL HECHO IMPONIBLE

*En el supuesto de autos, conforme surge de los expresado precedentemente, la norma impugnada -**en el caso de los jubilados o pensionados alcanzados por ella- no individualiza ni determina con precisión el hecho imponible sobre el cual estos contribuyentes deberían tributar**, con lo cual se violaría de manera flagrante el referido principio de legalidad en materia tributaria.*

El "hecho imponible" fue definido por Héctor Belisario Villegas: "como el acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal" (v. "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", 9 a. ed. actualizada, Ed. ASTREA, 2005, pág. 348).

Pues bien, la ley 20.628 incluye en este impuesto a las jubilaciones y pensiones a partir del mínimo no imponible (base de cálculo del impuesto), que periódicamente es modificado por el Poder Ejecutivo Nacional, alterando las bandas sobre las cuales se empieza a tributar Ganancias y su metodología de cálculo (Recientemente ley 27346).

Para el tributarista Héctor Belisario Villegas, las "ganancias" (reitero, todo "rendimiento, renta, enriquecimiento, susceptible de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación": art. 2 de la ley 20.628), son aquellos beneficios que son efectivamente "realizados", es decir que están excluidos en el concepto de "ganancias" los "incrementos de valor de los bienes" (op. cit. pág. 712).

El trabajador dependiente, podría percibir una remuneración que por su cuantía podría ser alcanzada por las escalas o bandas fijadas por el poder de policía tributario; dicha remuneración -que es la contraprestación que recibe el trabajador por la "actividad lícita que presta a favor de quien tiene la facultad de dirigirla" (LCT art. 4°)- sería el resultado o la "ganancia realizada" por él mismo, y obviamente el "hecho imponible" que tipificaría la hipótesis normativa, más allá de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la norma que así lo prescribe, cuestión sobre la que no emito opinión por ser ajena a esta causa.

LA JUBILACION NO ES UNA GANANCIA

***En el supuesto de las jubilaciones, pensiones o retiros, por el contrario, no se configura este requisito insustituible del concepto legal de "ganancia", pues ningún miembro del sector "pasivo" presta servicios, u obtiene rentas, enriquecimientos o rendimientos merced a una actividad "realizada"** por él "intuitu personae"*

NO SE CONFIGURA EL HECHO IMPONIBLE

***No se advierte** en el supuesto de autos -reitero- **ningún "hecho imponible" de naturaleza legal en el que se sustente la obligación tributaria del actor**, y como bien destaca Villegas: "El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza*

jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria." (op. cit. pág. 348).
Este extremo no carecería de trascendencia jurídica, pues le faltaría al "hecho imponible" lo que la doctrina considera su "aspecto material", esto es, "la descripción abstracta del hecho que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que se halla. Es el núcleo del hecho imponible, y es tanta su importancia que algunos confunden este aspecto con el propio hecho imponible." (v. Villegas, Héctor Belisario, op. cit. pág.353).

Las falencias apuntadas se agravan sobremanera frente a las normas de orden público -o ius cogens- que tutelan con marcado énfasis la integridad de las prestaciones de la seguridad social (y los dos pilares fundamentales en los que se asienta: el principio de sustitutividad y el de proporcionalidad), en procura de resguardar las condiciones de vida digna de las personas vulnerables que las perciben.

No resultaría difícil adherir a este juicio de valor, si se reparara en la certera reflexión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que devela el centro de simetría de masa del orden jurídico en su conjunto, y especialmente de la jurisdicción protectora que ejerzo por mandato constitucional, a saber:

"El HOMBRE como eje y centro de todo el sistema jurídico y en tanto fin en sí mismo -más allá de su naturaleza trascendental- su persona es inviolable y constituye valor funda-mental con respecto al cual los restantes valores tienen simple carácter instrumental." CSJN, "Cam-podónico de Beviacqua, Ana Carina c/ Ministerio de Salud y Acción Social. Secretaría de Programas de Salud y Banco de Droga Neoplásicas", Sentencia del 24 de octubre de 2000. Fallos 323: 3229).

LA JUBILACION NO ES UNA GANANCIA

DOBLE IMPOSICION DE CARÁCTER CONFISCATORIO

*En fecha reciente, la **Cámara Federal de Paraná en autos "Cuesta Jorge Antonio c/ AFIP s / Acción de Inconstitucionalidad"**, puntualizó en idéntico sentido, lo siguiente: "...**el beneficio jubilatorio no es ganancia** **en los términos de la ley tributaria, sino un débito social que se cumple reintegrando aportes efectuados al sistema previsional**. En consecuencia, **al considerar la jubilación como un reintegro o débito social, aplicar el impuesto sobre los aportes efectuados en vida activa y repetir la tributación sobre los mismos aportes al devolverlos en forma de beneficio previsional, produce agravio a diversas garantías constitucionales al afectar la naturaleza integral del beneficio y el derecho de propiedad como consecuencia de una doble imposición y el carácter confiscatorio de la reducción"** (...) "Resulta contrario a los principios constitucionales de integralidad del haber previsional -insiste el Tribunal Federal- su reducción por vías impositivas, ciertamente, toda vez que al haberse abonado dicho impuesto al encontrarse en actividad, existe una evidente doble imposición". Los magistrados firmantes del fallo, destacaron también que **la jubilación no es una ganancia y por lo tanto no puede ser pasible de ninguna imposición tributaria**, porque de lo contrario se estaría desnaturalizando el sentido de la misma.*

La ley se ha esmerado en tutelar las prestaciones del régimen jubilatorio a través de normas como el art. 14 de la Ley 24.241, que preservan su intangibilidad frente a cualquier factor exógeno que las pudiera alterar. Lo mismo sucede con la jurisprudencia que ha velado en forma constante por su integridad, resguardándolas de todo acto, hecho o normas hostiles a su finalidad protectora a través de innumerables fallos que preservaron su inviolabilidad (v. Sentencia: "Sánchez María del Carmen", "Badaro Adolfo Valentín", entre muchos otros).

El recordado constitucionalista Germán Bidart Campos, al comentar un fallo del registro de esta Sala en la causa "Ciampagna, Rodolfo Nicolás c/ ANSeS s/ Reajustes Varios" (sentencia del 11 de abril de 1995), señaló, al respecto, lo siguiente: "Cuando las leyes se sublevan contra los principios cardinales del orden de valores constitucional, el último baluarte se instala en el control judicial de constitucionalidad, para cuyo funcionamiento hace falta un Poder Judicial independiente, imparcial, objetivo, e idóneo en su composición humana" (v."El orden socioeconómico en la Constitución", Editorial EDIAR, Buenos Aires, año 1999, página 370).

Tampoco correspondería discriminar al jubilado que ha realizado mayores aportes durante su vida activa como consecuencia de haber percibido salarios más altos en comparación con el promedio vigente (y gozado, por tal motivo, de un estándar de vida acorde a dichos ingresos, el cual debería mantener en su condición de jubilado, por aplicación del principio de sustitutividad que procura esta equivalencia en el nivel de vida del trabajador que se jubila).

El Alto Tribunal de la Nación, en línea con esta exhortación, ha puntualizado -mutatis mutandi- lo siguiente: "La política de otorgar incrementos sólo a los haberes más bajos trae como consecuencia el achatamiento de la escala de prestaciones y provoca que quienes contribuyeron al sistema en forma proporcional a sus mayores ingresos se acerquen cada vez más al beneficio mínimo, poniendo en igualdad de condiciones a los que han efectuado aportes diferentes y quitándoles el derecho a cobrar de acuerdo con su esfuerzo contributivo." (B. 675. XLI. R.O. "Badaro, Adolfo Valentín c/ ANSeS s/ reajustes varios", sentencia del 8 de agosto de 2006).

SE HACE REFERENCIA A LOS FALLOS DE LA CSJN "DE LORENZO" Y "NEGRI"

*En consonancia con la solución que postulo en este voto en cuanto al haber mensual jubilatorio del actor respecto de las diferencias no prescriptas acogidas en la sentencia **corresponde también declarar exentas del impuesto a las ganancias por idénticas razones**. (id. CSJN, **"Negri, Fernando Horacio** c/EN AFIP DGI s/dirección general impositiva" N.204.XLVIII. REX, sent **del 15/07/2014**, id. Fallos 333:2193 y **"De Lorenzo, Amalia B." del 17/06/2009**)..."*

*Por lo hasta aquí expuesto y con los argumentos que anteceden, **adhiero a la solución propuesta por la Dra. Dorado de declarar la inconstitucionalidad del art. 79 inc. c de la ley 20.628*** (HOY ART. 82 INCISO C) DE LA LIG) *(Decreto 649/97) y por idénticos fundamentos también se declara la inconstitucionalidad del art. 115 de la Ley 24.241. (v. Fallos: 331: 1620; 330: 2241; 329: 3211, entre muchos otros) .*

*A mérito de lo que resulta del precedente acuerdo, el **TRIBUNAL RESUELVE**: 1) Confirmar parcialmente la sentencia recurrida; 2) **Declarar la inconstitucionalidad del art. 79 inc. c) de la ley 20.628*** (HOY ART. 82 INCISO C) DE LA LIG) *(Decreto 649/97) y del art.115 de la Ley 24.241; 3) **Declarar exentas del impuesto a las ganancias las sumas retroactivas que se reconocieren en favor del titular**; 4) Confirmar la sentencia en lo demás que decide y es materia de agravios; 5) Costas de alzada a la vencida (art. 68 CPCCN) 6) Regular los honorarios de la representación letrada de la parte actora por las tareas desarrolladas en esta instancia en el ... % de la cantidad que le corresponda por su actuación en primera instancia (conf. art. 14 de la ley 21.839); 7) Devolver las presentes actuaciones al juzgado de origen a sus efectos*".

==========

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.

DEMAS 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.

PERSONAS HUMANAS EXTRANJERAS CON CIUDADANIA ARGENTINA POR NATURALIZACION POR HABER REALIZADO INVERSIONES EN EL PAIS

El art. 194 de la ley 27.802 (B.O.06.03.2026) incorpora tres párrafos en el art. 116.1 en la ley de impuesto a las ganancias

Art. 116 tres últimos párrafos de la LIG

Las personas humanas extranjeras que hubieran obtenido la ciudadanía argentina por naturalización en virtud de haber realizado inversiones relevantes en el país, en los términos del inciso 2 del artículo 2 de la Ley de Ciudadanía N° 346, no serán consideradas residentes fiscales en los términos del inciso a) del presente artículo por el solo hecho de dicha naturalización.

A efectos exclusivos de la aplicación del inciso b) de este artículo, las personas humanas extranjeras que hubieran obtenido la ciudadanía argentina por naturalización en virtud de haber realizado inversiones relevantes en el país, en los términos del inciso 2 del artículo 2 de la Ley de Ciudadanía Nº 346, serán consideradas como personas humanas de nacionalidad extranjera.

Continuarán siendo considerados residentes en los términos del inciso b) del presente artículo aquéllos que, al momento de obtener la ciudadanía por inversión, ya fueren residentes permanentes en el país.

Art. 2 de la ley 346

"*Art. 2° — Son ciudadanos por naturalización:*

1°. Los extranjeros mayores de DIECIOCHO (18) años que acrediten haber residido en la REPÚBLICA ARGENTINA en forma continua y legal durante los DOS (2) años anteriores a la solicitud y manifiesten su voluntad de serlo ante la DIRECCIÓN NACIONAL DE MIGRACIONES organismo descentralizado actuante en el ámbito de la VICEJEFATURA DE GABINETE DEL INTERIOR de la JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS.

Se entenderá que un extranjero residió continuamente en el país cuando hubiere permanecido en el territorio durante todo el plazo al que hace referencia el párrafo anterior, sin haber realizado ninguna salida al exterior.

2°. Los extranjeros que acrediten ante la DIRECCIÓN NACIONAL DE MIGRACIONES, cualquiera sea el tiempo de su residencia, haber realizado una inversión relevante en el país".

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 transcripto 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, Nº 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, Nº 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*".

Perdida de la residencia. Baja retroactiva

García Badaracco Ricardo CNACAF Sala II del 01.07.2025
Perdida de la residencia en Argentina.
Baja retroactiva de impuestos.
Se solicito la baja del impuesto sobre los bienes personales el 27.11.2020.
Designó como responsable sustituto a su hijo.
Su hijo por un error del sistema no puedo aceptar la designación.
Designó otro responsable sustituto.
El sistema rechazo la nueva designación por existir otro responsable sustituto.
El 21/9/2022 hizo una nueva presentación y la AFIP autorizó la designación del nuevo responsable sustituto en el Impuesto sobre los bienes personales pero a partir del 22/9/2022.
Luego, requirió que la baja en el Impuesto sobre los bienes personales tuviera efectos retroactivos a noviembre de 2020.
El 19/10/2022, el Fisco rechazó la solicitud de obtener su baja en el Impuesto sobre los bienes personales a partir del mes de noviembre del año 2020.
Interpuso el recurso de apelación ante el director general del Art. 74 del D.R. de la ley 11.683.
El fisco rechazo el recurso del art. 74 del D.R. de la Ley 11.683.
El 10.05.2024 interpuso una demanda en los términos del art .23 de la ley 19.549 con la finalidad que se declare la nulidad de la resolución del fisco.
El fisco solicita el rechazo del recurso por extemporáneo.
El juez de grado desestimó la defensa intentada por el Fisco Nacional relativa a la extemporaneidad de la acción.
La CNACAF rechaza el recurso interpuesto por el fisco y confirma la sentencia del juez de grado.
Con independencia de lo que corresponda decidir en oportunidad de dictar sentencia definitiva al examinar la procedencia de la acción.

"*I.- Según resulta de la documental acompañada junto con el escrito que dio inicio a la presente, el señor García Badaracco* ***solicitó a la ex AFIP, actual ARCA, su baja como contribuyente inscripto en el impuesto sobre los bienes personales****, entre otros tributos,* ***a partir del mes de noviembre de 2020, por pérdida de residencia fiscal argentina*** *atento a la obtención de residencia migratoria en otro país (conf. esp. fs. 93 del hipervínculo que antecede).*

Al respecto, ***manifestó haber intentado -sin éxito- llevar a cabo tal trámite a partir del 27/11/2020*** *(conf. esp. fs. 76/83 del hipervínculo que antecede); habiendo en cambio logrado tal propósito en lo que respecta a otros tributos (impuesto a las ganancias, IVA, etcétera).*

En cuanto a los inconvenientes suscitados, según explicara al tiempo de iniciar la acción judicial, a la que posteriormente se hará referencia, ***el ordenamiento exigía la previa designación y aceptación del responsable sustituto****; siendo que, en el caso, el elegido (su hijo, el señor Alan García Badaracco)* ***no habría podido dar su consentimiento por un supuesto error del sistema*** *fiscal.*

Ante ello, el accionante, a pesar de distintas comunicaciones vía correo electrónico con la autoridad de aplicación a efectos de sortear el problema (conf. fs. 85/91 del hipervínculo que antecede), ***informó la designación de un nuevo responsable sustituto****, la señora María de las Mercedes Delia; que* ***también fue rechazada por el sistema debido a la existencia de otro responsable designado con anterioridad*** *(conf. esp. fs. 103 del hipervínculo que antecede).*

A continuación, ***el 21/9/2022, el señor García Badaracco formuló una presentación; a partir de la cual, la ex AFIP autorizó la designación de la señora Delia como su responsable sustituta en el Impuesto sobre los bienes personales a partir del 22/9/2022*** *(conf. esp. 62 y 63 del documento obrante en el hipervínculo que antecede).*

Luego, el señor García Badaracco ***requirió que la baja en el Impuesto sobre los bienes personales tuviera efectos retroactivos a noviembre de 2020****, oportunidad en la que habría iniciado el trámite en cuestión, más no a partir del 22/9/2022.*

Por acto del 19/10/2022, el Fisco Nacional rechazó la solicitud del señor García Badaracco tendiente a obtener su baja en el Impuesto sobre los bienes personales a partir del mes de noviembre del año 2020*; considerando que tal estado de situación surtiría efectos a partir del 22/9/2022 (conf. esp. fs. 53 del hipervínculo que antecede).*

En sustento de su decisión, la autoridad administrativa refirió el procedimiento establecido por resolución general AFIP 2322/2007 y modificatorias, así como las resoluciones generales AFIP 4236/2018, 4237/2018 y 4760/2020.

Contra lo así resuelto, el particular intentó el ***recurso previsto en el artículo 74 del decreto 1397/1979*** *(conf. esp. fs. 36/51 del hipervínculo que antecede).*

Por resolución DI RNOR 58/2023, del 23/11/2023, ***la Dirección Regional Norte rechazó el recurso*** *que intentara el señor García Badaracco, confirmó el acto sin número de identificación de la agencia 16 del 19/10/2022 e hizo saber que,*

de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 74, tercer párrafo, del decreto 1397/1979 y sus modificaciones, lo resuelto revestía carácter definitivo, habiendo agotado la vía administrativa en materia de recursos; pudiendo únicamente impugnarse por la vía establecida en el artículo 23 de la ley 19.549 y sus modificaciones (conf. esp. fs. 15/34 del hipervínculo que antecede).
(..)
II.- Ante este escenario, ***el señor García Badaracco inició el 10/5/2024 la presente acción a fin que se declarara la nulidad de la resolución*** *DI RNOR 58/2023, por medio de la cual, según se explicara anteriormente, la Dirección Regional Norte había rechazado el recurso que intentara en los términos del artículo 74 del decreto 1397/1979 contra la comunicación sin número de la autoridad administrativa dictada el 19/10/2022, que dispusiera su baja como contribuyente en el impuesto sobre los bienes personales a partir del 22/9/2022.*

III.- Por resolución del 3/4/2025, ***el señor juez de grado desestimó la defensa intentada por el Fisco Nacional relativa a la extemporaneidad de la acción*** *seguida por el señor García Badaracco, con costas a cargo de la requerida.*

Para así decidir, en sustancial síntesis, consideró que la acción seguida en autos, dirigida a impugnar la validez de la resolución DI RNOR 58/2023, fue iniciada en tiempo y forma, ello en tanto fue incoada en los términos del artículo 25 de la ley 19.549, de conformidad con lo dispuesto por el propio Fisco Nacional en el punto 3° de la parte dispositiva del acto impugnado.

A ello, añadió que ***las alegaciones formuladas por la requerida resultarían prematuras, y por ende, improcedentes para su tratamiento en el actual estadio del proceso*** *dado que si bien el agravio de fondo de la accionante guardaba relación con la comunicación de la agencia DI RNOR N°16, del 1/12/2020, vinculada a la presentación digital "202000792887" cuyo objeto era la baja registral en el impuesto sobre los bienes personales,* ***su abordaje requería de un estudio más profundo no sólo respecto de la procedencia de dicho acto, sino también del marco normativo aplicable; cuestiones que debían ser debidamente tratadas en el marco de una sentencia definitiva****.*

Al punto, reflexionó que ***adoptar una postura contraria implicaría el dictado de una resolución que representaría un adelantamiento del pronunciamiento final****; máxime siendo que lo que corresponde decidir al tiempo de examinar la habilitación de la instancia se ciñe al acceso a la justicia, más no al resultado del pleito.*
(..)
V.- Remitidas las actuaciones en vista, ***el señor Fiscal Coadyuvante de Cámara opinó que correspondería rechazar la apelación intentada y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento de grado****.*
(..)
VI.- Pues bien, evaluados los antecedentes del caso, ***el Tribunal considera que la decisión adoptada en la instancia de grado, motivo de revisión, se ajusta a derecho y, por tanto, ha de ser confirmada****.*

Es que, efectivamente, tal como explicaran tanto el señor juez de grado como el representante del Ministerio Público Fiscal dictaminante, la acción en autos seguida tiene por objeto cuestionar la resolución DI RNOR 58/2023, por medio de la cual la autoridad administrativa actuante desestimó el recurso que intentara el señor García Badaracco en los términos del artículo 74 del decreto 1397/1979 contra el acto innominado dictado el 19/10/2022 por el cual la ex AFIP había denegado la pretendida baja del accionante en el impuesto sobre los bienes personales desde noviembre de 2020, considerando que tal estado de situación correría recién a partir del 22/9/2022.

Ante tal decisión administrativa, ***el señor García Badaracco inició la presente en los términos del artículo 23 de la ley 19.549****,* ***dentro del plazo previsto en el artículo 25*** *de dicha norma; camino recursivo que, por cierto, fuera indicado por la propia autoridad de aplicación por la resolución motivo de cuestionamiento (conf. esp. Punto 3° de su parte resolutiva).*

Lo dicho, tal como explicara el señor Fiscal Coadyuvante de Cámara, lleva a considerar que la acción seguida fue intentada en tiempo y forma; ***ello independientemente de lo que corresponda decidir en oportunidad de dictar sentencia definitiva al examinar la procedencia de la acción*** *seguida, articulada en las circunstancias sucintamente reseñadas en el Considerando I de la presente.*
(..)
VIII.- En función de lo hasta aquí expuesto, corresponde desestimar el recurso intentado por el Fisco Nacional y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento de grado, motivo de revisión.
(..)
Por lo expuesto, de conformidad con lo dictaminado por el señor Fiscal Coadyuvante de Cámara, el Tribunal ***RESUELVE****:* ***rechazar el recurso interpuesto por el Fisco Nacional****, con costas de esta Alzada a su cargo, y, en consecuencia,* ***confirmar la resolución apelada***".

Hahn Nicolás Rodolfo CNACAF Sala I del 27.05.2025
Baja retroactiva de impuesto a las ganancias y de impuesto sobre los bienes personales.
La AFIP rechazo el recurso de apelación ante el director general.
Se recurre en los términos del art. 23 de la ley 19.549.
La Jueza de primera instancia rechazo la demanda.
La CNACAF en voto dividido hace lugar a la demanda.
Se fue al exterior el 14.01.2018.
Permaneciendo en forma continuada en el exterior.
Los regresos al país nunca alcanzaron los 90 días en el lapso de 12 meses.
Permaneció temporalmente en la Argentina:
-Entre el 29 de septiembre de 2018 al 23 de octubre de 2018.
-Entre el 30 de abril de 2019 y el 20 de mayo de 2019
-Entre el 27 de agosto de 2019 y el 1° de octubre de 2019.

Al cumplirse los 12 meses de su partida sin interrupción por más de 90 días, perdió su residencia fiscal en la República Argentina el primer día del mes subsiguiente, es decir, el 01.03.2019.
En noviembre de 2020 intentó registrar la baja en el impuesto a las ganancias y en el impuesto sobre los bienes personales a la fecha en que dejó de ser residente argentino, es decir, al 1° de marzo 2019.
El servicio de la AFIP denominado "Sistema Registral" le impidió solicitar la baja retroactiva.
Por lo tanto consignó en el sistema como fecha de baja el mes anterior al momento de presentar la solicitud (que fue el período octubre de 2020 atento a que la solicitud de baja se tramitó el 25 de noviembre de 2020)
Tuvo que presentar el día 24.11.2020 su declaración jurada del impuesto sobre los bienes personales del período fiscal 2019.
En la DDJJ solo incluyó los bienes ubicados en la Argentina.
Designó responsable sustituto en el impuesto sobre los bienes personales.
El responsable sustituto realizó una presentación complementaria del período fiscal 2019 el 26.01.2021 por los bienes del país.
El 13.02.2021 formuló la solicitud de otorgar efecto retroactivo a la baja de su inscripción.
La solicitud fue denegada por la AFIP y notificada el 19.02.2021.
El 11.03.2021, interpuso recurso de apelación ante el director general (art. 74 del D.R. de la Ley 11.683).
El recurso fue denegado el 11.08.2021.
Se inicio la demanda judicial en los términos del art. 23 de la ley 19.549.
No se encuentra controvertido por el Fisco que el actor perdió la residencia fiscal en el país el 01.03.2019.
La residencia de las personas humanas se pierde cuando haya permanecido de forma continuada en un período de 12 meses en el exterior.
Las permanencias temporales en el país que, en forma continuada o alternada, no excedan un total de 90 días no interrumpen dicha residencia en el exterior.
La pérdida de la condición de residentes causa efectos a partir del primer mes inmediato subsiguiente a aquel en el que se hubiera cumplido el plazo que determina la pérdida de la residencia.
La pérdida de la condición de residente en el país implica, en el impuesto a las ganancias, que la persona humana adquiere el carácter de beneficiario del exterior.
En el impuesto a los bienes personales, se pasa a tributar por los bienes situados en el país, a través del responsable sustituto.
Las obligaciones tributarias como residente fiscal argentino deben cumplirse desde la ausencia del país hasta el momento en que causa efecto la pérdida de la residencia.
La pérdida de la residencia debe ser comunicada a la AFIP.
La pérdida de la residencia es una cuestión de hecho que debe ser objeto de prueba.
La baja en los impuestos es una formalidad como derivación del acaecimiento de esa causal.
Cámara Federal de Mendoza, "Rosenzvit, Darío Javier acción meramente declarativa de inconstitucionalidad", 12.10.2023.
La pérdida de la condición de residente en el país se produce con la causal prevista en la ley.
Esa pérdida de la residencia no puede quedar condicionada a la mecánica del sistema registral implementado por la autoridad fiscal.
Ello, con independencia de si la comunicación resultó oportuna, o no, según los plazos fijados en la reglamentación.
Ello podrá provocar incumplimientos formales a los deberes de colaboración de los administrados para con la administración.
Pero no la exigencia en el cumplimiento de obligaciones sustanciales y formales establecidas para cada categoría de contribuyentes en las leyes tributarias especiales.
Una solución en sentido contrario, implicaría otorgar a la comunicación ante la autoridad fiscal de la pérdida de la residencia en el país el carácter de constitutiva y, en consecuencia, la posibilidad de alcanzar situaciones ajenas al objeto de los gravámenes.
Se declara la nulidad de la resolución del fisco y se ordenar a la AFIP que arbitre los medios necesarios para la baja retroactiva del impuesto a las ganancias y del impuesto a los bienes personales.

"(..)
La jueza Clara María do Pico dijo:

I.- Se presentó el actor, por intermedio de apoderado, e interpuso en los términos del ***art. 23 de la ley 19.549*** *y del* ***art. 74 del decreto 1.397/79****,* ***demandada contenciosa contra el EN – AFIP-DGI****, con el objeto que se revoque por razón de nulidad e ilegalidad la resolución n° 138/21, en virtud de la cual se rechazó el recurso de apelación interpuesto y, en consecuencia,* ***se confirmó el acto administrativo "Comunicación de descargo", emitido y notificado el 19 de febrero de 2021****, por la Agencia n° 51 de la AFIP-DGI que* ***denegó la solicitud de baja retroactiva en el impuesto sobre los bienes personales y en el impuesto a las ganancias desde el 1° de marzo de 2019****.*

Solicitó se ordene a la AFIP haga lugar a la solicitud de baja en dichos impuestos a partir del período marzo de 2019 debido a que resulta indiscutido que perdió su condición de residente a esa fecha.

Asimismo, peticionó ***se declare la inconstitucionalidad del art. 2° de la RG n° 4236/18*** *en cuanto allí se dispone que 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.*

II.- ***La jueza de grado rechazó la demanda****, con costas por su orden.*
(..)
IV.- El actor manifestó que por razones personales ***decidió radicarse fuera de Argentina, partiendo a tal efecto hacia el exterior el 14 de enero de 2018****. Su país de destino fue Indonesia. Menciona que* ***ha permanecido en forma continuada en el exterior*** *desde ese entonces, con sólo muy breves permanencias en nuestro país al exclusivo efecto de visitar a su madre y* ***nunca alcanzaron los 90 días en el lapso de 12 meses*** *contados desde dicha salida.*

Detalla los días que ***permaneció temporalmente en la Argentina*** ***(desde el 29 de septiembre de 2018 al 23 de octubre de 2018****; entre el 30 de abril de 2019 y el 20 de mayo de 2019 y* ***entre el 27 de agosto de 2019 y el 1° de octubre de 2019****). Aclara que* ***jamás interrumpió su permanencia continuada en el exterior por más de 90 días*** *(consecutivos o no). Por ende,* ***al cumplirse los 12 meses de su partida sin interrupción por más de 90 días, perdió su residencia fiscal en la República Argentina a los efectos del impuesto a las ganancias el primer día del mes subsiguiente, es decir, el 1º de marzo de 2019****, lo que afirma, es concordante con el artículo 117 de la ley del gravamen.*

En noviembre de 2020 intentó registrar la baja en el impuesto a las ganancias y en el impuesto sobre los bienes personales *a la fecha en que dejó de ser residente argentino, es decir, al 1° de marzo 2019. Sin embargo, dado que* ***el servicio de la AFIP denominado "Sistema Registral" impidió —dijo— ilegítimamente solicitar la baja a los efectos materiales con vigencia retroactiva****, se vio en la necesidad de cumplir formalmente con los requisitos reglamentarios para su tramitación (establecidos en las RG nros. 4377/2018 y 4236/2018).* ***Consignó allí como fecha de baja el mes anterior al momento de presentar la solicitud (que fue el período octubre de 2020 atento a que la solicitud de baja se tramitó el 25 de noviembre de 2020)****.*

Debido a la insuperable dificultad técnica reseñada, ***debió presentar el día 24 de noviembre de 2020 su declaración jurada del impuesto sobre los bienes personales del período fiscal 2019*** *con la mera finalidad de cumplir con su deber formal. Ello fue necesario porque, si bien no era ya contribuyente del tributo al 31 de diciembre de 2019, por los bienes ubicados en cualquier lugar del mundo, aún no había obtenido su baja registral como contribuyente inscripto con vigencia para esa fecha.* ***En esta declaración jurada se consignaron los bienes en la Argentina ya que como no residente sólo está obligado a abonar el gravamen por los bienes en el país****. Asimismo, el contribuyente* ***designó como responsable sustituto del impuesto sobre los bienes personales*** *a Jonathan Hahn (CUIT: 20-29950983 -5), quien, sin perjuicio de* ***la presentación ya efectuada por el Sr. Nicolás Rodolfo Hahn, realizó la presentación complementaria del gravamen del período fiscal 2019 con fecha 26 de enero de 2021 por los bienes que el actor tenía en el país****.*

Con fecha 13 de febrero de 2021 formuló la solicitud de otorgar efecto retroactivo a la baja de su inscripción*. Ella se efectivizó mediante presentación n° 202100164054, realizada mediante el servicio "Presentaciones Digitales".*

Esa solicitud fue denegada por la AFIP *mediante la "Comunicación de descargo" notificada por el organismo con fecha 19 de febrero 2021. El organismo fiscal informó que no correspondía la baja peticionada, con fundamento en los arts. 3° y 4° de la RG n° 2322.*

Contra tal "Comunicación", con fecha 11 de marzo de 2021, interpuso recurso de apelación —art. 74 de decreto 1397/79—. El recurso fue denegado con fecha 11 de agosto de 2021 *por medio de la resolución n° 138/21 impugnada en la presente demanda.*

En dicho acto administrativo se reseñaron los arts. 1° a 4° de la RG n° 2322/07 y el art. 2° de la RG 4236/18.

En base a dichas normas se señaló que fue el propio responsable quien omitió comunicar oportunamente la causal que lo habilitaba a pedir la baja en la inscripción de los tributos, procediendo a informar a la administración fiscal "casi dos años después" de la pérdida de la residencia, y peticionado su efecto retroactivo, lo que se encuentra vedado.

Agregó que fue el propio contribuyente quien reconoció la imposibilidad de realizar el trámite con efecto retroactivo en el "Sistema Registral", al que tildó de ilegítimo; aspecto sobre el que no le corresponde expedirse por resultar del resorte exclusivo del Poder Judicial.

RESEÑA DE LA NORMATIVA QUE RESULTA DE APLICACION

V.- Corresponde ahora reseñar las normas aplicables a la cuestión objeto de autos.

En la ley del impuesto a las ganancias se regula qué debe entenderse por residentes en el país, preceptos que resultan de aplicación con relación al impuesto a los bienes personales, según lo previsto en las respectivas normas tributarias.

ART. 116 DE LA LIG

En tal sentido, prevé que se consideran residentes en el país 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****..." (art. 116).*

ART. 117 DE LA LIG

En el mencionado ***art. 117*** *se dispone que "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 o* ***cuando****, no habiéndose producido esa adquisición con anterioridad,* ***permanezcan en forma continuada en el exterior durante un período de DOCE (12) meses****, 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."*

*Asimismo, establece que "****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".*

ART. 119 DE LA LIG

*En el **art. 119** se determina que 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. 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 de fuente argentina y extrajeras obtenidas, 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.*

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. 120 DE LA LIG

*En el **art. 120** se indica que "**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, 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."*

ART. 121 DE LA LIG

*Finalmente, en el **art. 121** se establece que la AFIP "determinará la forma, plazo y condiciones en las que deberán efectuarse las acreditaciones dispuestas en el artículo 119".*

R.G. 2.322/2007

*Por su parte, la **RG AFIP 2322/07** establece en sus considerandos que su objetivo es facilitar a los contribuyentes y responsables el cumplimiento voluntario de sus obligaciones, como también simplificar los trámites que deben realizar ante la Administración Federal, al haberse producido la causal que los excluya del ámbito de imposición del gravamen o como responsables de las obligaciones respectivas. A tal fin, implementó los formularios de declaración jurada que los responsables deberán confeccionar a efectos de proporcionar la respectiva información, de cuya exactitud serán responsables, sin perjuicio de las facultades de verificación que competen a ese organismo.*

"La exclusión como contribuyente y/o responsable de la totalidad de las obligaciones o deberes respectivos por cese definitivo de las actividades, podrá solicitarse y procederá siempre que se produzca la conclusión del desarrollo de las actividades gravadas que motivaron la inscripción.

*Asimismo, **los sujetos podrán solicitar la cancelación de la inscripción respecto de algún impuesto** o recurso de la seguridad social en particular, **en el caso que desaparezcan las causas generadoras de la respectiva obligación"** (art. 2°).*

*"La solicitud de cancelación de inscripción deberá ser interpuesta ante esta Administración Federal 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. **La cancelación surtirá efectos a partir del día hábil siguiente a aquel en que se produjo la aludida causal"** (art. 3°).*

"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" (art. 4°).

R.G. 4.236/2018

*En la **RG 4236/18** se dispuso la forma, plazo y condiciones para acreditar la pérdida de la residencia en el país, conforme lo dispuesto en la ley del impuesto a las ganancias.*

En su art. 2°, aquí impugnado por la actora, se dispone:

"La pérdida de la condición de residente en el país en los términos del Artículo 120 de la referida ley, 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."

"Dicha documentación se adjuntará al momento de solicitar la cancelación de la inscripción en el impuesto a las ganancias, conforme lo previsto en la Resolución General N° 2.322 y su complementaria."

"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 este Organismo en ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización que le competen."

VI.- ***No se encuentra controvertido por el Fisco Nacional que el actor perdió la residencia fiscal en el país el 1/3/2019****. Por el contrario, la jueza de grado tuvo por acreditada dicha situación con la documentación obrante en la causa y con el informe producido por la Dirección Nacional de Migraciones.*

VII.- En ese contexto, se desprende de las normas reseñadas que ***la residencia de las personas físicas se pierde cuando haya permanecido de forma continuada en un período de 12 meses****, supuesto en el que,* ***las permanencias temporales en el país que, en forma continuada o alternada, no excedan un total de 90 días*** *no interrumpen dicha residencia en el exterior (art. 117 de la ley del impuesto a las ganancias y art. 283 de su decreto reglamentario).*

La pérdida de la condición de residentes causa efectos a partir del primer mes inmediato subsiguiente a aquel en el que se hubiera cumplido el plazo *que determina la pérdida de dicha condición. Aspecto en el que son coincidentes tanto la ley del impuesto como la resolución que dispone el procedimiento para acreditar la baja en el gravamen (art. 117 de la ley y art. 3° de la RG 2322).*

La pérdida de la condición de residente en el país implica, en el impuesto a las ganancias, que la persona humana adquiere el carácter de beneficiario del exterior *(art. 120 de la ley del impuesto a las ganancias), así como el régimen de recaudación que se basará en sistema de retención en la fuente. Y* ***en el impuesto a los bienes personales, se pasa a tributar por los bienes situados en el país, obligación material a cargo del sujeto sustituto*** *designado en el país que desplaza al destinatario legal del tributo de la relación jurídica tributaria.*

Las obligaciones tributarias como residente fiscal argentino deben cumplirse desde la ausencia del país hasta el momento en que causa efecto la pérdida de la residencia *(art. 119 de la ley del impuesto a las ganancias).*

El Fisco Nacional, aunque resulte de perogrullo mencionar, conserva sus facultades de verificación y fiscalización para reclamar diferencias de impuesto hasta la fecha en que se produce la causal de pérdida de residencia.

La pérdida de la residencia debe ser comunicada a la AFIP*, organismo facultado para establecer los requisitos necesarios para acreditar esa condición (art. 121 de la ley del impuesto a las ganancias).*

VIII.- Llegado a este punto, ***es claro que la pérdida de la residencia es una cuestión de hecho que debe ser objeto de prueba****, mientras que* ***la baja en los impuestos es una formalidad como derivación del acaecimiento de esa causal*** *(Cámara Federal de Mendoza, causa n° 1762/21* ***"Rosenzvit, Darío Javier*** *c/ EN M° Econ. – AFP s/* ***acción meramente declarativa de inconstitucionalidad"****, pronunciamiento del* ***12 de octubre de 2023****).*

Consecuentemente, la comunicación de la pérdida de la residencia y la baja de inscripción en los gravámenes correspondientes generan obligaciones de carácter formal —v. gr. designar un responsable sustituto, comunicar al agente de retención la causal— y, por lo tanto, su incumplimiento responsabilidades. Y expresamente así lo dispone la RG 2322 en el art. 4°.

Por lo tanto, ***la pérdida de la condición de residente*** ***en el país se produce con la causal prevista en la ley****.* ***Dicha condición o status jurídico frente a los tributos*** *—entendido como la vinculación territorial de los hechos imponibles previstos en las leyes tributarias—* ***no puede quedar condicionada a la mecánica del sistema registral*** ***implementado por la autoridad fiscal****.* ***Ello, con independencia de si la comunicación resultó oportuna, o no, según los plazos fijados en la reglamentación****.*

Tengo para mi que ***ello podrá provocar incumplimientos formales a los deberes de colaboración*** *de los administrados para con la administración,* ***pero no la exigencia en el cumplimiento de obligaciones sustanciales*** *y formales establecidas para cada categoría de contribuyentes en las leyes tributarias especiales.*

Una solución en sentido contrario, implicaría otorgar a la comunicación ante la autoridad fiscal de la pérdida de la residencia en el país el carácter de constitutiva y, en consecuencia, la posibilidad de alcanzar situaciones ajenas al objeto de los gravámenes *(conf. mutatis mutandi doc. de Fallos: 290:254).*

En consecuencia, corresponde ***declarar la nulidad de la resolución n° 138/21 y ordenar a la AFIP arbitre los medios necesarios para la baja retroactiva del impuesto a las ganancias y del impuesto a los bienes personales****.*
(..)
Por lo expuesto, ***VOTO*** *por* ***admitir los agravios de la parte actora, revocar el pronunciamiento apelado, declarar la nulidad de la resolución impugnada y ordenar a la ARCA arbitre los medios necesarios para la baja retroactivas en el impuesto a las ganancias y en el impuesto a los bienes personales****, con costas de ambas instancias en el orden causado.*

El juez Rodolfo Eduardo Facio adhiere al voto precedente.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, ***por mayoría****,* ***SE RESUELVE: admitir los agravios de la parte actora, revocar el pronunciamiento apelado, declarar la nulidad de la resolución impugnada y ordenar a la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA) que arbitre los medios necesarios para la baja retroactivas en el impuesto a las ganancias y en el impuesto a los bienes personales****, con costas de ambas instancias en el orden causado*".

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 PROCESE 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.08.05.2018)
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

Sociedades en liquidación

Tratamiento de las quiebras en el impuesto a las ganancias

Dictamen (DAT) 11/2002 del 11.01.2002

Dictamen (DAL) 6/2002 del 29.01.2002.

Frigorífico Mellino SA Juzgado Civil y Comercial Nº 11 de Mar del Plata

Austral Construcciones SA Juzgado Comercial Nº 28 del 16.03.2020

Austral Construcciones SA Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial Sala E del 11.11.2022

Frigorífico Alca SRL s/Quiebra Juzgado Comercial Nº 3 del 29.06.2023

Frigorífico Alca SRL s/Quiebra Cámara Comercial Sala F de 09.11.2023

Corijunio SA s/Quiebra CNC Sala A de 15.11.2023

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.

TRATAMIENTO DE LAS QUIEBRAS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Acá cabe preguntarse si las quiebras deben tributar impuesto a las ganancias, teniendo en cuenta que el art. 6 del D.R. de la LIG se refiere a las "sociedades en liquidación".

Se debe tener presente que el art. 4 último párrafo de la ley de impuesto al valor agregado a la hora de definir a los sujetos establece que:

"*Mantendrán la condición de sujetos pasivos* ***quienes hayan sido declarados en quiebra*** *o concurso civil, en virtud de reputarse cumplidos los requisitos de los incisos precedentes, con relación a las ventas y subastas judiciales y a los demás hechos imponibles que se efectúen o se generen en ocasión o con motivo de los procesos respectivos*".

Como se puede ver la ley de IVA claramente menciona como sujetos del tributo a quienes hayan sido declarado en quiebra, cosa que no hace el art. 6 del D.R. de la LIG.

El fisco se ha expedido en el Dictamen (DAT) 11/2002 del 11.01.2002 y en el Dictamen (DAL) 6/2002 del 29.01.2002.

DICTAMEN (DAT) 11/2002 DEL 11.01.2002

"*SUMARIO*

I. ***El síndico es responsable de presentar las declaraciones juradas de las sociedades en quiebra****, debiendo valerse a tales efectos de los comprobantes y demás elementos que respalden las operaciones realizadas, con el fin de demostrar la realidad y medida de la obligación tributaria*".

DICTAMEN (DAL) 6/2022 DEL 29.01.2002

"*SUMARIO*

Las quiebras constituyen sociedades en liquidación *y se encuentran sujetas a las previsiones de la ley del gravamen, debiendo los síndicos actuantes proceder a la presentación de las declaraciones juradas pertinentes y al ingreso del gravamen que, según el caso, pudiere corresponder*".

FRIGORIFICO MELLINO SA JUZGADO CIVIL Y COMERCIAL Nº 11 DE MAR DEL PLATA

La justicia comercial se ha expedido en "Frigorífico Mellino SA" y en "Austral Construcciones SA"

El juez de entiende que (citado por Juan Oklander en "Las quiebras como contribuyentes del impuesto a las ganancias"):

"*...el legislador ha construido esta clase de tributos, los que se cimentan en el dato cierto o razonablemente inferible de que el sujeto obligado tiene un patrimonio en actividad, que es lo suficientemente fuerte como para afrontar sus deudas y generar beneficios por lo menos, superiores a los gastos que ella irroga*".
(..)
"*...tiempos, ciclos o coyunturas de mayor o menor crecimiento, o incluso de retraimiento, normales en cualquier clase de emprendimiento o actividad lucrativa que se desarrolle; pero nunca, cuando la ineficacia de ese patrimonio ha llegado a tal extremo, que se patentiza en un estado declarado de falencia*".
(..)
"*...no es lícito aplicar impuestos a objetos y operaciones no gravados por la ley, ni tampoco a sujetos no previstos por la norma, cuando ello puede inferirse de su análisis*".
(..)
"*...cuando la ley no distingue y por ende, generaliza, aplicando indiscriminadamente el gravamen a contribuyentes que se encuentran en situaciones objetivamente distintas: en este caso, igualando a contribuyentes con un patrimonio plenamente activo, con contribuyentes en estado de quiebra*".

AUSTRAL CONSTRUCCIONES SA JUZGADO COMERCIAL Nº 28 DEL 16.03.2020

LA JUEZA ENTIENDE QUE LA QUIEBRA DE AUSTRAL CONSTRUCCIONES NO SE ENCUENTRA ALCANZADA POR EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

"*5.1. **La ley de Impuesto a las Ganancias (20.628) no contiene ninguna previsión que permita asumir que los sujetos en quiebra se encuentren obligados al pago de dicho tributo**.*
(..)
No ignoro que el Decreto Reglamentario Nº1.344/98 de la ley 20.628 dispone que las sociedades en liquidación, mientras no efectúen la distribución final, están sujetas a las disposiciones de la mencionada norma y de dicho reglamento (art. 6).

Empero, el articulado de dicho Decreto, no puede ser examinado en forma segmentada.

En efecto, obsérvese que el art. 2° inc. h) de la citada reglamentación prevé que entre los obligados a presentar la declaración jurada correspondiente se hallan "los síndicos y liquidadores de las quiebras y de las liquidaciones sin declaración de quiebra, síndicos de concursos civiles y representantes de las sociedades en liquidación". Es claro que este precepto diferencia claramente a los funcionarios intervinientes en un proceso concursal, sea una quiebra o concurso preventivo, de los que actúan en la liquidación de una sociedad conforme lo estatuido por la ley 19.550.

Así las cosas, no puede más que concluirse que la propia reglamentación del tributo diferencia en su art. 2° a una quiebra de una sociedad en liquidación y que, por ende, la norma del art. 6° no resulta aplicable a todo tipo de liquidación, sino únicamente a las liquidaciones societarias.

Es que, la norma del Decreto 1.344/98: 6° se dirige únicamente a las liquidaciones societarias y no a las concursales entendiendo que para estar gravadas las supuestas ganancias originadas en las quiebras, las mismas deberían estar incluidas objetivamente y subjetivamente como presupuestos de imposición en la ley del gravamen (en similar sentido: Oklander, Juan, "Las quiebras como contribuyentes del Impuesto a las Ganancias", Errepar, DT N° 322, enero/2007, T. XXVII, pág. 13).
(..)
*Bajo tales lineamientos, y por aplicación de los postulados del Derecho Tributario, **no sería lícito aplicar el Impuesto a las Ganancias a un sujeto que no se encuentra incluido dentro de la ley que creó tal gravamen**.*
(..)
Véase que, lo pretendido por la A.F.I.P. orientado al pago de un tributo de fecha posterior a la quiebra y con prelación a la totalidad del elenco de los acreedores de este proceso universal importa dejar de lado el régimen establecido por la LC.239 a 250 ya que, adoptar un temperamento en contrario implicaría otorgarle un trato preferencial al ente recaudador en detrimento de la masa.

Máxime, cuando a pesar de su carácter post falencial el tributo en cuestión no resulta encuadrable dentro de los créditos a los que le asiste la preferencia que prevé la LC.240 y 244.

*Por todo ello, llego al entendimiento que **las ventas realizadas mediante subastas judiciales en el marco de la liquidación del activo de Austral Construcciones S.A. se encuentran exentas del pago del Impuesto a las Ganancias**.*

6. Por todo ello, resuelvo:

*(a) Disponer que **la quiebra de Austral Construcciones S.A. no se encuentra alcanzada por el Impuesto a las Ganancias**;*"

AUSTRAL CONSTRUCCIONES SA CAMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO COMERCIAL SALA E DEL 11.11.2022

LA CAMARA RECHAZA EL RECURSO DEL FISCO NACIONAL

"*1) El "Representante del Fisco Nacional" interpuso recurso extraordinario contra la resolución del Tribunal que obra a fs. 8 del expediente digital.*
(..)
*3) En el pronunciamiento recurrido, el tribunal rechazó los agravios interpuestos por el Fisco Nacional y, en consecuencia confirmó con los alcances que surgen del mismo la sentencia de primera instancia por medio de la cual **la magistrada de grado había dispuesto que la presente quiebra no se encontraba alcanzada por el impuesto a las ganancias**. Con costas en el orden causado.*
(..)
En efecto, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, no se observa en el fallo impugnado apartamiento de la normativa vigente aplicable al caso. El tribunal al decidir, explicó las razones por las cuales juzgó que, no obstante la sociedad fallida estar alcanzada por el impuesto a las ganancias, por aplicación de la normativa allí citada -dictada por el propio organismo recaudador- no es un sujeto pasible de retención, lo cual habilita al escribano -agente de retención a escriturar sin retener previamente el impuesto en cuestión.
(..)
*7) Por ello, se resuelve: **rechazar el recurso extraordinario** interpuesto. Con costas (CPr.: 69)*"

Frigorífico Alca SRL s/Quiebra Juzgado Comercial Nº 3 del 29.06.2023

Impuesto a las ganancias

Principio de legalidad
Principio de capacidad contributiva
La AFIP observa el proyecto de distribución final presentado por la sindicatura
No se reservaron fondos para pagar el impuesto a las ganancias
A partir de la declaración de quiebra se desapodera al fallido
Pierde la posibilidad de ejercer los derechos de administración y disposición de bienes
Frigorífico Mellino SA s Quiebra Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial, Sala I de Mar del Plata del 07.12.20007,
Carencia de capacidad contributiva
Inexistencia de riqueza luego del decreto falencial

"*El 29.03.2023* ***la Administración Federal de Impuestos ("AFIP") observó el proyecto de distribución final presentado por la sindicatura***.

Dijo, concretamente, lo siguiente: "observa esta parte que de las constancias de autos, el informe producido y de los cuadros anexados, ***no surgen que se hayan reservado fondos para el pago del Impuesto a las Ganancias*** *por todos los ingresos obtenidos en la quiebra, conforme dispone la normativa vigente" (párrafo 2° del apartado IV). Invocó los artículos 1, 2 y 3 del Decreto N° 824/2019 y los* ***artículos 1, 2 y 6 del Decreto N° 862/2019, reglamentarios de la Ley de Impuesto a las Ganancias***.
(..)
2.2. Recuerdo que a los fines conservatorios y para asegurar la garantía común de los acreedores, ***a partir de la declaración de quiebra se desapodera al fallido***.

Esto implica que, desde ese momento, y como efecto jurídico propio de la declaración falencial, ***el deudor pierde la posibilidad de ejercer los derechos de administración y disposición de sus bienes***.
(..)
Es decir que aquí la incógnita sería ¿puede tributar el fallido el "impuesto a la ganancia" o "ganancia mínima presunta" si es que, primero, con la declaración de quiebra la sociedad deja ineludiblemente de generar ganancias, y segundo, este no posee la disposición de sus bienes o activos?

La incógnita, a mi entender, no es tal; sino que más bien, al considerar una respuesta afirmativa incurriríamos en absurdo, tal como ha destacado un tribunal al abordar concretamente esta temática (conf. ***Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial, Sala I, de Mar del Plata, 07.12.20007, "Frigorífico Mellino SA s Quiebra"****, expediente N° 125.581).*
(..)
Con ese enfoque conceptual, la Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial afirmó -en el precedente referido- que "....incurriendo en la órbita interna del Derecho Tributario, puedo advertir que el eje central de la discusión, además, se posiciona en la ***carencia de un principio básico de dicho ordenamiento, esto es, el de la "capacidad contributiva"****, perdiendo virtualidad en el caso el reclamo deducido por el Fisco.*
(..)
Por todo ello -y tal como se señala en el ya citado precedente de la jurisdicción de Mar del Plata- "...creo no debemos dejar de considerar que en los presentes ***nos encontramos ante un fallido, con todos los efectos que ello implica, pero más que nada frente a la inexistencia de riqueza luego del decreto falencial****, que quita toda prosperidad al reclamado crédito de la AFIP, debiendo resultar claro, además, que la quiebra no se impone por una razón de punición al deudor o de eliminación del empresario incapaz o desafortunado, sino de establecerla en función de una visión de coordinación de los varios factores económicos en juego, así como de impedir un ulterior perjuicio a la colectividad arrancando al empresario que no está en condiciones de proseguir su actividad (Heredia, "Trat. Exegético de Derecho Concursal", págs. 950/1, Ed. Abaco de Rodolfo Depalma, 2001)".*

Por lo expuesto ***resuelvo: rechazar la observación formulada por la Administración Federal*** *de Impuestos al proyecto de distribución final presentado por la sindicatura".*

Frigorífico Alca SRL s/Quiebra Cámara Comercial Sala F de 09.11.2023

Impuesto a las ganancias en el caso de las quiebras.
Art. 6 del decreto reglamentario de la LIG.
Las sociedades en liquidación, mientras no se efectúe la distribución final están sujetas a las disposiciones de la LIG y del decreto reglamentario de La LIG.
El art. 6 del decreto reglamentario de la LIG sólo puede resultar de aplicación para aquellos supuestos de liquidación realizada conforme la normativa societaria.
En el caso de las quiebras no existe tal previsión ni en la ley ni en su decreto reglamentario.
Confundir ambos tipos de liquidaciones como si les fuera aplicable el mismo régimen, significa desconocer el contexto en el que se desenvuelven una y otras.

"*1. La Administración Federal de Ingresos Públicos apeló la resolución de fs. 1460 mediante la cual* ***el magistrado de grado rechazó la observación que efectuara al proyecto de distribución presentado por la sindicatura*** *en punto a que se disponga una* ***reserva por los fondos generados por la enajenación de los bienes de la quiebra para destinarlos al pago del Impuesto a las Ganancias***.
(..)
A su vez, cabe recordar que ***el fallido se encuentra desapoderado -desde la fecha de quiebra-, de pleno derecho, de sus bienes****, lo cual impide que ejercite los derechos de disposición y administración sobre los mismos -art. 107 LCQ-*
.

*A partir de allí, conjugando el **principio constitucional de capacidad contributiva** y el presupuesto objeto necesario en materia concursal -antes mencionado-, **la quiebra no puede tributar el impuesto a las ganancias porque no posee aptitud para efectuar pagos** (cfr. Diego E. Rubio, "Consecuencias Tributarias de los procesos concursales", Doctrina Tributaria ERREPAR XXXIII, Septiembre 2012)*

*Dicho ello, no puede pasarse por alto que **ni la Ley del Impuesto a las Ganancias, ni su Decreto reglamentario**, hacen extensivo el gravamen a las liquidaciones concursales; y, **para estar gravadas las supuestas ganancias originadas en las quiebras, las mismas deberían estar incluidas objetiva y subjetivamente como presupuestos de imposición en la ley del gravamen** debido a que el principio de legalidad exige que la ley establezca claramente la base, el hecho imponible y los sujetos obligados al pago, entre otras precisiones. Es que, todo proceso falencial cuenta con principios y reglas que le son propias y el Fisco debe guardar la necesaria armonía respetando los principios elementales de la ley concursal como la "pars conditio creditorum", **importando la pretensión de cobrar un tributo de fecha posterior a la quiebra con prelación a la masa de acreedores concursales un apartamiento del fin y de lo dispuesto por la LCQ** (cfr. María Cristina Osso, "La improcedencia de la gravabilidad del Impuesto a las ganancias en las quiebras", XVI Jornada Nacional de Derecho Contable, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Jujuy, agosto 2023).*

Véase en tal sentido, que el art. 24: c) de la RG AFIP n° 2139 /2006, establece que los sujetos indicados en el art. 3 (en el cual se enumeran quiénes resultan pasibles de la retención) no serán pasibles de retención cuando hubieran peticionado su propia declaración de quiebra o tuvieren quiebra decretada o se les hubiere pedido la declaración de quiebra, excepto el caso de aquellos que no hubieran sido notificados -de dicho pedido- al momento de practicarse la retención; tal como aquí acontece.

*Finalmente, en punto a la previsión del **art. 6 del decreto Reglamentario** n° 862/2019, el cual dispone "Las sociedades en liquidación, mientras no efectúen la distribución final están sujetas a las disposiciones de la ley y este reglamento que les alcancen ...", ha sido entendido que **tal disposición sólo puede resultar de aplicación para aquellos supuestos de liquidación realizada conforme la normativa societaria**; siendo que, como se dijo, **en materia falencial no existe tal previsión ni en la ley ni en su decreto reglamentario**. **Confundir ambos tipos de liquidaciones como si les fuera aplicable el mismo régimen, significa desconocer el contexto en el que se desenvuelven una y otras**. Las liquidaciones sobrevinientes a la quiebra se aplican tanto a sociedades como a personas físicas, siendo estos último inconcebible en materia societaria (cfr. Oklander Juan, "Las quiebras como contribuyentes del Impuesto a las Ganancias", publicado en Doctrina Tributaria, Errepar, Buenos Aires, enero 2007).*

4. Por lo expuesto y en consonancia con lo propiciado por el Ministerio Público Fiscal, se resuelve: Confirmar lo decidido en fs. 1460".

Corijunio SA s/Quiebra CNC Sala A de 15.11.2023
Impuesto a las ganancias en el caso de las quiebras.
Art. 6 del decreto reglamentario de la LIG.
Las sociedades en liquidación, mientras no se efectúe la distribución final están sujetas a las disposiciones de la LIG y del decreto reglamentario de La LIG.
La AFIP impugna el proyecto de distribución presentado por la sindicatura por la falta de reserva para pagar el Impuesto a las Ganancias por todos los ingresos obtenidos en la quiebra.
Principio de legalidad.
Falta de elemento subjetivo.
Diferente tratamiento en el caso del IVA.
El Poder Ejecutivo no puede ampliar la faz subjetiva del impuesto.
El art. 6 del D.R. de la LIG resulta de aplicación para las liquidaciones societarias.
Con la declaración de quiebra la empresa deja de generar ganancias.
Falta de capacidad contributiva.
La venta forzada de bienes en una quiebra no se considera como ganancia.
Gravar con el impuesto a las ganancias a una quiebra violenta el principio de capacidad contributiva.

***"1.)** Apeló AFIP la resolución copiada a fd. 47, en donde **la juez de grado rechazó la impugnación que dedujo frente al proyecto de distribución de fondos presentado por la sindicatura** en fecha 18.10.2022, en el sentido de que se efectúe una reserva para atender el pago del Impuesto a las Ganancias.*

Los fundamentos obran desarrollados a fd. 56/63, siendo contestados por la sindicatura a fd. 65/73.

De su lado, la Sra. Fiscal General se expidió en el dictamen que antecede en el sentido de rechazar el recurso en examen.

***2.)** En autos, **el proyecto de distribución presentado por la sindicatura fue impugnado por AFIP por la falta de reserva para atender el pago del Impuesto a las Ganancias** por todos los ingresos obtenidos en la quiebra, fundando su pretensión en lo dispuesto por el art. 1°, 2° y 3° del Dto. 824/2019 y art. 6° del Dto. 862/2019.*
(..)
PRINCIPIO DE LEGALIDAD

***5.)** En ese contexto, cabe señalar que uno de los pilares del derecho tributario es el denominado principio de legalidad, el cual emana del propio texto de la Constitución Nacional (CN: 17, 19 y 75) e importa que los tributos sólo pueden ser establecidos a través de una ley del Congreso y no por acto del Poder Ejecutivo o del Poder Judicial.*
(..)
FALTA DEL ELEMENTO SUBJETIVO

6.) *En el caso* ***no se advierte que el elemento subjetivo****, respecto de un proceso falencial, se encuentre configurado para el tributo en examen. En efecto,* ***la ley del Impuesto a las Ganancias*** *n° 20.628 -TO Dec. 824/19-,* ***no contiene ninguna previsión que permita asumir, siquiera periféricamente, que los sujetos en quiebra deban soportar el pago de este tributo****.*

Véase que la normativa citada expresamente incluye a las sucesiones indivisas como contribuyentes (conf. art. 1°, segundo párrafo) ***pero no hace lo mismo con las personas físicas o jurídicas que hubieran caído en estado falencial****.*

DIFERENCIA CON EL IVA

Repárese, por otra parte, que ***la normativa aplicable a otros impuestos sí se ocupó de aclarar que el decreto de quiebra no modifica la calidad de contribuyente*** *del deudor. Ello ocurre, por ejemplo, en el caso de* ***la ley del Impuesto al Valor Agregado, la cual textualmente dice que se mantiene la condición de sujeto pasivo del contribuyente aun después de declarada su quiebra*** *(ley 23.349: art. 4°, tercer y cuarto párrafos).*

En consecuencia, cabe inferir que ***la omisión en la que incurrió el legislador respecto de las quiebras en el caso del Impuesto a las Ganancias no fue otra cosa más que deliberada****.*

No se soslaya que el decreto reglamentario dispone que las sociedades en liquidación, mientras no efectúen la distribución final, están sujetas a las (art. 6°, Decreto disposiciones de esa ley y de dicho reglamento 1.344/98 y art. 6° Decreto 862/19).

EL PODER EJECUTIVO NO PUEDE AMPLIAR LA FAZ SUBJETIVA DEL IMPUESTO

Empero, lo cierto es que, ***si el Congreso no previó que el gravamen se extienda a los procesos falenciales, no podría válidamente el Poder Ejecutivo ampliar la faz subjetiva del gravamen****, pues los otros órganos del Estado se encuentran impedidos de avanzar sobre los aspectos constitutivos del tributo, como derivación del principio de legalidad antes explicado.*

De todos modos y aún de no compartirse lo anterior, esa previsión sólo podría referirse a las liquidaciones societarias, sin comprender a las liquidaciones que son consecuencia de la quiebra de una sociedad.

Ello se desprende de una interpretación conjunta del ya mencionado Decreto, cuyo articulado no puede ser examinado en forma segmentada.

En efecto, obsérvese que el art. 2° de la citada reglamentación prevé que entre los obligados a presentar la declaración jurada correspondiente se hallan "los síndicos y liquidadores de las quiebras y de las liquidaciones sin declaración de quiebra, síndicos de concursos civiles y representantes de las sociedades en liquidación".

Es claro que este precepto diferencia claramente a los funcionarios intervinientes en un proceso concursal, sea una quiebra o concurso preventivo, de los que actúan en la liquidación de una sociedad conforme lo estatuido por la ley 19.550.

EL ART. 6 DEL D.R. DE LA LIG RESULTA DE APLICACIÓN PARA LAS LIQUIDACIONES SOCIETARIAS

Así las cosas, no puede más que señalarse que la propia reglamentación del tributo diferencia en su art. 2° a una quiebra de una sociedad en liquidación y que, por ende, ***la norma del art. 6° no resulta aplicable a todo tipo de liquidación, sino únicamente a las liquidaciones societarias allí expresamente mencionadas*** *(véase: Juzgado N . 10, Secretaría ° N° 20, 15.08.19, "Fibra Papelera S.A. s/quiebra s /incidente").*

En forma concordante se ha pronunciado autorizada doctrina. Según Oklander, la norma del Decreto 1.344/98: 6° - idéntica a la del art. 6 del Decreto N° 862/19- se dirige únicamente a las liquidaciones societarias y no a las concursales, agregando este autor que, para estar gravadas las supuestas ganancias originadas en las quiebras, las mismas deberían estar incluidas objetivamente y subjetivamente como presupuestos de imposición en la ley del gravamen (conf. Oklander, Juan, "Las quiebras como contribuyentes del Impuesto a las Ganancias", Errepar, DT N° 322, enero/2007, T. XXVII, pág. 13).

En ese sentido, por estricta derivación de las previsiones e institutos del derecho tributario, ***no sería lícito aplicar el impuesto de marras, a sujetos no establecidos por la ley, tal como ocurre con los procesos falenciales****.*
(..)
CON LA DECLARACION DE QUIEBRA LA EMPRESA DEJA DE GENERAR GANANCIAS

De ello se sigue que, ***no cabe obligar a la quiebra tributar el impuesto a las ganancias, pues con la declaración de quiebra la empresa deja ineludiblemente de generar ganancias*** *y, además, ésta no posee la disposición de sus bienes o activos (conf.* ***Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial, Sala I, de Mar del Plata, 07.12.20007, "Frigorífico Mellino SA s Quiebra"****, expediente N° 125.581).*
(..)
CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Véase que la capacidad contributiva se refiere a una aptitud efectiva y real para pagar el tributo, por lo que es necesario que sean gravadas manifestaciones económicas reales y no meramente ficticias. Tratándose en el caso de un patrimonio cesante, no puede dejarse de observar que el iter liquidativo, luego del desapoderamiento de pleno derecho de los bienes existentes al tiempo de la declaración de la quiebra, ***es evidente que no existe ya, actividad económica, ni subsecuente ánimo de lucro****, siquiera riesgo empresario, que permita presumir un incremento en la capacidad económica. La realización del activo a efectos de solventar el pasivo preconcursal, y en todo caso, de los gastos*

posteriores tendientes a la conservación y administración de los bienes y a su realización (arts. 240 y 244 LCQ), se encuentra sumamente alejada de aquel concepto de empresa entendida como organización de producción de bienes o servicios destinados a ser vendidos con la esperanza de realizar beneficios. Claramente nos encontramos en una situación en la que no existen "beneficios" en situación de poder ser distribuidos, como presupuesto de tributación gravable.
(..)
AUSENCIA DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Frente a ello, tomando en consideración el concepto de ganancia o renta gravable, en el caso de la ley 20.628, la expresión impuesto a las ganancias, aparece vinculada, más bien, con un concepto mercantil, por lo cual, es un impuesto al incremento o acrecentamiento patrimonial de cualquier tipo, producido en un (véase Giulani Fonrouge, Carlos M.- Navarrine, período de tiempo Susana C., " Impuesto a las Ganancias", LexisNexis, pág. 73), en consecuencia y tomando en consideración tal presupuesto, ***la ausencia de capacidad contributiva*** ***que denotan los sujetos que atraviesan por un proceso de quiebra, impide asignar a los ingresos derivados de la realización de sus bienes, el carácter de ganancias gravables****, entendidas como un incremento patrimonial de la fallida.*

LA VENTA FORZADA DE BIENES EN UNA QUIEBRA NO SE CONSIDERA COMO GANANCIA

Ello pues, como lo señala la Sra. Fiscal General, ***la venta forzada de bienes en el marco de la quiebra no se puede considerar como "rendimiento, renta o enriquecimiento*** *derivados de la realización a título oneroso de cualquier acto o actividad habitual o no" en los términos del art. 2 de la ley 20.628 y esto surge claro a poco que se reflexiones en que se trata en la especie de la liquidación de un patrimonio falente e insuficiente para enjugar el pasivo que lo graba y por ende, las obligaciones con sus acreedores, situación conceptualmente incompatible con la generación objetiva de ganancias.*

GRAVAR CON EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS A UNA QUIEBRA VIOLENTA EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

En conclusión, el intento de gravar con el impuesto a las ganancias a una sociedad en quiebra, violenta el principio de capacidad contributiva*, y la finalidad que motiva la creación del impuesto sobre las sociedades, toda vez que desaparece el fin de lucro que caracteriza la empresa y la posibilidad de existencia de beneficios no distribuidos (conf. Kalemkerian, ob. cit. pag. 153), razón por la que no puede prosperar la pretensión del organismo apelante.*
(..)
9.) *Por lo expuesto, y de conformidad con lo dictaminado por la Sra. Fiscal General, esta Sala* ***RESUELVE:***

a) Rechazar el recurso deducido por la AFIP y por ende, confirmar el pronunciamiento apelado, en lo que decide y fue materia de agravio".

==========

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 trasferencia 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 30 de la LIG y con las limitaciones impuestas por el mismo (MNI, CARGAS DE FAMILIA Y DEDUCCION ESPECIAL).

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 descripta 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 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".*

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 fiduciantes 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 **conserve su carácter auxiliar o preparatorio**.

SE CONSIDERA QUE EXISTE EXTABLECIMIENTO 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 80)

Art. 24 del D.R. de la LIG

El **Decreto 48/2023 (B.O.27.01.2023)** modifica el listado de Jurisdicciones no cooperantes

Son consideradas como jurisdicciones "no cooperantes" en los términos del artículo 19 de la LIG, las siguientes:

1. Brecqhou
2. Burkina Faso
3. Estado de Eritrea
4. Estado de la Ciudad del Vaticano
5. Estado de Libia
6. Estado Independiente de Papúa Nueva Guinea
7. **Estado Plurinacional de Bolivia**
8. Isla Ascensión
9. Isla de Sark
10. Isla Santa Elena
11. Islas Salomón
12. Los Estados Federados de Micronesia
13. Reino de Bután
14. Reino de Camboya
15. Reino de Lesoto
16. Reino de Tonga
17. República Kirguisa

18. República Árabe de Egipto
19. República Árabe Siria
20. República Argelina Democrática y Popular
21. República Centroafricana
22. República Cooperativa de Guyana
23. República de Angola
24. República de Bielorrusia
25. República de Burundí
26. República de Costa de Marfil
27. República de Cuba
28. República de Filipinas
29. República de Fiyi
30. República de Gambia
31. República de Guinea
32. República de Guinea Ecuatorial
33. República de Guinea-Bisáu
34. República de Haití
35. República de Honduras
36. República de Irak
37. República de Kiribati
38. República de la Unión de Myanmar
39. República de Madagascar
40. República de Malaui
41. República de Malí
42. República de Mozambique
43. República de Nicaragua
44. República de Palaos
45. República de Ruanda
46. República de Sierra Leona
47. República de Sudán del Sur
48. República de Surinam
49. República de Tayikistán
50. República de Trinidad y Tobago
51. República de Uzbekistán
52. República de Yemen
53. República de Yibuti
54. República de Zambia
55. República de Zimbabue
56. República del Chad
57. República del Níger
58. República del Sudán
59. República Democrática de Santo Tomé y Príncipe
60. República Democrática de Timor Oriental
61. República del Congo
62. República Democrática del Congo
63. República Democrática Federal de Etiopía
64. República Democrática Popular Lao
65. República Democrática Socialista de Sri Lanka
66. República Federal de Somalia
67. República Federal Democrática de Nepal
68. República Gabonesa
69. República Islámica de Afganistán
70. República Islámica de Irán
71. República Popular de Bangladés
72. República Popular de Benín
73. República Popular Democrática de Corea
74. República Socialista de Vietnam
75. República Togolesa
76. República Unida de Tanzania
77. Territorio Británico de Ultramar Islas Pitcairn, Henderson, Ducie y Oeno
78. Tristán da Cunha
79. Tuvalu
80. Unión de las Comoras.

VIGENCIA

A partir de los períodos fiscales iniciados desde el 27.01.2023 (fecha de publicación en el boletín oficial del Decreto 48/2023).

DEJARON DE SER JURISDICCIONES NO COOPERANTES (15 JURISDICCIONES)

1. Bosnia y Herzegovina
14. Mongolia
15. Montenegro
19. Reino de Suazilandia
20. Reino de Tailandia

22. Reino Hachemita de Jordania
31. República de Botsuana
33. República de Cabo Verde
45. República de Kenia
48. República de Liberia
51. República de Maldivas
54. República de Namibia
70. República del Paraguay
84. República Islámica de Mauritania
91. Sultanato de Omán

LISTADO ANTERIOR DE JURISDICCIONES NO COOPERANTES (ERAN 95)

Art. 24 del D.R. de la LIG (antes de la reforma del Decreto 48/2003)

Eran 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

Dictamen (DAT) 11/2013 del 27.03.2013

Exportaciones e importaciones

Fuente extranjera

Resolución 47/2017 (SDG TLI) del 06.12.2017

Consulta vinculante 10/2025 del 26.02.2025

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 Boehler 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, **provengan 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 CONTINENETAL 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.

DICTAMEN EN MATERIA DE FUENTE ARGENTINA

Dictamen (DAT) 11/2013 del 27.03.2013
Ingeniero de Software residente en el país que presta servicios para sujetos del exterior en relación de dependencia y en forma autónoma
Los trabajos los realiza en su domicilio y los remite al exterior por internet

TRABAJO EN RERLACION DE DEPENDENCIA PARA UNA UNIVERSIDAD DEL EXTERIOR

TRABAJOS EN FORMA AUTONOMA REALIZADOS PARA CLIENTES DEL EXTERIOR

"*I. Las presentes actuaciones tienen su origen en la presentación efectuada por el responsable del asunto, en los términos de la Resolución General N° 1.948 (AFIP), mediante la cual consulta el tratamiento que corresponde dispensarle en el impuesto a las ganancias a las* ***rentas que percibe como ingeniero en software tanto por su desempeño bajo relación de dependencia con la Universidad de L.L. de Nueva Zelanda como por otros trabajos que realiza de manera autónoma para otros clientes también residentes en el exterior****.*

LOS TRABAJOS LOS REALIZA EN SU DOMICILIO Y LOS REMITE AL EXTERIOR POR INTERNET

Sobre el particular informa que ***es ciudadano neocelandés, residente en el país*** *desde diciembre de 2010 y que* ***los trabajos objeto de consulta los realiza desde su domicilio remitiéndolos a sus destinatarios del exterior vía Internet****, sin que tengan aplicación directa ni indirecta en el país, percibiendo su salario y honorarios mediante depósitos en sus cuentas bancarias del exterior.*

LA CONSULTA

Específicamente y si bien interpreta que las rentas en cuestión se encuentran gravadas por el impuesto, solicita se confirme dicha postura o el encuadre correspondiente, determinando ***si las mismas son de fuente argentina o extranjera*** *y, frente al primer supuesto, si los beneficios provenientes de la citada Universidad y por otros trabajos que realiza de manera autónoma encuadran en los incisos b) y f) del Artículo 79* (HOY ART. 82 DE LA LIG) *la Ley del gravamen, respectivamente.*

RESPUESTA DE LA AFIP

II. Expuesta la consulta traída a consideración, en primer lugar cabe señalar que este servicio asesor abordará la misma desde un punto de vista teórico y de acuerdo a la información brindada por la consultante, sin pormenorizar sobre aspectos específicos para los cuales no cuenta con los datos necesarios.

ART. 1 DE LA LIG

Aclarado ello, debe recordarse que el ***Artículo 1° de la Ley de Impuesto a las Ganancias****, establece que "Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley..." agregando que "... Los sujetos (...) residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior", agregando en el tercer párrafo que "Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V".*

ART. 116 DE LA LIG

Vinculado a la cuestión de residencia, cuadra puntualizar que el ***Artículo 119 de la misma Ley*** (HOY ART. 116 DE LA LIG) *considera residentes en el país a "… b) Las personas de existencia visible 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. 5 DE LA LIG

Por otra parte, el ***Artículo 5° de la Ley*** *en debate, establece -sin perjuicio de determinados supuestos regulados especialmente- el principio general en materia de fuente de la ganancia, disponiendo que "En general, (...) 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 contratos".*

ART. 10 DEL D.R. DE LA LIG

A su vez, el ***Artículo 9° del Decreto Reglamentario de la Ley*** (HOY ART. 10 DEL D.R. DE LA LIG) *del gravamen complementa el concepto de fuente e incluye como ganancias de fuente argentina a "… c) las generadas por el desarrollo en el país de actividades civiles, agropecuarias, mineras, forestales, extractivas, comerciales e industriales; 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 Republica Argentina…" (el subrayado es nuestro).*

ART. 124 DE LA LIG

En contraposición con lo indicado, de acuerdo al ***Artículo 127 de la Ley*** (HOY ART. 124 DE LA LIG) *del tributo constituyen ganancias de fuente extranjera -gravadas para los 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...".*

ART. 82 DE LA LIG

*Adicionalmente viene al caso agregar que el **Artículo 79 (HOY ART. 82 DE LA LIG)** de la norma legal dispone que son ganancias de cuarta categoría -entre otras- las provenientes: "… b) Del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia. (…) f) Del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fideicomisario".*

ART. 53 DE LA LIG

*No obstante la precedente categorización, no puede soslayarse que el último párrafo del **Artículo 49*** (HOY ART. 53 DE LA LIG) *de la misma ley, establece que "Cuando la actividad profesional u oficio a que se refiere el artículo 79* (HOY ART. 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".*

ART. 1 DE LA LIG

*Completando el marco normativo es pertinente añadir que el **Artículo 111 del Decreto Reglamentario**)* HOY ART. 178 DEL D.R. DE LA LIG) *de la ley de la materia reza: "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".*

Expuestos los preceptos aplicables al tema consultado y entrando en el análisis del mismo, como primera cuestión corresponde dejar sentado que de conformidad con aquéllos y atento a los dichos del consultante respecto al tiempo de residencia en el país, en el marco del impuesto a las ganancias cabe considerar al consultante como residente en el mismo.

DETERMINACION DE LA FUENTE

EN FUNCION DEL LUGAR DE REALIZACION DE LAS ACTIVIDADES

*Sentado ello, en lo que concierne al aspecto central de la consulta relativo al carácter local o extranjero de la fuente de las ganancias de marras cabe expresar que de las normas reseñadas puede deducirse que la fuente de las mismas se determina -salvo determinados supuestos expresamente previstos- **en función del lugar de situación, colocación o utilización económica de los bienes**, o bien **en función del lugar de realización de actos o actividades** o de ocurrencia de hechos susceptibles de producir beneficios.*

CITAS DE DOCTRINA

*En tal sentido, desde la doctrina se ha señalado que por aplicación del Artículo 5° de la ley del gravamen "... salvo disposición especial, es de fuente argentina el resultado proveniente de: (i) una actividad desarrollada en la República Argentina, incluso cuando ella implique situar, colocar o utilizar económicamente algún bien activo en el exterior (sin actividad en el exterior)..." -cfr. **Carlos A. Raimondi-Adolfo Atchabahián**, "El Impuesto a las Ganancias", Cuarta Edición, pag. 103-.*

*Además y con referencia al Artículo 9° inciso c) del Decreto Reglamentario, se ha señalado que el mismo "…complementa el concepto de fuente, emanado del Artículo 5° de la ley…", aclarando que "…Lo transcripto en este parágrafo atañe, así, tanto a las rentas derivadas del comercio, industria y actividades civiles -o sea, las incluidas como ganancias típicas de la tercera categoría de rentas-, como las derivadas de actividades personales, sean éstas desarrolladas en relación de dependencia o en forma autónoma (profesiones liberales y oficios)" -cfr. **Enrique J. Reig - Jorge Gebhardt - Rubén H. Malvitano**, "Impuesto a las Ganancias", Undécima Edición, pag. 103-.*

SON DE FUENTE ARGENTINA LAS GANANCIAS PROVENIENTES DE ACTOS O ACTIVIDADES REALIZADAS EN EL PAIS

SON DE FUENTE EXTRANJERA LAS GANANCIAS PROVENIENTES DE ACTOS O ACTIVIDADES REALIZADAS EN EL EXTERIOR

*En dicha inteligencia y en concordancia con la interpretación del consultante, **se consideran de fuente argentina aquellas ganancias provenientes de la realización en el territorio nacional de actos o actividades** susceptibles de producir beneficios, **mientras que si tales actividades o actos se realizan en el extranjero, se considerarán ganancias de fuente extranjera**.*

EL TRABAJO PERSONAL (EN RELACION DE DEPENDENCIA O EN FORMA AUTONOMA) REALIZADO DENTRO DEL TERROTORIO NACIONAL ES DE FUENTE ARGENTINA

*Concretamente, el ejercicio de la actividad del consultante, en este caso **el trabajo personal realizado o no bajo relación de dependencia dentro del territorio nacional**, es suficiente por sí sólo para calificar al resultado proveniente del mismo como **de fuente argentina**, ello por cuanto en estos casos la fuente estará dada por el lugar donde se ejecutó la tarea.*

CONCLUSION

LAS RENTAS POR SU TRABAJO EN RELACION DE DEPENDENCIA PARA UN EMPLEADOR DEL EXTERIOR DESARROLLADAS EN EL PAIS SON DE FUENTE ARGENTINA

LOS TRABAJOS DESARROLLADOS EN FORMA AUTONOMA PARA SUJETOS DEL EXTERIOR REALIZADOS EN EL PAIS SON DE FUENTE ARGENTINA

*Consecuentemente con lo expresado, **este servicio concluye** que **las rentas percibidas por el consultante tanto por su desempeño bajo relación de dependencia de un empleador foráneo como aquéllas provenientes de otros trabajos realizados en forma autónoma para otros sujetos del exterior**, resultan alcanzadas por el impuesto a las ganancias y **siempre que retribuyen una actividad desarrollada en el país califican como rentas de fuente argentina** de la cuarta categoría, encuadrando las primeras en el inciso b) del Artículo 79* (HOY ART. 82 DE LA LIG) *de la ley del gravamen mientras que las segundas lo hacen en el inciso f) del mismo artículo, ello en tanto no se complementen con una explotación comercial que determine la existencia de una actividad de tipo empresarial generadora de ganancias de la tercera categoría*".

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.

Resolución 47/2017 (SDG TLI) del 06.12.2017
Consulta vinculante.
Servicios informáticos prestados en la nube.
No incluye servicios de asesoramiento.
No incluye transmisión de conocimiento.
No se trata de licencia de software.
No hay cesión de uso de software.
No se verifica el nexo territorial que exige el art. 5 de la LIG.
Por lo tanto se trata se servicios de Fuente extranjera.

"*I. La consultante requiere confirmar si los **servicios informáticos basados en la "nube"** .... que **presta en el exterior a sujetos locales no comprenden servicios de asesoramiento, ni transmisión de conocimiento de ninguna índole, ni licencia de software o cesión de uso de software**, por lo que los pagos originados en dichos servicios constituirían ganancia de fuente extranjera obtenida por un residente en el exterior, no estando sujetos a retención en concepto de impuesto a las ganancias.*

*Al respecto, se indica que "AA" es residente en .... y que se dedica a la **prestación de servicios de nube** globalmente, permitiendo a sus usuarios "... acceder a poder de procesamiento y capacidad de almacenamiento sin una inversión significativa de capital propio", aclarando que **no es propietaria de ningún centro de almacenamiento de datos**, por lo que "... subcontrata con grandes centros de almacenamiento de datos y pequeños grupos de servidores ('puntos de presencia' o 'sitios POP') en diferentes ubicaciones alrededor del mundo para prestar sus servicios '....'. Los centros de almacenamiento de datos y sitios POP son de propiedad y/o alquilados y operados por entidades afiliadas incorporadas en jurisdicciones dentro y fuera de ....".*

Con relación a la República Argentina, se señala que "BB" S.R.L. Argentina es prestataria de servicios de apoyo (marketing) y que "Se está analizando la próxima implementación de un importante proyecto de inversión en Argentina, mediante el cual una entidad Argentina instalará, será dueña y mantendrá centros de almacenamiento de datos para el almacenamiento y procesamiento de datos en Argentina, que 'AA' requiere para prestar servicios a sus propios usuarios".

Se agrega que, de concretarse dicha inversión será prestataria tanto de los servicios prestados por "BB" S.R.L. Argentina, como de "CC" S.R.L. Argentina (.... –a constituir–), la que se dedicaría a prestar servicios de almacenamiento de datos, siendo ambas entidades parte del mismo grupo económico de "AA". Al respecto, se especifica que ambas firmas serán compensadas en condiciones de Mercado.

*II. Las prestaciones descriptas 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 art. 12 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones), **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 art. 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).*

V. 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, aquéllas 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".

Consulta vinculante 10/2025 del 26.02.2025

Venta de servicios de internet satelital en el mercado argentino.
Para lo cual debe adquirir servicios de capacidad satelital.
Se trata de servicios de capacidad satelital.
Provistos desde el espacio exterior.
Conclusión:
El servicio de suministro de capacidad satelital se presta en el espacio exterior
El control y toma de decisiones sobre los satélites lo lleva a cabo una sociedad extranjera
El servicio de suministro de capacidad satelital consiste en la recepción, procesamiento y amplificación de señales radioeléctricas por parte de satélites de órbita baja (LEO) operados por XX en el espacio exterior.
No se configura el nexo territorial que exige el art. 5 de la LIG.
No se realiza en el territorio argentino ninguna actividad susceptible de producir beneficios.
La prestación no incluye la utilización de infraestructura situada en el país (antenas, estaciones terrestres, etc.).
Se trata por lo tanto de rentas de fuente extranjera de un sujeto no residente.

"*I. Se solicitó que esta Agencia se pronuncie sobre el tratamiento que resulta aplicable en el Impuesto a las Ganancias a los* ***pagos que la consultante realiza por servicios de capacidad satelital*** *a la firma foránea XX,* ***servicios que son provistos desde el espacio exterior*** *por esta última.*

La consultante manifiesta ser titular de una licencia reglamentaria para la prestación de Servicios de Tecnología y las Comunicaciones (Servicios TIC) y que se encuentra inscripta en el Registro de Servicios TIC, en el Servicio Fijo y Móvil por satélite y en el Servicio de Valor Agregado – Acceso a Internet, según Anexo I que aporta.

Expresa que en el marco de dicha licencia lleva a cabo la ***venta de servicios de internet satelital al mercado argentino****, bajo el flujo operativo señalado, y que para poder proporcionar Servicios TIC a sus usuarios en el país,* ***debe adquirirlos servicios de capacidad satelital*** *a XX, quien posee y opera la constelación de satélites en órbita. En dicho proceso, las estaciones terrestres envían y reciben señales hacia y desde la citada constelación, lo que permite la transmisión, recepción y enlace del tráfico necesario para que la consultante preste los Servicios TIC en el país.*

II. ***Se concluyó que****:*

1. En función del acuerdo aportado, ***el servicio de suministro de capacidad satelital*** *-actividad empresaria-* ***se presta en el espacio exterior*** *y el control y toma de decisiones sobre los satélites lo lleva a cabo una sociedad extranjera (XX), que es la única operadora del sistema de facilidades satelitales que comprende la recepción, procesamiento y ampliación de las señales radioeléctricas mediante dichos objetos, por lo que* ***no se configura el nexo territorial previsto en el Artículo 5° de la Ley de Impuesto a las Ganancias*** *(t.o. en 2019 y sus modificaciones) y sus normas concordantes, consistente en la realización en el territorio de la Nación de una actividad susceptible de producir beneficios. Ello en la medida que, tal como fue expuesto en la consulta, la prestación no incluya la utilización de infraestructura situada en el país (antenas, estaciones terrestres, etc.).*

2. En ese contexto, y en el marco del funcionamiento del sistema de satélites, el acuerdo involucra instrucciones dadas directamente por XX a la consultante necesarias para el uso de la capacidad satelital, información que, en la medida en que se trate de lineamientos técnicos generales que no impliquen una transmisión de conocimientos especiales o la elaboración de alguna clase de dictamen o recomendación que sirva de guía para la toma de decisiones por parte de dicha consultante para el desarrollo de su actividad en nuestro país, no encuadraría en la definición de asesoramiento comprendido en el segundo párrafo del Artículo 13 de la Ley de Impuesto a las Ganancias

3. Asimismo, según surge del acuerdo celebrado entre las partes, el servicio de suministro de capacidad satelital consiste en la recepción, procesamiento y amplificación de señales radioeléctricas por parte de satélites de órbita baja(LEO) operados por XX en el espacio exterior y su retransmisión a través de las bandas de frecuencia del espectro radioeléctrico de jurisdicción nacional a las estaciones terrestres ubicadas en el país, cuya concesión posee o poseerá la consultante, por lo que no comprende la transmisión o difusión de imágenes y/o sonidos, en los términos del Artículo 14 de la Ley de Impuesto a las Ganancias(t.o. en 2019 y sus modificaciones)".

==========

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 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, 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 cuotapartes 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.

DOS ALTERNATIVAS A LA HORA DE INTERPRETAR LA NORMA

Primera alternativa

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).

Segunda alternativa

Otra alternativa es forzar la interpretación del art. 7 de la LIG, y como no se puede determinar la ubicación del emisor de la moneda digital, definir la fuente en función de la ubicación la plataforma o de la billetera virtual mediante la cual se realiza la operación.

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 los normado en el art. 98 cuarto párrafo (costo histórico pero las diferencias de cambio y las actualizaciones no integran la ganancia bruta), 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 Boehler 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 de 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 situado 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 ciertos 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 REPRESENTE 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 12.9.2917

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**.

<u>DIVIDENDOS. UTILIDADES. INTERESES O RENDIMIENTOS. PUESTA A DISPOSICION (EXCEPCION AL PRINCIPIO DE PERCIBIDO)</u>

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 NOMINAL RESIDUAL (ART. 96 INCISO C) Y D) - Téngase presente que la ley 27.541 derogó el art. 96 de la LIG para las rentas de fuente argentina, solo resultando de aplicación para las rentas de fuente extranjera)

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 punitorios** 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** (ART. 19 DE LA LIG y ART. 24 DEL D.R. DE LA LIG) o **de baja o nula tributación** (ART. 20 DE LA LIG y ART. 25 DEL D.R. DE LA LIG), **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**.

RESCICION 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 (primera alternativa opción a)

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**. (segunda alternativa opción b)

En tal orden de ideas **Luis Omar Fernández** en el libro de impuesto a las ganancias de ediciones La Ley 4º edición tomo I página 563, entiende que:

"*Se considera que la opción a) es la aplicable a todos los casos en que el plazo de espera no supere los (4) períodos fiscales debiendo, en las demás situaciones, considerarse obligatoria la opción b)*".

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 12.9.2917

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 12.9.2917

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).*

2°) 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. 2°, 3°, 4°, 5° y 6°; conf. asimismo considerando VIII, 399 in fine y 399 vta.)*

3°) 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.).
(..)
4°) 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, 3° y 4° párr.)*
(..)
5°) 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****.*

9°) 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, 2° párr., inc. a y 4° 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 mi 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 (HOY ART. 24 DE LA LIG) *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***".

ENAP SIPETROL ARGENTINA SA CNACAF SALA III DEL 28.9.2012

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 87del 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 <u>provisiones</u> se constituyen ante compromisos ciertos, es decir que se encuentra devengado el gasto, aun cuando todavía no resulta exigible su pago**, **en cambio una <u>previsión</u> 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 trascripta, 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 previsiones no se encuentran receptadas entre las deducciones permitidas por la Ley del Impuesto a las Ganancias, en particular, por su art. 87*".

<u>TINELLI HUGO MARCELO CNACAF SALA I DEL 15.11.2005</u>

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**:

<u>BOCA CRECE SA TFN SALA B DEL 8.6.2016</u>

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 "q*ue* ***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 procedente, voto por revocar este aspecto de la resolución recurrida***".

DICTAMENES EN MATERIA DE IMPUTACION

En materia de DEVENGADO, se puede consultar el siguiente **dictamen 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 supérstite 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

Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 29.11.2024

Acta Nº 21 EDI con cámaras empresariales del 05.02.2020

Dictamen Dirección Nacional de Impuestos del 01.09.2025

Computo de quebrantos sin actualizar en el plan de facilidades de pago. Error excusable

Jurisprudencia en materia de actualización de quebrantos

Telefónica de Argentina SA CSJN del 25.10.2022
Dictamen PGN del 09.06.2020

Telefónica de Argentina SA CSJN del 25.10.2022
Dictamen PGN de 02.2021

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 de 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**. (EL ART. 95 DE LA LIG FUE DEROGADO POR LA LEY 27.541)

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

El art. 190 de la ley 27.802 (B.O.06.03.2026), modifica el undécimo párrafo del art. 25 de la ley de Impuesto a las ganancias, establecido que:

"*Los quebrantos generados en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2025, inclusive, se actualizarán teniendo en cuenta la variación del* ***Índice de Precios al Consumidor Nivel General (IPC)*** *que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos, organismo desconcentrado actuante en el ámbito del Ministerio de Economía, operada entre el mes de cierre del ejercicio fiscal en que se originaron y el mes de cierre del ejercicio fiscal que se liquida,* ***sin que resulte de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 93 de esta ley***". (el destacado es nuestro).

Ahora el art. 25 de la LIG, establece con rotunda claridad, que no resulta de aplicación el primer párrafo del art. 93 de la LIG, motivo por el cual los quebrantos de períodos anteriores son actualizables. La prohibición de actualización tipificada en el primer párrafo del art. 93 de la LIG, no resulta de aplicación.

Los quebrantos de períodos anteriores se actualización por IPC, en lugar de por IPIM, pero recién para los quebrantos generados en ejercicios fiscales que se inicien a partir del 01 de enero de 2025.

Por lo tanto, en un cierre de ejercicio de ejercicio 31/12/2025, los quebrantos de 2024, no se pueden actualizar.

Mientras que, en un cierre de ejercicio de ejercicio 31/12/2026, los quebrantos de 2025 se actualizan por IPC.

Recordemos el **Art. 25 penúltimo párrafo de la LIG** antes de la reforma de la ley 27.802.

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 pacifica respecto de la prohibición de la actualización de los quebrantos.

Dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos del 29.11.2024

Actualización de quebrantos impositivos.

"*Número: IF-2024-131304807-APN-DNI MEC*

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 29 de noviembre de 2024

Referencia: Impuesto a las ganancias. Actualización de quebrantos.

DIRECCION NACIONAL DE IMPUESTOS

I. Se solicita a esta Dirección Nacional de Impuestos que emita un dictamen de su competencia respecto de la procedencia o no de la actualización de los quebrantos impositivos a los que se refiere el artículo 25 de la Ley de impuesto a las ganancias, t.o. en 2019 y sus modificaciones.

*En relación con la cuestión planteada, cabe recordar que mediante la Ley Nº 27.430 (B.O.29/12/2023) y sus modificaciones, se introdujeron sendas modificaciones a la entonces Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. el 1997 y sus modificaciones, entre la que merece destacarse, por su relevancia con el tema sometido a consulta, la sustitución del entonces **artículo 89 (actual 93)**, por el siguiente:*

"Las actualizaciones previstas en esta ley se practicarán conforme lo establecido en el artículo 39 de la ley 24.073.

Sin perjuicio de los dispuesto en el párrafo precedente, las actualizaciones previstas en los artículos 58 a 62, 67, 75, 83 y 84, y en los artículos 4º y 5º agregados a continuación del artículo 90, respecto de las adquisiciones o inversiones efectuadas en los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1º de enero de 2018,se realizarán sobre la base de las variaciones porcentuales del Índice de Precios Internos al por Mayor (IPIM) que suministre el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, conforme las tablas que a esos fines elabora la Administración Federal de Ingresos Públicos" (cfme. Art. 59 de la ley 27.430).

***Esta modificación importó habilitar las actualizaciones previstas en determinados artículos** de ese texto legal: los expresamente mencionados en el entonces artículo 89 (actual 93) de dicho texto, con la condición de que se trataren de adquisiciones o inversiones efectuadas en los ejercicios fiscales que se iniciaron a partir del 1º de enero de 2018.*

Luego, mediante el artículo 1º de la ley Nº 27.468 (B.O.4/12/2018) se vino a reemplazar, tanto en el entonces segundo párrafo del artículo 89 con en el Título VI -donde se contempla el ajuste por inflación impositivo integral-, las expresiones "índice de precios internos al por mayor (IPIM)" e "índice de precios al por mayor, nivel general", según corresponda, por "índice de precios al consumidor nivel general (IPC)".

Con posterioridad, el ya citado artículo 89 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones, producto del ordenamiento dispuesto por el Decreto Nº 824/2019 (B.O.6/12/2019) y sus modificaciones, se reubicó como artículo 93, encontrándose en vigor la siguiente redacción:

*"**ARTICULO 93**.- Las actualizaciones previstas en esta ley se practicarán conforme lo establecido en el artículo 39 de la Ley Nº 24.073.*

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 1º 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 ESTADISTICAS Y CENSOS, conforme las tables que a esos fines elabore la ADMINISTRACION FEDERAL DE ingresos públicos".

*Por otra parte, cabe traer a colación que la actualización de los quebrantos impositivos se encuentra normada en el **artículo 25 de la Ley de Impuesto a las Ganancias**, t.o. en 2019, cuyo undécimo párrafo prevé 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 ESTADISTICAS 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".*

En el contexto normativo expuesto, a criterio de esta dependencia, ***si bien el undécimo párrafo del artículo 25 de la ley del tributo se encuentra plenamente vigente, el coeficiente de actualización que debe considerarse es 1 (uno)****, toda vez que, como se ha señalado,* ***el artículo 93 de la ley de impuesto a las ganancias, salvo para las excepciones expresamente mencionadas en su segundo párrafo -entre las que no se encuentran los quebrantos-, en su primer párrafo dispone que debe estarse a los previsto en el artículo 39 de la Ley Nº 24.073*** *(B.O.13/4/1992).*

En ese sentido, dicho artículo 39 prevé que "A los fines de las actualizaciones previstas en la Ley de Procedimiento Tributario 11.683, t.o. en 1978 y sus modificaciones, y en las normas de los tributos regidos por la misma, no alcanzados por las disposiciones de la ley 23.928, las tablas e índices que a esos fines elabora la Dirección General Impositiva para ser aplicadas a partir del 1º de abril de 1992, deberán, en todos los casos, tomar como límite máximo las variaciones operadas hasta el mes de marzo de 1992, inclusive".

Haciendo historia, en la ley de impuesto a las ganancias, la aplicación de la norma transcripta supra fue expresamente incluida en el entonces artículo 89 (previo a la reforma que le introdujera el artículo 59 de la citada Ley Nº 27.430), cuyo texto disponía que: "Las actualizaciones previstas en la presente ley se efectuarán sobre la base de las variaciones del índice de precios al por mayor, nivel general, que suministre el Instituto de Estadística y Censos. La table respectiva que deberá ser elaborada mensualmente por la Administración Federal de Ingresos Públicos (….). A los fines de la aplicación de las actualizaciones a las que se refiere este artículo, las mismas deberán practicarse conforme lo previsto en el artículo 39 de la Ley Nº 24.073."

La disposición que se transcribió en último término en el párrafo anterior (1), con el dictado de la Ley Nº 27.430 se reubica como primer párrafo del entonces artículo 89, manteniéndose en vigor como primer párrafo del artículo 93 de la norma legal que rige la gabela.

Por lo tanto, ***a criterio de esta Dirección Nacional, sólo podría resultar procedente la actualización de los quebrantos impositivos en los términos del procedimiento que, esos efectos, dispone la ley del impuesto, si el legislador, de manera expresa, hubiera contemplado la inclusión del entonces artículo 19 (actual 25), como excepción a los previsto en el entonces primer párrafo del artículo 89 (actual 93)****. En idéntico sentido se ha expresado el organismo recaudador en el Espacio de Diálogo con las Cámaras Empresariales (Acta Nº 21 del 5 de marzo de 2020), en su pregunta Nº 6 (2), cuya respuesta alude al ID 24753174, publicada en su sitio web (3).*

Por lo tanto, y conforme la normativa vigente en la ley de impuesto a las ganancias, ***cabe concluir que no resulta de aplicación, a los quebrantos, excepción alguna a lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 93 de la ley****; es decir, y* ***salvo que medie reforma que así lo autorice, es la propia norma la que no autoriza la posibilidad de actualizarlos bajo otro índice que no sea 1 (uno)****.*

II.- Con lo expuesto, se elevan los actuados a la superioridad.

(1) Con una adecuación formal, ya que alude a las "actualizaciones a las que se refiere el presente artículo" sino a las "…actualizaciones previstas en esta ley…".

(2) "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 o 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

….".

(3)https://servicioscf.afip.gob.ar/publico/abc/ABCpaso2.aspx?id_nivel1=563&id_563&id_nivel2=567&id_nivel3=727&p=Personas%20Jur%C3%ADdicas"·.

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****"*.

Dictamen Dirección Nacional de Impuestos del 01.09.2025

Computo de quebrantos sin actualizar en el plan de facilidades de pago. Error excusable

"*Número:* *IF-2025-96787300-APN-DNI-MEC*

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 1 de Septiembre de 2025

Referencia: *RG (ARCA) N° 5684/25 y sus modificaciones*

I.- Se somete a consideración de esta Dirección Nacional una consulta, relativa al encuadre que es pasible de dispensar, en el marco de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, a ***la conducta de aquellos sujetos que, en los términos de la RG (ARCA) N° 5684/25*** *y sus modificaciones,* ***opten por adherir al plan de facilidades de pago*** *dispuesto por la mencionada resolución, por los conceptos allí incluidos,* ***presentando la declaración jurada original o rectificativa****, según corresponda.*

Motiva este requerimiento la necesidad de aclarar tal aspecto, ante el hecho de que es el propio organismo recaudador quien, en el citado texto, ha señalado que los contribuyentes y responsables que adhieran a este régimen lo hacen como consecuencia de haberse detectado ***diferencias en el impuesto a las ganancias suscitadas por inconsistencias en el tratamiento de los quebrantos, ya sea por errores en su cómputo o en su actualización****.*

II.- *Sobre el particular, es dable traer a colación, en primer término, las causas que motivaron el dictado del texto resolutivo; en ese sentido, se recuerda que esta área asesora, en su* ***Dictamen identificado como IF-2024- 131304807-APN-DNI#MEC del 29 de noviembre de 2024*** *se ha expresado con relación a la procedencia o no de la actualización de los quebrantos impositivos a los que se refiere el artículo 25 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, debido a la discrepancia ocurrida en torno a este instituto, atento a los cambios normativos acaecidos en la ley del gravamen desde la reforma que introdujo la Ley N° 27.430.*

En la referida intervención, a cuyos términos cabe remitirse en mérito a la brevedad, ***se concluyó*** ***que conforme la normativa vigente, a los quebrantos no les resultaba de aplicación excepción alguna con relación a lo estipulado en el primer párrafo del artículo 93 de la ley debiendo, por ende, actualizarse bajo un índice equivalente a 1 (uno)****.*

Debido a ello, y considerando los períodos fiscales transcurridos desde el dictado de la normativa objeto de debate, ***el organismo recaudador dictó la RG (ARCA) N° 5684/25****, cuyos Considerandos segundo a cuarto esgrimen que "…se han detectado* ***diversas inconsistencias*** *en el tratamiento de los quebrantos,* ***ya sea por errores en su cómputo o en su actualización****…" razón por la cual, ateniendo a "…facilitar* ***el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales****, se considera oportuno instrumentar un régimen de facilidades de pago que permita la regularización del saldo del impuesto a las ganancias…", para así "…****corregir errores vinculados al cómputo de quebrantos****, ya sea por aplicación de valores actualizados no procedentes o por cualquier otra causa que hubiera alterado su adecuada imputación." (los destacados son propios).*

En atención a tales lineamientos [1], el primer párrafo del artículo 1° de la resolución en trato establece "…un régimen de facilidades de pago destinado a la cancelación de los siguientes conceptos:

DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS HASTA LOS CIERRES NOVIEMBRE 2024

a) el saldo de las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias correspondientes a períodos fiscales no prescriptos a la fecha de entrada en vigencia de la presente resolución general -y sus correspondientes intereses resarcitorios y/o punitorios-, siempre que se hayan computado quebrantos de ejercicios anteriores en forma incorrecta y que dicha situación sea subsanada mediante la presentación de las respectivas declaraciones juradas rectificativas.

DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS CIERRES NOVIEMBRE 2025 A NOVIEMBRE 2025

b) el saldo de la declaración jurada del impuesto a las ganancias original o rectificativa correspondiente al ejercicio comercial cerrado entre diciembre de 2024 y noviembre de 2025, inclusive -y sus correspondientes intereses resarcitorios y/o punitorios-, en la que se computen los quebrantos a valores históricos.

MULTAS

c) los intereses relacionados con los anticipos y/o pagos a cuenta y ***las multas aplicadas o que se apliquen****, resultantes de la presentación de las declaraciones juradas rectificativas mencionadas en los incisos a) y b) del presente artículo."*

ANALISIS DE LA CONDUCTA

Aclarado lo que antecede, cabe ahora centrarse en la consulta que propicia esta intervención: el encuadre que es pasible de dispensar, en los términos de la norma procedimental, a la ***conducta de aquellos sujetos que regularicen su situación frente al organismo recaudador, por los conceptos incluidos en el primer párrafo del artículo 1° de la RG (ARCA) N° 5684/25*** *y sus modificatorias, y atento los fundamentos que la propia ARCA esgrime en dicho acto acerca de ello.*

LEY 11.683 ART. 45. ART. 46. ART. 50.2

En ese orden de ideas, en el marco de las infracciones materiales contenidas en la ***Ley N° 11.683****, se advierte que en su* ***artículo 45*** *se legisla acerca de los diferentes supuestos que son pasibles de encuadrar como* ***omisión culposa*** *de tributos, en tanto que su* ***artículo 46*** *versa acerca de la figura de* ***"defraudación"****; por su parte, en el* ***segundo artículo sin número incorporado a continuación del artículo 50*** *de la norma legal en comentario se considera que existe* ***"error excusable"*** *cuando "…la norma aplicable al caso -por su complejidad, oscuridad o novedad- admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado".*

El ilícito material por la "omisión" contemplado en el citado artículo 45 de la Ley N° 11.683 deviene aplicable en tanto se haya "…dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 - que versa acerca de la figura de "defraudación"- y ***en tanto no exista error excusable…"****, para quienes resultaren comprendidos en los supuestos enumerados en sus diferentes incisos. A su vez,* ***la existencia del error excusable también descarta la conducta dolosa****.*

Así, centrándonos, en particular, en la conducta a la que alude el organismo fiscal en ocasión del dictado de la ya citada RG (ARCA) N° 5684/25 y sus modificatorias, aquél ha exteriorizado que dicha medida tiene como objeto principal, que ***quienes por error hayan computado quebrantos de ejercicios anteriores de manera incorrecta****, en los términos allí señalados, puedan subsanar su situación fiscal* ***a través de la presentación espontánea y voluntaria de una declaración jurada****, ingresando al plan de regularización allí instituido* ***cuya adhesión da por acreditada la inexistencia de una acción negligente o dolosa****.*

Para los contribuyentes *y responsables* ***que adhieran al régimen de facilidades de pago*** *de que se trata* ***quedaría configurado el error que conlleva un carácter exculpatorio*** ***que encontraría su fundamento en oportunidad de las interpretaciones disímiles*** *que pudieron haber surgido respecto de la aplicación de la norma al caso concreto -* ***como lo manifiesta el señalado segundo artículo sin número incorporado a continuación del artículo 50 de la Ley N° 11.683****- la que "…por su complejidad, oscuridad o novedad- admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado."*

CONCLUSION DE LA DNI

En ese entendimiento, ***cabe concluir*** *que siendo la propia Agencia de Recaudación y Control Aduanero quien exterioriza tal postura en su Resolución General N° 5684/25 y sus modificatorias -la del error-, ello permite colegir que* ***la valoración de la conducta del contribuyente o responsable que adhiere al plan de regularización*** *no sólo deviene en que* ***resulte aplicable la excepción prevista para no configurar la figura tipificada en el artículo 45*** *de la Ley N° 11.683 sino que además,* ***descarta la comisión de una conducta dolosa*** *sobre la que se sostiene el artículo 46 de la citada norma procedimental.*

III.- *En atención a lo expuesto, se eleva el presente a esa Superioridad.*

[1] Reiterados en las Resoluciones Generales (ARCA) Nros. 5688/25, 5742/25 y 5743/25, modificatorias de su similar, la N° 5684/25".

JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE ACTUALIZACION DE QUEBRANTOS

TELEFONICA DE ARGENTINA SA CSJN DEL 25.10.2022

En materia de actualización de quebrantos se ha expedido la CSJN en Telefónica de Argentina SA de fecha 25.10.2022 (dos fallos del mismo día por períodos distintos).

Telefónica de Argentina SA CSJN del 25.10.2022
Dictamen PGN del 09.06.2020
CNACAF Sala V del 28.12.2017
Impuesto a las ganancias periodos fiscales 2008 y 2009

Telefónica de Argentina SA CSJN del 25.10.2022
Dictamen PGN de 02.2021
CNACAF Sala I
Impuesto a las ganancias periodo fiscal 2010

ACTUALIZACION DE LAS AMORTIZACIONES

ACTUALIZACION DEL COSTO COMPUTABLE

ACTUALIZACION DE LOS QUEBRANTOS

"*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.*

Asimismo, cabe recordar que esta Corte ha sostenido invariablemente que la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en los términos del precedente ***"Candy S.A."*** *lo es* ***al sólo efecto de evitar la confiscatoriedad*** *que se produciría al absorber el Estado una porción sustancial de la renta o del 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 precedente "Candy S.A." - Fallos: 332:1571-, y de las causas "Estancias Argentinas El Hornero S.A." -Fallos: 335:1923-; "Orbis Mertig San Luis c/ EN - AFIP - DGI p/ ordinario" -Fallos: 341:581-; "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/ varios", fallada el 15 de noviembre de 2016; y, en especial, CSJ 99/2014 (50-N)/CS1 "Natufarma S.A. c/ AFIP - DGI s/ contencioso administrativo - varios", fallada el 24 de febrero de 2015). Por lo tanto, resulta claro que, como se señala en el referido dictamen,* ***ello no importa la negativa a actualizar, en los términos del art. 19*** (HOY ART. 25 LIG) ***de la ley del tributo, los quebrantos*** *con los que ya contaba la empresa a fin de analizar la confiscatoriedad en cada uno de los períodos fiscales cuestionados, sino que sólo implica la imposibilidad de reconocer nuevos créditos, o acrecentar los existentes, que puedan trasladarse a períodos fiscales futuros.*

Que, con respecto al agravio vinculado a la tasa de interés, el recurso extraordinario, en ese aspecto, es inadmisible (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por ello, ***de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario y, se confirma la sentencia apelada****, salvo en lo que respecta al aspecto señalado en el párrafo tercero, en el que se lo desestima.*

Costas por su orden en atención a la complejidad de la cuestión debatida. Agréguese la presentación directa a los autos principales, notifíquese y devuélvase.

VOTO DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON HORACIO ROSATTI

Considerando:

1°) Que los antecedentes de la causa han sido correctamente reseñados en los puntos I a III del dictamen de la Procuración General de la Nación, a los cuales cabe remitir por razones de brevedad.

2°) Que ***las cuestiones traídas a conocimiento de esta Corte presentan sustancial analogía con las debatidas y resueltas en la causa CAF 49252/2011/1/RH1 "Telefónica de Argentina SA*** *y otro c/ EN - AFIP - DGI s/ Dirección General Impositiva", resuelta en la fecha, voto del juez Rosatti, a cuyos fundamentos corresponde remitir en lo pertinente.*

3°) Que tal como surge de ese precedente, en este tipo de casos la pretensión tributaria del Estado Nacional debe calibrarse por: i) ***la garantía de inviolabilidad de la propiedad*** *que surge del artículo 17 de la Constitución Nacional; ii)* ***el principio de capacidad contributiva****, que emerge de la igualdad como base del impuesto y las cargas púbicas (artículo 16, en relación con el artículo 4°); iii) la obligación del Estado Nacional de proveer a la defensa del valor de la moneda, según lo establece el artículo 75, inc. 19.*

De la conjunción de esos tres mandatos se deriva que ***la Constitución Nacional, en cuanto prohíbe la confiscación y la percepción de tributos sin sustento en la capacidad contributiva****, no mira al medio o instrumento por el cual este tipo de despojos puede producirse (v.gr.: la determinación de la base imponible, la fijación de una alícuota específica,* ***la ausencia de actualización de mecanismos como los quebrantos****,* ***cuota anual de amortizaciones de bienes muebles, inmuebles e intangibles****, o* ***los costos computables*** *-artículos 19, 58, 59, 60, 81, inc. f, 83 y 84 de la ley 20.628-), sino el resultado final efectivamente generado. Tal es el método realista que ha seguido esta Corte en el precedente "Candy" (Fallos: 332:1571), al corroborar que la absoluta falta de ponderación de la depreciación monetaria en la determinación del impuesto a las ganancias puede generar alícuotas efectivas confiscatorias y, por ende, tributaciones carentes de sustento.*

4°) Que, con relación al agravio vinculado a la tasa de interés, el recurso extraordinario resulta inadmisible (artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por ello, ***de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara parcialmente admisible el recurso extraordinario****, salvo en el aspecto señalado en el considerando 4°, y* ***se confirma la sentencia apelada****. Costas por su orden en atención a la complejidad de la cuestión debatida. Agréguese la presentación directa a los autos principales, notifíquese y devuélvase.*

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel
Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando
Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos
Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis

DICTAMEN DE LA PROCURACIÓN GENERAL DE LA NACIÓN

Suprema Corte
-I-
A fs. 1506/1512 de los autos principales, ***la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal*** *confirmó parcialmente la sentencia de la instancia anterior en cuanto había:*

a) Admitido la demanda presentada por Telefónica de Argentina S.A (en adelante "TASA"),

b) Declarado la nulidad de la resolución de la División Recursos del Departamento Legal de la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales de la Dirección General Impositiva de la AFIP (DVREGN) 2/14, y

c) ***Ordenado al Fisco Nacional que restituya a la actora las sumas abonadas en exceso en concepto de impuesto a las ganancias en el periodo fiscal 2010****, al entender que* ***se había acreditado la confiscatoriedad del tributo abonado****, en los términos y con el alcance fijados en Fallos: 332:1571 ("Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo", sentencia del 3 de julio de 2009, "Candy" en lo sucesivo).*

Sin embargo, revocó el pronunciamiento apelado en cuanto había ordenado la aplicación de la tasa de interés contemplada en el art. 179 de la ley 11.683 (t.o. 1998) y, en su reemplazo, estableció que debía aplicarse la tasa pasiva promedio que publica mensualmente el Banco Central de República Argentina (BCRA) desde la fecha de interposición del recurso administrativo de repetición hasta el efectivo pago de las sumas adeudadas.

Para así resolver, en primer lugar, rechazó el pedido del Fisco de introducir como prueba, en instancia de la cámara, el "Informe Final de Inspección" confeccionado por sus agentes al verificar a la actora en los períodos 2011 y 2012.

Sostuvo que tal petición excedía el marco del art. 260, inc. 3°, del CPCCN, ya que dicho informe se refería a períodos fiscales diferentes de los aquí examinados y, además, implicaba reeditar en segunda instancia cuestiones técnicas no tratadas con anterioridad, las que no podían ser expresadas junto con los agravios vertidos contra la sentencia de fondo.

En cuanto al fondo de la cuestión, ***rechazó la pretensión del Fisco de circunscribir la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación a lo previsto únicamente en el título VI de la ley del impuesto a las ganancias*** *(ley 20.628, t.o. por decreto 649/97, al que se referirán las siguientes citas, en lo sucesivo, "LIG"), pues* ***sostuvo que tal mecanismo debe ser interpretado en forma sistemática, para abarcar todas las situaciones en las cuales la LIG admite el cómputo de actualizaciones y evitar que se graven utilidades ficticias****.*

Rechazó también que la aplicación del citado mecanismo se encuentre acotada al período fiscal 2002, al afirmar que no existe limitación temporal o de contexto que lo impida.

En cuanto a la demostración de la confiscatoriedad alegada por la actora, juzgó que la prueba pericial rendida en autos acreditaba dicho extremo*, máxime cuando el Fisco no ejerció, o lo hizo en forma insuficiente, los derechos y facultades que oportunamente tuvo, tanto en sede administrativa cuanto en la judicial.*

Por otra parte, consideró inoficioso el agravio del organismo recaudador fundado en que las diferencias de ajuste por inflación en el impuesto a las ganancias ascenderían únicamente a $163.409.747,19 pues afirmó que dicho importe fue el reconocido por la sentencia de grado para su restitución, por ser fruto de la diferencia entre el tributo "histórico" y el "ajustado". Con fundamento en la contestación de agravios de la actora, aclaró que TASA no había solicitado la devolución en efectivo del pago a cuenta del impuesto a la ganancia mínima presunta por $42.042178,64.

Por último, admitió el agravio del contribuyente respecto de la tasa de interés aplicable y ordenó que se utilice la tasa pasiva promedio que publica mensualmente el Banco Central de República Argentina (BCRA).

Aseveró que si bien el mero establecimiento de tasas diferenciadas no logra afectar el principio de igualdad –dado que el interés previsto en el art. 37 de la ley 11.683 representa el bien común, mientras que la tasa establecida en su art. 179 compromete solo al particular-, no debe perderse de vista que ambas tienen por objeto resarcir un daño moratorio y que, en función de ello, no resulta razonable que el Estado tenga un proceder diferente en situaciones semejantes.
(..)
-IV-
A fin de lograr mayor claridad expositiva, procederé a estudiar los agravios del Fisco en el siguiente orden:

1. Que la Cámara desconoció la vigencia y aplicación del art. 10 de la ley 23.928 y de las restantes normas que prohibían realizar el ajuste impositivo por inflación, a los fines de evaluar la correcta liquidación del impuesto a las ganancias en el período fiscal 2010.

2. Que no resulta de aplicación lo resuelto en "Candy", pues allí se tuvo en cuenta un ejercicio -el correspondiente al año 2002- en el que los índices de precios, tanto a nivel mayorista como consumidor final, ascendieron a un 117,96% y 40,9% respectivamente. Por el contrario, manifiesta que los índices de precios no variaron en forma significativa durante el año 2010.

3. Que ***la sentencia extiende indebidamente la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación impositivo más allá del título VI de la LIG, para admitir también la actualización de la cuota anual de las amortizaciones de bienes muebles, inmuebles e intangibles; de los costos computables para determinar la ganancia en el caso de enajenación de dichos bienes, y de los quebrantos impositivos****.*

4. Que se convalida el empleo de índices acumulativos de actualización en la declaración jurada del período fiscal 2010.

5. Que la sentencia yerra al basarse en el informe pericial producido en autos pues la información allí contenida resulta insuficiente e improcedente para acreditar la confiscatoriedad alegada.

6. Que del informe final de inspección de los períodos 2011 y 2012 agregado por su parte a este expediente surgen serias observaciones a los índices de actualización y a los criterios de valuación de los bienes de uso utilizados por la actora, las que fueron ignoradas en la decisión apelada.

7. Que se le denegó la producción de un punto pericial relevante para la solución de esta causa, ofrecido por su parte, y que se le ha cercenado su derecho de defensa.

8. Por último, que el pronunciamiento recurrido fijó una tasa de interés improcedente para la restitución de la suma aquí en debate.

-V-
Advierto que ***los agravios identificados en los puntos 1) a 4) del acápite anterior resultan sustancialmente análogos a los ya examinados en mi dictamen de la causa CAF 49252/2011/1/RH1, "Telefónica de Argentina SA*** *y otro c/ EN - AFIP DGI s/ Dirección General Impositiva", del 9 de junio de 2020, a cuyos términos me remito en cuanto fueren aquí aplicables.*

Solo resta añadir que las diferencias entre los índices de precios del año 2002 y los correspondientes al año 2010 carecen, en mi parecer, de la relevancia que le atribuye la demandada, a poco que se repare que, como lo indica la inveterada doctrina del Tribunal, la confiscatoriedad acaece frente a una absorción, por parte del Estado, de una porción sustancial de la renta o del capital (Fallos: 314:1293 y sus citas; 322:3255, entre muchos otros) y ello requiere de una prueba concluyente a cargo de quien la alega (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros).

Por ello, es claro para mí que lo decisivo para la solución de la controversia aquí planteada no es la variación en los índices generales de precios de uno u otro año, sino ***la demostración, tan clara y precisa como sea posible, de que el pago del tributo resulta un exceso respecto del derecho de propiedad*** *del contribuyente (Fallos: 207:328; 220:1082; 322:3255, entre otros).*

-VI-
Agravia también al Fisco Nacional que se desconozca los planteos que realiza con fundamento en el informe final de inspección realizado por sus agentes en los períodos 2011 y 2012, del cual -en su opinión- surgen serias observaciones a los índices de actualización y a los criterios de valuación de los bienes de uso empleados por la actora, y que -contrariamente a lo que surge de ese informe- la sentencia recurrida se sustenta en el informe pericial rendido en autos, cuando -según su criterio- la información allí contenida resulta insuficiente e improcedente para acreditar la confiscatoriedad alegada.

En primer término, observo que el pedido de considerar el informe final de inspección -introducido por la AFIP con posterioridad al dictado de la sentencia de primera instancia y cuando el expediente se encontraba ya radicado ante la Cámara- fue expresamente desestimado en el punto V de la sentencia apelada, donde se sostuvo que lo solicitado excedía el marco del art. 260, inc. 3°, del CPCCN, ya que dicha documentación se refería a períodos fiscales diferentes de los aquí examinados y, además, implicaba reeditar en segunda instancia cuestiones técnicas no tratadas con anterioridad.

Tal aspecto de la sentencia no ha sido objeto de agravio alguno en el recurso extraordinario, como hubiera sido menester, motivo por el cual lo allí resuelto deviene irrevisable en esta instancia (arg. Fallos: 329:5581, entre otros).

En lo restante, pienso que lo resuelto por la Cámara, sobre la base de los hechos y las pruebas obrantes en la causa, no excede el marco de sus facultades ni exhibe una manifiesta arbitrariedad que permita descalificarlo como acto jurisdiccional.

Al respecto, tiene dicho el Tribunal que la arbitrariedad es de carácter excepcional y no tiende a sustituir a los jueces de la causa en cuestiones que les son privativas, ni a corregir en tercera instancia fallos equivocados o que se reputen tales, ya que sólo admite los supuestos de desaciertos y omisiones de gravedad extrema, a causa de los cuales los pronunciamientos no pueden adquirir validez jurisdiccional (Fallos: 324:3421; 3494; 4123; 4321).

Sobre la base de estas asentadas premisas, entiendo que el recurso extraordinario planteado resulta inadmisible y ha sido bien denegado pues, para convalidar lo resuelto por la sentencia de grado, el a quo aportó fundamentos de hecho y prueba que acuerdan -en mi criterio- sustento suficiente a lo resuelto, sin que las discrepancias del recurrente resulten eficaces para habilitar la vía excepcional intentada.

En efecto, ***la Cámara afirmó que la prueba que avalaba la confiscatoriedad aquí controvertida era la pericial*** *realizada en autos, basada en el específico saber técnico del experto designado, ajeno a la del juez, de la cual sólo cabía apartarse ante la evidencia de errores manifiestos o de insuficiencia de los conocimientos científicos, los que no habían sido denunciados ni tampoco parecían concurrir, al no observarse razones que desmerecieran sus conclusiones.*

Puso de resalto que la mayoría de las "impugnaciones" del Fisco a tal informe, lejos de precisar los errores manifiestos o de señalar la insuficiencia de los conocimientos científicos, se "refieren en realidad a pedidos de 'aclaraciones' que hasta incluyeron expresa conformidad con la labor de la experta (cfr. fs. 1330/1334 y 1350/1352)" (cfr. pto. VI.D.c. de la sentencia).

En tal sentido, reseñó que los pedidos de aclaración formulados por la demandada estuvieron dirigidos a que la experta informara aquellos registros, documentación respaldatoria u otro elemento que tuvo en cuenta para determinar y validar los importes de la ***"...actualización de valores correspondientes a las amortizaciones*** *anuales de bienes muebles, inmuebles e inmateriales, que arroja una pérdida...", de la* ***"...actualización de valores correspondientes al costo computable*** *de bienes muebles, inmuebles y, en su caso, intangibles enajenados, que arroja una pérdida...", así como el "detalle de cómo arriba a cada uno de ellos" (cfr. pto. VI.D.c.a* de la sentencia).*

Asimismo, remarcó que la AFIP, luego de comentar que la perito, en el punto 21 de su dictamen, "...confirma que la pretensión de la actualización de las amortizaciones impositivas de bienes muebles, inmuebles e intangibles y de los importes de los costos impositivos computables correspondientes a los bienes muebles e inmuebles, por bienes adquiridos con anterioridad a diciembre de 2002, hacen incidir en el ejercicio 2010 las variaciones de precios experimentadas, principalmente en el año 2002 y anteriores, medidas a través de la evolución del...(IPIM) elaborado por el INDEC, y no la situación de variaciones de precios producida en el ejercicio 2010 objeto de la demanda como lo hace el Título VI 'Ajuste por Inflación'...", manifiesta que "lo expuesto no implica cuestionamiento a la labor de la experta, sino que sirve para ilustrar la situación descripta (v. fs. 1333)" (cfr. pto. VI.D.c.c de la sentencia).*

Por ello, la Cámara concluyó que el organismo recaudador había contado con un proceso de amplio debate y prueba, en el que pudo desvirtuar las conclusiones del peritaje contable, no de un modo dogmático y genérico, como lo hizo, sino con la concreta expresión de los errores que pudiera advertir, o acercando otra liquidación acorde a su postura, lo que tampoco realizó, por lo que a sus consecuencias debe estarse.

En tales condiciones, es claro para mí que los cuestionamientos que ahora reedita el Fisco, enderezados a poner en duda la validez y eficacia de la prueba pericial contable, los que ya fueron desechados tanto por sentencia de primera instancia cuanto por la Cámara, sólo traducen una mera discrepancia con la valoración de dicho material probatorio utilizado por los jueces de la causa, no cubierta por la tacha de arbitrariedad que sostiene el remedio federal (Fallos: 280:320; 295:165; 297:333), cuyo carácter excepcional no tiende a sustituir a los magistrados cuando deciden cuestiones que le son privativas (Fallos: 394:394: 295:356; 297:173), aun cuando se invoque error en la solución del caso (Fallos: 296:82, 445; 302:1030), razones por las cuales pienso que el recurso extraordinario interpuesto ha sido bien denegado.

-VII-
Agravia también al Fisco Nacional que se le haya negado la producción de un punto pericial, consistente en aclarar el porcentaje que representaría el impuesto a las ganancias del período fiscal 2010 sobre el resultado impositivo de ese ejercicio empleando únicamente el ajuste previsto en el título VI de la ley.

Manifiesta: "Con ello se buscaba demostrar que si bien el impuesto calculado por la firma sin ajuste ascendía a $371.564.798,85; del resultado impositivo (también sin ajuste) plasmado en su DDJJ rectificativa N° 1 surgía un importe de $1.061.613.711,00 al cual adicionando únicamente el ajuste por inflación del Título IV (sin actualización de amortizaciones) arrojaría una suma positiva de $166.429.395,76 (ganancia), ya que el ajuste de dicho título arroja una ganancias impositiva que incrementa aún más la ganancia histórica; totalizando la suma de $ 1.228.043.106,70, por lo cual, la suma de $ 371.564.798,85 abonada como impuesto a las ganancias sin ajuste en el período 2010 representa el 30,26% de porcentaje de apropiación del impuesto, y no el 62% informado por la perito y receptado por la sentencia" (fs. 1532, tercer párrafo. Subrayado agregado).

En doctrina de V.E. que: "La tacha de arbitrariedad no habilita a la Corte para conocer en todos los casos en que se la invoque, por cuanto su jurisdicción extraordinaria se halla limitada por los arts. 100, 101 y 67, inc. 11, de la Constitución Nacional, así como por las leyes que los reglamentan y, en consecuencia, la doctrina elaborada en la materia es de aplicación excepcional, limitada a los casos en que se demuestre la relación directa entre los agravios articulados y garantías federales" (Fallos: 303:362).

Bajo este prisma, observo que el apelante insiste en postular que el precedente "Candy" sólo admite el mecanismo de ajuste previsto en el título VI de la LIG a fin de demostrar la confiscatoriedad del tributo. El punto de pericia ofrecido se encontraba direccionado a demostrar que, desde esa postura, no se produce tal lesión constitucional en este expediente.

***Como sostuve en mi dictamen de la causa CAF 49252/2011/1/RH1, "Telefónica de Argentina SA** y otro c/ EN - AFIP DGI s/ Dirección General Impositiva", **del 9 de junio de 2020**, ya citado, **nada encuentro en la sentencia de la causa "Candy" que permita inferir que V.E. haya consagrado al título VI de la LIG como único mecanismo de ajuste permitido para demostrar la confiscatoriedad del tributo**.*

Por otra parte, de la lectura de la LIG se desprende que, además del mecanismo previsto en su título VI, dicha ley permitía también reflejar las variaciones de precios para el cálculo de:

*a) **Las amortizaciones impositivas** de bienes muebles (art. 84, primer párrafo, inc. 2°, LIG), inmuebles (art. 83, tercer párrafo, LIG) e inmateriales (art. 84, segundo párrafo, LIG);*

*b) **Los costos impositivos computables** correspondientes a los bienes muebles, inmuebles, llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros activos similares enajenados (arts. 58, 59 y 60 de la LIG); y*

*c) **Los quebrantos** (art. 19, LIG).*

***Cierto es que dichos mecanismos se encuentran suspendidos** por las leyes 24.073 y 25.561, como lo sostiene el Fisco Nacional, **pero no menos cierto es que ello no empece a su utilización para evaluar la confiscatoriedad del tributo** que la actora alega.*

*En estas condiciones, observo que la demandada no explica en qué forma la producción del punto de pericia en controversia puede torcer el resultado final que se impugna, toda vez que **el título VI de la LIG no constituye el único mecanismo de ajuste permitido para demostrar la confiscatoriedad del tributo**, como erróneamente ella lo postula.*

Por ello, es mi parecer que este agravio no determina la procedencia del recurso extraordinario, ya que el apelante no acredita, como era menester, que el tratamiento de este punto conduzca a modificar el resultado final que impugna (Fallos: 256:125; 264:108; 276:40; 302:914).

Tampoco advierto cercenamiento alguno al derecho de defensa del Fisco Nacional en el presente proceso pues, fuera de sus alegaciones genéricas, el apelante no alcanza a demostrar que durante el desarrollo de este expediente se hayan producido irregularidades que vicien irreparablemente el procedimiento.

Para ello, y en los términos en que ha quedado planteada la controversia, basta con señalar -como lo hace la sentencia recurrida- que en sede judicial la demandada tuvo la oportunidad de ofrecer toda la prueba que hacía a su derecho y, aun, de proponer consultor técnico, lo que no hizo (pto. VI.D.c del pronunciamiento apelado). Únicamente se limitó a proponer dos puntos de pericia adicionales (cfr. fs. 1246), de los cuales uno de ellos carecía, como se ha visto, de relevancia para torcer el resultado del pleito.

Por lo demás, no puede soslayarse, como lo indicó el Tribunal en causas análogas -Fallos: 335:661; CSJ 598/2009 (45-C) /CS1 "Consolidar AFJP SA c/ EN - AFIP DGI - resol. 71/05 -GCs/ Dirección General Impositiva", del 12 de abril de 2011 y CSJ 664/2014 (50-B)/CS1 "Bayer S.A. c/ AFIP s/ contencioso administrativo - varios", sentencia del 23 de junio de 2015, entre otras- que el organismo recaudador tuvo oportunidad de ejercer las amplias facultades de verificación y control que le confiere el capítulo III de la ley 11.683 pero no lo hizo, ni tampoco admitió, en el trámite administrativo de la repetición solicitada por la actora, la prueba pericial contable allí ofrecida, manifestando que correspondía "prescindir" de su producción (cfr. resolución DVREGN 2/14, fs. 1215).

Bajo este prisma, pienso que, con los fundamentos ya brindados relativos al sustento fáctico y normativo del pronunciamiento recurrido y a la orfandad probatoria para sostener las supuestas arbitrariedades allí cometidas, queda en evidencia que las lesiones a las garantías constitucionales que el Fisco Nacional invoca no guardan relación directa e inmediata con la sentencia en cuestión y deben ser desestimadas (arg. Fallos: 175:251; 300:1006; 304:1509).

-VIII-
Por último, la demandada también se agravia de la tasa de interés aplicada por la Cámara a la devolución ordenada. En este punto, advierto que las cuestiones allí planteadas son sustancialmente análogas a las que fueron objeto de estudio en mi dictamen de la causa CAF 37527/2016/CA1-CS1 "Thomas de Sudamérica S.A. c/DGA s/recurso directo de organismo externo", del 21 de diciembre de 2018, a cuyos términos me remito en cuanto fueren aquí aplicables.

-IX-
Por los fundamentos aquí vertidos, pienso que ***corresponde confirmar la sentencia apelada*** *con el alcance aquí indicado.*

Buenos Aires, de febrero de 2021".

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. 95 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"). (EL ART. 95 DE LA LIG FUE DEROGADO POR LA LEY 27.541)

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** y **del título IV de la LIG**. (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 rechazo 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- aquélla 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 transcripta (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)

ID 2773572 del 11.03.2022

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

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:

DDJJ ANUAL 2025

El importe del mínimo no imponible para el periodo 2025 es de $ 4.507.505,52.

DDJJ ANUAL 2024

El importe del mínimo no imponible para el periodo 2024 es de $ 3.503.688,17.

REGIMEN DE RETENCION PERIODO SEPTIEMBRE A DICIEMBRE 2024

El importe del mínimo no imponible para el periodo 2024 es de $ 3.228.586,06.

REGIMEN DE RETENCION PERIODO 01 DE ENERO HASTA 31 DE AGOSTO 2024

El importe del mínimo no imponible para el periodo 2024 es de $ 3.091.035,00.

El importe del mínimo no imponible para el periodo 2023 es de $ 451.683,19.

El importe del mínimo no imponible para el periodo 2022 es de $ 252.564,84.

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.

DDJJ ANUAL 2025

El importe deducible por cónyuge para el periodo 2025 es de $ 4.245.166,13.

DDJJ ANUAL 2024

El importe deducible por cónyuge para el periodo 2024 es de $ 3.299.771,52.

REGIMEN DE RETENCION PERIODO SEPTIEMBRE A DICIEMBRE 2024

El importe deducible por cónyuge para el periodo 2024 es de $ 3.040.680,51.

REGIMEN DE RETENCION PERIODO 01 DE ENERO HASTA 31 DE AGOSTO 2024

El importe deducible por cónyuge para el periodo 2024 es de $ 2.911.135,00.

El importe deducible por cónyuge para el periodo 2023 es de $ 421.088.24.

El importe deducible por cónyuge para el periodo 2022 es de $ 235.457.25.

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 A PARTIR DEL 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.

DDJJ ANUAL 2025

El importe deducible por conviviente para el periodo 2025 es de $ 4.245.166,13.

DDJJ ANUAL 2024

El importe deducible por conviviente para el periodo 2024 es de $ 3.299.771,52.

REGIMEN DE RETENCION PERIODO SEPTIEMBRE A DICIEMBRE 2024

El importe deducible por conviviente para el periodo 2024 es de $ 3.040.680,51.

REGIMEN DE RETENCION PERIODO 01 DE ENERO HASTA 31 DE AGOSTO 2024

El importe deducible por conviviente para el periodo 2024 es de $ 2.911.135,00.

El importe deducible por conviviente para el periodo 2023 es de $ 421.088.24.

El importe deducible por conviviente para el periodo 2022 es de $ 235.457,25.

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).

DDJJ ANUAL 2025

El importe deducible por hijo para el periodo 2025 es de $ 2.140.852,77.

DDJJ ANUAL 2024

El importe deducible por hijo para el periodo 2024 es de $ 1.664.086,82.

REGIMEN DE RETENCION PERIODO SEPTIEMBRE A DICIEMBRE 2024

El importe deducible por hijo para el periodo 2024 es de $ 1.533.426,27.

REGIMEN DE RETENCION PERIODO 01 DE ENERO HASTA 31 DE AGOSTO 2024

El importe deducible por hijo para el periodo 2024 es de $ 1.468.096,00.

El importe deducible por hijo para el periodo 2023 es de $ 212.356,37.

El importe deducible por hijo para el periodo 2022 es de $ 118.741,97.

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 A PARTIR DEL 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).

DDJJ ANUAL 2025

El importe deducible por hijo para el periodo 2025 es de $ 4.281.705,53.

DDJJ ANUAL 2024

El importe deducible por hijo para el periodo 2024 es de $ 3.328.173,63.

REGIMEN DE RETENCION PERIODO SEPTIEMBRE A DICIEMBRE 2024

El importe deducible por hijo para el periodo 2024 es de $ 3.066.852,54.

REGIMEN DE RETENCION PERIODO 01 DE ENERO HASTA 31 DE AGOSTO 2024

El importe deducible por hijo para el periodo 2024 es de $ 2.936.192,00.

El importe deducible por hijo para el periodo 2023 es de $ 424.712,74.

El importe deducible por hijo para el periodo 2022 es de $ 237.483,94.

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**.

REQUISITOS PARA LA DEDUCCION 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 el 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".

QUEDA SIN EFECTO LA LIMITACION A LA DEDUCCION POR CARGAS DE FAMILIA

Art. 6 del Decreto 194/2024 (B.O.26.02.2024)

Se deroga el artículo 6 de la Ley 27.160

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*".

ID 2773572 DEL 11.03.2022. ACLARACION DE LA AFIP EN EL CASO DE QUE SE COBREN ASIGNACIONES FAMILIARES

"*ID 2773572 del 11.03.2022*

Fecha de publicación: 11/03/2022

En aquellos períodos donde se cobren las asignaciones establecidas en la Ley 24.714 (Régimen de asignaciones familiares), no corresponde la deducción especial por hijo o cónyuge, comprendidas en el inciso b) del Artículo 30 de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Sin perjuicio de ello, se podrán usufructuar las mismas en aquellos meses en los cuales el contribuyente se encuentre excluido del referido régimen de asignaciones familiares.

La información deberá cargarse a través del servicio con clave fiscal "SiRADIG -

Trabajador", indicando si ha percibido o cobrado asignaciones familiares por la persona que desea deducirse.

*En caso de corresponder la deducción por carga de familia, deberá responder **NO** a la pregunta ¿Cobra por esta persona asignaciones familiares? lo que habilitará la posibilidad de informar el período por el que pretende computar la deducción en cuestión. Deberá exteriorizar la carga de familia tantas veces como meses pretenda deducirla -siempre que éstos no sean consecutivos-.*

***Fuente:** Art. 6 Ley 27.160*".

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, pueden deducir una deducción especial.

SUJETOS CON RENTAS DE TERCERA Y CUARTA CATEGORIA (TRABAJADORES AUTONOMOS)

La ley 27.676 (B.O.04.07.2022) incrementa los porcentajes de la deducción especial a partir del período fiscal 2022

Dos coma cinco (2,5) veces el MNI, en el caso de rentas de 3 y 4 categoría.

DDJJ ANUAL 2025

Periodo fiscal 2025 $ 4.507.505,52 x 3,5 = $ 15.776.269,32

DDJJ ANUAL 2024

Periodo fiscal 2024 $ 3.503.688,17 x 3,5 = $ 12.262.908,60

REGIMEN DE RETENCION PERIODO SEPTIEMBRE A DICIEMBRE 2024

Periodo fiscal 2024 $ 3.228.586,06 x 3,5 = $ 11.300.051,20

REGIMEN DE RETENCION PERIODO 01 DE ENERO HASTA 31 DE AGOSTO 2024

Periodo fiscal 2024 $ 3.091.035,00 x 3,5 = $ 10.818.622,50

Periodo fiscal 2023 $ 451.683,19 x 3,5 = $ 1.580.891,18

Periodo fiscal 2022 $ 252.564,84 x 3,5 = $ 883.976,94

- El monto de la deducción especial es equivalente al **350% del mínimo no imponible.**

ANTES DE LA REFORMA DE LA LEY 27.676

- El monto de la deducción especial era equivalente al 200% del mínimo no imponible

Monto para el año 2021 $ 335.356,80.

Monto para el año 2020 $ 247.722,34.

Monto para el año 2019 $ 171.697,98.

SUJETOS CON RENTAS DE TERCERA Y CUARTA CATEGORIA (TRABAJADORES AUTONOMOS). NUEVOS PROFESIONALES. NUEVOS EMPRENDEDORES

La ley 27.676 (B.O.04.07.2022) incrementa los porcentajes de la deducción especial a partir del período fiscal 2022

Tres (3) veces el MNI en el caso de "nuevos profesionales" o "nuevos emprendedores".

DDJJ ANUAL 2025

Periodo fiscal 2025 $ 4.507.505,52 x 4 = $ 18.030.022,08

DDJJ ANUAL 2024

Periodo fiscal 2024 $ 3.503.688,17 x 4 = $ 14.014.752,69

REGIMEN DE RETENCION PERIODO SEPTIEMBRE A DICIEMBRE 2024

Periodo fiscal 2024 $ 3.228.586,06 x 4 = $ 12.914.344,23

REGIMEN DE RETENCION PERIODO 01 DE ENERO HASTA 31 DE AGOSTO 2024

Periodo fiscal 2024 $ 3.091.035,00 x 4 = $ 12.364.140,00

Periodo fiscal 2023 $ 451.683,19 x 4 = $ 1.806.732,78

Periodo fiscal 2022 $ 252.564,84 x 4 = $ 1.010.259,36

- El monto de la deducción especial es equivalente al **400% del mínimo no imponible**, en el caso de “NUEVOS PROFESIONALES” o “NUEVOS EMPRENDEDORES”

ANTES DE LA REFORMA DE LA LEY 27.676

- El monto de la deducción especial es equivalente al 250% del mínimo no imponible, en el caso de “NUEVOS PROFESIONALES” o “NUEVOS EMPRENDEDORES”

Monto para el año 2021 $ 419.196.

Monto para el año 2020 $ 309.652,92.

Monto para el año 2019 $ 214.622,47.

SUJETOS CON RENTAS DE CUARTA CATEGORIA (EMPLEADOS, JUBILADOS Y PENSIONADOS)

- 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)

DDJJ ANUAL 2025

Período fiscal 2025 $ 4.507.505,52 x 4,8 = $ 21.636.026,50.

DDJJ ANUAL 2024

Período fiscal 2024 $ 3.503.688,17 x 4,8 = $ 16.817.703,23.

REGIMEN DE RETENCION PERIODO SEPTIEMBRE A DICIEMBRE 2024

Período fiscal 2024 3.228.586,06 x 4,8 = $ 15.497.213,08.

REGIMEN DE RETENCION PERIODO 01 DE ENERO HASTA 31 DE AGOSTO 2024

Período fiscal 2024 3.091.035,00 x 4,8 = $ 14.836.968,00.

Monto para el año 2023 $ 2.168.079,35.

Monto para el año 2022 $ 1.212.311,23.

Monto para el año 2021 $ 804.856,32.

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****, deban 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 **concurrencia 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 DE LA DOCEAVA PARTE DE LA SUMATORIA DEL MINIMO NO IMPONIBLE, DE LAS CARGAS DE FAMILIA Y DE LA DEDUCCION ESPECIAL

SUJETOS CON RENTAS DE CUARTA CATEGORIA (EMPLEADOS, JUBILADOS Y PENSIONADOS)

SE AGREGA UNA DEDUCCION ESPECIAL EQUIVALENTE A DOCEAVA PARTE DE LA SUMATORIA DE LAS DEDUCCIONES PERSONALES

Cuando corresponda la aplicación de la deducción especial indicada en el inciso c), apartado 2, del artículo 30 de la LIG, **se añadirá como deducción especial la doceava parte** del total de deducciones resultantes de la suma de los incisos a), b) y c), apartado 2, del artículo 30 de la LIG.

El art. 98 del D.R

Cuando corresponda el cómputo de la doceava (1/12) parte del total de las deducciones previstas en los incisos a), b) y c), apartado 2 del artículo 30 de la LIG, conforme lo previsto en el segundo párrafo del mencionado inciso c), la AFIP

deberá determinar el modo en que los agentes de retención deban considerarla a los fines de la liquidación mensual del gravamen.

Asimismo, la AFIP también deberá establecer la modalidad de cálculo de todas las deducciones previstas en el artículo 30 de la LIG, respecto de los ingresos establecidos en los incisos a), b) y c) del artículo 82 de la LIG, a los fines de que los agentes de retención dividan el Sueldo Anual Complementario (SAC) por DOCE (12) y añadan la doceava (1/12) parte de dicho emolumento a la remuneración de cada mes del año

==========

DEDUCCION ESPECIAL INCREMENTADA PRIMERA PARTE Y SEGUNDA PARTE (CON VIGENCIA A PARTIR DEL PERIODO FISCAL 2021)

La ley 27.743 (B.O.08.07.2024), deroga la deducción especial incrementada primera y segunda parte del art. 30 de la LIG a partir del año fiscal 2024.

Observación:

En la 4º edición del manual de impuesto a las ganancias se puede consultar el tratamiento de la exención ahora derogada.

==========

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 O DE INMUEBLES
>
> 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 O DE INMUEBLES), **se podrá deducir, de corresponder, el remanente no utilizado de las deducciones** que autorizan los artículos 29 (GASTOS DE SEPELIO), 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.

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 2025, el importe asciende a $ 29.194.257,68 según página web de la AFIP (**CIFRA SUPERIOR** A LA SUMATORIA DEL MINIMO NO IMPONIBLE MAS LA DEDUCCION ESPECIAL)

Deducción mensual acumulada a diciembre de 2025

Resolución ANSES 1247/2024 enero 2025	$ 265.907,01
Resolución ANSES 66/2025 febrero 2025	$ 273.086,50
Resolución ANSES 145/2025 marzo 2025	$ 279.121,71
Resolución ANSES 179/2025 abril 2025	$ 285.820,63
Resolución ANSES 211/2025 mayo 2025	$ 296.481,74
Resolución ANSES 237/2025 junio 2025	$ 304.723,93
Resolución ANSES 251/2025 julio 2025	$ 309.294,79
Resolución ANSES 278/2025 agosto 2025	$ 314.305,37
Resolución ANSES 298/2025 setiembre 2025	$ 320.277,17
Resolución ANSES 317/2025 octubre 2025	$ 326.298,38
Resolución ANSES 338/2025 noviembre 2025	$ 333.085,39
Resolución ANSES 359/2025 diciembre 2025	$ 340.879,59
TOTAL	$ 3.649.282,21

$ 3.649.282,21 x 8 = **29.194.257,68**

MNI	4.507.505,52
DEDUCCION ESPECIAL	21.636.026,50
Total	**26.143.532,02**

Para el período fiscal 2024, el importe asciende a $ 18.772.158,40 según página web de la AFIP (**CIFRA INFERIOR** A LA SUMATORIA DEL MINIMO NO IMPONIBLE MAS LA DEDUCCION ESPECIAL)

Deducción mensual acumulada a diciembre de 2024

Resolución ANSES 220/2023 enero y febrero 2024 $ 105.712,61 x 2 =	$ 211.425,22
Resolución ANSES 39/2024 marzo 2024	$ 134.445,30
Resolución ANSES 62/2024 abril 2024	$ 171.283,31
Resolución ANSES 97/2024 mayo 2024	$ 190.141,60
Resolución ANSES 188/2024 junio 2024	$ 206.931,10
Resolución ANSES 320/2024 julio 2024	$ 215.580,82
Resolución ANSES 390/2024 agosto 2024	$ 225.454,42
Resolución ANSES 588/2024 setiembre 2024	$ 234.540,23
Resolución ANSES 798/2024 octubre 2024	$ 244.320,56
Resolución ANSES 979/2024 noviembre 2024	$ 252.798,48
Resolución ANSES 1122/2024 diciembre 2024	$ 259.598,76
TOTAL	$ 2.346.519,80

$ 2.346.519,80 x 8 = **18.772.158,40**

MNI	3.503.688,17
DEDUCCION ESPECIAL	16.817.703,23
Total	**20.321.391,40**

Para el período fiscal 2023, el importe asciende a $ 6.857.211,36 según página web de la AFIP (CIFRA SUPERIOR A LA SUMATORIA DEL MINIMO NO IMPONIBLE MAS LA DEDUCCION ESPECIAL)

Resolución Anses 260/2022 $ 50.124,26 enero y febrero 2023.
Resolución Anses 36/2023 $ 58.665,43 marzo a mayo 2023.
Resolución Anses 112/2023 $ 70.938,24 junio a agosto 2023.
Resolución Anses 189/2023 $ 87.459,76 septiembre a noviembre 2023.
Resolución Anses 220/2023 $ 105.712,61 diciembre 2023.

$ 50.124,26 x 2 = 100.248,52.
$ 58.665,43 x 3 = 175.996,29.
$ 70.938,24 x 3 = 212.814,72.
$ 87.459,76 x 3 = 262.379,28.
$ 105.712,61 x 1 = 105.712,61.
Total 857.151,42 x 8 = 6.857.211,36

Para el período fiscal 2022, el importe asciende a $ 3.590.170,96 según página web de la AFIP (CIFRA SUPERIOR A LA SUMATORIA DEL MINIMO NO IMPONIBLE MAS LA DEDUCCION ESPECIAL)

Resolución Anses 247/2021 $ 29.061,63 desde diciembre 2021.
Resolución Anses 32/2022 $ 32.630,40 desde marzo 2022.
Resolución Anses 133/2022 $ 37.524,96 desde junio 2022.
Resolución Anses 201/2022 $ 43.352,59 desde septiembre 2022.
Resolución Anses 260/2022 $ 50.124,26 desde diciembre 2022.

$ 29.061,63 x 2 = 58.123,26.
$ 32.630,40 x 3 = 97.891,20.
$ 37.524,96 x 3 = 112.574,88.
$ 43.352,59 x 3 = 130.057,77.

$ 50.124,26 x 1 = 50.124,26.
Total 448.771,37 x 8 = 3.590.170,96

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**.

Para el año 2025 $ 4.507.505,52

Para el año 2024 $ 3.503.688,17

Para el año 2023 $ 451.683,19

Para el año 2022 $ 252.564,84

Para el año 2021 $ 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****, lebacs, 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"."

ACTUALIZACION DE LAS DEDUCCIONES PERSONALES DEL ART. 30 DE LIG.

Art. 30 último párrafo de la LIG

ACTUALIZACION SEMESTRAL POR IPC A PARTIR DEL AÑO FISCAL 2025

Los montos previstos en el artículo 30 de la LIG **se ajustarán semestralmente**, a partir del año fiscal 2025, inclusive, **en los meses de enero y julio**, por el coeficiente que surja de la variación del **Índice de Precios al Consumidor (IPC)** que suministre el Instituto Nacional de Estadísticas y Censo (INDEC), correspondiente al semestre calendario que finalice el mes inmediato anterior al de la actualización que se realice.

Art. 74 de la ley 27.743

Los montos previstos en el art. 30 de la LIG y en el primer párrafo del art. 94 de la LIG, **se ajustarán excepcionalmente en septiembre de 2024** por el coeficiente que surja de la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos (INDEC), correspondiente a los meses junio a agosto de 2024, inclusive.

ACTUALIZACION DE LAS DEDUCCIONES PERSONALES Y DE LA ESCALA DEL IMPUESTO

Art. 80 de la ley 27.743

PERIODO FISCAL 2024

Se Faculta al Poder Ejecutivo nacional **a incrementar, durante el período fiscal 2024**, los importes previstos en el **artículo 30** y en el **artículo 94**, de la ley de Impuesto a las Ganancias.

ACTUALIZACION DE LAS DEDUCCIONES PERSONALES DEL ART. 30 DE LIG Y DE LA ESCALA DEL IMPUESTO DEL ART. 94 DE LA LIG.

Art. 102.1 del D.R. de la LIG

Los montos previstos en el artículo 30 de la LIG y en la escala del artículo 94 de la LIG **se ajustarán semestralmente**, **a partir del año fiscal 2025**, con **efectos a partir del 01 de enero y del 01 de julio**, por el coeficiente que surja de la variación del **índice de Precios al Consumidor (IPC)** que suministre el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y CENSOS (INDEC), **correspondiente al semestre calendario que finalice el mes inmediato anterior al de la actualización que se realice**.

Tratándose de los sujetos que obtengan, exclusivamente, las ganancias comprendidas en los incisos a), b), c) - excepto las correspondientes a los consejeros de las sociedades cooperativas - y e) del primer párrafo del artículo 82 de la ley:

SUMAS PERCIBIDAS DURANTE EL PRIMER SEMESTRE

-La determinación de las **retenciones del impuesto**, por las **sumas percibidas durante el primer semestre de cada año** fiscal, deberá efectuarse considerando los montos previstos en el artículo 30 de la LIG y en la escala del artículo 94 de la LIG, **que tengan efectos a partir del 01 de enero** del período fiscal de que se trate.

SUMAS PERCIBIDAS DURANTE EL SEGUNDO SEMESTRE

-La determinación de las **retenciones del impuesto**, por las **sumas percibidas durante el segundo semestre de cada año** fiscal, deberá efectuarse considerando los montos previstos en el artículo 30 de la LIG y en la escala del artículo 94 de la LIG, **que tengan efectos a partir del 01 de julio** del período fiscal de que se trate, **resultando aplicable la doceava (1/12) parte de los mencionados importes**, acumulados a cada uno de los meses del referido segundo semestre.

DEVOLUCION DEL MONTO RETENIDO EN EXCESO DURANTE EL PRIMER SEMESTRE EN EL MOMENTO DE LA LIQUIDACION ANUAL

El agente de retención será el encargado de efectuar la **devolución del impuesto retenido en exceso durante el primer semestre** de cada año fiscal, **con motivo de la actualización de los montos** indicados en el párrafo precedente, en caso de corresponder, **en oportunidad de efectuar la liquidación anual**.

En el caso de las personas humanas y sucesiones indivisas que no resulten comprendidas en el segundo párrafo de este artículo, en oportunidad de la liquidación del impuesto, estas deberán considerar los montos previstos en el artículo 30 de la LIG y en la escala del artículo 94 de la LIG que tengan efectos a partir del 01 de julio del período fiscal por el cual se determina el impuesto y se presenta la declaración jurada.

Con efectos **a partir del 01 de enero de 2025**, los montos previstos en el artículo 30 de la LIG y en la escala del artículo 94 de la LIG **se actualizarán excepcionalmente** por el coeficiente que surja de la variación del índice de Precios al Consumidor (IPC) que suministre el INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA Y CENSOS (INDEC), organismo desconcentrado actuante en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMÍA, **correspondiente a los meses septiembre a diciembre de 2024**, inclusive.

==========

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 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

Dictamen (DI ATEC) 45/2001 del 29.06.2001

Dictamen (DAT) 89/1996 del 16.08.1996

Exención para alquiler de inmuebles y para venta de inmuebles

Exención para entidades religiosas

Exención para entidades deportivas

Exención para derechos de autor

Exención para donaciones

Exención para intereses de créditos laborales y para indemnizaciones

Otras exenciones

Ley 19.640 – Actividades desarrolladas en Tierra del Fuego

Circular (ANSeS – DP) 58/2013 del 06.08.2013

Asignaciones familiares

ID 4586280 del 10.05.2010

Pérdida de la exención por transferencias a fiscos extranjeros

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

Jockey Club de Rosario CSJN del 18.04.1989

Circulo Odontológico de Avellaneda Cámara Federal de la Plata sala III del 11.09.2025

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

Dictamen 25/1984 D.A.T. y J. del 30.05.1984

Dictamen (DAL) 74/1996 del 13.09.1996

Jurisprudencia en materia de transferencias a fiscos extranjeros

Cascos Blancos CSJN del 9.6.2015

Dictamen en materia de transferencias a fiscos extranjeros

Dictamen (DI ATEC) 10/2020 del 18.05.2020

==========

EXENCIONES

EXENCIONES PARA RENTAS FINANCIERAS. **INTERESES O RENDIMIENTOS.**

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 cinco 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), la ley 27.638 (B.O.04.08.2021) y la ley 27.802 (B.O.06.03.2026).

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. Resultando de aplicación a partir del período fiscal 2020.

Pero nos encontramos con problemas de interpretación en el caso del **inciso h)**. Respecto del período fiscal 2019.

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 nunca reglamentada por el poder ejecutivo. Si bien deviene abstracta a partir del período fiscal 2020.

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 (B.O.04.08.2021) vuelve a modificar el inciso h) aclarando que la vigencia resulta de aplicación a partir del día de publicación de la ley en el boletín oficial.

La ley 27.802 (B.O.06.03.2026) vuelve a modificar el inciso h) incluyendo dentro de la exención a los intereses de plazo fijo en moneda extranjera, a partir del 01 de enero de 2026.

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 **capitulo 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 pero que deviene abstracto a partir del período fiscal 2020 porque está exento por el último párrafo del inciso u) del art. 26 de la LIG.).

Observación:

La exención del art. 26 inciso h) de la LIG, **NO resulta de aplicación** para los sujetos del ajuste por inflación impositivo. (Por aplicación del art. 108 inciso a) de la LIG).

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).

LEY 27.802 (B.O.06.03.2026)

El art. 191 de la ley 27.802 introduce modificaciones en el inciso h) del art. 26 de la LIG.

Se sustituye, con efectos para los años fiscales que se inicien a partir del 01 de enero de 2026, en el primer párrafo del inciso h) del artículo 26 de la LIG, la expresión “a plazo fijo en moneda nacional” por la expresión “a plazo fijo”.

Por lo tanto a partir del 01 de enero de 2026 se incluye dentro de la exención a los intereses de depósitos a plazo fijo en moneda extranjera.

Debiendo destacarse en el período fiscal 2025, los intereses de depósitos a plazo fijo en moneda extranjera están gravados a la alícuota progresiva del 5% al 35% del art. 94 de la LIG.

Antes de la reforma de la ley 27.802 estaban 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.

Conceptos que se mantienen exentos luego de la reforma de la ley 27.802.

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 DE LA PUBLICACION DE LA LEY EN EL BOLETIN OFICIAL)

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:

A partir del ejercicio fiscal 2026 y siguientes: (S/LEY 27.802)

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 o en moneda extranjera. (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.

A partir del ejercicio fiscal 2021 y siguientes: (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 titulización 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 suartículo 21y en elartículo 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)

En realidad la ley literalmente dice: "***A los 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 27.430*".

Las normas derogadas por la ley 27.430, que ahora recobran vigencia, expresamente establecen que la exención resulta de aplicación para los rendimientos y para el resultado por compraventa (de títulos públicos, de obligaciones negociables, de fondos comunes de inversión y de fideicomisos financieros).

Ahora bien la ley expresamente aclara que el restablecimiento de las normas derogadas resultan de aplicación "**A los efectos de la presente exención**".

Por lo tanto, que es lo que vuelve a estar exento, solamente los rendimientos o también el resultado por compraventa, como la ley expresa que es a los efectos de la presente exención, una interpretación posible es que el inciso h) del art. 26 de la LIG, solo exime a los rendimientos.

Otra interpretación es que vuelve a estar exento por aplicación del art. 26 inciso h) de la LIG, todos los conceptos enumerados en las leyes 23.576, 24.083 y 24.441, es decir tanto los rendimientos como el resultado por compraventa.

En esta segunda interpretación entonces por aplicación del art. 26 inciso h) de la LIG estaría exento a partir del período fiscal 2019:

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)

Observación:

A partir del período fiscal 2020, la posible divergencia de interpretación deviene abstracta. El resultado por compraventa de los instrumentos financieros enumerados en el art. 98 de la LIG está exento por aplicación del último párrafo del inciso h) del art. 26 de la LIG.

Ley 27.541 con vigencia a partir del período fiscal 2020. Art. 26 inciso u) último párrafo de la LIG.

Se debe tener presente que a partir del periodo fiscal 2020, producto de la misma reforma introducida por la ley 27.541 en el último párrafo del inciso u) del art. 26 de la LIG, el resultado por compraventa de obligaciones negociables, de títulos públicos, de fondos comunes de inversión y de títulos de deuda de fideicomisos está exento por aplicación del

último párrafo del inciso u) del art. 26 de la LIG. Y por lo tanto a partir del período fiscal 2020 la discusión deviene abstracta, quedando el problema circunscripto al período fiscal 2019 exclusivamente.

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 preguntase 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 TLI**"**

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 Nº 22 EDI CON CAMARAS EMPRESARIALES DEL 22.05.2020

"***Pregunta nº 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 Cedular 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 Nº 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 Cedular 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 pacifica 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. **COMPRAVENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS**

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 ACCION ES

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 4º 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,

REQUISITO PARA GOZAR DE LA EXENCION

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).

Por lo tanto a partir del período fiscal 2020, producto de la reforma de la ley 27.541, por aplicación del último párrafo del inciso u) del art. 26 de la LIG, **está exento el resultado por compraventa**:

- De obligaciones negociables,
- De títulos públicos,
- De fondos comunes de inversión y
- De títulos de deuda de fideicomisos.

Razón por la cual a partir del período fiscal 2020 deviene abstracta la discusión sobre la posible interpretación del inciso h) del art. 26 de la LIG (ya analizada), quedando el problema circunscripto al período fiscal 2019 exclusivamente.

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 cumplimenten 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

La ley 27.617 (B.O.21.04.2021), crea la exención para al SAC a partir del primer SAC del 2021.

La ley 27.743 (B.O.08.07.2024), deroga la exención para al SAC a partir del año fiscal 2024.

Observación:

En la 4º edición del manual de impuesto a las ganancias se puede consultar el tratamiento de la exención ahora derogada.

==========

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: "l*a 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 conceptuado 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 al 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 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**.

Dictamen (DI ATEC) 45/2001 del 29.06.2001
El tesorero y presidente de la Asociación perciben remuneraciones como Asesor y Rector del Colegio.
La limitación del último párrafo del art. 26 de la LIG no rige respecto de remuneraciones que pudieran percibir por el desarrollo efectivo de funciones de otra naturaleza para la institución.
Se debe distinguir la retribución que perciban por tareas directivas, de aquellas que cobran por otras actividades.
El rector y asesor del colegio perciben retribuciones por el desempeño de una función de naturaleza distinta a las remuneraciones que podrían cobrar por su función en el elenco directivo
Por aplicación del art. 95 del D.R. de la LIG resulta de aplicación la exención.

"*SUMARIO*

*En relación a las **retribuciones que el rector y asesor del colegio** perciben por el desempeño de una función de naturaleza distinta a las remuneraciones que eventualmente podrían cobrar por su función en el elenco directivo, se considera de plena aplicación las normas del artículo 44 del Decreto Reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias* (HOY ART. 95 DEL D.R. DE LA LIG).
(..)
II.- A efectos de estudiar el tema consultado, se estima conveniente efectuar una reseña de la normativa vigente.

*Así pues, corresponde destacar que el **inciso f) del artículo 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias*** (HOY ART. 26 DE LA LIG)*, establece que estarán exentos del gravamen "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".*

*Asimismo, **el último párrafo del artículo** aclara que "La exención prevista en los incisos f), g) y m) 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, etc.), 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 para las normas que rijan su constitución y funcionamiento".*

*Por su parte, **el artículo 44 del Decreto Reglamentario*** (HOY ART. 95 DEL D.R. DE LA LIG) *de la ley del gravamen señala que la limitación "... referida a las remuneraciones de los elencos directivos y de contralor de instituciones comprendidas en sus inciso f), g) y m), no será aplicable respecto de aquellas que retribuyan una función de naturaleza distinta efectivamente ejecutada por los mismos".*

*Expuestas las normas aplicables al caso bajo análisis, es dable señalar que, **la asociación Sociedad Argentina de Cultura** ha sido reconocida por esta Dirección General Impositiva como encuadrada en la exención prevista en el artículo 19, inciso f) de la Ley N° 11.682 del impuesto a los réditos (t.o. en 1960 y sus modificaciones) y por el artículo 3°, inciso 1°, punto d) de la Ley N° 16.656, a partir del 1/1/65, mediante resolución del 12/6/67, según surge de los antecedentes adjuntados por la Región remitente.*

Asimismo, corresponde mencionar que el artículo 1° de los Estatutos de la Asociación estipula que su objeto es "... contribuir al mejoramiento cultural del país, promoviendo verdadera cultura humano-cristiana en todos sus aspectos: religioso, científico, moral, artístico, deportivo, etc. por medio de cursos, conferencias, publicaciones o cualquier otra actividad tendiente a tal fin".

*En tal sentido, cabe destacar que la entidad del epígrafe no sólo **es la administradora del Colegio San Pablo**, como señala la División informante, sino que además es la propietaria del mismo.*

*En dicho contexto, **el tesorero y presidente de la Asociación perciben remuneraciones como Asesor y Rector Oficial del citado Colegio**.*

*Cabe recordar, como se dijo anteriormente, que el artículo 44 de la reglamentación dispuso que el mencionado tope establecido en el último párrafo del artículo 20 **no rige respecto de remuneraciones que pudieran percibir los nombrados por el desarrollo efectivo de funciones de otra naturaleza** para la institución, por lo que **cabría distinguir la retribución que perciban por tareas directivas, de aquellas que cobran por otras actividades**, ello contempla la eventualidad de que dichos sujetos perciban otras remuneraciones por conceptos no relacionados con esas funciones (v.g.: docencia, investigación, etc).*

*Se desprende de lo anteriormente descripto que **el rector y asesor del colegio perciben retribuciones por el desempeño de una función de naturaleza distinta a las remuneraciones que eventualmente podrían cobrar por***

***su función en el elenco directivo**, razón por la cual este servicio asesor considera de plena aplicación las normas del mencionado artículo 44 de la reglamentación.*

Por último, cabe mencionar que la entidad del epígrafe debe dar cumplimiento a la Resolución General N° 729 (AFIP) y su modificatoria y complementaria, la cual estableció un régimen de empadronamiento general que deberá ser practicado por las entidades comprendidas en las exenciones previstas en los incisos b), d), e) f), g), m) y r) del artículo 20 de la ley del impuesto a las ganancias".

Dictamen (DAT) 89/1996 del 16.08.1996
Remuneraciones del rector y del secretario académico.
Los miembros del Consejo de Administración no perciben ningún pago por el ejercicio de esos cargos.
Los importes que se les abonan remuneran tareas distintas, que desempeñan fuera de ese Consejo.
Los integrantes del Consejo de Administración, no perciban ninguna retribución por esa tarea.
Las retribuciones a favor de determinados miembros del Consejo de Administración están destinadas a resarcir el desempeño de otras tareas que ejecutan dentro del ente (rector, profesores, investigadores).
Por lo tanto la exención resulta procedente.

"(..)
*Además, según manifiesta la rubrada en su presentación, **le compete al rector, entre otras funciones, la de aprobar planes de estudio, implementar la política académica y de investigación** etc. y señala que **son tareas del Secretario Académico la administración, supervisión y gestión de asuntos académicos y de organización de la enseñanza**.*

Ahora bien, frente a este esquema de funcionamiento de la entidad, cabe analizar para este caso concreto cuál es el alcance que cabría acordar al penúltimo párrafo del artículo 20 de la Ley (HOY ART. 26 DE LA LIG) *del Tributo incorporado por la Ley N° 24.475.*

Así, en el caso particular sometido a consulta, se aprecia que los "elencos directivos, ejecutivos y de contralor ... (directores, consejeros, síndicos, revisores de cuentas, etc.), cualquiera fuere su denominación", a que se refiere la norma, estarían representados en "X.X." que tratamos por el Consejo de Administración.

Ello, atento a la ejemplificación contenida en el texto, que se refiere, entre otros, a los consejeros y además por advertir que en el presente caso es el Consejo de Administración el órgano colegiado que dentro de "X.X.", en principio ejerce cuanto menos las máximas funciones directivas atinentes a su objeto social, al quedar a su cargo no sólo la representación, el gobierno y administración del ente sino que fija los grandes lineamientos en materia educacional, destacando a este último respecto que, como fuera señalado, está previsto que también administre la función educativa.

*En ese esquema, **el Rector** en ejercicio de ese cargo, aparecería como el encargado de hacer cumplir específicamente las decisiones del Consejo a través de la conducción de la Universidad.*

Por lo tanto, cabría entender que conforme la estructura organizativa y direccional de la rubrada, el elenco directivo, ejecutivo y de contralor a que se refiere la Ley del Tributo está representado en este caso por el Consejo de Administración.

*Al respecto, la entidad afirma que **los miembros del Consejo de Administración no percibieron ni perciben ningún pago por el ejercicio de tales cargos** y que **los importes que se les abonan remuneran tareas distintas, que desempeñan fuera de ese Consejo**.*

En tal sentido, se estima oportuno traer a colación la Actuación N° ... (D..) y N° ... (D..) —remitida a consideración de la ex-Secretariado ...— en la que se analizó si la disposición incorporada por la Ley N° 24.475 como penúltimo párrafo del artículo 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias "...alcanza las remuneraciones percibidas por aquellas personas que siendo miembros del Consejo Directivo, además realizan una actividad docente o profesional (Director General, Rector, Investigadores, Profesores) en la misma asociación por la que perciben retribución".

En dicho acto de asesoramiento se indicó que: "En tal sentido, se estima que en el caso del sujeto que forma parte del directorio de dichas instituciones y además realiza otras tareas específicas, a efectos de aplicar la normativa en cuestión, cabría distinguir la remuneración que cobra por ser miembro el elenco directivo, de aquélla que percibe por la otra actividad".

Además se agregó que "En el caso planteado, sería necesario diferenciar del total del importe que por cualquier concepto perciben los sujetos afectados, la parte atribuible a su función de directivo de la que corresponda por su actuación como profesional o docente, considerando a efectos de aplicar la modificación legal dispuesta por la Ley N° 24.475, sólo la porción de la retribución asignable a los cargos directivos ...".

Finalmente se destacó que "Desde ya que dicha apropiación deberá ser fehacientemente probada con el fin de evitar que en los hechos se distorsione el alcance de las normas modificatorias".

*En este caso, en tanto **los integrantes del Consejo de Administración, tal como lo expresa la interesada, no perciban retribución alguna por esa tarea**, cabría estimar, en principio, que **las asignaciones que "X.X." efectúa a favor de determinados miembros del Consejo de Administración están destinadas a resarcir el desempeño de las otras tareas que ejecutan dentro del ente (rector, profesores, investigadores)**.*

Ello, teniendo en cuenta la misma prevención efectuada en la actuación traída a colación, es decir que resulta necesario verificar que esas remuneraciones retribuyen razonablemente la tarea de naturaleza distinta a la directiva que efectivamente se ejecuta y no encubran una distribución de utilidades o la compensación de ambas labores, porque obviamente, resultaría contrario al espíritu de la norma admitir la existencia de una función de director o consejero ad-

honorem, cuando en realidad la misma está recompensada por vía indirecta a través de remuneraciones desmedidas que no guarden relación con la concreta labor no directiva que se manifieste retribuir.

En consecuencia, verificados los extremos apuntados y tratándose el Consejo de Administración en este caso particular y por los motivos expuestos, del órgano que compondría el elenco directivo a que se refiere la norma, al no resultar el desarrollo de esa función específica susceptible de generar retribución a sus miembros, no resultaría aplicable el procedimiento de comparación establecido por la Ley N° 24.475, por lo que ***cabría entender cumplimentados los requisitos legales al respecto, en cuyo caso, deviene "in abstracto" definir el alcance de la expresión personal administrativo como lo solicita la rubrada***".

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 ALQUILER DE INMUEBLES Y PARA VENTA DE INMUEBLES

Art. 26 inciso n) de la LIG

Aclaración previa:

Históricamente el inciso n) del art. 26 de la ley de impuesto a las ganancias, en principio, resultaba de aplicación para personas humanas, ya que se refería al valor locativo de la casa habitación, y al resultado de la enajenación de la casa habitación.

LA REFORMA DE LA LEY 27.802 (B.O.06.03.2026)

El art. 192 de la ley 27.-802(B.O.06.03.2026) modifica el inciso n) del art. 26 de la LIG.

Estando exento:

"*n) El valor locativo de la casa habitación y, con efectos para los ejercicios o años fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2026, las ganancias derivadas del alquiler de inmuebles con destino a casa habitación a las que no les resultará de aplicación lo previsto en el inciso k) del artículo 85.*

Asimismo, también se encuentra exento el resultado derivado de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, alcanzados por las disposiciones del artículo 99 de esta ley, que se enajenen o transfieran a partir del 1° de enero de 2026, en los términos que al respecto establezca la reglamentación".

A partir de la reforma de la ley 27.802 el inciso n) del art. 26 de la LIG contiene tres conceptos exentos distintos.

El primero: El valor locativo de la casa habitación. Ya estaba exento antes de la reforma de la ley 27.802 y no sufre modificaciones.

El segundo: El alquiler de inmuebles con destino a casa habitación.

Está exención se incorpora para el locador producto de la ley 27.802.

Resulta de aplicación para los "ejercicios o años fiscales", expresa literalmente la ley 27.802, que se inicien a partir del 01 de enero de 2026. Se debe destacar que el legislador en forma expresa se refiere a ejercicios fiscales por un lado y por otro lado a años fiscales.

Sin ninguna limitación respecto de la cantidad de inmuebles, ni de la condición del locador. Si el inmueble debe tener como destino casa habitación para el locatario.

El locador podría ser una persona humana residente del país, una persona jurídica residente del país, o inclusive un sujeto no residente (beneficiario del exterior). Veremos con que nos sorprende la reglamentación respecto de la condición del locador, así como respecto de cuestiones formales como podría ser la registración de los contratos de alquiler.

Se aclara que, cuando resulte de aplicación la exención, queda sin efectos la deducción del 10% tipificada en el art. 85 inciso k) de la LIG respecto del locador.

El tercero: El resultado por la venta de inmuebles, y la transferencia de derechos sobre inmuebles, gravado por el impuesto cedular del art. 99 de la LIG. Se trata de venta de inmuebles ubicados en el país, realizadas por personas humanas y sucesiones indivisas.

A partir del 01 de enero de 2026, está exenta la venta de inmuebles, ubicados en el país, adquiridos a partir del 01 de enero de 2018, afectados a primera categoría, afectados a segunda categoría, afectados a cuarta categoría, o no afectados a la producción de rentas, gravados por el impuesto cedular del art. 99 de la LIG.

Mientras que la venta de inmuebles afectados a tercera categoría, por ejemplo los inmuebles afectados a una explotación unipersonal siguen gravados a la escala progresiva del 5% al 35% del art. 94 primer párrafo de la LIG.

La venta de inmuebles, ubicados en el país, adquiridos antes del 01 de enero de 2018, afectados a primera categoría, afectados a segunda categoría, afectados a cuarta categoría, o no afectados a la producción de rentas, estaba gravado por el ITI (ley 23.905), que fue derogado por el art. 67 de la ley 27.743 a partir del 08 de julio de 2024.

Antes de la reforma de la ley 27.802 el art. 26 inciso n) de la ley de impuesto a las ganancias, modificado por la ley 27.430 (B.O.29.12.2017), establecía que están exento:

El valor locativo y **el resultado derivado de la enajenación, de la casa habitación**.

OBSERVACION: El art. 99 de la LIG se refiere a "la transferencia de derechos sobre inmuebles", mientras que el art. 98 de la LIG se refiere al resultado de la enajenación de "derechos sobre fideicomisos".

En tal orden de ideas el fisco en el acta Nº 31 EDI con instituciones profesionales del 04/07/2019, destacó:

"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"****.*

Por lo tanto en el caso de un contrato de fideicomiso, no habiendo posesión, se está transfiriendo el derecho a la futura adjudicación, mientras que habiendo obtenido la posesión se está transfiriendo un derecho sobre el inmueble que aún no fue escriturado.

Veremos con que nos sorprende la reglamentación.

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) primer párrafo de la LIG

La ley 27.743 (B.O.08.07.2024), deroga el inciso x) del art. 26 de la LIG a partir del año fiscal 2024.

Observación:

En la 4º edición del manual de impuesto a las ganancias se puede consultar el tratamiento de la exención ahora derogada.

==========

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.

JURISPRUDENCIA DE LA CSJN

Téngase presente que la CSJN determinó que las indemnizaciones constituyen conceptos no gravados en el impuesto a las ganancias. (fallos que fueron analizados en el capítulo 1 de objeto)

- 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.

==========

EXENCION PARA GUARDIAS Y HORAS EXTRAS DEL PERSONAL DE SALUD

Art. 27 de la LIG

Exención para guardias y horas extras del personal de salud

La ley 27.743 (B.O.08.07.2024), deroga el art. 27 de la LIG a partir del año fiscal 2024.

Observación:

En la 4º edición del manual de impuesto a las ganancias se puede consultar el tratamiento de la exención ahora derogada.

==========

OTRAS EXENCIONES

A continuación enumeramos las restantes exenciones contenidas en el art. 26 de la LIG

Art. 26 incisos a), b), c), d), g), k), m), p), q), r), t), v), w) e **y)** de la LIG

Art. 26 inciso a) 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.*

Art. 26 inciso b) de la LIG

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.

Art. 26 inciso c) de la LIG

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.

Art. 26 inciso d) de la LIG

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*".

Art. 26 inciso g) de la LIG

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.

Art. 26 inciso k) de la LIG

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*".

Art. 26 inciso m) de la LIG

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.

Art. 26 inciso p) de la LIG

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.

Art. 26 inciso q) de la LIG

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*".

Art. 26 inciso r) de la LIG

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.

Art. 26 inciso t) de la LIG

ACTUALIZACIONES Y DIFERENCIAS DE CAMBIO

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*".

Observación:

La exención del art. 26 inciso t) de la LIG, **NO resulta de aplicación** para los sujetos del ajuste por inflación impositivo. (Por aplicación del art. 108 inciso a) de la LIG).

Art. 26 inciso v) de la LIG

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.

Art. 26 inciso w) de la LIG

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".

Art. 26 inciso y) de la LIG

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.

La ley 27.743 (B.O.08.07.2024), deroga el inciso y) del art. 26 de la LIG a partir del año fiscal 2024.

Observación:

En la 4º edición del manual de impuesto a las ganancias se puede consultar el tratamiento de la exención ahora derogada.

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*".

LEY 19.640 – ACTIVIDADES DESARROLLADAS EN TIERRA DEL FUEGO

Art. 181.1 primer párrafo del D.R. de la LIG

A los fines de lo dispuesto en el artículo 82 de la LIG, quedan alcanzados por sus disposiciones las sumas que se abonen en el marco de lo allí previsto, **con excepción de los ingresos comprendidos en los incisos a) y b)** (EMPLEADOS EN RELACION DE DEPENDENCIA) **del mencionado artículo 82 que perciban los sujetos alcanzados por la Ley 19.640** y sus normas complementarias. (NO SE HACE MENCION AL INCISO C) DEL ART. 82 - JUBILACIONES Y PENSIONES).

En el Anexo II de la R.G. 4.003 (Régimen de retención de impuesto a las ganancias del personal en relación de dependencia), se establece que:

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**:

f) **Servicios comprendidos en el Artículo 1 de la Ley 19.640**.

El **art. 1 de la ley 19.640**, establece que:

"***Art. 1 -** Exímese del pago de todo impuesto nacional que pudiere corresponder por hechos, actividades u operaciones que se realizaren en el Territorio Nacional de la Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, o por bienes existentes en dicho Territorio, a:*

a) las personas de existencia visible;

b) las sucesiones indivisas; y

c) las personas de existencia ideal".

Como se puede ver la Ley 19.640 exime de impuesto a las ganancias a todas aquellas actividades que se desarrollen en Tierra del Fuego.

Circular (ANSeS – DP) 58/2013 del 06.08.2013

TRATAMIENTO DE LAS JUBILACIONES QUE SE PERCIBEN EN TIERRA DEL FUEGO

"*EXENCIÓN DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS - TITULARES DE DERECHO RESIDENTES EN LA PROVINCIA DE TIERRA DEL FUEGO, ANTÁRTIDA E ISLAS DEL ATLÁNTICO SUR*

*La Administración Federal de Ingresos Públicos mediante nota de fecha 14 de junio de 2013 informó que "**los haberes previsionales percibidos por beneficiarios residentes en la Provincia de Tierra del Fuego, quedan sujetos en su totalidad al régimen de retención del impuesto a las ganancias previsto** en la Resolución General N° 2437 (AFIP), sus complementarias y modificatorias* (HOY R.G. 4.003)*, **cuando las rentas provenientes de las actividades que dieron origen a tales haberes no se hayan desarrollado íntegramente dentro del territorio amparado por la Ley N° 19.640**".*

*En consecuencia, **solo resultará alcanzada por la exención** incluida en el art. 1° de la citada norma, **la renta producto de una jubilación o pensión, en la medida que el período de actividad que dé derecho a acceder a la referida prestación, se haya realizado en el territorio promovido, en su totalidad**.*

Así entonces, los pedidos de exención formulados por titulares de derecho residentes en la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, que hayan efectuado la totalidad de los aportes que dieron origen a la prestación en dicho territorio, quedan exceptuados del pago de Impuesto a las Ganancias.

Por lo tanto, ***el solo hecho de residir en el territorio alcanzado por la franquicia, no es condición suficiente para gozar del beneficio*** *otorgado por la norma.*

Ante la solicitud de aplicación de las disposiciones de la Ley N° 19.640, deberá procederse como a continuación se detalla:

Alta de Prestación: en ocasión de dar alta de una nueva prestación, en que la totalidad de los servicios que dieron derecho a la misma hubieran sido prestados en el Territorio Nacional de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, la UDAI interviniente deberá con posterioridad a la inclusión en curso de pago de la prestación, solicitar al Sector Registro de Gestores y Profesionales y Apoyo Técnico (14010020).-un procedimiento de excepción, el cual será caratulado con código 394, a los fines de registrar como exento del pago de Impuesto a las Ganancias al titular del derecho. Se adjunta como Anexo de la presente el modelo de nota a remitir.

Solicitud de exención de titulares de derecho en curso de pago: deberá verificarse si la totalidad de los servicios considerados para el otorgamiento de la prestación fueron desempeñados en el Territorio de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur. En caso afirmativo deberá solicitar el correspondiente procedimiento de excepción con código de actuación 394, al Sector Registro de Gestores y Profesionales y Apoyo Técnico (14010020).- (Modelo del Anexo).
Si no se verificara la condición de desempeño de la totalidad de los servicios en el mencionado territorio deberá dictarse un acto administrativo desestimando la solicitud formulada.

El tratamiento a brindar a los trámites de titulares de derecho residentes en la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, en los que se resolvió la exención del impuesto a las ganancias con anterioridad a la publicación de la presente, sin haberse verificado que la totalidad de los servicios que dieron origen al beneficio hubieran sido prestados en la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, será motivo de consulta a la Dirección General de Asuntos Jurídicos.

Buenos Aires, ... de ..... de .....
DE: UDAI .....
A: .....

Ref.: Solicitud de procedimiento de excepción.- Exención de Impuesto a las Ganancias

Me dirijo a usted a efectos de solicitarle la aplicación de un procedimiento de excepción, a los fines de registrar como exento del pago de Impuesto a las Ganancias conforme el artículo 1° de la Ley N° 19.640, al titular de derecho cuyos datos se detallan, en razón de haberse verificado que la totalidad de los servicios considerados para la obtención de su prestación fueron desempeñados en el Territorio de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur.

Apellido y Nombre:
CUIL/CUIT:
N° de Beneficios"

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.

NO CORRESPONDE RETENER IMPUESTO A LAS GANANCIAS

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

ASIGNACIONES FAMILIARES

En el Anexo II de la R.G. 4.003 (Régimen de retención de impuesto a las ganancias del personal en relación de dependencia), se establece que:

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**.

ID 4586280 DEL 10.05.2010

En la página web de la AFIP en el ABC de preguntas y respuestas se puede ver la siguiente respuesta de la AFIP

"*ID 4586289 ¿Que tratamiento tienen las asignaciones familiares ¿*

Fecha de publicación 10/05/2010

Constituyen ganancias de 4ta. categoría las provenientes de "...subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal".

Por su parte, la ley 24.714 establece que las asignaciones familiares son inembargables y no constituyen remuneraciones sujetas a gravámenes.

De acuerdo al principio de especificidad, la ley 24.714 prevalece sobre la ley del tributo.

*Consecuentemente, **las asignaciones familiares, no se hallan alcanzadas por el impuesto a las ganancias**.*

Las asignaciones familiares no constituyen remuneración ni están sujetas a gravámenes.

***Fuente:** Art. 79 Ley 20.628 y Art. 23 Ley 24.714*"

==========

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 el inciso r) y en el inciso u) (RESULTADO POR VENTA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS) del artículo 26 de la LIG y de los artículos 95 y 98 de la LIG 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.

==========

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

JOCKEY CLUB DE ROSARIO CSJN DEL 18.04.1989

CIRCULO ODONTOLOGICO DE AVELLANEDA CAMARA FEDERAL DE LA PLATA SALA III DEL 11.09.2025

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 la 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 Alojamientos"** 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 Cimero 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. 20 inciso f) -hoy art. 26 inciso 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 porcentual 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 negocial, 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 arrimadas 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*".

JOCKEY CLUB DE ROSARIO CSJN DEL 18.04.1989

Jockey Club de Rosario CSJN del 18.04.1989
El Juez de primera instancia no hace lugar a la exención de impuesto a las ganancias.
La Cámara Federal de Rosario revoca la sentencia de primera instancia y por lo tanto hace lugar a la exención de impuesto a las ganancias.
La CSJN revoca la sentencia de la Cámara y por lo tanto rechaza la exención de impuesto a las ganancias.
Art. 26 inciso f) según ley 27.430.
Art. 26 inciso l) según ley 27.430.
Las UTILIDADES obtenidas por carreras de caballos generan la perdida de la exención.

"*1º. Que la Sala B de la CFed. Apel. Rosario revocó la sent. de primera instancia y, en consecuencia, admitió la demanda entablada contra la DGI y declaró a la actora exenta de tributar el impuesto a las ganancias en virtud de lo dispuesto por el art. 20, inc. m) de la L. 20628.*

2º. Que contra dicho pronunciamiento la demandada interpuso recurso extraordinario, que fue concedido y que es admisible en cuanto se cuestiona la decisión definitiva del superior tribunal de la causa, contraria al derecho invocado por la apelante, con fundamento en la norma citada en el consid. anterior.

3º. Que, excluido el examen de los temas vinculados con materias de hecho y prueba por resultar ajenos a la vía extraordinaria y no configurarse a su respecto una situación que autorice a apartarse de la constante doctrina de esta Corte en tal sentido, corresponde establecer si la actora se encuentra o no amparada en la exención que invoca con base en aquella disp. de la L. 20628, la cual alcanza, en lo que al caso interesa, a "las ganancias de las sociedades deportivas y de cultura física, siempre que las mismas no persigan fines de lucro, explote o autoricen juegos de azar y/o cuyas actividades de mero carácter social priven sobre las deportivas".
(..)
*5º. Que también cabe recordar que, **en materia de exenciones impositivas** es constante el criterio conforme al cual ellas **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 casos corresponde la interpretación estricta** de las cláusulas respectivas (Fallos - 277:373; 279:226; 283:61; 284:341; 286:340; 289:508; 292:129, 357; 302:1599), que debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las informan (Fallos - 285:322, entre otros), ya que **la primera regla de interpretación es dar pleno efecto a la intención del legislador** (Fallos - 302:973).*

6º. Que en ese orden de ideas cabe atender a los antecedentes y a la evolución de la norma eximente, la que originariamente comprendió en forma genérica a las entidades de beneficio público o de culto religioso que no persiguieran fines lucrativos, con la condición de que los ingresos obtenidos fueran destinados exclusivamente al beneficio o culto referidos (art. 5, inc. f] de la L. 11682).

*La reforma introducida por el DL 14338/1946 (ratificado por la L. 12922) dividió la exención contenida en el inc. f), acordando un tratamiento independiente a las entidades de beneficio público y a las dedicadas al culto religioso. En cuanto a las primeras, el inc. f) del art. 19 del nuevo texto legal **privó del beneficio tributario a las asociaciones que, aun cuando cumplieran los demás requisitos, obtuvieran sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares**.*

La L. 12965 escindió, a su vez, a las entidades deportivas del género de instituciones civiles con fines de interés público enunciadas en el inc. f), acordándoles en un nuevo inciso -el m)- la exención del gravamen bajo la condición de no perseguir fines de lucro, así como de no explotar o autorizar juegos de azar.

*7º. Que el examen de tales antecedentes **lleva a concluir que el propósito legislativo** plasmado en la inserción del inc. m) en el texto del art. 19 de la L. 11682 -origen, en lo sustancial, del inc. m) del art. 20 de la L. 20628- **se dirigió a la concesión del beneficio** de aquellas **entidades deportivas cuya principal fuente de ingresos radicara en la realización de espectáculos públicos**, razón por la cual eliminó, con respecto a ellas, sólo la prohibición relativa a tales espectáculos como condición de la exención, **manteniendo en cambio como causa que inhibía tal beneficio la relativa a la obtención de utilidades provenientes de la realización de carreras de caballos**.*

*8º. Que, en otros términos, de la excepción al principio de generalidad en la imposición que se traduce en la admisión legislativa de que **las asociaciones deportivas se hallan exentas** del gravamen **no obstante que sus ingresos se logren por la realización de espectáculos públicos, no se sigue razonablemente que el mismo beneficio alcance a aquéllas que desarrollen o exploten las mencionadas carreras**, toda vez que ello importaría prescindir sin razón suficiente del propósito con el que la exención fue establecida, con claro apartamiento del criterio hermenéutico al que se aludió en el consid. 5.*

*9º. Que, por las razones expuestas, **no corresponde considerar a la actora incluida en la exención** del inc. m) del art. 20 de la L. 20628, como lo pretende, toda vez que, por no controvertirse que constituye una asociación que obtiene recursos derivados de la realización de carreras hípicas, le alcanza la previsión del 2 párr. del inc. f) del art. 20 precedentemente citado.*

*Por ello, se declara admisible el recurso y **se revoca el pronunciamiento apelado** en cuanto fue materia de agravio.*
(..)
Augusto C. Belluscio - Carlos S. Fayt - Enrique S. Petracchi - Jorge A. Bacqué".

Circulo Odontológico de Avellaneda Cámara Federal de la Plata sala III del 11.09.2025

Se hace lugar a la exención en el impuesto a las ganancias
El Juez de primera instancia hizo lugar a la exención
La Cámara Federal de la Plata confirma la sentencia y por lo tanto también hace lugar a la exención
El fisco sostuvo que la actividad que desarrollada la entidad consiste en el desarrollo de tareas íntimamente ligadas a una actividad netamente comercial.
Las cuales en nada difieren de una empresa privada.
La actividad está directamente dirigida a un beneficio exclusivo de sus asociados.
Operando como un sujeto al que se le tercerizó la intermediación de funciones entre sus asociados, las obras sociales, mutuales y organismos de la seguridad social y la FEDERACIÓN ODONTOLOGICA DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES, actividad por la que obtiene significativos recursos, lo que no revela un fin social sino, por lo contrario, evidencia una actividad que se aparta abiertamente del objetivo primigenio del precepto exentivo.
El Círculo Odontológico realiza gestiones en nombre de sus asociados ante diversas corporaciones y entidades médicas, con el fin de proteger los derechos de los odontólogos.
El Círculo Odontológico intercede ante diversas corporaciones médicas, con el fin que las mismas reconozcan la labor desarrollada por los profesionales afiliados y se los retribuya en su justa medida (objetivo dispuesto en el artículo 3 inciso c) de su estatuto).

Voto del Juez Vallefín
Los agravios del fisco resultan insuficientes.
No se encuentra fehacientemente acreditado que el Círculo Odontológico haya realizado una actividad netamente comercial donde se efectuaron cobros de los servicios prestados por los asociados, profesionales odontológicos, de los cuales se haya retenido un porcentaje de la facturación de dichos cobros, protegiendo sus intereses económicos y se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios. (según el Juez de primera instancia)
La totalidad de las condiciones para otorgar la exención fueron satisfechas por el Círculo Odontológico, puesto que cumple con sus fines, para los cuales fue creado y no se acredita verosímilmente que reparta ganancias directa o indirectamente entre sus socos. (según el Juez de primera instancia)
Para el otorgamiento de la exención, el legislador no indicó como motivo de exclusión de la exención, que el Círculo Odontológico reciba fondos u obtenga ganancias.
El límite que pone es que las 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.

Voto del Juez Lemos Arias
Adhiere al voto del Juez Vallefín

==========

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

DICTAMEN (DATyJ) 25/1984 DEL 30.05.1984

DICTAMEN (DAL) DEL 13.09.1986

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***".

DICTAMEN (DATyJ) 25/1984 DEL 30.05.1984

Dictamen 25/1984 D.A.T. y J. del 30.05.1984
Asociación creada para propender la raza caballar.
Promover el desarrollo de los deportes.
Las carreras de caballos representan espectáculos deportivos.
Las apuestas son "juego de azar".
Se concluye que las carreras de caballos sobre las que se aceptan apuestas constituyen un juego de azar.
Se concluye que está explotando un juego de azar, lo que la incluye entre las entidades marginadas expresamente de la exención.

"*La entidad XX se presenta con fecha 8 de julio de 1981 interponiendo el recurso de apelación previsto en el articulo 74 del Decreto N° 1397/79 contra la resolución de Región ... del 16 de junio de 1981 mediante la cual se denegara la pretensión de la recurrente, referida al reconocimiento de exención en el impuesto a las ganancias a esa institución, por aplicación de lo dispuesto en el **inciso m) del articulo 20** **de la ley** de la materia.*

*La argumentación de la peticionante se basa en lo establecido en el artículo 1° de sus estatutos que define el objeto de la entidad como "**una asociación creada para propender al mejoramiento de la raza caballar** dentro de la República Argentina, sostener un **centro social, promover el desarrollo de los deportes en general y el adelanto cultural de la ciudad y sus habitantes**". Entre otras fundamentaciones, mediante las que intenta demostrar el carácter meramente deportivo y social de la institución, alega que a su entender, las carreras de caballos no revisten el carácter de juegos de "azar" en cuanto este vocablo significa "suerte" y sostiene que las competencias hípicas se definen de acuerdo a circunstancias tales como pedigrí, entrenamiento, capacidad del jockey, etc.*

Zona ...., por su parte, al analizar las normas legales que resultan de aplicación, destaca que del contrato de adhesión aportado por la recurrente surge que ésta recibe del organismo de contralor la facultad —entre otras— de percibir los recursos provenientes de la actividad hípica (recaudación por apuestas, entradas, etc.) y efectuar las correspondientes asignaciones de los mismos relativas a gastos de explotación y mantenimiento, atención de los impuestos nacionales y provinciales, etc...
(..)
Llamada a opinar, esta Asesoría comparte plenamente el temperamento utilizado por Zona ... en la resolución del caso, dado que no existen en este aspecto de la norma legal, modificaciones de fondo que admitan la consideración de un criterio distinto del expuesto en la jurisprudencia administrativa citada, ni la rubrada aporta por su parte nuevas argumentaciones o elementos de juicio que hagan variar la misma.

*Si bien puede llegar a admitirse que **las carreras de caballos en si, representan espectáculos deportivos** o juegos de destreza, **es obvio que las apuestas. que se efectúan respecto de su resultado, participan de lo que se conoce como "juego de azar"**, de igual modo que puede admitirse como un espectáculo deportivo a un partido de foot-ball, pero tal designación ya no alcanza a las apuestas de los Pronósticos Deportivos.*

***El juego es un contrato aleatorio** que nuestra legislación define en el artículo 2051 del Código Civil clasificándolo "cuando sus ventajas o pérdidas por ambas partes contratantes, o solamente para una de ellas, dependen de un acontecimiento incierto". Vale decir que se trata de un contrato por el cual las partes se prometen que una de ellas obtendrá una ganancia determinada, la que depende en mayor o menor escala, del azar.*

*En tanto **la apuesta es una convención** en cuya virtud, dos partes, una que afirma y otra que niega un hecho determinado, se prometen recíprocamente cierta ganancia, que obtendrá aquélla de las dos que resulte que tenía razón, una vez comprobado el hecho de que se trate.*

*La palabra "azar" —de origen árabe— significa "acaso". Por consiguiente **se denominan como juegos de azar** aquéllos que dependen de la suerte, quedando comprendido en ello lo imprevisible e improbable (lesión del animal durante la contienda, causa de desmonta del jinete, rodada, desboque, etc.).*

***Si en el resultado de las carreras de caballos no interviniera el azar** y el mismo estuviese determinado sólo por la calidad técnica del equino participante, su entrenamiento y estado físico, así como la capacidad de su entrenador y jinete que lo conduce, el mismo podría determinarse a priori por computación, sin margen de error, lo que evidentemente desvirtuaría el interés de la apuesta. De lo que se deduce que la existencia de la apuesta sea determinante de la calidad azarosa de la contienda atento lo aleatorio de su resultado.*

***Se concluye** entonces que **las carreras de caballos sobre las que se aceptan apuestas constituyen un juego de azar**. Amén de ello, cabe aún otra observación. El inciso m) del artículo exentivo margina del beneficio a aquellas asociaciones que "exploten o autoricen juegos de azar". Determinado que se está ante un juego de azar conforme a la acepción que a tal expresión corresponde acordarle, la realidad de su explotación surge de los términos del contrato de adhesión agregado a las actuaciones.*

*Por otra parte de las memorias y balances agregados al expediente se advierte que **recibe asimismo apuestas sobre otros hipódromos** en los que como es obvio no brinda un espectáculo deportivo sino que tiende sólo al producido de las mismas en función del resultado de la competencia.*

Esta explotación se extiende asimismo a una serie de prestaciones redituables de vinculación directa con la actividad turfística tales corno inscripciones y forfaits, derecho de pista, color y chaquetillas, patentes profesionales, uso de boxes, sobrantes de sport, montas perdidas, premios no cobrados, etc. de los que obtiene ganancias que ingresan a su patrimonio, dado que la palabra inglesa turf (césped) rara vez se utiliza en su significación semántica, sino que abarca generalmente todo lo relativo a las carreras de caballos, desde la pista del hipódromo, las tribunas, los caballos, sus dueños, los preparadores, jockeys, apostadores, y aún el mismo público.

*Consecuentemente con lo expuesto **se concluye que la peticionaria está explotando un juego de azar**, lo **que la incluye entre las entidades marginadas expresamente de la exención** que nos ocupa, por lo cual se comparte el temperamento sustentado por la Zona preopinante y contenido en la jurisprudencia administrativa citada*".

DICTAMEN (DAL) 74/1996 DEL 13.09.1996

Dictamen (DAL) 74/1996 del 13.09.1996
La explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares.
Debe significar la existencia de una actividad permanente y constante.
Que en forma habitual utiliza esas modalidades como fuente de recursos.
La realización esporádica de un espectáculo público no puede ser considerado como una explotación.
El alcance de la prohibición es la obtención de utilidades de las actividades referidas.
Si los ingresos obtenidos no constituyen fuente de utilidades quedarían fuera del ámbito de prohibición.
La actividad desarrollada no obstaculiza el reconocimiento de la exención porque los ingresos obtenidos por los espectáculos no constituyen una fuente de utilidades.
Se concluye que la actividad desarrollada no obstaculiza el reconocimiento de la exención.
Porque los ingresos obtenidos por los espectáculos no constituyen una fuente de utilidades para la asociación.

"*1. Vienen las presentes actuaciones de la Zona ..., a los efectos de que este servicio jurídico emita opinión acerca de la procedencia de otorgar a la firma del epígrafe la exención prevista en el **artículo 20, inciso f)**, de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto ordenado en 1986 y sus modificaciones).*

Cabe señalar que con fecha ... de ... de ... la contribuyente del asunto interpuso el recurso de apelación dispuesto por el artículo 74 del Decreto N° 1.397/79 contra la resolución de fecha ... de ... de ..., dictada por la División ... de la Región N°...,mediante la cual no se hizo lugar a la solicitud de exención formulada.

*El mencionado rechazo fue fundamentado en lo que dispone el inciso f) "in fine" del artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones, en cuanto quedan excluidas expresamente "... 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**".*

*Por su parte, a fs.... el área asesora preopinante expresa que "...**los espectáculos** que brinda la recurrente deberían ser considerados didácticos o de divulgación científica, teniendo en cuenta sus destinatarios, que en su mayoría son estudiantes"; agregando que "...la actividad que motivó el rechazo de la exención solicitada, fue autorizada por la Secretaría ... de la Municipalidad de ... y su producido destinado al sostenimiento y mantenimiento de las instalaciones del ... .En consecuencia considera que corresponde otorgar la exención solicitada.*

II. En este orden de ideas corresponde realizar un análisis de los obrados a la luz de lo que dispone la normativa legal vigente y de la jurisprudencia en la materia, y su aplicación al caso en estudio.

En efecto, la Ley del Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones, en su artículo 20 expresa: "Están exentos del gravamen... f) 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 e 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 sus socios..." y continúa diciendo "Se excluye de la exención establecida.., a 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".

*Sobre el particular, en **Dictámenes N° 28/64** (D.T.I.) y **N° 131/64** (D.A.J.) se analizó el alcance del último párrafo del inciso f) del artículo 19 de la Ley de Impuesto a los Réditos, similar al texto del Impuesto a las Ganancias.*

*En dicho acto de asesoramiento se sostuvo que "...debe interpretarse que al referirse la norma que nos ocupa a **la explotación de espectáculos públicos**, **juegos de azar**, **carreras de caballos** y **actividades similares**, **ha querido significar la existencia de una actividad permanente y constante** **que en forma habitual utiliza dichas modalidades como fuente de recursos pecuniarios** para lograr o mantenerlos fines de su creación".*

*En tal sentido concluye que "...**es incuestionable que la realización esporádica de determinado espectáculo público no puede ser considerado como una 'explotación'** en el sentido a que se ha querido referir la norma aludida".*

*Con igual criterio, en el **Dictamen N° 59/93** (D.A.T.) se expresó que "En el presente caso, no obstante tratarse de una asociación civil sin fines de lucro, cabe destacar que la rubrada, de acuerdo a lo observado en el artículo 2° de su estatuto orgánico, prevé la realización de espectáculos líricos, corales, de ballet y afines, que se entienden de carácter 'público'...".*

"Como se aprecia, siendo esa actividad uno de los objetivos de la asociación del rubro no podría entenderse como esporádica o excepcional, sino que por el contrario cabe considerarla como una verdadera explotación que en la permanencia y habitualidad que la caracterizan permitirá obtener los fondos para el sostenimiento de la entidad'", agregando que "... no resultan aplicables las disposiciones de la Resolución General N° 1.432...".

*Asimismo dejó sentado que "No caben dudas de que las actividades a que se refiere la norma transcripta ... son aquéllas que generarían hechos imponibles en el gravamen si no estuvieran asociadas a una entidad merecedora de la exención, pero de ninguna manera puede entenderse que dentro de las mismas estén incluidas aquéllas que el legislador expresamente determinó a fin de inhibir la procedencia de la franquicia tributaria". Concluyendo que la contribuyente, **al tener como objetivo social la realización de espectáculos públicos, queda marginada de la exención** de la norma legal que nos ocupa, y por ello no se le otorgó la exención solicitada.*

Ahora bien, la contribuyente "XX" tiene como propósitos, según lo previsto por el artículo primero de su Estatuto, los siguientes: a) colaborar con el citado organismo en la consecución de sus fines; b) interpretar y expresar las aspiraciones de la comunidad ante las autoridades del ..., para la obtención del máximo bienestar delos usuarios; c) ser vehículo transmisor ante la comunidad de las necesidades, requerimientos y actividades desarrolladas por el ...; d) captar fondos para posibilitar el logro de sus objetivos, en forma lícita y sin propósito de lucro". De acuerdo a ello, su actividad se encontraría encuadrada en lo previsto por el precitado inciso f) del artículo 20, al señalar "entidades civiles ... artísticas ... y las de cultura física o intelectual...".

Por otra parte, el artículo tercero del mencionado estatuto —fs. ... del primer cuerpo— establece que los recursos de XX se podrán obtener de las siguientes fuentes: a) cuotas que abonen sus asociados; h) contribuciones voluntarias; c)donaciones, herencias o legados; d) del producto por funciones especiales, exposiciones, presentaciones, conferencias, conciertos y otros actos; e) de la explotación o enajenación de sus bienes; f) de las subvenciones que se le acuerden; g) de la explotación de las concesiones que pudiera otorgarle la autoridad municipal; h) de la venta de ..., publicaciones especializadas, ...,fotografías, videos y otros objetos relativos al quehacer del organismo. Todas las actividades mencionadas serán sin fines de lucro.

*De los elementos obrantes en las actuaciones, precedentemente señalados, **se desprendería, el carácter habitual de los espectáculos públicos** y de la onerosidad de los mismos.*

En consecuencia, y dadas dichas circunstancias, si bien en principio no correspondería el reconocimiento de la exención; la doctrina y la jurisprudencia se han orientado en el sentido de admitir la pertinencia del beneficio en cuestión bajo determinadas condiciones.

*En este sentido **la jurisprudencia** ha dicho que "Las entidades de beneficio público—artículo 20, inciso f), de la ley de Impuestos a las Ganancias— se encuentran habilitadas, mientras no se desnaturalice la finalidad de su creación y el fundamento de la exención que gozan, a **realizar actividades que semánticamente puedan estar comprendidas en la expresión 'espectáculos públicos' con la finalidad de obtener recursos** para la realización de sus actividades de bien público. El goce de la exención está supeditado a la estricta observación de las condiciones impuestas por la norma del artículo 20, inciso f) de la Ley del Gravamen. En este sentido la Dirección de ... de la Dirección ..., por **Dictamen N° 9/93**, consideró que las entidades del artículo 20, inciso f) pueden realizar actividades ajenas a su especifico objeto cuando el resultado de ellas, aún mediando habitualidad y onerosidad a su respecto, no se distribuye directa o indirectamente entre sus asociados" (**C.N.A.C.A.F., sala 2) Asociación Pro-Ayuda a Niños Atípicos** c/Fisco Nacional —D.G.I.— s/Varios, de fecha **4 de julio de 1995**, Buenos Aires).*

*A su vez la **Resolución General N 1.432**, dispone en su artículo 1° que "Se considerarán comprendidas en el artículo 19, inciso f), de la Ley de Impuestos a los Réditos.., a) las entidades civiles con personería jurídica otorgada en virtud de objetivos sociales expresamente mencionados en el referido inciso f), aun cuando también desarrollen actividades estatutariamente previstas que consideradas en forma individual puedan resultar no beneficiadas por la exención, siempre que se vinculen y compatibilicen con aquellos objetivos".*

Del análisis de la norma transcripta parcialmente "supra" surge que estableció las pautas de interpretación a las que debe ajustarse la Dirección General al momento de evaluar la procedencia de una solicitud de exención en los términos del artículo19, inciso f), de la Ley de Impuestos a los Réditos, antecedente del actual artículo20, inciso f), de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones.

Con posterioridad, y en este sentido, esta Asesoría ... entendió en el asunto "... Act. N° ... (...)", conformado mediante nota N° ... (...), de fecha .../.../..., que "En el contexto normativo y jurisprudencial reseñado, se entiende que corresponde evaluar la procedencia del reconocimiento de exención a partir del análisis de la actividad desarrollada en orden de determinar si la misma conculca o no el propósito de la ley, ***atendiendo tanto a su magnitud como al destino dado a los fondos*** *recaudados por dicha actividad".*

Entendió que «El vocablo explotación viene del verbo explotar que en la acepción que aquí interesa significa 'sacar utilidad de un negocio o industria en provecho propio'".

"Resulta de lo expuesto que ***el alcance de la prohibición es la obtención de utilidades*** *de las actividades referidas, lo que no impide establecer cierta onerosidad hasta el nivel de los costos".*

"Una interpretación distinta llevaría a marginar toda posibilidad de materializar algún modo de recupero de costos en estos casos lo cual deprimiría el nivel de acción limitando la realización de los fines valiosos que el legislador ha pretendido privilegiar".

Agregándose que "De tal modo ***si los ingresos obtenidos por estos medios no constituyen fuente de utilidades quedarían fuera del ámbito de prohibición*** *que contiene la norma en análisis; situación de hecho, cuya evaluación correspondería a la dependencia interviniente".*

A la luz de lo antedicho, esta Asesoría ... entiende que ***la actividad desarrollada*** *por XX* ***no obstaculiza el reconocimiento de la exención*** *solicitada* ***en la medida en que los ingresos obtenidos por los espectáculos que ofrece no constituyan una fuente de utilidades*** *para XX.*

III. Asimismo, de aceptar dicho criterio, igualmente para que proceda la exención en el caso concreto, es necesario que cumpla con los recaudos previstos en la Instrucción N° ... (...) de fecha .../.../..., modificada por su similar ... (...) del .../.../... .

En cuanto a ello, la normativa allí mencionada requiere:

"1. Acreditación de la personería jurídica...": cabe señalar que la entidad cumple con este recaudo (conf. artículo ... de su Estatuto —fs. ... del primer cuerpo—), autorizada para funcionar con carácter de persona jurídica (conf. Resolución I.G.J.N° ... de fecha ... de ... de ... —fs. ... del primer cuerpo—).

"2. Memorias, Balances y Cuadros de Pérdidas y Ganancias de los últimos cinco años..."; al respecto cabe destacar que XX fue constituida con fecha ... (conf. Acta de Constitución obrante a fs. ... del primer cuerpo), presentando las respectivas Memorias y Balances al ... de ... de ..., es decir presentó su estado contable de los períodos ..., ... y ..., dando así cumplimiento al recaudo exigido.

"3. En los estatutos debe figurar como requisito indispensable para que la exención prospere, que en el caso de disolución de la entidad los bienes que integren el patrimonio deben pasar a otra entidad exenta reconocida por la Dirección General Impositiva o a poder de la Nación, Provincias o Municipios". No obstante, la citada Instrucción N°... (...) aclaró que cuando se tratara de entidades con personería jurídica "...no es obstáculo actualmente para el reconocimiento de la exención, el silencio de los estatutos sobre el destino de los bienes en caso de disolución, por cuanto es de aplicación, en tal supuesto, el artículo 50 del Código Civil..."; sobre el particular cabe señalar que la peticionaria tiene personería jurídica, como ya fuera destacado en el punto 1., por lo que en —principio— no necesitaba tener previsto en su estatuto cláusula alguna sobre el destino de sus bienes en caso de disolución. Sin embargo, su estatuto contiene en el artículo ... la siguiente disposición "...De hacerse efectiva la disolución ... el remanente de los bienes ...pasarán al dominio de la municipalidad...". En consecuencia la peticionaria da cumplimiento a la normativa legal vigente.

IV. En virtud de lo precedentemente expuesto, ***cabe concluir que la actividad desarrollada por XX no obstaculiza el reconocimiento de la exención solicitada, en la medida en que los ingresos obtenidos por los espectáculos que ofrece no constituyan una fuente de utilidades para la asociación****.*

En tal sentido, el área operativa respectiva deberá realizar —antes de otorgar la exención en el gravamen— un análisis pormenorizado de las circunstancias de hecho, a fin de determinar si los ingresos obtenidos en los espectáculos constituyen o no una fuente de utilidades para la peticionaria".

==========

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 perdida 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 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***".

DICTAMEN EN MATERIA DE TRANSFERENCIAS A FISCOS EXTRANJEROS

Dictamen (DI ATEC) 10/2020 del 18.05.2020
Entidad religiosa que realiza inversiones en el exterior.
Compra de Bonos del Tesoro de EEUU.
Plazo fijo en EEUU.
No le hace perder la exención en el impuesto a las ganancias.
No resulta de aplicación el art. 28 de la LIG.

"*SUMARIO*

*I. La **realización de inversiones en el exterior por parte de una entidad religiosa mediante la compra de bonos del Tesoro de los Estados Unidos de América y la constitución de un plazo fijo en el mismo país**, con el propósito de mantener el valor de su patrimonio social y acceder a un mínimo de interés que permita coadyuvar a sus actividades, **no enerva el beneficio exentivo previsto en el Artículo 26, inciso e) de la ley** del tributo, texto ordenado en 2019 y su modificación, **atento tratarse de una franquicia fiscal de índole subjetiva y absoluta**.*

II. ***El Artículo 28 de la ley del gravamen, t.o. en 2019 y su modificación no resulta de aplicación*** *al caso planteado toda vez que éste versa sobre un residente exento del país, mientras que el instituto de transferencia de ingresos a fiscos extranjeros* ***comprende los casos de sujetos no residentes que obtengan rentas de fuente argentina exentas en la República Argentina e incididas impositivamente en el país extranjero****.*

III. Habida cuenta de las conclusiones que anteceden deviene en abstracto el análisis de la aplicación al caso del fallo mencionado por la consultante.

TEXTO

I. La Subdirección General de … devuelve las presentes actuaciones compartiendo, mediante Nota N° .../20 (SDG ...), los términos de la Act. N° .../19 (DI ...) de la Dirección de ..., la que fuera emitida en el marco de la consulta vinculante interpuesta por la entidad del asunto y llevada a su consideración en forma previa a la elaboración del proyecto de nota de respuesta, ello en mérito a las controversias que podría suscitar la posible aplicación al caso de la doctrina sentada en decisorios judiciales que trataran el tema, y de cuyas circunstancias da cuenta la Act. N° .../18 (DI ...) de esta asesoría.

Al respecto cabe recordar que oportunamente la responsable consultó si de acuerdo al criterio que viene sosteniendo este Organismo en los precedentes administrativos que cita ***las operaciones de inversión que proyecta realizar en el exterior podrían considerarse como una transferencia de ingresos hacia fiscos extranjeros****, con las consecuencias impositivas que ello le acarrearía respecto a la exención que le fuera reconocida en los términos del Artículo 20, inc. e) de la Ley de Impuesto a las Ganancias -actual Artículo 26 del t.o. en 2019 y su modificación-,* ***planteo que funda en lo resuelto por nuestro Máximo Tribunal al sentenciar en la causa "Cascos Blancos c/AFIP – R. 278/2000 y 286/2000 s/ proceso de conocimiento", del 09/06/2015****, cuya doctrina en su opinión viene a acotar el criterio fiscal.*

La mencionada cuestión fue tratada en la aludida Act. N° .../18 (DI ...) obrante a fs. …/… de las presentes actuaciones, a cuyos términos en mérito a la brevedad procede remitirse, pero que en lo sustancial sostuviera que "… antes de evaluar la subsistencia de la exención del inciso e) del Artículo 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 1997 y sus modificaciones, respecto de la venta de un inmueble de la entidad religiosa y de la colocación de los fondos resultantes en una inversión en el exterior -tarea que le cabe al juez administrativo que pudiera intervenir teniendo en cuenta la magnitud y características de las operaciones- se debería primero establecer si tanto los criterios de los precedentes administrativos analizados -Dictámenes Nros. 26/94 (DAT) y 84/06 (DI ATEC) y Acts. Nros. .../06 (DI ...) y .../09 (DI ...)- como la doctrina sentada por el Máximo Tribunal - Cascos Blancos c/ AFIP R. 278/2000 y 268/2000 s/proceso de conocimiento, CSJN 9/6/2015-, relativos a las entidades civiles del inciso f) resultan extrapolables a las del inciso e); es decir si el alcance de la ley al respecto es el mismo para las entidades religiosas y para las que tienen fines de bien público".

ANALISIS DEL DICTAMEN

II. Llamada a intervenir, la Dirección de ... se pronunció mediante la aludida Act. N° .../19 (DI ...) que corre agregada a fs. …/….

Analizado el tema por el servicio asesor …, luego de señalar que ***las ganancias de las instituciones religiosas comprendidas en el inciso e) Artículo 26 de la Ley del Impuesto a las Ganancias****, t.o. en 2019 y su modificación, "…* ***gozan de una franquicia exentiva subjetiva y absoluta****, …" afirma que ella* ***alcanza "… a las rentas de fuente argentina obtenidas por la institución como, asimismo las de fuente extranjera en virtud de lo estipulado en el artículo 134 de la ley del gravamen****, texto ordenado en 2019".*

En tal orden de ideas y ***como primera conclusión sostuvo****: "a) La realización de inversiones en el exterior por parte de una entidad religiosa mediante la* ***compra de bonos del Tesoro de los Estados Unidos de América y la constitución de un plazo fijo en el mismo país****, con el propósito de mantener el valor de su patrimonio social y acceder a un mínimo de interés que permita coadyuvar a sus actividades,* ***no enerva el beneficio exentivo previsto en el artículo 26, inciso e) de la ley del tributo****, texto ordenado en 2019,* ***atento tratarse de una franquicia fiscal de índole subjetiva y absoluta****".*

Luego, el servicio asesor legal ***procedió a analizar si la exención bajo estudio quedaría enervada ante la circunstancia de considerar que las inversiones realizadas en títulos del exterior y los plazos fijos constituidos en el mismo por parte de la rubrada importan una transferencia de ingresos a Fiscos extranjeros en el marco de lo dispuesto por el Artículo 28 de la Ley*** *del gravamen, t.o. en 2019 y su modificación.*

Sobre el particular trajo a colación doctrina que señala que "Esta norma fue una reacción de los países en desarrollo al rechazo de los países desarrollados de la cláusula 'tax sparing', es decir, la concesión de un crédito de impuesto en el país de residencia del inversor por el impuesto no pagado en el país de la fuente, a raíz de una exención o régimen de beneficios impositivos… Como el impuesto no pagado en el país de la fuente de la ganancia no es acreditable contra el impuesto que debe pagar el inversor en el país de residencia, el fisco del país de la fuente resigna ingresos a favor del fisco del inversor" -cfr. ***Gotlib, Gabriel y Vaquero, Fernando*** *M., Aspectos Internacionales de la Tributación Argentina, La Ley, 2005, p. 207-.*

A partir de ello advirtió que "… ***la limitación que contempla el mentado artículo 28 de la ley conlleva que en la práctica la misma sólo resulte aplicable cuando se trate de un sujeto no residente que obtenga rentas exentas en Argentina y gravadas en el Estado de su residencia****". En otros términos, afirmó que "… el precepto contemplado en el artículo 28 en cuestión limita a las exenciones cuando éstas puedan resultar una transferencia a Fiscos extranjeros, por ello se indica que la situación hipotética aplicable es el caso de un no residente que obtenga rentas exentas en Argentina y por el contrario sean consideradas gravadas en el Estado de su residencia".*

Con dichos fundamentos, ***concluyó que "b) No resulta de aplicación el artículo 28 de la ley del*** *gravamen, t.o. en 2019, al caso planteado toda vez que el mismo versa sobre un residente exento del país, mientras que el instituto de*

transferencia de ingresos a Fiscos extranjeros queda condicionada a la existencia de un sujeto no residente que obtenga rentas de fuente argentina exenta en la República Argentina e incididas impositivamente en el país extranjero".

Por último, atento a las consideraciones expuestas y en el entendimiento de que el Artículo 28 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, t.o. en 2019 y su modificación, no resulta de aplicación al particular, el servicio jurídico estimó que "… deviene en abstracto abordar el análisis vinculado a la aplicación del pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "Cascos Blancos c/AFIP – R. 278/2000 y 286/2000 s/proceso de conocimiento", de fecha 09/06/2015, en el marco del cual la Corte lo desestima por entender que dicho instituto no resulta de aplicación a los casos en los cuales la entidad exenta destinó los fondos sociales fuera del territorio nacional".

No obstante, recordó que este Organismo ***en numerosos antecedentes administrativos "… entendió de aplicación los términos del precepto legal citado respecto de situaciones en el marco de las cuales entidades exentas en el marco del artículo 26, inciso f) de la ley del tributo****, texto ordenado en 2019,* ***aplicaban sus fondos sociales a actividades que desarrollaban en el exterior****. En tal sentido, se consideraba que al traspolarse el desarrollo de la actividad y la aplicación de los fondos a un Estado foráneo, por aplicación del artículo 28 antes citado, se generaba una transferencia de ingresos a Fiscos extranjeros",* ***parecer al que puso fin el Máximo Tribunal en el fallo en cuestión****.*

En tal orden de ideas, el servicio … observa que "… las aristas del caso particular difieren de las tratadas en el fallo de la Corte Suprema de Justicia en consideración, en virtud de que en el sub examen ***se trata de una entidad exenta en los términos del artículo 26, inciso e) de la ley*** *del tributo, quien* ***desarrolla su actividad en el país*** *y* ***que proyecta realizar de manera esporádica una inversión en el exterior****".*

En mérito a ello concluyó que "c) En consecuencia, no resulta de aplicación al sub examen el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaído en la causa 'Cascos Blancos', atento a que sus particularidades no son análogas al pronunciamiento judicial".

En atención a lo expuesto y habida cuenta de las conclusiones a las que arribara el servicio asesor legal sobre la cuestión objeto de consulta, se estima que deviene en abstracto el análisis de la aplicación al caso del fallo mencionado, procediéndose a receptar dichas conclusiones en el proyecto de nota de respuesta a cursar a la consultante".

==========

Capítulo 8. IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS

INDICE

Impuesto a las salidas no documentadas

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

Acta Nº 27 EDI del 25.10.2018
Procedimiento a seguir en el caso de identificar al perceptor oculto de la renta.
No corresponde la aplicación del impuesto a las salidas no documentadas.
El beneficiario oculto debe ingresar el impuesto correspondiente.

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 (B.O.13.09.2000) (Derogada)

R.G. 4.433 (B.O.28.02.2019 (Vigente)

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

Jurisprudencia en materia de impuesto a las salidas no documentadas

Se debe diferenciar claramente TRES ETAPAS distintas:

-Antes del dictado de la R.G. 893 (B.O.13.09.2000)

-Luego del dictado de la R.G. 893 (B.O.13.09.2000) y hasta la reforma de la ley 27.430 (B.O.29.12.2017) y el dictado de la R.G. 4.933 (B.O.28.02.2019)

-A partir del dictado de la ley 27.430 (B.O.29.12.2017) con vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 01.01.2018

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

Antu Aplicaciones Industriales Integradas SA C.S.J.N. del 31.07.2012

Barrick Exploraciones Argentinas SA CNACAF Sala II del 21.02.2023

La Segunda ART SA CSJN del 12.09.2023

La Segunda ART SA PGN del 07.09.2020

Lo Bruno Estructuras SA PGN del 28.08.2025

Jurisprudencia sobre la aplicación de sanciones sobre el impuesto a las salidas no documentadas

D` Ingianti Rosario Vicente CSJN del 12.10.2010

Quercia José Luis Dictamen Procuración General de la Nación del 29.09.2017

JBS Argentina SA Dictamen Procuración General de la Nación del 01.12.2020

JBS Argentina SA CSJN del 16.05.2023

Laser Internacional Group SA CNACAF Sala V del 29.12.2021

Megamodel SA CNACAF Sala I del 09.02.2021

Giubel SA CNACAF Sala V del 20.08.2020

Modart SACIF CNACAF Sala II del 11.04.2011

Bullacio Argentina SA Cámara Federal de Tucumán del 06.11.2020

XESALUD SA CNACAF Sala I del 05.06.2025

Jurisprudencia sobre la aplicación de sanciones penales sobre el impuesto a las salidas no documentadas

Santos Pedro Javier José C.F.C.P. Sala III del 28.11.2012

Santos Pedro Javier José Cam. Fed. Comodoro Rivadavia del 09.04.2012

Las conclusiones de las VI Jornadas de Derecho Penal Tributario organizadas por la AAEF en octubre de 2011

Algunas reflexiones y conclusiones.

Jurisprudencia sobre la posibilidad de pagar el impuesto a las salidas no documentadas por compensación

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.

La reforma de la ley 27.430

DOCUMENTACION APOCRIFA

"encuadre como apócrifa"

IMPUESTO DEL PERCEPTOR OCULTO DE LA RENTA

"en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto"

IMPUESTO DEFINITIVO

"que se considerará definitivo"

HECHO IMPONIBLE INSTANTANEO. EN EL MOMENTO DEL PAGO

"A los efectos de la determinación de ese impuesto, el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha en que se realice la erogación".

Acta Nº 27 EDI del 25.10.2018

Procedimiento a seguir en el caso de identificar al perceptor oculto de la renta.
No corresponde la aplicación del impuesto a las salidas no documentadas.
El beneficiario oculto debe ingresar el impuesto correspondiente.

"***5. Ley del Impuesto a las Ganancias - Impuesto sobre las Salidas no Documentadas (art. 37 Ley N.° 20.628, modificado por su similar N.º 27.430)***

Dicho artículo establece desde su origen la aplicación del impuesto a las erogaciones que "carezcan de documentación", habiendo incorporado la reforma fiscal de la Ley N.° 27.430 a las facturas apócrifas.
Se consulta:

a) Siendo que el objeto del impuesto históricamente persiguió gravar en cabeza del enajenante al beneficiario del pago, se interpreta que la incorporación de las facturas apócrifas no impide que, de identificarse al verdadero beneficiario de la erogación y la causa de la misma no procederá la determinación en cabeza de quien realiza la erogación, sino que el reclamo deberá dirigirse al beneficiario. Ello se encuentra abonado por el texto legal que indica que el pago del impuesto a la tasa del 35% será en sustitución del beneficiario "desconocido u oculta". ¿Se coincide?

b) Considerando que no existe una definición legal de "facturas apócrifas" y que actualmente las pautas de incorporación de sujetos a la base APOC resulta de una instrucción general (748-05), la cual es una pauta interna de trabajo general del organismo y no tiene alcance externo (cfr. Disp. AFIP 446/2009), se consulta:

** Si está previsto reglamentar con alcance externo general (resolución general) las pautas de incorporación de sujetos a la base APOC, con la emisión de un acto administrativo de alcance individual ante la incorporación del sujeto involucrado a la mentada base. Vale destacar que la inclusión de un sujeto a la mentada base no se realiza actualmente bajo un acto administrativo (cfr. arts. 2º y 7º de la Ley N.° 19.549, de aplicación supletoria a la 11.683).*

** Por nuestra parte se considera que no existe justificación a que la metodología no resulta de una reglamentación con alcance general. El conocimiento de los criterios del Fisco Nacional implican seguridad jurídica a los contribuyentes, atento contarse con una.*

Respuesta de AFIP

a) El instituto de las "salidas no documentadas" persigue la finalidad de garantizar la íntegra percepción de la renta fiscal en la particular situación en la cual, ante la falta de individualización de los beneficiarios, a cuyo cargo debiera estar el

pago del impuesto en virtud de la ganancia percibida, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo respectivo.

Ahora bien, a los fines del instituto, una salida de dinero carece de documentación 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 a su verdadero beneficiario.

De lo expuesto, se colige que ***en caso de identificar al sujeto beneficiario de la erogación*** *y* ***la causa de la misma****, no se producen los presupuestos de aplicación del instituto,* ***correspondiendo la obligación de ingresar el tributo al sujeto beneficiario de la renta****.*

b) Es una cuestión de administración fiscal, por el momento no se prevé una reglamentación específica".

RECORDEMOS EL ART. 37 DE LA LIG ANTES DE LA REFORMA DE LA LEY 27.430

Tiene su génesis en el Impuesto a los réditos (año 1946)
Art. 34 Ley 11.682.

Decreto 14.388/1946. Ratificado por LEY 12.922.

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. MONTOS MENORES INSIGNIFICANTES.

b) Cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos presuma 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

GASTO NO COMPUTABLE

"*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.*

PAGO DE SERVICIOS

EL GASTO ES DEDUCIBLE. PERO SE DEBE INGRESAR EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS

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.*

GASTOS MENORES, INSIGNIFICANTES

EL GASTO ES DEDUCIBLE. NO SE EXIGE EL INGRESO DEL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS

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.

ADQUISICION DE BIENES

EL GASTO ES DEDUCIBLE. NO SE EXIGE EL INGRESO DEL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS

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". (HOY R.G. 4.433 (B.O.28.02.2019) DDJJ Mensual.

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

ANTU APLICACIONES INDUSTRIALES INTEGRADAS SA C.S.J.N. DEL 31.07.2012

BARRICK EXPLORACIONES ARGENTINAS SA CNACAF SALA II DEL 21.02.2023

LA SEGUNDA ART. S.A. CSJN DEL 12.09.2023

LA SEGUNDA ART. S.A. PGN DEL 07.09.2020

LO BRUNO ESTRUCTURAS SA PGN DEL 28.08.2025

Jurisprudencia sobre la aplicación de sanciones sobre el impuesto a las salidas no documentadas

Se debe diferenciar claramente TRES ETAPAS distintas:

-Antes del dictado de la R.G. 893 (B.O.13.09.2000)

-Luego del dictado de la R.G. 893 (B.O.13.09.2000) y hasta la reforma de la ley 27.430 (B.O.29.12.2017) y el dictado de la R.G. 4.933 (B.O.28.02.2019)

-A partir del dictado de la ley 27.430 (B.O.29.12.2017) con vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 01.01.2018

D` INGIANTI ROSARIO VICENTE CSJN DEL 12.10.2010

QUERCIA JOSE LUIS DICTAMEN PROCURACION GENERAL DE LA NACION DEL 29.09.2017

JBS ARGENTINA SA DICTAMEN PROCURACION GENERAL DE LA NACION DEL 01.12.2020

JBS ARGENTINA SA CSJN del 16.05.2023

LASER INTERNACIONAL GROUP SA CNACAF SALA V DEL 29.12.2021

MEGAMODEL SA CNACAF SALA I DEL 09.02.2021

GIUBEL SA CNACAF SALA V DEL 20.08.2020

MODART SACIF CNACAF SALA II DEL 11.04.2011

BULLACIO ARGENTINA SA CAMARA FEDERAL DE TUCUMAN DEL 06.11.2020

Jurisprudencia sobre la aplicación de sanciones penales sobre el impuesto a las salidas no documentadas

SANTOS PEDRO JAVIER JOSE C.F.C.P. SALA III DEL 28.11.2012

SANTOS PEDRO JAVIER JOSE CAM. FED. COMODORO RIVADAVIA DEL 09.04.2012

Jurisprudencia sobre la posibilidad de pagar el impuesto a las salidas no documentadas por compensación

PC ARTS ARGENTINA SA CNACAF SAL I DEL 13.03.2020

GEIGY ARGENTINA SA CSJN DEL 10.10.1969

Con anterioridad al dictado de la ley 27.430, 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.
Quien realiza la erogación no documentada debe ingresar un impuesto a título propio.
No es impuesto a las ganancias (Impuesto a los réditos) y por lo tanto resulta deducible.
El impuesto a las salidas no documentadas resulta deducible en el impuesto a las ganancias (Impuesto a las Réditos).
En cuanto a la naturaleza del impuesto a las salidas no documentadas, la CSJN sostuvo que:

"*6) Que corresponde decidir, entonces, si el gravámen especial creado por el art. 34 de la ley 11.682 constituye o no "el impuesto de esta ley". Debe partirse de la base de que no grava la ganancia obtenida por el obligado a su pago, que es lo que exige el art. 3 de la misma ley. 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****.*

7) Que, por último, si la Dirección admite que se deduzcan las erogaciones de que se trata, por constituir un gasto necesario para obtener la renta gravada, lo mismo ocurre con el tributo que se les agrega, por cuya razón corresponde también deducirlo en el balance fiscal. Como bien dice el a quo, el gravamen discutido es una condición de la renta obtenida y no una consecuencia de ella".

RADIO EMISORA CULTURAL SA CSJN DEL 9.11.2000.

El impuesto a las salidas no documentadas no es una sanción.
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.
El TFN condonó el impuesto a las salidas no documentadas.
La CNACAF confirmó la sentencia del TFN.
La CSJN revova la sentencia de la CNACAF.
Para la CSJN el impuesto a las salidas no documentadas no es una sanción. Es un tributo. La CSJN cita el fallo Geigy Arbentina SA
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.
El impuesto a las SND es el sistema adoptado por el legislador para asegurar la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación, y no una norma que persiga la represión de una conducta ilícita.

"*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 37de 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

SE CITA EL FALLO GEIGY

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).* (CITA LITERAL DE GEIGY ARGENTINA SA CSJN DEL 15.10.1969)

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

Las facturas apócrifas y el impuesto a las salidas no documentadas.
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.
EL TFN revocó la determinación por impuesto a las salidas no documentadas.
LA CNACAF confirmó la sentencia del TFN y por lo tanto tambien revocó la determinación por impuesto a las salidas no documentadas.
LA CSJN rovocó la sentencia de la CNACAF y por lo tanto confimó la reterminación de oficio por impuesto a las salidas no documentadas.
La CSJN entiende que el TFN ha realizado un examen notoriamente superficial con graves deficiencias respecto de la valoración de la prueba.
El hecho de que las obras se hayan realizado no significa que las hayan realizado los tres proveedores.
Los pagos carecen de documentación respaldatoria válida.
Las facturas no son aptas para determinar cuál fue la contraprestación. Tampoco para identificar al verdadero beneficiario de los pagos.
Se emitió documentación carente de sinceridad.
Corresponde el ingreso del impuesto a las SND.
Se interpreta que una salida de dinero carece de documentación cuando la factura carece de aptitud para individualizar a su verdadero beneficiario.
El impuesto a las SND corresponde en el caso de falta de individualización del beneficiario.
El impuesto a las SND no es una norma sancionatoria.
Se revoca la sentencia de la CNACAF y se confirme la determinación de oficio por impuestos a las SND.

"*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 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

SE CONTRATO A MARIO ROBERTO ALVAREZ PARA LA CONSTRUCCION DEL HOTEL COSTA GALANA

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

PARA LA AFIP LOS PROVEEDORES “FIRENZE CONSTRUCCIONES SA”, “GRIMSEY SA” Y “ARBILL SA” CARECEN DE AUTENTICIDAD

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 DE LOS 3 PROVEEDORES

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.

CALCULO DE LOS HONORARIOS DE MARIO ROBERTO ALVAREZ SIN TENER EN CUENTA A LOS 3 PROVEEDORES

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, Grimsay 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

LA CSJN ENTIENDE QUE EL TFN HA REALIZADO UN EXAMEN NOTORIAMENTE SUPERFICIAL

CON GRAVES DEFICIENCIAS RESPECTO DE LA VALORACION DE LA PRUEBA

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.*

INFORME DEL BANCO GALICIA RESPECTO DEL PAGO DE LOS 3 PROVEEDORES

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).*

ARBILL SA Y GRIMSEY SA SE CONSTITUYERON DOS MESES ANTES DE LA CELEBRACION DE LOS CONTRATOS CON UN CAPITAL DE $ 3.000

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.*

EL DNI DEL PRESIDENTE DE GRIMSEY PERTENECE A OTRO CIUDADANO

GRIMSEY SA Y ARBILL SA NO HAN PRESENTADO NI BALANCES NI DECLARACIONES JURADAS

TAMPOCO SE HALLAN INSCRIPTAS EN LA CAMARA DE LA CONSTRUCCION

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).*

DECLARACIONES DEL PRESIDENTE DE FIRENZE CONSTRUCCIONES SA

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).*

EN EL DETALLE DE CONTRATISTAS Y PROVEEDORES DE MARIO ROBERTO ALVAREZ NO FIGURAN LOS 3 PROVEEDORES

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.*

EN EL TFN MARIO ROBERTO ALVAREZ DECLARO NO HABER TENIDO CONTACTO CON LOS 3 PROVEEDORES

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

EL HECHO DE QUE LAS OBRAS SE HAYAN REALIZADO NO SIGNIFICA QUE LAS HAYAN REALIZADO LOS 3 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****.*

LOS 3 PROVEEDORES NO FIGURAN EN LA NOMINA ELABORADA POR MARIO ROBERTO ALVAREZ

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"****.*

EN LA NOMINA LAS EXCAVACIONES FUERON REALIZADAS POR OTRO PROVEEDOR

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).*

NO RESULTA RAZONABLE QUE EL DIRECTOR DE OBRA NO HAYA TENIDO RELACION CON PROVEEDORES QUE REALIZARON TRABAJOS DE ALBAÑILERIA Y YESERIA, PROVISION DE PISOS Y REVESTIMIENTOS

EN LA NOMINA FIGURAN TRABAJOS DE ALBAÑILERIA CON OTRO PROVEEDOR POR U$S 2.849.443

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.*

LOS PAGOS CARECEN DE DOCUMENTACION RESPALDATORIA VALIDA

LAS FACTURAS NO SON APTAS PARA DETERMINAR CUAL FUE LA CONTRAPRESTACION

TAMPOCO PARA IDENTIFICAR AL VERDADERO BENEFICIARIO DE LOS PAGOS

SE EMITIO 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 CORRESPODE EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS

SE INTERPRETA QUE UNA SALIDA DE DINERO CARECE DE DOCUMENTACION CUANDO LA FACTURA CARECE DE APTITUD PARA INDIVIDUALIZAR A SU VERDADERO BENEFICIARIO

*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.

EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS CORRESPONDE EN EL CASO DE FALTA DE INDIVIDUALIZACION DEL BENEFICIARIO

*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.*

EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS NO ES UNA NORMA SANCIONATORIA

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.

SE REVOCA LA SENTENCIA DE LA CNACAF Y SE CONFIRMA LA DETERMINACION DE OFICIO POR IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS

*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 devuélvanse 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

Según la AFIP 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 trata de operaciones de compra de acciones de Lofirme SA y de Transalud SA.
Las acciones de Lofirme SA fueron adquiridas al señor Ricardo Miyazono.
Se plantea que el precio asignado a la compra de las acciones es llamativamente elevado.
Forma de pago de la compra de las acciones. Cheque emitido a nombre del asesor financiero de Bolland.

Las acciones de Transalud SA fueron adquiridas el señor José Luís Rodas.
El precio de compra de las acciones se pagó con anterioridad.
También se pone en discusión el precio de compra de las acciones.
Forma de pago de la operación. Cheques emitidos a nombre de empleados de los asesores financieros de Boland.
Para la CSJN no corresponde el impuesto a las SND.
Están perfectamente identificados los perceptores de los fondos los señores Miyazano y Rodas.
La AFIP hizo determinaciones de oficio de impuesto a las ganancias y de impuesto sobre los bienes personales a los señores Miyazano y Rodas.
Se encuentra identificada la causa de las erogaciones (la compra de las acciones) así como los beneficiarios (los señores Miyazano y Rodas).

"*1°) 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

2°) 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

3°) 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 presuma 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

4°) 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

6°) 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

7°) 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

8°) 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

9°) 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 qué "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 pié 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 dé 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 Scotto, 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".

ANTU APLICACIONES INDUSTRIALES INTEGRADAS SA C.S.J.N. DEL 31.07.2012

LA CSJN CONFIRMA EL PAGO DEL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS

El TFN confirmó el impuesto a las salidas no documentadas.
La CNACAF revocó la sentencia del T.F.N.
La CSJN revoca la sentencia de la CNACAF y por lo tanto confirma el impuesto a las salidas no documentadas.
La CSJN remite al fallo Red Hotelera Iberoamericana para revocar la sentencia de la CNACAF
Inconsistencias en las facturas
Falta de capacidad operativa.
Respecto de un proveedor se detectaron diferencias en el tipo de letra y el logotipo, así como facturas con numeración presuntamente duplicada,
Respecto de ese mismo proveedor 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.
Respecto de otro proveedor 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.
Al no haberse aportado pruebas que desvirtuaran las 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 por la CSJN "Red Hotelera Iberoamericana", cuya doctrina fue seguida por el Tribunal Fiscal, y de la que se apartó la Cámara sin fundamentos válidos.

"*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*".

BARRICK EXPLORACIONES ARGENTINAS SA CNACAF SALA II DEL 21.02.2023

Impuesto a las salidas no documentadas
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 se computaron los créditos fiscales de las facturas.
Se pagó con cheques propios que fueron cobrados por ventanilla por un apoderado y por el socio gerente del proveedor.
De la prueba testimonial surge que el señor Emilio Posleman tuvo que contactar a la firma Place SRL para que emitiera factura "A" porque el era responsable no inscripto.
Los servicios los prestaron los profesionales que luego los cobraron (Krause y Posleman).
Está acreditado quienes fueron los beneficiarios de los pagos.
Está acreditado que los servicios se prestaron por otras constancias distintas a las facturas.
La inclusión del proveedor en la Base Apoc no impide identificar al beneficiario del pago así como la acreditación de la prestación del servicio.

La inclusión en la Base Apoc no impide acreditar la existencia y validez de las operaciones.
Al estar identificado el beneficiario del pago el fisco tuvo la posibilidad de exigirle el impuesto omitido.

"*I.- Que en fecha 9 de diciembre de 2021,* ***el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió revocar la Resolución*** *N° 316/2011 (partes: 1, 2, 3 y 4), dictada por la Jefa (int.) de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo de la D.G.I. -A.F.I.P., por conducto de la cual se determinó de oficio, con carácter parcial, por conocimiento cierto de la materia imponible, la obligación tributaria de la actora, con relación al* ***Impuesto a las Salidas No Documentadas*** *(art. 37 de la L.I.G., t.o. 1997 y sus modificaciones), por* ***erogaciones efectuadas entre enero de 2005 y marzo de 2007****, con más intereses resarcitorios y una multa en los términos de los arts. 46 y 47, inc. d) de la L.P.T. (t.o. 1998 y modif.).*

Asimismo, impuso las costas a la demandada que resultó vencida.

SENTENCIA DEL TFN

DESCRIPCION DE LOS CONCEPTOS FACTURADOS

II.- Que para decidir de ese modo, el Tribunal Jurisdiccional Administrativo, en primer lugar, recordó que conforme surge de los antecedentes de la causa, la inspección actuante observó que la contribuyente efectuó ***operaciones con Place S.R.L., la que se encuentra incluida en la base E-Apoc*** *de la A.F.I.P.* ***La facturación fue hecha por aquella sociedad por los siguientes conceptos****: a) ejecución programa de desarrollo social y programa de participación ciudadana de "Pascua Lama"; b) servicios a la comunidad; c) contratación de seis encuestadores para recolección y carga de datos para programa de desarrollo de proveedores; d) adenda de contrato; e) diseño de multiplicadores de impacto económico para los informes de impacto ambiental del proyecto "Pascua Lama"; f) pago según contrato de relevamiento agrícola ganadero del Departamento de Jáchal, suscripto con la Asociación de Productores Agrícolas y Ganaderos de Jáchal y g) servicio de actividades de desarrollo sustentable.*

NO SE COMPUTARON LOS CREDITOS FISCALES

Luego, agregó que una vez puesta en conocimiento de esta situación, la contribuyente informó (y fue verificado por los actuantes), que ***los créditos fiscales correspondientes a las operaciones efectuadas con el proveedor impugnado no fueron computados****.*

Con respecto a las Salidas No Documentadas, explicó que existe documentación, de la cual puede obtenerse información relevante, consistente ***en copias de los cheques emitidos por la contribuyente y observó que fueron cobrados por los Señores Emilio Pósleman y Francisco M. Place, éste último como socio gerente de Place S.R.L****.*

Asimismo, de las actuaciones seguidas a la firma cuestionada (Place S.R.L.) surgen los elementos que se tuvieron en cuenta para su incorporación en la base E-Apoc, efectuándose una enumeración no taxtativa al respecto.

Luego, indicó que la cuestión a resolver consiste en determinar si le asiste razón al Fisco Nacional al aplicar la figura prevista en el art. 37 de la L.I.G., a las erogaciones realizadas por la contribuyente vinculadas con las facturas emitidas por Place S.R.L., las que son consideradas apócrifas por el ente recaudador.

Al respecto, recordó que no sólo es requisito para la deducibilidad del gasto que sea necesario para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, ya que las disposiciones legales y reglamentarias exigen -además- que la erogación considerada como gasto esté respaldada por documentación, para que la partida sea contemplada en el aspecto negativo de la formación del resultado imponible.

Acto seguido, transcribió las normas que consideró aplicables y desarrolló -también con transcripción de párrafos que consideró pertinentes- opiniones doctrinarias e interpretaciones jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, para luego afirmar que, en la medida en que haya una identificación del beneficiario y exista prueba que determine perfectamente el flujo de los fondos, no corresponde ingresar el Impuesto sobre las Salidas No Documentadas.

Luego, ingresó a examinar si se verifican en la especie los requisitos exigidos por la normativa para la procedencia del gravamen.

SE PAGO CON CHEQUES PROPIOS

LOS CHEQUES FUERON COBRADOS POR VENTANILLA

POR UN APODERADO PARA ASUNTOS ADMINISTRATIVOS DEL PROVEEDOR

POR UN SOCIO GERENTE DEL PROVEEDOR

Así, en primer lugar, destacó que tal como surge de las propias manifestaciones de los funcionarios fiscales y de la resolución en crisis, ***las salidas de fondos se encuentran acreditadas a través del libramiento de los cheques propios de la contribuyente (del Banco de San Juan y del Banco Santander****, ver fs. 841/859 y fs. 861/873 del Cuerpo 5 Impuesto a las Ganancias),* ***habiendo acompañado las entidades bancarias copias del anverso y reverso de los cheques, en los que se observa que fueron cobrados por ventanilla por los Señores Emilio Pósleman -en su carácter de apoderado para asuntos administrativos*** *(ver fs. 843/843 vta. Del Cuerpo 5, expediente Impuesto a las Ganancias)* ***y Francisco M. Place en su carácter de socio gerente de Place S.R.L****.*

Con relación a la prueba producida en sede jurisdiccional, señaló que consistió en pericial contable, informativa y testimonial y procedió a su análisis y valoración.

*En tal sentido, indicó que: a) **del informe pericial contable** (ver fs. 916/922 del expediente principal) -el que no fue objeto de impugnación alguna- surge que de un total de 35 facturas involucradas, en 31 se puede constatar la vinculación entre órdenes de pago y órdenes de compra.*

Asimismo, los expertos informan que se pudo verificar: "...por medio de las órdenes de pago, la forma de pago de cada una de las facturas, números de cheque, banco emisor, retenciones practicadas y demás datos inherentes al pago".

*b) **De la prueba informativa**, tuvo presente la contestación al oficio dirigido al Ministerio de Minería de la Provincia de San Juan (cfr. fs. 575/576 del expediente principal), del cual surge que según el expediente N° 414657-B-04, iniciado por la contribuyente, en la nómina de profesionales que contribuyeron en la elaboración del informe de impacto ambiental - etapa de explotación del proyecto "Pascua Lama"- **figuraban, entre otros profesionales**, **María Cristina Krause, con el título de antropóloga** y **Emilio Pósleman, con el título de economista**. Y,*

EL SEÑOR EMILIO POSLEMAN CONTACTO A LA FIRMA PLACE SRL PARA QUE EMITIERA FACTURA "A"

*c) **de la prueba testimonial** (cfr. fs. 594/595 del expediente principal), surge que **el señor Emilio Pósleman ratificó los dichos de la contribuyente, al explicar que se vio en la necesidad de contactar a la firma Place S.R.L.**, conocida en el ambiente minero, **con el objeto de que emitiera facturas "A" por cuánto él no era responsable inscripto**.*

*Asimismo, manifestó que la contribueyente **firmó un contrato con dicha firma en el que dejó aclarado que los trabajos debían ser realizados por la Licenciada Krause y el dicente**, teniendo en cuenta los trabajos realizados sobre el tema en la universidad Católica de Cuyo y el Ministerio de Minería. Aclaró que el primer contrato que firmó fue por doce meses, pero que éste se fue extendiendo hasta el año 2007. **Explicó las tareas que desarrolló junto con la Licenciada Krause**, y se explayó acerca de en qué consistieron y en el reconocimiento de registros fotográficos que se le expusieron.*

***A modo de conclusión, el T.F.N.** enfatizó que la valoración del elenco probatorio producido en autos, permite afirmar que **se encuentran debidamente individualizados y localizados los beneficiarios de las erogaciones -a quienes puede el Fisco Nacional exigirle la respectiva obligación tributaria** generada por el respectivo ingreso- y el flujo de fondos, lo que impide la procedencia del gravamen que se reclama a la actora.*

*Por lo demás, recordó que **el Máximo Tribunal tiene dicho que cuando los beneficiarios de los pagos realizados aparecen plenamente identificados, no corresponde la determinación** efectuada por el Fisco Nacional (cfr. **C.S.J.N., sentencia en: "Bolland y Cia.", del 21/02/2013**).*

*Por su parte, a modo de ampliación de fundamentos, **el vocal Dr. Porporatto dijo** -luego de adherir sin reservas al voto de su colega preopinante- que **se tuvo por acreditado que quienes efectivamente prestaron los servicios a la contribuyente fueron los mencionados profesionales, los que a su vez, resultan ser los beneficiarios de los pagos** en contrasprestación de tales servicios. Por lo tanto, **es a ellos a quienes el organismo fiscal podrá exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias** que correspondan y no al pagador, bajo la figura del art. 37 de la L.I.G., que aplica al supuesto de pagos indocumentados o respaldados con documentación apócrifa a beneficiarios ocultos o desconocidos.*

*Por ello **se resolvió revocar la resolución apelada**, con costas al demandado que resultó vencido.*
(..)
SENTENCIA DE LA CAMARA
(..)
VI.- Que en autos se discute la legitimidad de la resolución N° 316/2011 (DV RRIIP) de fecha 16/12/2011, dictada por la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo, de la D.G.I. - A.F.I.P., por la cual se dispuso determinar de oficio con carácter parcial, por conocimiento cierto de la materia imponible, la obligación impositiva de Barrick Exploraciones Argentinas S.A., con relación al Impuesto a las Ganancias -Salidas No Documentadas, por las erogaciones efectuadas en el período fiscal enero 2005 a marzo de 2007, con intermitencias, estableciéndose un monto de impuesto sujeto a pago de $ 483.390 y arrojando un saldo de impuesto a ingresar de $ 169.186,50; fijando la obligación de ingresar la suma de $ 247.056,16 correspondiente a intereses resarcitorios, calculados al 16/12/2011.

Asimismo, se le aplicó al contribuyente una sanción de multa tipificada en los arts. 46 y art. 47, inc. d) de la ley 11.683 de $ 507.559,55, con relación a esos períodos y al mencionado impuesto.
(..)

*VIII.- Que, en efecto, en el presente caso **el Tribunal Jurisdiccional Administrativo** efectuó un análisis teórico de la figura de las Salidas No Documentadas y **concluyó** que ésta **no se aplica cuando la prueba permite individualizar a los beneficiarios de los pagos y la causa de éstos, la prestación de los servicios**, etc., y tales conclusiones no han sido efectivamente rebatidas por el demandado.*

*En este sentido, repárese en que **a partir del análisis de la prueba** efectuado en el considerando IV, **el T.F.N. concluyó** que, por un lado, **ha sido posible individualizar y localizar a los beneficiarios de las erogaciones, a quienes pueden exigírseles las respectivas obligaciones tributarias** generadas por el respectivo ingreso y el flujo de fondos; ello impide la procedencia del tributo reclamado por el Fisco.*

LOS SERVICIOS LOS PRESTARON LOS PROFESIONALES QUE LUEGO LOS COBRARON

*Asimismo, se destacó que **quedó evidenciado que quienes efectivamente prestaron los servicios a la actora fueron los mencionados profesionales**, **los que a su vez resultan ser los beneficiarios de los pagos** en contraprestación de tales servicios.*

En este orden, cabe también referir que el Fisco no produjo prueba en concreto sobre la supuesta falsedad de las operaciones, o de los pagos realizados o de la veracidad de los beneficiarios; en cambio, su actividad procesal estuvo dirigida a reiterar elementos que ya fueron tenidos en cuenta (y desechados) por el Tribunal a quo, relativos a desacreditar a los sujetos involucrados, v.gr: Place S.R.L. y Señor Emilio Pósleman. Sin embargo, como quedara dicho, ***el T.F.N. analizó la prueba producida y consideró que resultaba suficiente a fin de identificar a los beneficiarios de los pagos y a tener por ciertos, tanto los servicios, como los prestadores****.*

ESTA ACREDITADO QUIENES FUERON LOS BENEFICIARIOS DE LOS PAGOS

ESTA ACREDITADO QUE LOS SERVICIOS SE PRESTARON POR OTRAS CONSTANCIAS DISTINTAS A LAS FACTURAS

IX.- Que, a mayor abundamiento, y contrariamente a lo manifestado por el Fisco en su memorial, el T.F.N. no afirmó que las facturas emitidas por Place S.R.L. sea la documentación de respaldo de las operaciones que impide la aplicación de la figura pretendida por el Fisco Nacional. Lo que el Tribunal a quo afirmó fue que ***se ha comprobado quiénes han sido los beneficiarios de los pagos****, por un lado, y que, por el otro,* ***existen otras constancias, diferentes de estas facturas, que acreditan la prestación de los servicios****.*

En este contexto, la circunstancia de que el Señor Pósleman se encuentre involucrado en una causa penal en trámite ante la Justicia Federal de la Provincia de San Juan, carece de relevancia práctica en atención a que el Fisco no informó (ni tampoco acreditó) que dichas actuaciones se vinculen concretamente con las operaciones que aquí se ventilan. Por tal motivo, cualquiera sea el resultado del trámite de esa investigación, la que por lo que refiere el demandado no ha concluido ni se ha dictado sentencia definitiva, no resulta conducente a efectos de resolver la cuestión traída a conocimiento en esta oportunidad.

En cuanto a la ausencia de inscripción activa en impuestos por parte de la Señora Krause -aspecto sobre el cual el Fisco hizo especial hincapié- cabe señalar que no se encuentra discutido que dicha persona ha fallecido. Tal circunstancia explica de un modo sencillo la mentada falta de inscripción en impuestos activos al momento de la fiscalización.

LA INCLUSION DEL PROVEEDOR EN LA BASE APOC NO IMPIDE IDENTIFICAR AL BENEFICIARIO DEL PAGO ASI COMO LA ACREDITACION DE LA PRESTACION DEL SERVICIO

Con relación a que Place S.R.L. (CUIT N 30681670048) se encontraría incluida en la base E-Apoc, cabe comenzar por señalar que no queda claro en qué fecha efectivamente fue que se produjo tal circunstancia. En efecto, se hace mención a que acaeció en fecha 28/12/2006 (lo que implica que la vigencia sea a partir de enero de 2007), mientras que de la consulta pública efectuada al efecto se puede observar que la fecha de condición de apócrifo es el 11/03/2011. Tomando la primer fecha, estarían comprendidos los últimos tres períodos de la determinación de oficio, mientras que computando la segunda, no habría períodos involucrados. Pero ello no obstante, ***tal como ha concluido el T.F.N., este hecho no impide identificar al beneficiario del pago y tener por acreditada la prestación del servicio****.*

Por cierto, a este respecto cabe también señalar que como se lee en la propia página web del organismo recaudador: "Los datos son de carácter meramente informativos, con una función preventiva".

LA INCLUSION EN LA BASE APOC NO IMPIDE ACREDITAR LA EXISTENCIA Y VALIDEZ DE LAS OPERACIONES

En otras palabras, ***la inclusión de los sujetos en la base E-Apoc del organismo, no puede sellar la suerte de cualquier discusión respecto a la existencia y validez de las operaciones****, pues lo contrario importaría otorgarle carácter irrevisable por parte de los Tribunales a cualquier decisión que, con base en tales antecedentes, adopte el Fisco Nacional.*

En otros términos, ***que el Fisco haya incluido al sujeto referido en la base en cuestión, permite sospechar de las operaciones****, mas* ***dicha sospecha se disipa en la medida en que se produzca prueba que acredite la veracidad de la identidad de los beneficiarios de los pagos y la prestación de los servicios****. Tales circunstancias, conforme fuera puesto en evidencia por el T.F.N. en el análisis efectuado en el considerando IV del voto de la Dra. Guzmán,* ***tornan irrelevante la inclusión en la base de datos referida****; máxime teniendo en cuenta la cuestión temporal antes señalada.*

Lo que el T.F.N. está analizando es que, con independencia de las supuestas irregularidades detectadas por el Fisco Nacional, lo cierto es que ***la prueba producida*** *en el expediente* ***permite tener por acreditados dos hechos relevantes*** *que son, por un lado,* ***la identificación de los beneficiarios de los pagos*** *y, por el otro,* ***el flujo de fondos****.*

Tomando en cuenta el argumento de la sentencia, los planteos que realiza el Fisco Nacional no resultan relevantes, puesto que no ataca que, efectivamente, la actividad probatoria de la parte actora permitió acreditar quiénes recibieron los pagos y cómo fue el flujo de fondos.

Debe tenerse especialmente presente que la figura de las Salidas No Documentadas ***tiene como objetivo sustituir en la persona del sujeto pagador al receptor del pago que, por estar oculto para el Fisco Nacional, no ha abonado los tributos correspondientes****, ni la A.F.I.P. podría razonablemente ubicarlo (conf. CNCont. Adm., Sala IV, Expte. N* 7.298/05 "Servicio Empresario de Personal S.R.L. (TF 18.856-I) c/ D.G.I.", fallo del 26/03/09); mientras que,* ***si se ha acreditado el beneficiario de los pagos y también el flujo de los fondos, pierde sustento la aplicación de la figura****.*

Independientemente de las irregularidades que con carácter general pudiera el Fisco Nacional haber detectado respecto de Place S.R.L., en el caso de las prestaciones abonadas por la firma actora, ***quedó demostrado que se trató de operaciones reales****, en las que* ***los servicios se prestaron y se pagaron****,* ***quedando clara*** *entonces, tanto la prestación del servicio, la realización de los pagos,* ***la identificación de sus beneficiarios*** *y el flujo de los fondos.*

Con relación a la afirmación de la demandada referida a la falta de veracidad de las operaciones cuestionadas por el hecho de que la actora haya cancelado algunas de las facturas impugnadas mediante cheques, cabe señalar que, la prueba producida refleja que todos los pagos correspondientes a las facturas emitidas por Place S.R.L. fueron realizadas mediante cheques. Y esa forma de pago, no se vincula necesariamente con la veracidad de las operaciones, sino con la identificacion de los beneficiarios de los pagos.

Es decir, no se trata del caso en que la factura se abona mediante cheque, el que luego es endosado para su descuento, si no que ***los cheques fueron cobrados, tal como lo reconoce el Fisco Nacional, por Francisco Place o por Emilio Pósleman, ambos en representación de Place S.R.L****.*

Conforme surge de la sentencia del T.F.N., no se trata de la mera localización de quienes emitieron las facturas. En efecto, ***el Tribunal no solamente tuvo por identificados y localizados a los beneficiarios de los pagos, sino que comprobó el circuito de los fondos que permitió conocer con certeza a su real beneficiario****, lo cual impide -tal lo decidido por el Tribunal a quo- la aplicación de la figura pretendida. Además, el Tribunal tuvo por acreditados los servicios prestados, que constituyen causa de tales erogaciones.*

Por otra parte, la actora acompañó las órdenes de compra y exhibió los documentos originales, lo que fue reconocido por el Fisco Nacional en instancia administrativa, por lo que no puede ahora cuestionar esta prueba.

En efecto, a fs. 986/989 y 991/994 de la actuación administrativa Nro. 10910-4-2011, cuerpo 5 -Impuesto a las Ganancias- se observan las órdenes de compra que dan cuenta que efectivamente la contribuyente actora contrató con Place S.R.L. la prestación de los servicios facturados.

En concreto, a fs. 1164/1165 del cuerpo 6 de la citada actuación administrativa, el Fisco Nacional dejó constancia que, sin perjuicio de que la documentación mencionada fue acompañada en copia simple en instancia de fiscalización, los originales fueron exhibidos ante los funcionarios actuantes.

Por otra parte, la veracidad de estas órdenes de compra es confirmada por las declaraciones de Julio Claudeville y Emilio Pósleman (ver fs. 1363/1366 del cuerpo 7 de la actuación administrativa). Por otro lado, el T.F.N. señaló que del informe pericial surge que se pudo verificar en cada orden de compra, la forma de pago de la factura, el número de cheque, el banco emisor, las retenciones y la registración en la contabilidad de las facturas. Por lo cual, la postura simplemente contradictoria exhibida en el agravio, carece a esta altura de fuerza convictiva para desvirtuar el análisis llevado a cabo respecto de la configuración de los extremos de hecho relevantes, y las conclusiones arribadas, que descartan la aplicación de la figura tributaria bajo análisis.

La declaración testimonial del Señor Julio Claudeville *constituye un elemento probatorio contundente respecto de la relación entre la actora y la firma Place S.R.L.; ocurriendo lo propio en cuanto a la participación de* ***los señores Pósleman y Krause*** *y cuáles eran las tareas desarrolladas. Sin embargo, el Fisco omite toda consideración al respecto y se concentra sólo en que no se acreditó que el Señor Claudeville carecía de personal a su cargo, lo cual a esta altura resulta irrelevante. Las particularidades de las relaciones contractuales que pudieran vincular a estos sujetos con Place S.R.L. no resultan trascendentes para este caso, puesto que* ***lo relevante aquí es la acreditación de la identificación del beneficiario del pago y la existencia de los servicios prestados****, hechos que se tuvieron por probados por el Tribunal a quo.*

Finalmente respecto a la prueba y su valoración, cabe señalar que tampoco puede tener favorable recepción, la disconformidad expresada por el recurrente respecto a la prueba informativa.

En tal sentido, cabe comenzar por señalar que se trata de actuaciones administrativas labradas ante un organismo público estatal de la Provincia de San Juan y como tales merecen ser consideradas y valoradas con la consiguiente virtualidad probatoria respecto de los hechos de que se trata.

Por cierto, dicho organismo (Ministerio de Minería), tiene a su cargo el control del cumplimiento de obligaciones de las empresas mineras que operan en la jurisdicción provincial, motivos por los cuales no corresponde poner en duda -sin otro elementos de juicio- su seriedad y a veracidad de sus respuestas (cfr. arts. 979 y concordantes del Código Civil vigente al tiempo de los hechos).

En definitiva y al hilo de cuanto se lleva expuesto, cabe finalmente recordar que como tiene dicho esta Sala, "...[e]l 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 -cfr. Fallos: 275:83; 323:3376 y sentencia en la causa: R.746. XXXVII R.O. ***'Red Hotelera Iberoamericana S.A. c/ D.G.I.', del 26/08/2003****, registrada en Fallos: 326:2987. En ese caso, la C.S.J.N. ha sostenido, además, que debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación a los fines de lo dispuesto por el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, '...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' (conf. Expte. N* 18.433/2016 "Paleco S.A. c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo", fallo del 19/05/16 y sus citas)*

De tal suerte que, acreditada como se encuentra en el caso la causa real de las erogaciones, demostrado el flujo de los fondos e identificados de manera precisa los reales beneficiarios de los pagos, tales circunstancias permiten descartar la aplicación de la figura en trato y determinan el rechazo de los agravios del fisco.

X.- Que, por último, cabe hacer referencia a la disconformidad que expresó el demandado con la cita del fallo de la ***C.S.J.N. "Bolland y Cia.", de fecha 21/02/2013****.*

En dicha oportunidad, el Alto Tribunal señaló que la norma relativa a las Salidas No Documentadas 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 ella el tributo y debe hacerlo a título propio.

AL ESTAR IDENTIFICADO EL BENEFICIARIO DEL PAGO EL FISCO TUVO LA POSIBILIDAD DE EXIGIRLE LOS IMPUESTOS OMITIDOS

*En el caso, **está claro el beneficiario de los pagos y el Fisco Nacional tuvo la oportunidad de exigir el pago de los impuestos correspondientes a aquél** y por lo tanto, el fallo de la C.S.J.N. citado por el T.F.N. resulta plenamente aplicable al caso.*

Por lo demás, la crítica vertida a las manifestaciones vertidas con respecto a los señalamientos efectuados por el Dr. Porporatto, a modo de obiter dictum, tampoco pueden tener favorable recepción.

*En el voto se señaló que, **aun cuando pudiera entenderse que la documentación considerada sea apócrifa** (esto es, las facturas emitidas por Place S.R.L. y cuestionadas por el Fisco Nacional), **no se dan los presupuestos de aplicación del instituto de las Salidas No Documentadas**, ya que con independencia de la entidad de dichos documentos y de la consideración del Fisco Nacional respecto de Place S.R.L., **se ha demostrado la causa de la obligación (la prestación de los servicios por los Señores Pósleman y Krause) y la identificación del beneficiario del pago**.*

Por ser ello así, las argumentaciones del recurrente sobre el punto, carecen de relevancia a los efectos de la decisión por adoptar, puesto que no presentan entidad gravitatoria para la solución del caso, en la medida en que las expresiones vertidas por el Dr. Porporatto, lo fueron a modo de obiter dictum, a modo de hipótesis y no inciden en la resolución de la cuestión, lo cual priva a esta cuestión de sustancia que justifique una especial atención.

*XI.- Que, en razón de todo lo expuesto, **corresponde desestimar el recurso de apelación** interpuesto por el Fisco Nacional y **confirmar el pronunciamiento recurrido**.*

Con costas, por no advertirse motivos para la dispensa (cfr. art. 68 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.).

*Por ello, **el Tribunal RESUELVE: 1º) desestimar el recurso de apelación** del demandado y, en consecuencia, **confirmar el pronunciamiento recurrido en todos sus términos** y 2º) imponer las costas al Fisco Nacional que resultó vencido (cfr. art. 68 del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.).*

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA
MARÍA CLAUDIA CAPUTI
LUIS M. MÁRQUEZ".

LA SEGUNDA ART. SA CSJN DEL 12.09.2023

La Segunda ART SA CSJN del 12.09.2023
Impuesto a las salidas no documentadas.
El TFN confirmó la determinación de oficio por SND. Recovó la multa sobre SND.
La CNACAF confirmó la sentencia del TFN.
Las cuestiones planteadas han sido correctamente examinadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, a cuyos fundamentos corresponde remitir por razones de brevedad.
Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara procedente el recurso extraordinario planteado por la parte actora, se revoca la sentencia apelada y se hace lugar a la demanda en los términos

"*Que **las cuestiones planteadas han sido correctamente examinadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal**, a cuyos fundamentos corresponde remitir por razones de brevedad.*

*Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, **se declara procedente el recurso extraordinario** planteado por la parte actora, **se revoca la sentencia apelada** y **se hace lugar a la demanda** en los términos expuestos en el presente. En atención al modo en que se decide, declárase inoficioso un pronunciamiento del Tribunal en el remedio federal deducido por el Fisco Nacional. Costas por su orden en atención al modo en que se resuelve (art. 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.*

VOTO DEL SEÑOR VICEPRESIDENTE DOCTOR DON CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ
Considerando:
(..)
*9°) Que cabe destacar que en supuestos en los que el Fisco determina de oficio el impuesto a las salidas no documentadas con fundamento en la existencia de facturas apócrifas, **este Tribunal ha concluido que basta con que el contribuyente demuestre la necesidad del gasto impugnado para evitar la aplicación del impuesto a las salidas no documentadas**. Al respecto, ha sostenido que "frente a la impugnación que el Fisco Nacional realizó de la documentación en trato, basada en razones sustantivas y no en meras cuestiones formales (…) estaba a cargo del contribuyente el deber de individualizar al beneficiario de las salidas no documentadas no sólo nominalmente, sino también por medio de la acreditación de la realidad de los servicios prestados (Fallos: 326:2987, cons. 17°).*

En este caso, y a mero título de ejemplo, ***probando los de atención médica que alega haber recibido su personal en la planta, o bien demostrando la realización de las entrevistas preocupaciones y sus resultados, así como exhibiendo las conclusiones de las tareas de control de ausentismo que afirmó que fueron efectivamente llevadas a cabo, etc.****, entre otras múltiples probanzas a su disposición y que, contrariamente a lo que era menester, omitió emplear en la forma que expresamente lo habilita el art. 37 de la ley del tributo".*

En virtud de lo expuesto, el Tribunal concluyó en que "ante la impugnación sustantiva del Fisco Nacional —quien imputa que las operaciones económicas y la documentación recibida por Interbaires S.A. carecen de sinceridad— el contribuyente debía probar por otros medios que tales erogaciones fueron realmente efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas (arg. art. 37, ya citado), carga con la que no cumplió, por lo que (…) su suerte adversa en esta controversia queda definitivamente sellada" (CSJ 135/2009 (45-I)/CS1 "Interbaires S.A. TF 15.828-I c/ DGI", sentencia del 27 de septiembre de 2011).

Por lo tanto, si tal como aconteció en esta causa ante la impugnación del Fisco ***el contribuyente probó que las erogaciones habían sido efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, dicha circunstancia resulta definitoria para que no se configure el impuesto a las salidas no documentadas****. En efecto,* ***en la determinación de oficio recurrida la AFIP concluyó en que los servicios de traslado de trabajadores siniestrados habían sido efectivamente prestados conforme los detalles aportados por la actora que se correspondían con las facturas emitidas por el proveedor Shoshana S.A., razón por la cual admitió la deducción de dicho gasto en el impuesto a las ganancias****.*

10) Que, en razón del modo en el que se resuelve, resulta inoficioso emitir pronunciamiento en el recurso extraordinario interpuesto por la AFIP en el que se agravia de la revocación de la multa dispuesta por la cámara en concepto del impuesto a las salidas no documentadas.

Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, ***se declara procedente el recurso extraordinario*** *interpuesto por la parte actora,* ***se revoca la sentencia apelada*** *y* ***se hace lugar a la demanda*** *en los términos expuesto en el presente. En atención al modo en que se decide, declárase inoficioso un pronunciamiento del Tribunal en el recurso extraordinario deducido por el Fisco Nacional. Costas por su orden en atención al modo en que se resuelve (art. 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.*

DISIDENCIA DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON HORACIO ROSATTI
Considerando:
Que ***los recursos extraordinarios son inadmisibles*** *(art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).*
Por ello, habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se los desestima. Con costas. Notifíquese y devuélvase.
Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel
Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando
Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos
Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis".

LA SEGUNDA ART. SA PGN DEL 07.09.2020

La Segunda ART SA PGN del 07.09.2020
Impuesto a las salidas no documentadas.
El TFN confirmó la determinación de oficio por SND. Recovó la multa sobre SND.
La CNACAF confirmó la sentencia del TFN.
La PGN recovó la sentencia de la CNACAF. Por lo tanto revocó la determinación de oficio por SND.
Proveedor Shoshana SA que luego cambio su denominación social a Guedaje SA.
Servicios de traslado entre el 26.07.2007 y el 18.06.2008. Se trata de una agencia de remises.
El fisco no impugnó la deducción del gasto de traslado.
El fisco determino el impuesto a las SND porque no quedó acreditado que ese proveedor haya prestado los servicios de traslado.
El fisco aplicó sobre el impuesto a las SND multa por defraudación del art. 46 de la ley 11.683.
Para revocar la multa por defraudación la CNACAF destacó que la salida no documentada no constituye por sí misma un ilícito tributario.
Para la CNACAF el ilícito tributario se produce cuando se efectúa una deducción indebida de un gasto en el impuesto a las ganancias o se computa incorrectamente un crédito fiscal en el IVA.

DICTAMEN DE LA PGN
La CSJN determinó (Fallos: 326:2987), que una salida de dinero carece de documentación cuando no hay documento alguno
Pero también cuando existiendo el documento, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar a su verdadero beneficiario.
Ambos aspectos -la debida identificación de los beneficiarios y la demostración de la causa de la erogación- adquieren una importancia capital para la aplicación del impuesto a las SND.
La CSJN determinó (Fallos: 323:3376), el impuesto a las SND ha sido adoptada por el legislador para asegurar la integra 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
En este caso para la PGN la falta de concurrencia de los dos extremos exigidos, impiden la aplicación del impuesto a las SND.

IDENTIFICACION DE LOS BENEFICIARIOS
El cambio de razón social de Shoshana S.A. a Guedaie S.A. fue procesado por la AFIP el 12/09/2008.

Todos los cheques relevados por la inspección fueron confeccionados por La Segunda ART con las cláusulas “no a la orden”, “cruzados” y con la leyenda “para acreditar en cuenta”.
Del subdiario de ingresos y egresos de La Segunda ART, surge la efectiva salida de los fondos para abonar a Shoshana S.A. mediante el empleo de cheques propios y las correspondientes retenciones del impuesto a las ganancias y del impuesto sobre los ingresos brutos.
El proveedor Shoshana S.A. entregó los cheques emitidos por La Segunda ART, para gestionar su cobro (descuento), a Sumacredit Cooperativa de Crédito, Consumo y Vivienda Ltda.
Sumacredit Cooperativa de Crédito, Consumo y Vivienda Ltda. reconoce que recibió los cheques de Shoshana S.A. para gestionar su cobro.
Sumacredit Cooperativa de Crédito, Consumo y Vivienda Ltda., a su vez, entregó dichos cheques para gestionar su cobro a la Asociación Mutual de Emprendedores Argentinos y a la Cooperativa de Vivienda, Crédito y Consumo Proyectos Inmobiliarios Ltda.
La Asociación Mutual de Emprendedores Argentinos y la Cooperativa de Vivienda, Crédito y Consumo Proyectos Inmobiliarios Ltda. entregaron esos cheques al Banco BI Creditanstalt S.A.
El Banco BI Creditanstalt S.A. acompañó copia de cada uno de los contratos de cesión suscriptos con la Asociación Mutual de Emprendedores Argentinos y a la Cooperativa de Vivienda, Crédito y Consumo Proyectos Inmobiliarios Ltda., en cuyos anexos figuran los cheques entregados por La Segunda ART.
De los 187 cheques librados en total por La Segunda ART sobre su cuenta corriente del BBVA Banco Francés para pagar a Shoshana S.A. por sus servicios, 186 fueron cobrados en operaciones de descuento en el Banco BI Creditanstalt S.A. De ellos, 114 cheques fueron entregados por la Asociación Mutual de Emprendedores Argentinos y los restantes 72 cheques por la Cooperativa de Vivienda, Crédito y Consumo Proyectos Inmobiliarios Ltda.
El argumento del Fisco fundado únicamente en que el 99,46% del importe de los cheques, pese a que fueron emitidos para depositar en cuentas del proveedor, terminaron en mutuales y cooperativas muestra, su endeblez, pues el ente recaudador no especifica, como era menester para fundar su acto administrativo, las reglamentaciones que habría transgredido La Segunda ART al efectuar los pagos a Shoshana S.A. en la forma que lo hizo.
El contribuyente empleó medios idóneos para individualizar a Shoshana S.A. como verdadero beneficiario de los pagos, identificar a sus eventuales cesionarios (“no a la orden”), asegurar que el cheque sea cobrado por un sujeto que posee cuenta bancaria (“cruzado”) e impedir el pago en efectivo del cheque, que sólo podía ser abonado por medio de asientos contables (“para acreditar en cuenta”), aspectos finalmente corroborados por la respuesta del Banco BI Creditanstalt S.A., quien confirmó que los cheques que fueron entregados por la firma Shoshana S.A., se corresponden a operaciones de cheques negociados por clientes e instrumentados con contratos de cesión.
No habiendo sido cuestionada la corrección del cheque (cheque no a la orden, cruzado y para acreditar en cuenta) empleado por La Segunda ART para individualizar al beneficiario de sus pagos, la ulterior cesión de los cheques por parte del proveedor resulta un hecho posterior y ajeno a la voluntad del actor, carente de aptitud jurídica para obligarlo a cancelar el impuesto a las ganancias que corresponde a su proveedor.

DEMOSTRACION DE LA CAUSA DE LA EROGACION
La demostración de la causa de la erogación no fue motivo de controversia:

INSCRIPCIONES DEL PROVEEDOR
Los códigos de autorización de impresión para las facturas tipo “A” y “B” de Shoshana S.A. fueron otorgados por la AFIP.
Shoshana S.A. no estaba incluido en la base de facturas apócrifas de la AFIP-DGI.
Shoshana S.A. estuvo sujeta a retención del impuesto a las ganancias por las nueve compañías de seguros y ART.
Las nueve compañías representaron el 100% de las retenciones practicadas a Shoshana S.A.
Shoshana S.A. es una de las firmas con mayores retenciones de impuesto a las ganancias informadas y, por ende, de pagos efectuados a proveedores según surge de la base “e-Fisco Ret-Per Ganancias por Informante”.

CONCLUSION DE LA PGN
De los propios antecedentes administrativos no sólo individualizan nominalmente al beneficiario de los pagos, sin dejar dudas sobre su identidad e inscripción ante la AFIP, sino que también permiten colegir la realidad y sustancia de los servicios que la ART actora estaba obligada a prestar a los empleados de sus clientes, como lo concluyeron los propios inspectores actuantes.

FUNDAMENTOS DEL FISCO QUE RESULTAN INSUFICIENTES
La AFIP manifiesta que Shoshana S.A. no poseía inmuebles ni rodados, no tenía cuentas bancarias ni declaraba empleados en relación de dependencia.
La AFIP sostiene, que si los cheques no fueron incorporados al patrimonio de Shoshana S.A., sea adquiriendo bienes o insumos destinados a realizar su actividad, resulta incierto que haya podido prestar los servicios que se consignan en las facturas que emitió.
La AFIP denuncia que detectó que Shoshana S.A. tenía inconsistencias en la numeración de sus facturas.
La AFIP destaca que la inspección no encontró a Shoshana S.A. ni en su domicilio fiscal ni en el comercial, que tampoco pudo hallar a sus socios ni a su presidente, y que los últimos integrantes de la sociedad no se encontraban inscriptos ante la AFIP y sólo poseían CUIL. Agrega el Fisco, en tal sentido, que en el año 2018 Shoshana S.A. cambió su denominación y se inscribió bajo la única actividad de venta al por menor en kioscos, polirrubros y comercios no especializados.

“*- I -*
*A fs. 201/204, **la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**, **al ratificar parcialmente la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación, confirmó la resolución 209/14 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Rosario** I de la AFIP-DGI en cuanto **había determinado de oficio el impuesto a las ganancias en concepto de salidas no documentadas** de la actora, **pero revocó la multa** que allí había sido impuesta.*

La AFIP, para fundar su acto, desconoció los pagos que La Segunda ART había efectuado a su ***proveedor de servicios de traslado Shoshana S.A. -que luego cambió su denominación social a Guedaie S.A.- entre el 26/07/2007 y el 18/06/2008****.*

Para así decidir, indicó que el instituto de "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, quien hace la erogación queda obligado a abonar sobre ella el tributo y debe hacerlo a título propio.

Explicó que los instrumentos acompañados por la actora en esta causa no resultaron aptos para demostrar la veracidad de las operaciones comerciales realizadas con su proveedor Shoshana S.A., puesto que -tal como señaló el Fisco oportunamente- si bien ***no se impugnó el gasto efectuado por el contribuyente****,* ***no quedó acreditado fehacientemente que dicha empresa haya sido la efectiva prestadora de los servicios de traslado****, por lo que, en tales circunstancias, resulta aplicable lo dispuesto por el art. 37 de la ley de impuesto a las ganancias (ley 20.628, t.o. 1997, LIG en lo sucesivo).*

En cuanto a la ***multa que había sido impuesta con fundamento en el art. 46 de la ley 11.683*** *(t.o 1998), indicó que dicha infracción requiere, para configurarse, que se demuestre la intención de engañar u ocultar por parte del infractor, extremo cuya prueba le incumbe al Fisco.*

Sin embargo, sostuvo que el ente recaudador no había cumplido con tal exigencia pues omitió especificar correctamente los motivos por los que se calificaba la conducta enrostrada de ese modo, en especial si se tiene en cuenta que ***la "salida no documentada" no constituye por sí misma un ilícito tributario****, dado que* ***éste se produce cuando se efectúa una deducción indebida del gasto en el impuesto a las ganancias o se computa incorrectamente un crédito fiscal en el IVA****.*

Añadió que el art. 15 de la ley 11.683 sólo autoriza a aplicar la sanción prevista en el art. 46 de ese plexo legal en los casos en que los volantes poseyeran omisiones, errores o salvedades, situación que no se verifica en la especie.
(..)
OPINION DE LA PGN
- V -
Considero que ambos recursos extraordinarios son formalmente procedentes, pues se ha cuestionado la inteligencia otorgada por el superior tribunal de la causa a normas federales -leyes 11.683, 20.628, 20.091 y 24.452, sus disposiciones reglamentarias y modificatorias- y la sentencia definitiva ha sido contraria al derecho que los recurrentes fundan en ella (art. 14, inc. 3º, ley 48).
Advierto que la Cámara concedió ambos recursos extraordinarios sólo en lo que respecta a la inteligencia de normas federales, mientras que los rechazó en lo concerniente tanto a la existencia de un supuesto de arbitrariedad cuanto a la gravedad institucional denunciada (cfr. fs. 279).

Al no haberse interpuesto queja alguna a su respecto, considero que esa Corte carece de jurisdicción para examinar los agravios fundados en la arbitrariedad y en la gravedad institucional, toda vez que la apelación extraordinaria fue expresamente denegada por el tribunal recurrido en este aspecto (Fallos: 313:1319; 317:1342; 318:141; 319:1057; 321:1997; 322:1231, entre otros).

Sentado lo anterior, pienso que un orden lógico impone examinar, en primer lugar, los agravios de la actora relativos a la improcedencia de la determinación de oficio practicada puesto que, de prosperar, se tornaría inoficioso estudiar los planteos del Fisco para oponerse a la revocación de la multa dispuesta por la Cámara.

REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LAS SND
- VI -
La primera cuestión *se ciñe, entonces, a* ***dilucidar si es correcta la aplicación del instituto de las salidas no documentadas*** *contemplado en el art. 37 de la LIG respecto de los pagos que la actora realizó a su proveedor Shoshana S.A. entre el 26/07/2007 y el 18/06/2008, tal como lo dispuso la resolución 209/14 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Rosario I de la AFIP-DGI.*

En este sentido, es pertinente recordar que en Fallos: 326:2987, V.E. 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****.*

De lo expuesto se colige que ***ambos aspectos -la debida identificación de los beneficiarios y la demostración de la causa de la erogación- adquieren una importancia capital para dilucidar la aplicación del instituto****.*

Como se explicó en Fallos: 323:3376, ***aquella previsión ha sido adoptada por el legislador para asegurar la integra 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****...".*

Adelanto que, en mi parecer, ***la falta de concurrencia de los extremos exigidos*** ***en los precedentes antes citados, impiden la aplicación del referido instituto en esta causa****.*

IDENTIFICACION DE LOS BENEFICIARIOS
- VII -
En lo atinente a la debida identificación de los beneficiarios, el Fisco Nacional tuvo por acreditado:

*a) Que **el cambio de razón social de Shoshana S.A. a Guedaie S.A. se procesó el 12/09/2008** (cfr. respuesta de la Dirección Regional Palermo de la AFIP-DGI por nota 1.109/12 que obra a fs. 266/269 del cuerpo anexo I "Análisis operaciones Guedaie S.A." de las actuaciones administrativas. En adelante, "cuerpo anexo I").*

*b) Que **todos los cheques relevados por la inspección habían sido confeccionados por La Segunda ART con las cláusulas "no a la orden", "cruzados" y con la leyenda "para acreditar en cuenta"** (fs. 179, cuarto párrafo, del informe final de inspección y fs. 545/598 del cuerpo anexo I de las actuaciones administrativas).*

*c) Que, **de los registros del subdiario de ingresos y egresos de La Segunda ART, surge la efectiva salida de los fondos** para abonar a Shoshana S.A. mediante el empleo de cheques propios **y las correspondientes retenciones del impuesto a las ganancias y del impuesto sobre los ingresos brutos** (fs. 182, primer párrafo, y fs. 184, tercer párrafo, del informe final de inspección).*

*d) Que, según consta en la inscripción de Guedaie S.A. a la AFIP -con sello receptor del 12/09/08- y al Convenio Multilateral, aportados en copia por La Segunda ART al Fisco, **el Sr. Zacarías García Retituto era el presidente de esa sociedad** (fs. 422/427 del anexo I de los antecedentes administrativas).*

*e) Que **Shoshana S.A. entregó los cheques emitidos por La Segunda ART, para gestionar su cobro (descuento), a Sumacredit Cooperativa de Crédito, Consumo y Vivienda** Ltda. (fs. 181, cuarto párrafo, del informe final de inspección).*

*f) **Sumacredit Cooperativa de Crédito, Consumo y Vivienda Ltda. reconoce que recibió los cheques de Shoshana S.A. para gestionar su cobro**, adjuntó los comprobantes de liquidación de dichas operaciones, acompañó una copia del contrato social de su cliente y señaló al Sr. Zacarías García Retituto como su presidente (cfr. fs. 181, cuarto párrafo, del informe final de inspección y fs. 841 a 873 del cuerpo anexo I de las actuaciones administrativas).*

*g) **Sumacredit Cooperativa de Crédito, Consumo y Vivienda Ltda., a su vez, entregó dichos cheques para gestionar su cobro a la Asociación Mutual de Emprendedores Argentinos y a la Cooperativa de Vivienda, Crédito y Consumo Proyectos Inmobiliarios Ltda**. (cfr. fs. 180, último párrafo, y fs. 181 del informe final de inspección).*

*h) **Finalmente, la Asociación Mutual de Emprendedores Argentinos y la Cooperativa de Vivienda, Crédito y Consumo Proyectos Inmobiliarios Ltda. entregaron esos cheques al Banco BI Creditanstalt S.A.**, quien informó que los cheques librados a favor de Shoshana S.A. o Guedaie S.A., "...se corresponden a operaciones de cheques negociados por clientes e instrumentados con contratos de cesión" (cfr. fs. 180 in fine del informe final de inspección y fs. 603 a 771 del cuerpo anexo I de las actuaciones administrativas, subrayado agregado).*

*i) **Para sustentar su repuesta al requerimiento cursado por la AFIP, el Banco BI Creditanstalt S.A. acompañó copia de cada uno de los contratos de cesión suscriptos con la Asociación Mutual de Emprendedores Argentinos y a la Cooperativa de Vivienda, Crédito y Consumo Proyectos Inmobiliarios Ltda.**, en cuyos anexos figuran los cheques entregados por La Segunda ART y objeto del pedido de información del ente recaudador (cfr. fs. 601 a 771 del cuerpo anexo I de las actuaciones administrativas).*

*j) Que **de los 187 cheques librados en total por La Segunda ART sobre su cuenta corriente del BBVA Banco Francés** para pagar a Shoshana S.A. por sus servicios, **186 fueron cobrados en operaciones de descuento en el Banco BI Creditanstalt S.A**. De ellos, **114 valores fueron entregados por la Asociación Mutual de Emprendedores Argentinos y los restantes 72 por la Cooperativa de Vivienda, Crédito y Consumo Proyectos Inmobiliarios Ltda**. (fs. 180, quinto párrafo, del informe final de inspección).*

k) Que, según afirman los inspectores, de la respuesta brindada por el Banco BI Creditanstalt S.A. surge "...un detalle conteniendo la identificación completa de la operación en la cual fue incluida cada cheque involucrado y copia de los correspondientes contratos de cesión celebrados con sus clientes donde se encuentran incluidos los valores referenciados" (fs. 180, tercer párrafo, del informe final de inspección. Subrayado, agregado).

*Desde esta perspectiva, **el argumento del Fisco fundado únicamente en que el 99,46% del importe de los cheques, pese a que fueron emitidos para depositar en cuentas del proveedor, terminaron en mutuales y cooperativas** (resolución determinativa de oficio, fs. 278 de los antecedentes administrativos, primer párrafo) **muestra, en mi parecer, su endeblez, pues el ente recaudador no especifica, como era menester para fundar su acto administrativo, las reglamentaciones que habría transgredido La Segunda ART al efectuar los pagos a Shoshana S.A**. en la forma que lo hizo.*

*Por el contrario, observo que el contribuyente empleó medios idóneos para individualizar a Shoshana S.A. como verdadero beneficiario de los pagos, identificar a sus eventuales cesionarios ("no a la orden"), asegurar que el cheque sea cobrado por un sujeto que posee cuenta bancaria ("cruzado") e impedir el pago en efectivo del título, que sólo podía ser abonado por medio de asientos contables ("para acreditar en cuenta"), **aspectos finalmente corroborados por la respuesta del Banco BI Creditanstalt S.A., quien confirmó que los cheques que fueron entregados por la firma Shoshana S.A., "... se corresponden a operaciones de cheques negociados por clientes e instrumentados con contratos de cesión"** (subrayado, agregado).*

Desde Fallos: 275:83, al examinar una norma análoga al art. 37 de la LIG -como lo era el art. 34 de la ley del impuesto a los réditos- el Tribunal explicó: "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" (criterio reiterado en Fallos: 323:3376, cons. 6°, subrayado agregado).

*Bajo este prisma, **no habiendo sido cuestionada la corrección del instrumento (cheque no a la orden, cruzado y para acreditar en cuenta) empleado por La Segunda ART para individualizar al beneficiario de sus pagos, la***

ulterior cesión de los valores por parte de este último -procedimiento cuya legalidad tampoco ha sido objetada- resulta un hecho posterior y ajeno a la voluntad del actor, carente de aptitud jurídica para obligarlo a cancelar el impuesto a las ganancias que corresponde a su proveedor *(arg. Fallos: 275:83 y 323:3376, entre otros).*

DEMOSTRACION DE LA CAUSA DE LA EROGACION
- VIII -
*Respecto de **la demostración de la causa de la erogación, no es objeto de controversia**:*

*a) Que **los arts. 20, 26 y 30 de la ley 24.557** obligan a las ART a otorgar, en forma íntegra y oportuna, las prestaciones en especie hasta la curación completa del trabajador damnificado o mientras subsistan los síntomas incapacitantes.*

*b) Que la Superintendencia de Riesgos del Trabajo (SRT) consideró que **el adecuado traslado del trabajador es parte integrante del otorgamiento de dichas prestaciones** en especie, motivo por el cual procedió a su reglamentación por resolución (SRT) 133/04, vigente durante los períodos fiscales ajustados por el Fisco.*

*c) En dicho reglamento se estableció que **las ART serán responsables del gerenciamiento del sistema de traslado de los trabajadores** damnificados desde, hasta y entre el domicilio de los prestadores que otorgarán la atención sanitaria respectiva y de la implementación de los medios para llevarlos a cabo (cfr. art. 3º).*

*d) **Que la AFIP constató**, a través de los empleadores del personal siniestrado y cubierto por La Segunda ART, "...**que efectivamente los sujetos siniestrados fueron trasladados** conforme los detalles aportados por la contribuyente" (resolución determinativa de oficio, fs. 281, primer párrafo, de las actuaciones administrativas).*

*e) Así, **se tuvo por comprobado que el domicilio declarado ante el empleador**, según la ficha de personal aportada, **era coincidente con el domicilio de origen y destino de los traslados facturados por Shoshana S.A**. (ver fs. 178/179 del informe final de inspección y fs. 517/539 y 540 del cuerpo anexo I de las actuaciones administrativas).*

*f) Que **en cada comprobante de traslado -voucher- se consignó la siguiente información**: a) número del CUIL de la persona que sufrió el siniestro; b) fecha del traslado; c) horario; d) identificación del paciente; e) origen y destino del viaje; f) cantidad de horas afectadas por esperas; g) kilómetros recorridos; h) gastos adicionales (peajes, etc.); i) total en pesos. **La Segunda ART aportó más de 4.500 de esos registros** (fs. 433/455 del cuerpo anexo I de las actuaciones administrativas y fs. 177/178 del informe final de inspección).*

*g) Que **de esos 4.500 registros de traslados de trabajadores damnificados, la inspección seleccionó 1.900**, identificó a sus empleadores y verificó que tales empleadores tenían contrato vigente con La Segunda ART en los períodos estudiados (fs. 456/486 del cuerpo anexo I de las actuaciones administrativas y fs. 178, tercer párrafo, del informe final de inspección).*

*h) Que **Shoshana S.A. estuvo sujeta a retención del impuesto a las ganancias por parte de nueve compañías de seguros** y ART, a saber: ART Liderar S.A.; Compañía Argentina de Seguros Victoria S.A.; Horizonte Compañía Argentina de Seguros Generales S.A.; HSBC-La Buenos Aires Seguros S.A.; La Meridional Compañía Argentina de Seguros S.A.; La Segunda ART S.A.; Prevención ART S.A.; QBE ART S.A. y Reconquista ART S.A. (fs. 171 del informe final de inspección).*

*i) Que, **entre esas nueve compañías, el Fisco pidió información sólo a dos**: Compañía Argentina de Seguros Victoria S.A. y La Meridional Compañía Argentina de Seguros S.A. (fs. 171, sexto párrafo, del informe final de inspección).*

*j) Que, en respuesta a ese requerimiento, **La Meridional ART informó a la AFIP que también había contratado a Shoshana S.A. para que prestara el servicio de traslado** mediante remises y taxis de los pacientes afectados por accidentes laborales o enfermedades profesionales, adjuntó el detalle de las operaciones solicitadas y copia de los antecedentes obrantes en el legajo de apertura de cuenta del proveedor, aportando estos dos últimos elementos mediante soporte magnético (fs. 173/174 del informe final de inspección y fs. 277 a 316 del cuerpo anexo I de las actuaciones administrativas).*

INSCRIPCIONES DEL PROVEEDOR
Unido a lo anterior, es necesario poner el foco en el cumplimiento por parte de Shoshana S.A. de las normas vigentes sobre emisión de facturas respecto de los servicios aquí cuestionados, su inscripción como contribuyente y su sujeción a los regímenes de retención y percepción. Al respecto, el ente recaudador tuvo por acreditado:

*a) Que **los códigos de autorización de impresión para las facturas tipo "A" y "B" de Shoshana S.A. fueron otorgados por la AFIP** conforme a las verificaciones efectuadas a través de la página web del organismo, los que coinciden con una autorización vigente (fs. 172 y fs. 238/9 del anexo I de las actuaciones administrativas).*

*b) Que **Shoshana S.A. no estaba incluido en la base de facturas apócrifas** de la AFIP-DGI (fs. 2 del cuerpo anexo I de las actuaciones administrativas).*

c) Que, en tales condiciones, los inspectores afirmaron que "...es de presumirse que efectivamente los sujetos siniestrados conforme a los detalles suministrados por La Segunda ART se corresponden con las facturas emitidas por GUEDAIE S.A..." (fs. 433/455, 517/539 y 540 del cuerpo anexo I de las actuaciones administrativas y fs. 179 del informe final de inspección. El subrayado no pertenece al original).

*d) Que **Shoshana S.A. estuvo sujeta a retención del impuesto a las ganancias por las nueve compañías de seguros** y ART detalladas anteriormente (fs. 171 del informe final de inspección).*

*e) Que **esas nueve compañías representaron el 100% de las retenciones practicadas a Shoshana S.A**. (fs. 171 del informe final de inspección y fs. 43/50 del cuerpo anexo I de las actuaciones administrativas).*

*f) Que **Shoshana S.A. es una de las firmas con mayores retenciones de impuesto a las ganancias informadas** y, por ende, de pagos efectuados a proveedores según surge de la base "e-Fisco Ret-Per Ganancias por Informante" (fs. 967 del anexo I de las actuaciones administrativas e informe final de inspección, fs. 183, primer párrafo).*

*Así las cosas, observo que **las constancias obrantes en los propios antecedentes administrativos no sólo individualizan nominalmente al beneficiario de los pagos, sin dejar dudas sobre su identidad e inscripción ante la AFIP, sino que también permiten colegir la realidad y sustancia de los servicios que la ART actora estaba obligada a prestar a los empleados de sus clientes**, como lo concluyeron los propios inspectores actuantes (arg. Fallos: 326:2987, cons. 17°).*

LOS RESTANTES FUNDAMENTOS DEL FISCO RESULTAN INSUFICIENTES
- IX -
Sentado lo anterior, pienso que los restantes fundamentos brindados por el Fisco y confirmados por la sentencia recurrida para aplicar el art. 37 de la LIG resultan notoriamente insuficientes.

*En primer lugar, **la AFIP manifiesta que Shoshana S.A. no poseía inmuebles ni rodados, no tenía cuentas bancarias ni declaraba empleados en relación de dependencia**, por lo cual no puede afirmarse que los traslados hayan sido efectivamente realizados por ella (resolución determinativa de oficio, fs. 281/282 de los antecedentes administrativos).*

*En tal sentido, considero que asiste razón a la actora cuando indica que **tales circunstancias no autorizan a concluir, indefectiblemente, que una agencia de remises carece de capacidad operativa o económica para ejercer el comercio y ejecutar la actividad del transporte de pasajeros** cuando su desarrollo es acreditado por otros medios.*

*En efecto, **en lo atinente al circuito financiero seguido por los cheques emitidos por La Segunda ART, sostiene el Fisco que si dichos valores no fueron incorporados al patrimonio de Shoshana S.A., sea adquiriendo bienes o insumos destinados a realizar su actividad, resulta incierto que haya podido prestar los servicios que se consignan en las facturas que emitió** (resolución determinativa de oficio, fs. 286, primer y segundo párrafo, de los antecedentes administrativos). Sin embargo, omite el Fisco que, **según la acreditado en autos, Shoshana S.A. entregó esos valores "para gestionar su cobro", lo que conduce, precisamente, a la solución opuesta, esto es, que los importes allí consignados se incorporaron a su patrimonio luego del descuento** practicado por Sumacredit Cooperativa de Crédito, Consumo y Vivienda Ltda. en concepto de gastos generales por tal gestión (cfr. fs. 181, quinto párrafo, del informe final de inspección).*

***Denuncia también el organismo recaudador que, fruto de la información requerida a terceros, detectó que Shoshana S.A. tenía inconsistencias en la numeración de sus facturas** y que, del relevamiento practicado con las recibidas por La Segunda ART, surgió la existencia de 24 comprobantes duplicados con La Meridional S.A. y 35 con Compañía Argentina de Seguros Victoria S.A. (resolución determinativa de oficio, fs. 278 de los antecedentes administrativos y fs. 175 del informe final de inspección). Esgrime también que la última declaración jurada presentada por Shoshana S.A. es del 2007 y no consta pago alguno a la AFIP.*

*Sin embargo, **es claro que dichas irregularidades no le son imputables a La Segunda ART** y nada encuentro en la LIG -ni tampoco indican norma concreta alguna los representantes de la demandada- que otorgue al Fisco la posibilidad de aplicar el instituto de las salidas no documentadas a un contribuyente por el solo hecho de que se detecte la falta de presentación y pago de las declaraciones juradas de su proveedor o incumplimientos formales de éste en las facturas emitidas a otros clientes.*

*Más aún cuando **Shoshana S.A. no estaba incluido en la base de facturas apócrifas de la AFIP-DGI** (fs. 2 del cuerpo anexo I de las actuaciones administrativas) y las facturas tipo "A" y "B" que emitía contaban con los códigos de autorización de impresión otorgados por el ente recaudador (fs. 172 y fs. 238/9 del anexo I de las actuaciones administrativas.*

***Idéntica conclusión se impone, en mi parecer, respecto de las observaciones del ente recaudador fundadas en que la inspección no encontró a Shoshana S.A. ni en su domicilio fiscal ni en el comercial, que tampoco pudo hallar a sus socios ni a su presidente, y que los últimos integrantes de la sociedad no se encontraban inscriptos ante la AFIP y sólo poseían CUIL**. Agrega el Fisco, en tal sentido, que en el año 2018 Shoshana S.A. cambió su denominación y se inscribió bajo la única actividad de venta al por menor en kioscos, polirrubros y comercios no especializados.*

Para estudiar tales cuestionamientos, debe recordarse que la inspección se inició el 17/08/2011 y se verificaron operaciones realizadas, como mínimo, tres años antes, entre el 26/07/2007 y el 18/06/2008 (cfr. informe de inspección, fs. 185).

*Bajo este prisma, **resulta evidente que las vicisitudes experimentadas por el proveedor Shoshana S.A. y sus representantes legales luego de transcurridos tres años de las operaciones observadas** (modificaciones en el domicilio fiscal o comercial, inscripción ante la AFIP, cambio en la actividad desarrollada) **carecen de aptitud para generar consecuencias jurídicas a su contratante La Segunda ART, quien no está obligada a supervisar el comportamiento fiscal o comercial de sus proveedores una vez finalizadas las prestaciones contratadas**.*

Como ya sostuvo este Ministerio Público en la causa registrada en Fallos: 336:70, cuyos términos V.E. compartió e hizo suyos: "Tengo para mí que lo sostener lo contrario conduce a dos inaceptables conclusiones. En primer lugar, equivale a constituir al contribuyente en una suerte de responsable del cumplimiento de las obligaciones formales de otros, sin norma legal que así lo establezca. Y, en segundo término, lleva a que el Fisco se vea liberado de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por los contribuyentes, mediante la transferencia de esa responsabilidad hacia un tercero, como dije, sin ley que así lo autorice".

*En efecto, **no puede caber duda en cuanto a que el Fisco, al haber constatado la falta de presentación de las declaraciones juradas o el pago del tributo por parte de un proveedor de la actora, debió haber puesto en ejercicio las potestades y facultades conferidas por el ordenamiento** -en particular, las de los arts. 33, 35 y cc. de la ley de rito fiscal-, para lograr dilucidar la auténtica situación tributaria de aquél y perseguir el cobro de la acreencia que le correspondiera, tal como lo obliga la Constitución Nacional en cuanto recaudador de las rentas públicas (arts. 99, inc. 10, y 100, inc. 7°) sin que pueda admitirse, como indebidamente lo pretende aquí, involucrar a un tercero en violación al principio de reserva de ley en materia tributaria (Fallos: 312:912; 318:1154; 319:3400; 321:366; 326:3168, entre muchos otros).*
- X -
Dada la solución que aquí se propicia, estimo que deviene inoficioso el tratamiento del recurso extraordinario interpuesto por el demandado a fs. 229/250.
- XI -
*Por lo hasta aquí expuesto, considero que corresponde **revocar la sentencia apelada** en cuanto **confirmó parcialmente la resolución 209/14 de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Rosario** I de la AFIP-DGI y declarar inoficioso el recurso extraordinario interpuesto por el Fisco Nacional*".

Lo Bruno Estructuras SA PGN del 28.08.2025

Impuesto a las Salidas no Documentadas.
El proveedor Carlos Gustavo Alberto, carecía de aptitud para individualizar al verdadero responsable y destinatario de los fondos.
Períodos fiscales 10/2008 a 9/2010.
El TFN confirmó la determinación de oficio.
La CNACAF confirmó parcialmente la sentencia del TFN.
La PGN revoca parcialmente la sentencia de la CNACAF.
La R.G. AFIP 893 determina la oportunidad en que se perfecciona ese peculiar hecho imponible, del impuesto a las ganancias.
Se violenta el principio de legalidad o reserva de ley.
Se decreta la inconstitucionalidad de la R.G. 893.

" *I-*
*Según surge del expediente principal que en formato digital se encuentra en el sistema de consulta de causas web del Poder Judicial de la Nación (al que se referirán las citas siguientes), a fs. 632 la **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal** (sala II) **confirmó parcialmente la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación** que, en lo ahora interesa, **había ratificado las resoluciones 78/2014 y 79/2014, emanadas de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán** (en adelante, DRTU) de la Dirección General Impositiva - Administración Federal de Ingresos Públicos.*

*El primer acto determinó de oficio el **impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 10/2008 a 9/2010** con fundamento en la impugnación de las operaciones celebradas con ciertos **proveedores a los que atribuyó falta de capacidad operativa** para realizarlas.*

*El segundo determinó de oficio el **impuesto a las ganancias en concepto de salidas no documentadas por los períodos fiscales 10/2008 a 9/2010** con más sus intereses resarcitorios y le **aplicó una multa por los períodos 10/2009 a 09/2010 con sustento en los arts. 46 y 47, incs. b) y c), de la ley 11.683** (t.o. 1998).*

*Para así resolver, **la Cámara sostuvo que** correspondía a la recurrente formular agravios suficientes respecto del ajuste efectuado por el organismo recaudador en el impuesto al valor agregado y, a tal efecto, criticar concreta y razonadamente el pronunciamiento apelado, demostrando su yerro.*

Sin embargo, advirtió que de la lectura del memorial presentado por la actora, no se advertía una sola manifestación o análisis sobre la validez de las facturas impugnadas por el organismo fiscal ni tampoco el desarrollado de argumentos respecto de la determinación del impuesto al valor agregado como consecuencia de ello.

Consideró, por ende, que al carecer la expresión de agravios de una crítica concreta y razonada del pronunciamiento recurrido, tal como lo exige el art. 265 del C.P.C.C.N., correspondía aplicar la consecuencia prevista en el art. 266 del mismo cuerpo legal, quedando de tal modo firme el ajuste plasmado en la resolución (DRTU) 78/2014.

*En lo atinente a la resolución (DRTU) 79/2014, por idéntica razón consideró que la sentencia apelada debía ser parcialmente confirmada, en cuanto había convalidado la invalidez de la documentación que sustentaba las operaciones comerciales realizadas con el **proveedor Carlos Gustavo Alberto**, al entender que **carecía de aptitud para individualizar al verdadero responsable y destinatario de los fondos**.*

*Por último, en lo referido al **planteo de inconstitucionalidad de la resolución general (AFIP) 893/00**, manifestó que la apelante se había limitado a cuestionarla, formulando manifestaciones acerca del perfeccionamiento del hecho imponible y a objetar su aplicación, sin advertir que el Tribunal Fiscal "…consideró que la declaración engañosa provenía de la utilización de un comprobante apócrifo en la declaración del Impuesto a las Ganancias, sin que sea necesario estarse a la forma y plazo de presentación del volante previsto en la RG 893/2000 como modo de liquidación de las Salidas no Documentadas".*

II-
*Disconforme, a fs. 634/642 **la actora interpuso recurso extraordinario** en los términos del art. 14 de la ley 48, cuya denegatoria a fs. 666 origina esta prestación directa.*

Señala que, a la fecha de dictado de las determinaciones de oficio aquí impugnadas, el impuesto a las ganancias en concepto de salidas no documentadas se encontraba definido por el art. 37 de la ley 20.628 (t.o. por decreto 649/97), precepto que ***no fijaba el momento de perfeccionamiento del hecho imponible****.*

Relata que, para subsanar dicha omisión, ***el organismo recaudador dictó la resolución general (AFIP) 893/00****, cuyo art. 2º establece que el ingreso del impuesto a las ganancias - salidas no documentadas- debía efectuarse dentro de los quince días hábiles administrativos de producida la erogación o salida no documentada.*

Centra su agravio en que ***dicha reglamentación resulta inconstitucional*** *pues ella infiere, sin sustento legal, que el hecho imponible se perfecciona entre la fecha de la erogación y los quince días hábiles administrativos posteriores, lo cual avanza sobre el principio de reserva de ley consagrado en los arts. 4°, 17, 52 y 75 -incs. 1° y 2°-, de la Constitución Nacional.*

Afirma, en consecuencia, que las determinaciones de oficio aquí impugnadas son inválidas, en tanto se basan en un reglamento que carece de sustento legal.

Añade ***que la omisión legal referida anteriormente fue subsanada recién en el año 2017 con la sanción de la ley 27.430****, la cual estableció que, a los efectos de la determinación de ese impuesto, el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha en que se realice la erogación, pero sin embargo dicha disposición no puede ser aplicada para salidas no documentadas anteriores a su vigencia.*

-III-
Liminarmente advierto que, toda vez que la actora focaliza sus agravios en la inconstitucionalidad de la resolución general (AFIP) 893 y su falta de tratamiento por la sentencia apelada, lo allí resuelto por la Cámara respecto del ajuste practicado en el impuesto al valor agregado por la resolución (DRTU) 78/2014 no ha sido objeto de cuestionamiento y resulta, por ende, irrevisable en esta instancia.

-IV-
A mi modo de ver, el recurso extraordinario, en los términos en que ha sido planteado, es formalmente admisible, pues se discute la validez e interpretación de normas federales (art. 37 de la ley 20.628 y resolución general AFIP 893) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que la apelante funda en ellas (art. 14, inc. 3°, de la ley 48).

V-
*Este Ministerio Público tuvo oportunidad de dictaminar sobre un tema similar al presente en la causa D.1026, L.LXII, "****D'Ingianti, Rosario Vicente*** *(TF 16.331-I) c/DGI", del 12 de junio de 2008,* ***cuyas conclusiones no son aplicables a esta causa pues los períodos allí involucrados -a diferencia de lo que aquí ocurre- eran anteriores a la vigencia de la resolución general (AFIP) 893****.*

Hecha esta salvedad, no es ocioso recordar que, en su tarea de establecer la correcta interpretación de las normas de carácter federal -como lo es la ley del impuesto a las ganancias- V.E. no se encuentra limitada por las posiciones del tribunal apelado y del recurrente, sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto disputado (art. 16, ley 48), según la inteligencia que rectamente les otorgue (Fallos: 307:1457; 320:1915, entre otros).

Desde esa perspectiva, observo que ***el organismo recaudador exige el pago del impuesto a las ganancias en concepto de salidas no documentadas con sustento en lo dispuesto por su resolución general (AFIP) 893****, que fija la fecha de vencimiento para el ingreso de ese impuesto, estableciendo que debe efectuarse dentro de los quince días hábiles administrativos de producida la erogación o salida no documentada.*

Es de toda lógica que, para fijar la fecha de vencimiento para el ingreso de un gravamen, ***la obligación tributaria que éste conlleva debe hallarse, con anterioridad, en condiciones jurídicas de ser exigida****. Y que,* ***para que ella pueda reputarse exigible, a su vez, ha de haberse perfeccionado el respectivo hecho imponible que la genera, en todos sus aspectos, incluyendo el temporal****.*

Observo que, en la discusión de autos, el ente fiscal considera -si bien de forma implícita- como momento de perfeccionamiento de ese peculiar hecho imponible del art. 37 de la tantas veces citada ley del impuesto a las ganancias a la oportunidad en que el contribuyente realiza la erogación o salida no documentada, para luego otorgarle, a partir de ese momento, quince días hábiles administrativos para el ingreso de la obligación tributaria consecuente.

Sin embargo, contrariamente a lo que es menester, ***advierto que tal consideración, contenida en un reglamento expedido por la AFIP, se encuentra huérfana de todo sustento legal****, pues* ***ni en la ley del impuesto a las ganancias ni en norma alguna de similar naturaleza existía, durante los períodos fiscales aquí reclamados (10/2008 a 9/2010), una disposición que así lo establezca****.*

Cierto es que no vulneran el principio establecido en el art. 99, inc. 2°, de la Constitución Nacional los reglamentos que se expidan para la mejor ejecución de las leyes, cuando la norma de grado inferior mantenga inalterables los fines y el sentido con que la ley haya sido sancionada (Fallos: 323:620 y su cita).

Pero no menos cierto es que, ***en el presente caso, es una norma de grado inferior (resolución general AFIP 893) la que fija, de manera implícita pero indudable, la oportunidad en que se perfecciona ese peculiar hecho imponible*** *-diverso, como lo ha explicado V.E., del impuesto a las ganancias (Fallos: 275:83; 323:3376 y 326:2987)- y, con base en ello, exige la cancelación del impuesto aquí tratado, a extramuros de la inveterada doctrina del Tribunal sobre el alcance del principio de reserva de ley que impera en la materia.*

*En efecto, es reiterada postura del Tribunal que **el principio de legalidad o de reserva de la ley** no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía sustancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible -en todos sus aspectos-, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones. De ahí, pues, que en esta materia, la competencia del Poder Legislativo es exclusiva (arg. Fallos: 321:366; 316:2329; 318:1154; 323:3770, entre otros).*

A esta altura del dictamen, no pasa inadvertido para mí que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto constituye la más delicada de las funciones a encomendar a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado la última ratio del orden jurídico (Fallos: 302:1149; 303:1708, entre muchos otros); por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o la garantía constitucional invocados (conf. doctrina de Fallos: 315:923, in re L.172, L.XXXI, "Lavandera de Rizzi, Silvia c/ Instituto Provincial de la Vivienda", sentencia del 17 de marzo de 1998) - y que la colisión con los preceptos y garantías de la Constitución Nacional debe surgir de la norma misma y no de la aplicación irrazonable que de ella se haga en el caso concreto (Fallos: 317:44).

*Precisamente con tal inteligencia **sostengo que la postura fiscal de considerar perfeccionado el hecho imponible aquí en debate en oportunidad de realizarse las correspondientes erogaciones, como lo establece la resolución general (AFIP) 893, avanza indebidamente sobre una materia reservada con carácter exclusivo al Congreso Federal (arts. 4, 17, 52 y 75, inc. 2°, de la Constitución Nacional) y no puede ser admitida**, debiendo receptarse los agravios de la actora al respecto.*

-VI-
*Por lo expuesto, considero que corresponde declarar formalmente admisible el recurso extraordinario y **revocar parcialmente la sentencia apelada** con el alcance señalado en el acápite V, ordenando que, por quien corresponda, se dicte una nueva conforme a lo aquí dictaminado*".

Jurisprudencia sobre la aplicación de sanciones sobre el impuesto a las salidas no documentadas

Se debe diferenciar claramente TRES ETAPAS distintas:

-Antes del dictado de la R.G. 893 (B.O.13.09.2000)

Sin normativa particular de la AFIP.

D`Ingianti Rosario Vicente CSJN del 12.10.2010.

No corresponde la aplicación de sanciones porque el impuesto a las salidas no documentadas no se ingresaba por declaración jurada.

-Luego del dictado de la R.G. 893 (B.O.13.09.2000) y hasta la reforma de la ley 27.430 (B.O.29.12.2017) y el dictado de la R.G. 4.933 (B.O.28.02.2019)

Con el dictado de la R.G. 893 el impuesto a las salidas no documentadas se ingresaba por volante de pago.

Art. 15 de la ley 11.683:

"***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**, 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.*
(..)".

Quercia José Luis (PGN) del 29.09.2017.

JBS Argentina SA (PGN) del 01.12.2020.

JBS Argentina SA CSJN del 16.05.2023 P/Art. 280 CPCCN.

La P.G.N. decreta la inconstitucionalidad de la R.G. 893.

La R.G. 893 no puede determinar un hecho imponible que no estaba tipificado en la ley de impuesto a las ganancias.

Tampoco corresponde la aplicación de sanciones sobre el impuesto a las salidas no documentadas.

-A partir del dictado de la ley 27.430 (B.O.29.12.2017) con vigencia para los ejercicios iniciados a partir del 01.01.2018

Con la reforma de la ley 27.430 el nacimiento del hecho imponible está claramente tipificado en el art. 40 de la ley de impuesto a las ganancias.

Con el dictado de la R.G.4.433 (B.O.28.02.2019) el impuesto a las salidas no documentadas se ingresa por declaración jurada.

Aclara el **art. 6 de la R.G. 4.433** que el impuesto a las salidas no documentadas no se puede pagar por compensación.

Todavía no se expidió la CSJN si corresponde la aplicación de sanciones sobre el impuesto a las salidas no documentadas.

-Antes del dictado de la R.G. 893 (B.O.13.09.2000)

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

La AFIP aplicó una multa por omisión de impuestos (art. 45 ley 11.683) sobre el impuesto a las salidas no documentadas Perído 1995 con anterioridad al dictado de la R.G. 893.
El TFN revocó la multa por omisión del art. 45 de la ley 11,683.
La CNACAF confirmó la sentencia del TFN y por lo tanto también revocó la multa por omisión del art. 45 de la ley 11.683.
La CSJN confirmó la sentencia de la CNACAF y por lo tanto también revocó la multa por omisión del art. 45 de la ley 11.683.
Al no liquidarse el impuesto a las salidas no documentadas por declaración jurada la conducta no tipifica en el art. 45 de la ley 11.683.

SENTENCIA DE LA CAMARA

"*- 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.
(..)

DICTAMEN DE LA PROCURACION GENERAL DE LA NACION (Laura Monti)
(..)

- IV –

EL ART. 45 DE LA LEY 11.683 SE REFIERE A DECLARACIONES JURADAS (FALTA DE PRESENTACION O PRESENTACION INEXACTA)

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.*

NO PUEDE INVOCARSE AL ART. 15 DE LA LEY 11,683

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.

COMO EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS NO SE INGRESA POR DECLARACION JURADA. NO TIPIFICA EN EL ART. 45 DE LA LEY 11.683

EL ART. 45 DE LA LEY 11.683 REQUIERE LA FALTA DE PRESENTACION DE DDJJ O LA PRESENTACION DE DDJJ INEXACTA

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***".

-Luego del dictado de la R.G. 893 (B.O.13.09.2000) y hasta la reforma de la ley 27.430 (B.O.29.12.2017) y el dictado de la R.G. 4.933 (B.O.28.02.2019)

QUERCIA JOSE LUIS DICTAMEN PROCURACION GENERAL DE LA NACION DEL 29.09.2017

LA PROCURADORA REVOCA LA MULTA POR OMISION SOBRE EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS. LA R.G. 893 ES INCONSTITUCIONAL

La AFIP aplicó una multa por omisión de impuestos (art. 45 ley 11.683) sobre el impuesto a las salidas no documentadas

Perídos abril a septiembre 2001 con posterioridad al dictado de la R.G. 893.

El TFN revocó la multa por omisión del art. 45 de la ley 11,683.

La CNACAF revocó la sentencia del TFN y por lo tanto confirmó la multa por omisión del art. 45 de la ley 11.683.

La Procuradora revocó la sentencia de la CNACAF y por lo tanto revocó la multa por omisión del art. 45 de la ley 11.683.

La ley de impuesto a las ganancias no define el elemento temporal del hecho imponible en el caso del impuesto a las salidas no documentadas

La R.G. 893 es inconstitucional, no se puede determinar el hecho imponible por resolución general de la AFIP.

SENTENCIA DEL TFN

"*A fs. 481/489, **la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación**, en lo que es de interés en esta instancia, **dejó sin efecto la multa aplicada a la actora con sustento en el art. 45 de la ley 11.683** (t.o. en 1998, y sus modificaciones) por la falta de ingreso en término del impuesto a las ganancias correspondiente a ciertas salidas no documentadas (art. 37, ley 20.628, t.o. 1997 y sus modificaciones) efectuadas **entre abril y septiembre de 2001**.*

Para así decidir, indicó que la referida infracción exige, a los fines de su configuración objetiva, que quien omita el pago del impuesto lo haga mediante la falta de presentación de las correspondientes declaraciones juradas o que las presente pero con inexactitudes.

*Sentado ello, especificó que **para abonar el impuesto a las ganancias por salidas no documentadas no le era exigido al sustituto** -ni por la norma del gravamen ni tampoco por su reglamento- **la confección de una declaración jurada** y que, en el caso, la liquidación presentada con defectos no fue la causa para que la omisión que aquí se imputa se configurase. A mayor abundamiento, destacó que el pago del impuesto correspondiente a las salidas no documentadas debe realizarse aun cuando la declaración jurada anual del impuesto a las ganancias sea entregada en forma.*

Sobre esta base, concluyó que el incumplimiento en que incurrió el particular no puede ser encuadrado en la norma sancionatoria empleada por el Fisco para aplicar la multa discutida en autos.

*Aclaró también que **la resolución general (AFIP) 893 no altera este razonamiento, pues ella establece la obligación de confeccionar un "volante de pago", y no una declaración jurada**, para ingresar el impuesto sobre las erogaciones que carezcan de documentación. Si bien es cierto que **el art. 15 de la ley 11.683** equipara las boletas de depósito y las comunicaciones de pago a las declaraciones juradas, ello es así sólo **en tanto esos instrumentos sean confeccionados por el contribuyente, con datos que él mismo aporte, lo que no sucedió en el caso**.*

SENTENCIA DE LA CNACAF

- II -
*Por su parte, a fs. 616/621, **la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó** en ese punto **la sentencia** de la instancia anterior.*

*Para así decidir, indicó que **los anexos de la citada resolución general 893 establecen cuáles son los "volantes de pago"** a emplear para el ingreso del tributo bajo estudio, y que **resulta de aplicación el art. 15 de la ley de rito fiscal**.*

*Con cita del precedente de V.E. **"D'Ingianti", del 12/10/2010** expresó que está en claro cuáles son los elementos de forma y de plazo para la presentación de las respectivas declaraciones juradas, a los fines de tener por configurado el aspecto material de la infracción del art. 45 de la ley 11.683 a su respecto, ya que **la resolución general 893 fue dictada con antelación a los períodos de que aquí se trata**.*

*Agregó que al estar así **acreditada la materialidad de la infracción, la eximición de responsabilidad sólo puede venir dada por alguna causal válida**, circunstancia que no ha acaecido en el supuesto de autos.*
(..)
DICTAMEN DE LA PROCURACION GENERAL DE LA NACION (Laura Monti)
(..)
-V-
*Este Ministerio Público tuvo oportunidad de dictaminar sobre un tema similar al presente in re D.1026, L.LXII, "**D'Ingianti, Rosario Vicente** (TE 16.331-I) c/DGI", del 12 de junio de 2008, **cuyas conclusiones no son aplicables a esta causa pues los períodos allí involucrados** -a diferencia de lo que aquí ocurre- **eran anteriores a la vigencia de la resolución general (AFIP) 893**.*

Hecha esta salvedad, y de manera preliminar, estimo importante poner de relieve dos aspectos que han quedado fuera de debate a esta altura de la litis.

*En primer lugar, que pesa sobre la actora el deber de abonar el impuesto a las ganancias por ciertas salidas no documentadas realizadas **desde abril hasta septiembre de 2001**, como lo establece el art. 37 de la ley 20.628.*

*Y, en segundo término, que lo perseguido por el gravamen en estos casos 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 debería 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; 323:3376 y 326:2987).*

Sobre estas bases, el thema decidendum se circunscribe únicamente a determinar si la conducta imputada - haber omitido el pago tempestivo del impuesto a las ganancias correspondiente a ciertas salidas no documentadas realizadas desde abril hasta septiembre de 2001- queda subsumida dentro de las previsiones del art. 45 de la ley 11.683.

-VI -
Así las cosas, no es ocioso recordar que, en su tarea de establecer la correcta interpretación de las normas de carácter federal -como lo es la ley del impuesto a las ganancias- V.E. no se encuentra limitada por las posiciones del tribunal apelado y del recurrente, sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto disputado (art. 16, ley 48), según la inteligencia que rectamente les otorgue (Fallos: 307:1457; 320:1915, entre otros).

Desde esta perspectiva, observo que ***el organismo recaudador*** *pretende subsumir la referida conducta de la actora en la* ***infracción prevista en el art. 45 de la ley 11.683****, que sanciona la "omisión" en el pago de tributos. Y que,* ***para sostener que hubo tal "omisión", se basa en lo dispuesto por su resolución general (AFIP) 893****, que fija la fecha de vencimiento para el ingreso de ese impuesto, estableciendo que debe efectuarse dentro de los quince días hábiles administrativos de producida esa erogación o salida no documentada, razonamiento que ha sido compartido por el a quo en la sentencia apelada.*

Es de toda lógica que, ***para fijar la fecha de vencimiento para el ingreso de un gravamen, la obligación tributaria*** *que éste conlleva* ***debe hallarse, con anterioridad, en condiciones jurídicas de ser exigida****. Y que,* ***para que ella pueda reputarse exigible****, a su vez,* ***ha de haberse perfeccionado el respectivo hecho imponible que la genera, en todos sus aspectos, incluyendo el temporal****.*

Observo que, en la discusión de autos, el ente fiscal considera -si bien de forma implícita- como momento de perfeccionamiento de ese peculiar hecho imponible del art. 37 de la tantas veces citada ley del impuesto a las ganancias a la oportunidad en que el contribuyente realiza la erogación o salida no documentada, para luego otorgarle, a partir de ese momento, quince días hábiles administrativos para el ingreso de la obligación tributaria consecuente.

LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS NO DEFINE EL ELEMENTO TEMPORAL DEL HECHO IMPONIBLE

Sin embargo, contrariamente a lo que es menester, advierto que ***tal consideración, contenida en un reglamento expedido por la AFIP, se encuentra huérfana de todo sustento legal****, pues* ***ni en la ley del impuesto a las ganancias ni en norma alguna de similar naturaleza existe una disposición que así lo establezca****.*

Cierto es que no vulneran el principio establecido en el art. 99, inc. 2°, de la Constitución Nacional los reglamentos que se expidan para la mejor ejecución de las leyes, cuando la norma de grado inferior mantenga inalterables los fines y el sentido con que la ley haya sido sancionada (Fallos: 323: 620 y su cita).

EL HECHO IMPONIBLE SE ENCUENTRA DEFINIDO POR LA R.G. 893

Pero no menos cierto es que, ***en el presente caso, es una norma de grado inferior (resolución general AFIP 893) la que fija, de manera implícita pero indudable, la oportunidad en que se perfecciona ese peculiar hecho imponible*** *-diverso, como lo ha explicado V.E., del impuesto a las ganancias- y, con base en ello, exige la cancelación del impuesto aquí tratado, a extramuros de la inveterada doctrina del Tribunal sobre el alcance del principio de reserva de ley que impera en la materia.*

En efecto, es reiterada postura del Tribunal que el principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía sustancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible -en todos sus aspectos-, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones. De ahí, pues, que en esta materia, la competencia del Poder Legislativo es exclusiva (arg. Fallos: 321:366; 316:2329; 318:1154; 323:3770, entre otros).

A esta altura del dictamen, no pasa inadvertido para mí que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto constituye la más delicada de las funciones a encomendar a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado la última ratio del orden jurídico (Fallos: 302:1149; 303:1708, entre muchos otros); por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o la garantía constitucional invocados (conf. doctrina de Fallos: 315:923, in re L.172, L.XXXI, "Lavandera de Rizzi, Silvia c/ Instituto Provincial de la Vivienda", sentencia del 17 de marzo de 1998) - y que la colisión con los preceptos y garantías de la Constitución Nacional debe surgir de la norma misma y no de la aplicación irrazonable que de ella se haga en el caso concreto (Fallos: 317:44).

LA R.G. 893 ES INCONSTITUCIONAL. EL HECHO IMPONIBLE DEBE ESTAR DEFINIDO EN LA LEY NO EN UNA RESOLUCION GENERAL

Precisamente con tal inteligencia ***sostengo que la postura fiscal de considerar perfeccionado el hecho imponible aquí en debate en oportunidad de realizarse las correspondientes erogaciones, como lo establece la resolución general (AFIP) 893, avanza indebidamente sobre una materia reservada con carácter exclusivo al Congreso Federal*** *(arts. 4, 17, 52 y 75, inc. 2°, de la Constitución Nacional).*

Volviendo entonces al inicio, ***resulta evidente que la pretensión punitiva del Fisco se apoya en la inobservancia de la actora al mandato contenido en un reglamento inconstitucional*** *y que, por tales motivos, no puede compartirse la sentencia de fs. 616/621, que debe ser revocada.*

- VII-
Por lo expuesto, considero que corresponde declarar formalmente admisible el recurso extraordinario, y que ***se debe revocar la sentencia apelada*** *en cuanto ha sido materia de apelación*".

JBS ARGENTINA SA DICTAMEN PROCURACION GENERAL DE LA NACION DEL 01.12.2020

LA PROCURADORA REVOCA LA MULTA POR DEFRAUDACION SOBRE EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS. LA R.G. 893 ES INCONSTITUCIONAL

La AFIP aplicó una multa por defraudación de impuestos (art. 46 ley 11.683) sobre el impuesto a las salidas no documentadas

Perídos enero a julio 2006 con posterioridad al dictado de la R.G. 893.

El TFN revocó la multa por defraudación del art. 46 de la ley 11.683.

La CNACAF confirmó la sentencia del TFN y por lo tanto tambien revocó la multa por defraudación del art. 46 de la ley 11.683.

Para la Sala IV de la CNACAF la salida no documentada no constituye por sí misma un ilícito tributario

El ilícito tributario se produce con la indebida deducción del gasto o con el indebido computo del crédito fiscal.

Para la Sala IV de la CNACAF el art. 15 de la ley 11.683 no convalida la multa por defraudación.

La inexistencia del volante de pago impide la configuración de la defraudación.

La Procuradora confirmó la sentencia de la CNACAF y por lo tanto tambien revocó la multa por defraudación del art. 46 de la ley 11.683.

La ley de impuesto a las ganancias no define el elemento temporal del hecho imponible en el caso del impuesto a las salidas no documentadas

La R.G. 893 es inconstitucional, no se puede determinar el hecho imponible por resolución general de la AFIP.

SENTENCIA DE LA CAMARA

"*A fs. 5/6 de este recurso de queja, obra copia de la sentencia de* ***la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que, al confirmar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación, dejó sin efecto la multa aplicada a la actora con sustento en el art. 46 de la ley 11.683*** *(t.o. en 1998 y sus modificaciones) por la falta de ingreso en término del impuesto a las ganancias correspondiente a ciertas salidas no documentadas (art. 37, ley 20.628, t.o. 1997 y sus modificaciones) efectuadas en los meses de enero, febrero, abril, mayo, junio y julio de 2006.*

*Para así decidir, recordó que en la causa D.1126. XLII, "****D'Ingianti Rosario Vicente*** *(TF 16.331-I) c/ DGI", del 12 de octubre de 2010, V.E. concluyó, haciendo propio lo dictaminado por el Ministerio Público Fiscal, que* ***el vacío normativo existente respecto de la forma y plazo de presentación de la declaración jurada, que recién quedó reglado por la resolución general (AFIP) 893*** *-vigente a partir del 20/10/2000-, impedía tipificar la conducta imputada bajo el art. 45 de la ley 11.683.*

PARA LA CAMARA LA SALIDA NO DOCUMENTADA NO CONSTITUYE UN ILICITO TRIBUTARIO

EL ILICITO TRIBUTARIO SE PRODUCE CON INDEBIDA DEDUCCION DEL GASTO O CON EL INDEBIDO COMPUTO DEL CREDITO FISCAL

En tal sentido, señaló que si bien el Fisco imputaba a la actora la defraudación prevista en el art. 46 de la ley 11.683, no especificaba correctamente los motivos por los cuales calificaba su conducta de ese modo, en especial, si se tiene en cuenta que ***la "salida no documentada" no constituye, por sí misma, un ilícito tributario****, dado que* ***éste se produce cuando se efectúa una deducción indebida del gasto en el impuesto a las ganancias o se computa incorrectamente un crédito fiscal en el IVA****.*

Indicó que ***la declaración jurada del impuesto a las ganancias no suplanta la declaración y/o volante de pago del impuesto a las salidas no documentadas*** *a efectos de tener por configuradas las "declaraciones engañosas" a que refiere el art. 46 de la ley 11.683.*

EL ART. 15 DE LA LEY 11.683 NO CONVALIDA LA MULTA POR DEFRAUDACION

LA INEXISTENCIA DEL VOLANTE DE PAGO IMPIDE LA CONFIGURACION DE LA DEFRAUDACION

Afirmó que ***tal razonamiento no se modifica por lo dispuesto en el art. 15 de la ley 11.683****, en tanto dicho precepto sólo autoriza a aplicar la sanción prevista en el art. 46 de la ley de rito en los casos en que los volantes poseyeran "omisiones, errores o salvedades". Por ende, concluyó,* ***la inexistencia de los referidos volantes obsta a la configuración de la infracción defraudatoria aquí endilgada***
(..)
DICTAMEN DE LA PROCURACION GENERAL DE LA NACION (Laura Monti)
(..)
- IV -
Este Ministerio Público tuvo oportunidad de dictaminar sobre un tema similar al presente in re D.1026, L.LXII, ***"D'Ingianti, Rosario Vicente*** *(TE 16.331-I) c/DGI", del 12 de junio de 2008,* ***cuyas conclusiones no son aplicables a esta causa***

pues los períodos allí involucrados *-a diferencia de lo que aquí ocurre-* ***eran anteriores a la vigencia de la resolución general (AFIP) 893****.*

Hecha esta salvedad, y de manera preliminar, estimo importante poner de relieve dos aspectos que han quedado fuera de debate a esta altura de la litis.

En primer lugar, que pesa sobre la actora el deber de abonar el impuesto a las ganancias por ciertas salidas no documentadas realizadas en los meses de ***enero, febrero, abril, mayo, junio y julio de 2006****, como lo establece el art. 37 de la ley 20.628.*

Y, en segundo término, que lo perseguido por el gravamen en estos casos 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 debería 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; 323:3376 y 326:2987).*

Sobre estas bases, el thema decidendum se circunscribe únicamente a determinar si la conducta imputada -haber omitido el pago tempestivo del impuesto a las ganancias correspondiente a ciertas salidas no documentadas realizadas en los meses de enero, febrero, abril, mayo, junio y julio de 2006- queda subsumida dentro de las previsiones del art. 46 de la ley 11.683.

- V -
Así las cosas, no es ocioso recordar que, en su tarea de establecer la correcta interpretación de las normas de carácter federal -como lo es la ley del impuesto a las ganancias- V.E. no se encuentra limitada por las posiciones del tribunal apelado y del recurrente, sino que le incumbe realizar una declaración sobre el punto disputado (art. 16, ley 48), según la inteligencia que rectamente les otorgue (Fallos: 307:1457; 320:1915, entre otros).

Desde esta perspectiva, observo que ***el organismo recaudador*** *pretende subsumir la referida conducta de la actora en la* ***infracción prevista en el art. 46 de la ley 11.683****, que sanciona la "defraudación" en el pago de tributos. Y que,* ***para sostener que hubo tal "defraudación", se basa en lo dispuesto por su resolución general (AFIP) 893****, que fija la fecha de vencimiento para el ingreso de ese impuesto, estableciendo que debe efectuarse dentro de los quince días hábiles administrativos de producida esa erogación o salida no documentada.*

Es de toda lógica que, ***para fijar la fecha de vencimiento para el ingreso de un gravamen****,* ***la obligación tributaria*** *que éste conlleva* ***debe hallarse, con anterioridad, en condiciones jurídicas de ser exigida****. Y que,* ***para que ella pueda reputarse exigible*** *a su vez,* ***ha de haberse perfeccionado el respectivo hecho imponible que la genera, en todos sus aspectos, incluyendo el temporal****.*

Observo que, en la discusión de autos, el ente fiscal considera -si bien de forma implícita- como momento de perfeccionamiento de ese peculiar hecho imponible del art. 37 de la tantas veces citada ley del impuesto a las ganancias a la oportunidad en que el contribuyente realiza la erogación o salida no documentada, para luego otorgarle, a partir de ese momento, quince días hábiles administrativos para el ingreso de la obligación tributaria consecuente.

LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS NO DEFINE EL ELEMENTO TEMPORAL DEL HECHO IMPONIBLE

Sin embargo, contrariamente a lo que es menester, advierto que ***tal consideración, contenida en un reglamento expedido por la AFIP, se encuentra huérfana de todo sustento legal****, pues* ***ni en la ley del impuesto a las ganancias ni en norma alguna de similar naturaleza existía, en los textos vigente durante los períodos objeto de ajuste, una disposición que así lo establezca****.*

Cierto es que no vulneran el principio establecido en el art. 99, inc. 2°, de la Constitución Nacional los reglamentos que se expidan para la mejor ejecución de las leyes, cuando la norma de grado inferior mantenga inalterables los fines y el sentido con que la ley haya sido sancionada (Fallos: 323:620 y su cita).

EL HECHO IMPONIBLE SE ENCUENTRA DEFINIDO POR LA R.G. 893

Pero no menos cierto es que, en el presente caso, ***es una norma de grado inferior (resolución general AFIP 893) la que fijaba, de manera implícita pero indudable, la oportunidad en que se perfeccionaba ese peculiar hecho imponible*** *-diverso, como lo ha explicado V.E., del impuesto a las ganancias- y, con base en ello, se exige la cancelación del impuesto aquí tratado, a extramuros de la inveterada doctrina del Tribunal sobre el alcance del principio de reserva de ley que impera en la materia.*

En efecto, es reiterada postura del Tribunal que el principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía sustancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible -en todos sus aspectos-, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones. De ahí, pues, que en esta materia, la competencia del Poder Legislativo es exclusiva (arg. Fallos: 321:366; 316:2329; 318:1154; 323:3770, entre otros). -

A esta altura del dictamen, no pasa inadvertido para mí que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto constituye la más delicada de las funciones a encomendar a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado la última ratio del orden jurídico (Fallos: 302:1149; 303:1708, entre muchos otros); por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o la garantía constitucional invocados (conf. doctrina de Fallos: 315:923, in re L.172, L.XXXI, "Lavandera de Rizzi, Silvia c/ Instituto Provincial de la Vivienda", sentencia del 17 de marzo de 1998)- y que la

colisión con los preceptos y garantías de la Constitución Nacional debe surgir de la norma misma y no de la aplicación irrazonable que de ella se haga en el caso concreto (Fallos: 317:44).

LA R.G. 893 ES INCONSTITUCIONAL. EL HECHO IMPONIBLE DEBE ESTAR DEFINIDO EN LA LEY NO EN UNA RESOLUCION GENERAL

*Precisamente **con tal inteligencia sostengo que la postura fiscal de considerar perfeccionado el hecho imponible** aquí en debate **en oportunidad de realizarse las correspondientes erogaciones, como lo establece la resolución general (AFIP) 893, avanza indebidamente sobre una materia reservada con carácter exclusivo al Congreso Federal** (arts. 4, 17, 52 y 75, inc. 2°, de la Constitución Nacional).*

*Volviendo entonces al inicio, **resulta evidente que la pretensión punitiva del Fisco se apoya en la inobservancia de la actora al mandato contenido en un reglamento inconstitucional** y, con tal fundamento, comparto la revocación de la multa dispuesta en las sentencias de las instancias anteriores. CAF 66319/2017/1/RH1. RECURSO QUEJA Nº 1 - JBS ARGENTINA SA C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ recurso directo de organismo externo.*

- VI -
*Por lo expuesto, considero que corresponde declarar formalmente admisible el recurso extraordinario y **confirmar la sentencia apelada** en cuanto ha sido materia de apelación*".

JBS ARGENTINA SA CSJN DEL 16.05.2023

*"**Que el recurso extraordinario**, cuya denegación dio origen a la presente queja, **es inadmisible (art. 280** del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación)".*

Luego de la reforma de la ley 27.430 y del dictado de la R.G. 4.433 (B.O.28.02.2019). Con vigencia para ejercicios iniciados a partir del 01.01.2018

¿?????

SENTENCIAS DE LA CNACAF

ANTES DEL DICTADO DEL FALLO DE LA CSJN JBS ARGENTINA SA DEL 16.05.2023

DURANTE LA VIGENCIA DE LA R.G. 893/2000

ANTES DEL DICTADO DE LA R.G. 4.433 (B.O.28.02.2019)

LASER INTERNACIONAL GROUP SA CNACAF SALA V DEL 29.12.2021

Para la CNACAF corresponde la sanción. Aplica la doctrina D`Ingianti

LA CAMARA CONFIRMA LA APLICACION DE LA MULTA SOBRE EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS

Los períodos son posteriores al dictado de la R.G. 893.

El TFN revocó la multa sobre el impuesto a las salidas no documentadas.

La CNACAF revoca la sentencia del TFN y por lo tanto confirma la aplicación de la multa sobre el impuesto a las salidas no documentadas.

Al encontrarse vigente la R.G. 893 resulta de aplicación el fallo de la CSJN D' Ingianti Rosario Vicente.

"*I.-Que por decisorio del 16/07/19, **el Tribunal Fiscal de la Nación** rechazó la excepción de nulidad planteada por la actora, confirmó las Resoluciones nros. 138/06 y 139/06 dictadas por la AFIP-DGI, en cuanto determinaron el Impuesto a las Ganancias y el IVA - con sus respectivas multas- y el Impuesto a las Ganancias -salidas no documentadas-. Asimismo, **revocó las Resoluciones nros. 138/06 y 147/10, en cuanto aplicaron sanción en el Impuesto a las Ganancias - salidas no documentadas** -. Las costas se impusieron en proporción a los respectivos vencimientos y se regularon los honorarios de los apoderados y patrocinantes correspondientes.*
(..)
SENTENCIA DE LA CAMARA

*IV.-Que, esta Sala ya ha tenido oportunidad de resolver cuestiones análogas a la presente. Así, en la causa: "Arre Beef S.A c/ DGI s/ Recurso Directo de Organismo Externo", Expte. nro 26.145/19, sentencia del 2/09/21, se debatía la aplicación de una sanción por la falta de pago del tributo en análisis correspondiente a los periodos fiscales 2005 y 2006. Allí se sostuvo **con sustento en lo decidido por la CSJN en el precedente "D'Ingianti, Rosario Vicente** (TF 16.331-*

I) c/ DGI", sentencia del 12/10/10, que -a contrario sensu- ***correspondía tener por configurados los elementos tipificantes exigidos por el art. 45 de la ley 11.683, en atención a que para los periodos fiscales antes referidos (2005-2006) se encontraba vigente la Resolución General AFIP nro. 893/00****, que establece la forma y el plazo para el ingreso de este Tributo.-*

V.-Que en las presentes actuaciones se le aplicó a la contribuyente multa en los términos del arts. 46 y 47, inc. b) y d) de la ley 11.683, en el Impuesto a las Ganancias - salidas no documentadas - por los períodos fiscales 11/03 y 12/03; multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683 en el Impuesto a las Ganancias - salidas no documentadas- por los períodos fiscales 12/00, 01/01, 07/01, 08/01, 10/01 a 12/01 y 01/03 al 21/10/03; y multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683 por los períodos fiscales 01/02 a 12/02.-

VI.-Que ***respecto de los períodos mencionados en el considerando precedente, se encontraba vigente la Resolución General AFIP 893/00*** *(desde el 20/10/00),* ***por lo que resulta aplicable -a contrario sensu- el criterio sostenido por la CSJN en el precedente "D'Ingianti"*** *antes citado. Este criterio resulta asimismo aplicable a la infracción prevista en el artículo 46 de la ley 11.683, para cuya configuración también se requiere que el perjuicio ocasionado al Fisco Nacional, que resulta de la omisión de pago del impuesto, tenga lugar por medio de la presentación de declaraciones juradas engañosas o por medio de la ocultación maliciosa. Por ello, y toda vez que* ***la actora consintió la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto confirmó la determinación del Impuesto a las Ganancias -salidas no documentadas-****, así como también la imputación subjetiva efectuada a su respecto en relación con las operaciones impugnadas, corresponde hacer lugar al recurso del Fisco Nacional y revocar la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto dejó sin efecto las sanciones impuestas en el Impuesto a las Ganancias -salidas no documentadas- y confirmar en ese aspecto las Resoluciones nros. 138/06 y 147/10 de la AFIP-DGI.-*

VII.-Que en atención al desarrollo que antecede, SE RESUELVE: 1) Hacer lugar al recurso del Fisco Nacional y ***revocar la Resolución del TFN en cuanto dejó sin efecto las sanciones impuestas en el Impuesto a las Ganancias -salidas no documentadas****- y confirmar en ese aspecto las Resoluciones nros. 138/06 y 147/10 de la AFIP-DGI. 2) Imponer las costas de ambas instancias a cargo de la parte actora por resultar vencida (art. 68 del CPCCN). 3) En atención a la forma que se decide deviene inoficioso el tratamiento de la apelación de honorarios interpuesta por el Fisco Nacional.-*"

MEGAMODEL SA CNACAF SALA I DEL 09.02.2021

Para la CNACAF corresponde la sanción. Aplica la doctrina D`Ingianti

LA CAMARA CONFIRMA LA APLICACION DE LA MULTA POR DEFRAUDACION SOBRE EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS

Los períodos son posteriores al dictado de la R.G. 893.

El TFN revocó la multa por defraudación del art.46 de la ley 11.683 sobre el impuesto a las salidas no documentadas.

La CNACAF revoca la sentencia del TFN y por lo tanto confirma la aplicación de la multa por defraudación del art. 46 de la ley 11.683 sobre el impuesto a las salidas no documentadas.

Aplicación del art. 15 de la ley 11.683. Los volantes de pago tienen el caracter de declaración jurada.

Al encontrarse vigente la R.G. 893 resulta de aplicación el fallo de la CSJN D' Ingianti Rosario Vicente.

La falta de presentación de una DDJJ puede tipificar como dolosa.

Para la Sala I de la CNACAF la maniobra fraudulente se encuentra tipificada porque las facturas carentes de sinceridad estan contabilizadas y se incluyeron en las DDJJ de impuesto a laas ganancias y de impuesto al valor agregado.

"*I.-* ***El Tribunal Fiscal de la Nación****, en lo que es de interés en esta instancia,* ***revocó la multa aplicada en la resolución nº 90/2013, con sustento en el art. 46 de la ley 11.683*** *(t.o. 1998 y sus modificaciones), por la presunta evasión del impuesto a las ganancias -salidas no documentadas- correspondiente a los períodos fiscales 07/2008 a 01/2010 (fs. 541/553)*

Para así decidir sostuvo que no se encuentra configurado el elemento objetivo descripto en la norma en que se encuadró la conducta imputada.

En tal línea de razonamiento, destacó que ***los "volantes de pago" a que hace referencia la RG (AFIP) 893 no cumplen con los requisitos formales y sustanciales para ser considerados una declaración jurada*** *del gravamen. Por ello, las omisiones, errores o falsedades que pudieran contener dichos instrumentos no constituyen una conducta susceptible de ser sancionada en los términos del art. 46 de la ley 11.683.*
(..)
SENTENCIA DE LA CAMARA

III.- Los agravios dirigidos a cuestionar la revocación de la multa deben ser acogidos.

EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS NO ES UNA SANCION (CSJN RADIO EMISORA CULTURAL)

Ciertamente, la Corte Suprema, a partir de la sentencia dictada el 9 de noviembre de 2000 en la causa "Radio Emisora Cultural SA", sentó doctrina en cuanto al carácter no sancionatorio del instituto de las salidas no documentadas -regulado

en el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. 1997 y sus modificaciones)-, por lo que no existe en el caso violación al principio de "non bis in ídem", y, consiguientemente, el incumplimiento en el ingreso del gravamen allí previsto da lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la ley de procedimiento fiscal.

APLICACIÓN DEL ART. 15 DE LA LEY 11.683. LOS VOLANTES DE PAGO TIENE EL CARÁCTER DE DECLARACION JURADA

Asimismo, en tanto se hallan contemplados en las notas aclaratorias anexas a la RG (AFIP) 893 los números que individualizan ***los "volantes de pago" que se deben utilizar para el ingreso de aquel tributo, resulta de aplicación al caso lo dispuesto en el art. 15 de la ley 11.683****: "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, 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" (esta sala, causas: "Vaccaro, Néstor (TF 18.923-I)", "Medio Ambiente SA (TF 22.527-I)", "DGI (autos El Chalet SRL- TF 25026-I)", "Roberto Dromi Consultores Asociados (TF 33782-I)", "PBB Polisur SA" y "Nuevo Sistema SA", pronunciamientos del 3 de mayo de 2007, del 29 de abril de 2010, del 26 de abril de 2012, del 23 de abril de 2013, del 30 de diciembre de 2015 y del 16 de mayo de 2019, respectivamente).*

Idéntico criterio fue el que adoptó la Corte Suprema en la causa "D'Ingianti, Rosario Vicente *(TF 16.311-I)", pronunciamiento del 12 de octubre de 2010, en el que compartió los fundamentos y conclusiones expuestos en el dictamen del Procurador Fiscal.*

Allí se examinaron los elementos "forma" y "plazo" de la presentación de las declaraciones juradas, a los fines de tener por configurado el aspecto material de la infracción tipificada en el art. 45 de la ley 11.683 con relación a una obligación en concepto de salidas no documentadas correspondiente al período fiscal 1995, es decir anterior al dictado de la RG (AFIP) 893.

Si bien la Corte Suprema se pronunció por la improcedencia de la multa, en razón de que ante el vacío normativo no resultaba posible tipificar la conducta del responsable, del análisis efectuado -y a la luz de una interpretación a contrario sensu- ***se concluye inequívocamente en la posibilidad de aplicar sanción frente al incumplimiento al pago del instituto de las salidas no documentadas cuando aquéllos se verifiquen, esto es, en los casos de obligaciones nacidas por ese concepto a partir de la vigencia del resolución indicada precedentemente, tal como sucede en el caso de autos****.*

IV.- Corresponde en este punto examinar si la conducta imputada se encuentra subsumida en la infracción prevista en el art. 46 de la ley 11.683.

El Tribunal Fiscal señaló que no se encontraban configurados los elementos descriptos en la figura de defraudación. Más precisamente, sostuvo que tanto el "volante de pago" como los "formularios" establecidos en la RG (AFIP) 830 mediante los cuales se liquida el impuesto involucrado no reúnen, en su contenido y forma extrínsecas, las características de una declaración jurada. Y concluyó en que, por ello, no resulta pasible de la sanción allí contenida, dado que la conducta típica requiere de la presentación de una declaración engañosa o que, en la misma, se haya producido una ocultación maliciosa.

Ahora bien, cabe recordar que en el art. 46 de la ley 11.683 se reprime con sanción de multa la defraudación consistente en la transgresión dolosa de la obligación material de pago de los impuestos correspondientes.

La conducta sancionada por el artículo mencionado impone al organismo fiscal la carga de acreditar no sólo el elemento objetivo, sino también el subjetivo, es decir la "voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas". En otras palabras, resulta necesario probar el despliegue de acciones u omisiones dirigidas a sustraerse del pago del impuesto como presupuesto de procedencia de la pena.

Al respecto, cabe puntualizar que en atención a la redacción dada a la norma con el dictado de la ley 25.795 (B.O. 17/11/2003) -vigente al momento de los hechos- y más allá de la discusión sobre el carácter, o no, de declaración jurada de los "volantes de pago", el legislador buscó reprimir la conducta advertida por el organismo fiscal.

LA OMISION DE PRESENTACION DE DECLARACION JURADA PUEDE TIPIFICAR COMO DOLOSA

Ello es así, dado que ***la omisión por parte de los contribuyentes de presentar la declaración jurada, cuando existe el deber específico de hacerlo, resulta apta para tener por configurado el aspecto objetivo de la conducta punible****, con independencia de las características extrínsecas y sustanciales del acto jurídico. Y cierto es, que se encuentra fuera de debate que la responsable omitió el cumplimiento de ese deber formal.*

En ese contexto, ***la omisión de la presentación de la declaración jurada adquiere un valor concluyente que lo convierte en un medio engañoso idóneo para inducir a error y, en definitiva, para defraudar al Fisco*** *(Celdeiro, Ernesto Carlos y otros "Procedimiento Tributario". Ed. Errepar, Bs. As. 2012, pág. 382.*

Una posición en sentido opuesto al aquí desarrollado llevaría al injusto resultado de que quien omite deliberadamente la presentación de su declaración jurada cuando está obligado a hacerlo se coloque en una situación más favorable respecto de aquellos que la presentaron manipulando intencionalmente los datos allí exteriorizados para pagar el tributo en defecto.

Sin embargo, resulta lógico señalar que ***la falta de presentación de las declaraciones juradas no puede considerarse como una maniobra fraudulenta per se****. Para que resulte procedente la sanción es indispensable que surja de las actuaciones administrativas la prueba fehaciente y directa de la conducta dolosa que se atribuye al responsable, que requiere el despliegue de medios hábiles e idóneos para ocultar la real capacidad contributiva del responsable e inducir en error a la víctima -Fisco Nacional- (esta sala, causa, "Hidalgo, Fernando", pronunciamiento del 2 de junio de 2015).*

En las presentes actuaciones ***se encuentra acreditado que la contribuyente omitió declarar e ingresar el impuesto a las ganancias por ciertas salidas no documentadas*** *realizadas en los períodos 07/2008 a 01/2010. En efecto,* ***está probado que los pagos realizados al proveedor impugnado carecen de documentación válida****, ya que no se pudo determinar a partir de los elementos auditados cuál fue la contraprestación que recibió ni identificar al verdadero beneficiario de la erogación, lo que en definitiva selló la suerte adversa de la actora en relación a la determinación de oficio del gravamen.*

MANIOBRA FRAUDULENTA. LAS FACTURAS CARENTES DE SINCERIDAD ESTAN CONTABILIZADAS E INCLUIDAS EN LAS DDJJ DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y EN LAS DDJJ DE IVA

Asimismo, ***surge de forma indubitable la prueba de la maniobra fraudulenta desplegada por la actora*** *mediante hechos externos y concreto que dan fundamento al encuadramiento realizado por el juez administrativo, toda vez que* ***las operaciones impugnadas se respaldan en comprobantes carentes de sinceridad, que fueron registrados en su contabilidad y exteriorizados en sus declaraciones juradas del impuesto a las ganancias y en el IVA****.*

Por ello, y toda vez que resulta indiscutido en esta instancia que la actora omitió el ingreso del impuesto a las ganancias salidas no documentadas por los períodos fiscales 07/2008 a 01/2010 -dada la firmeza del acto determinativo-, se encuentra acreditado el aspecto material de la infracción aplicada, toda vez que no ingresó integra y oportunamente el gravamen correspondiente.

En lo atinente al aspecto subjetivo, ***no aportó elementos de prueba que permitan desvirtuar fehacientemente la intención endilgada a su conducta****. Por el contrario, se limitó, en su recurso, a efectuar una crítica genérica sobre la improcedencia de la sanción.*

Al respecto, la Corte Suprema tiene dicho que no basta con la introducción de cualquier incertidumbre sobre la culpabilidad o buena fe del imputado, sino que en esos casos la prueba debe ser eficiente y no debe arrojar ninguna duda de que con ella ha procedido aquél (Fallos: 313:235).

En virtud de ello, ***corresponde revocar la sentencia apelada*** *en cuanto fue materia de recurso.*
(..)
Por lo expuesto, este tribunal RESUELVE: hacer lugar al recurso interpuesto por la demandada y, en consecuencia, ***revocar el pronunciamiento apelado*** *en cuanto fue materia de agravios, con costas en el orden causado (art. 68, párrafo segundo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación)*".

GIUBEL SA CNACAF SALA V DEL 20.08.2020

EL TFN REVOCA UNA MULTA POR DEFRAUDACION SOBRE EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS

LA CAMARA CONFIRMA UNA MULTA POR DEFRAUDACION SOBRE EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS

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 rectificados 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 documentas 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 Nº 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 Nº 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 Nº 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 juicioobedece 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 Cecilla 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 <u>períodos fiscales posteriores al dictado de la Resolución General AFIP n° 893/00</u>****.*

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 nº 37.573/2007, del 6 de marzo de 2008, causa Nº 27.060/06 "Agroferia SRL (TF 20436-I) c/ D.G.I.", expediente nº 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

Para la CNACAF no corresponde aplicar sanción sobre el ISND si en ganancias e IVA.

EL TFN Y LA CAMARA REVOCAN UNA MULTA POR DEFRAUDACION SOBRE EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS

El fisco determinó de oficio en el impuesto a las ganancias, en el impuesto al 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 Nº 272/01 (DV RRI MIC), Nº 273/01 (DV RRI MIC), Nº 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 Nº 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 "Arboleya", 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 si, 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 impropiamente 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 Nº 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 Nº 272/01, Nº 273/01 y Nº 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*".

SENTENCIA DE LA CAMARA FEDERAL DE TUCUMAN

ANTES DEL DICTADO DEL FALLO DE LA CSJN JBS ARGENTINA SA DEL 16.05.2023

DURANTE LA VIGENCIA DE LA R.G. 893/2000

ANTES DEL DICTADO DE LA R.G. 4.433 (B.O.28.02.2019)

Bullacio Argentina SA Cámara Federal de Tucumán del 06.11.2020
El contribuyente acepta el ajuste por impuesto a las salidas no documentadas.
El fisco aplica multa por defraudación en los términos del art. 46 de la ley 11.683 sobre el impuesto a las salidas no documentadas.
El Juez de primera instancia aplicando la doctrina de los actos propios, confirma la multa por defraudación.
La Cámara Federal de Tucumán revoca la multa por defraudación.
La salida no documentada no constituye, por sí misma un ilícito tributario tipificado en la figura de la defraudación fiscal prevista en el art. 46 de la ley 11683.
Puede configurarse la defraudación cuando deliberada e intencionalmente se registra operaciones carentes de toda sinceridad, deduciéndose gastos indebidamente en el impuesto a las ganancias o, eventualmente en el cómputo improcedente de un crédito fiscal en el impuesto al valor agregado.
Resulta ilícito y reprochable el obrar de quien deliberada e intencionalmente registra operaciones carentes de toda sinceridad, pero esas operaciones ficticias registradas en la contabilidad, que bien podrían ser el sustento para la imposición de una sanción de defraudación fiscal en el caso de haberse deducido impropiamente 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.
Si con motivo de la salida no documentada, se incumpliere intencionalmente el art. 2 de la R.G. 893/2000, 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", podría configurar por sí misma la omisión de tributos por defraudación del art. 46 de la Ley de Procedimiento Tributario.
La actora ha ingresado el impuesto a las salidas no documentadas, por lo tanto no se encuentran configurados los elementos subjetivos ni objetivos requeridos para la aplicación de la multa por defraudación del art. 46 de la ley 11.683 en relación con el impuesto a las salidas no documentadas.

"*I. Que la sentencia de fecha 11 de abril de 2019 (fs.337/340) rechaza la demanda incoada por Bulacio Argentina SACIFIAG contra la Administración Federal de Ingresos Públicos -mediante la cual solicitaba que se revoquen las Resoluciones Nros. 1169/13 y su confirmatoria 247/13 (dictadas en el S.M. Nro. 251.113) y en consecuencia se deje sin efecto la multa allí aplicada- e impone las costas a la actora vencida.*

Para así decidir, el señor Juez Fernando Luis Poviña, entendió que si bien le correspondía al Organismo Fiscal fundamentar adecuadamente porqué sostiene que un contribuyente reviste el carácter de apócrifo, aclara que ***al***

conformar la actora el resultado de la inspección -en mérito a la doctrina de los propios actos- pesa sobre ella la obligación de justificar su anterior accionar, y acreditar el inadecuado ajuste realizado por parte de la Afip*.*

Siguiendo ese hilo exponencial, concluye el a quo que ***la accionante no ha explicitado razonablemente el motivo que la llevo a conformar el ajuste fiscal*** *en tanto aceptó "facturas Apoc" (aunque debidamente autorizadas por la AFIP) por un error excusable (aunque en mérito a trabajos efectivamente realizados). Agrega además que la sociedad reclamante no logró demostrar que la inclusión del Sr. Perez en la Base Apoc resultaba errada o, sino, la efectiva realización de las operaciones impugnadas.*
Finalmente ***el Magistrado resuelve darle la razón al Fisco en cuanto encuadró la conducta del contribuyente en la figura del Art. 46 de la ley 11.683****, aclarando que dicha norma exige el dolo para su configuración y que la parte actora no logró razonablemente acreditar el error excusable invocado.*
(..)
X- Por otro lado, cabe aclarar que ***"la salida no documentada" no constituye, por sí misma un ilícito tributario tipificado en la figura de la defraudación fiscal prevista en el art. 46 de la ley 11683****. En todo caso, esta última* ***puede configurarse cuando deliberada e intencionalmente se invoca y registra operaciones carentes de toda sinceridad, deduciéndose gastos indebidamente en el impuesto a las ganancias o, eventualmente en el cómputo improcedente de un crédito fiscal en el impuesto al valor agregado*** *donde en ese caso se aplicaría la multa del art. 46 en relación a dichos impuestos (****Datasys S.A*** *v. Dirección General Impositiva -DGI- Cita Online: 70071170).*

Dicho de otra manera "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 impropiamente 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" (****CNACAF Sala III, "Red Hotelera Iberoamericana SA*** *(TF 14.372-1) v. DGI ", sentencia del 25/3/08).*

Es decir, ***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",* ***podría configurar por sí misma la omisión de tributos por defraudación del art. 46*** *de la Ley de Procedimiento Tributario.*

XI- En la presente causa, sin perjuicio de las pruebas aportadas administrativamente y luego judicialmente respecto a los gastos impugnados con el fin de demostrar la veracidad de los mismos y su buena fe, ***la actora ha dado cumplimiento con el pago correspondiente al impuesto de salidas no documentadas****, hecho no negado por la demandada,* ***por lo que tampoco se encuentran configurados los elementos subjetivos ni objetivos requeridos para la aplicación de la multa establecida en el art. 46*** *de la ley 11.683 en relación a dicho impuesto.*

XII- En atención a lo expuesto es que ***corresponde revocar la sentencia*** *de fecha 11 de abril de 2019 (fs.337/340) y hacer lugar a la demanda iniciada por Bulacio Argentina SACIFIG* ***debiéndose dejar sin efecto las Resoluciones*** *1169/13 y 247/13* ***en cuanto pretenden aplicar una multa*** *de $42.519,85* ***con sustento en el art. 46*** *y 49 de la ley 11.683, imponiéndose las costas a la demandada*".

XESALUD SA CNACAF Sala I del 05.06.2025
Aplicación de multas sobre el impuesto a las salidas no documentadas.
El TFN revocó la multa sobre el impuesto a las salidas no documentadas.
La CNACAF recovó la sentencia del TFN y confirmó la aplicación de la multa por defraudación sobre el impuesto a las salidas no documentadas.
Radio Emisora Cultural S.A. CSJN del 09.11.2000.
D'Ingianti, Rosario Vicente CSJN del 12.10.2010.
R.G. 893/2000 "volantes de pago".
Resulta aplicable el artículo 15 de la ley 11.683.
Se concluye en la posibilidad de aplicar una sanción en los casos de incumplimiento de pago del impuesto a las salidas no documentadas.
Se omitió la presentación de las declaraciones juradas del impuesto de las salidas no documentadas.
Se encuentra acreditado el aspecto material de la infracción prevista en el artículo 46 de la ley 11.683, no ingresó de una manera íntegra y oportuna el gravamen que se encontraba a su cargo.
No aportó elementos probatorios que permitan desvirtuar la intención que se le atribuye.

"*I.* *En lo que aquí interesa, la firma actora interpuso el recurso de apelación previsto en el artículo 76, inciso 'b', de la ley 11.683 contra la resolución nº 341/2014 de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), que le* ***impuso una sanción de multa en el impuesto a las ganancias -salidas no documentadas*** *(períodos fiscales 09, 10 y 12/2007; 04, 05, 06, 08, 09 y 12/2008 y 01, 02, 04 y 05/2009) por la infracción al* ***artículo 46 de la ley 11.683****.*

II. El Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: "revocar la sanción *impuesta en la Res. 341/2014, con costas".*

Para decidir así, sostuvo los siguientes argumentos:

(i) "Que respecto del 'elemento objetivo' [...] no se cumple en la especie la tipicidad exigida por la figura infraccional invocada por el Fisco Nacional, ante la imposibilidad de otorgar a los conceptos volante o comprobante de pago el carácter de declaración jurada".

(ii) "El concepto declaración jurada implica la cuantificación de los presupuestos del hecho imponible, materializados por el sujeto pasivo y sujeta a la verificación fiscal y [...] 'es un acto de conocimiento porque a través de ella el contribuyente informa al Fisco su situación fiscal y éste toma conocimiento de ella y en cuanto a su contenido es un acto voluntario y el contribuyente queda obligado patrimonial y penalmente por los datos que ella contiene".

(iii) "Por otra parte, tampoco es posible atribuirles a los comprobantes en cuestión naturaleza de declaración jurada por invocación del artículo 15 de la ley procedimental, pues ello es pretender otorgarles un alcance del que carecen" puesto que "los instrumentos que pretenden asimilar integran una etapa posterior que es la referida al cumplimiento de la obligación tributaria mediante el pago".

(iv) "De los antecedentes de la causa y todo lo expuesto, surge que no se encuentra configurado el 'elemento objetivo' de la figura en los términos descriptos [...], deviniendo, por ende, inoficioso el tratamiento del 'elemento subjetivo' de la figura".
(..)

***IV.** La **Corte Suprema de Justicia de la Nación**, a partir de la sentencia dictada el **9 de noviembre de 2000** en la causa **"Radio Emisora Cultural S.A."** (Fallos: 323:3376), estableció un criterio en cuanto al **carácter no sancionatorio del instituto de las "salidas no documentadas"**, en el sentido de que **el incumplimiento en el ingreso de ese gravamen da lugar, si correspondiera, a la aplicación de las sanciones** previstas en la ley 11.683.*

***V.** Esta sala ha sostenido que en tanto se hallan contemplados en las notas aclaratorias anexas a la **resolución general n° 893/2000** los números que individualizan los **"volantes de pago" que se debe utilizar para el ingreso del impuesto a las ganancias —salidas no documentadas—, resulta aplicable el artículo 15 de la ley 11.683** que establece que "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, y las omisiones, errores o falsedades que en dichos instrumentos se compruebe, están sujetos a las sanciones de los artículos 39, 45 y 46 de la ley" (causas "Roberto Dromi Consultores Asociados (TF 33782-I) c/ DGI", "Refinadora Neuquina SA c/ Dirección General Impositiva", "Nuevo Sistema SA (TF 42886-I c/ Dirección General Impositiva" y "Frigorífico General Paz SA (TF 34515-i) c/ Dirección General Impositiva", pronunciamientos del 23 de abril de 2013, del 23 de diciembre de 2015, del 16 de mayo de 2019 y del 11 de junio de 2024).*

*Un idéntico criterio expresó la **Corte Suprema de Justicia de la Nación** en la causa **"D'Ingianti, Rosario Vicente** (TF 16.311-I)", pronunciamiento del **12 de octubre de 2010**, en el que compartió los fundamentos y las conclusiones que expuso la Procuración General de la Nación en su dictamen.*

*Allí se examinó los elementos "forma" y "plazo" de la presentación de las declaraciones juradas, a efectos de tener por configurado el aspecto material de la infracción tipificada en el artículo 45 de la ley 11.683 con relación a una obligación en concepto de "salidas no documentadas" **correspondiente al período fiscal 1995, es decir anterior al dictado de la resolución general nº 893/2000** (cuya fecha de publicación en el Boletín Oficial es del 13 de septiembre de 2000).*

*Si bien en ese precedente la Corte Suprema se pronunció por la improcedencia de la multa, en razón de que ante el vacío normativo no resultaba posible tipificar la conducta del responsable, a la luz de una interpretación realizada a contrario sensu, **se concluye inequívocamente en la posibilidad de aplicar una sanción en los casos de incumplimiento de pago del impuesto a las salidas no documentadas a partir de la vigencia de la resolución indicada** precedentemente, tal como aquí sucede.*

*Toda vez que la firma actora **omitió la presentación de las declaraciones juradas relativas al impuesto de las salidas no documentadas**, correspondientes a los períodos fiscales septiembre, octubre y diciembre de 2007, abril, mayo, junio, agosto, septiembre y diciembre de 2008, y enero, febrero, abril y mayo de 2009, **se encuentra acreditado el aspecto material de la infracción prevista en el artículo 46 de la ley 11.683, en tanto no ingresó de una manera íntegra y oportuna el gravamen que se encontraba a su cargo**.*

*Por otra parte, **no aportó elementos probatorios que permitan desvirtuar la intención que se le atribuye**, pues sólo argumentó que no coincide con el criterio fiscal a fin de calificar su conducta como dolosa (esta sala, causas 29559/2018 " ", pronunciamiento del 9 de febrero Megamodel de 2021, y " Nuevo Sistema", citada).*

***VI.** Cabe concluir, pues, en que la AFIP ejerció válidamente su potestad sancionatoria, razón por la cual debe revocarse la decisión apelada en cuanto fue materia de agravios.*
(..)
*En mérito de las razones expuestas, el tribunal **RESUELVE: 1.** Admitir los agravios ofrecidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos y **revocar la sentencia apelada** en cuanto fue materia de agravios. **2.** Imponer las costas de ambas instancias a la firma actora*".

Jurisprudencia sobre la aplicación de sanciones penales sobre el impuesto a las salidas no documentadas

Santos Pedro Javier José C.F.C.P. Sala III del 28.11.2012

No se discute la existencia de los hechos que se imputan a Pedro José Javier Santos, lo que se debate es si el impuesto a las salidas no documentadas es pasible de ser alcanzado por el sistema represivo que establece la ley 24.769 (Hoy ley 27.430).

El impuesto a las SND tipificado en el art. 40 de la LIG es de naturaleza tributaria y no sancionatoria.
Debiendo estudiarse el tipo de impuesto de que se trata.
Primera alternativa se trata de un tributo que grava la renta del obligado al pago - es decir, de una forma de manifestación del impuesto a las ganancias, de un impuesto sui generis.
Segunda alternativa se trata de un supuesto de sustitución tributaria, en el cual el obligado al pago sustituye a un tercero desconocido, generador del hecho imponible.
Para la Sala III de la Cámara de Casación, nos encontramos frente a un supuesto de sustitución tributario.
El responsable sustituto es aquel sujeto totalmente ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria.
Se establece un impuesto a la renta que, que al no poder ser aplicado al beneficiario oculto de las erogaciones, debe ser afrontado por aquél que realiza las salidas no documentadas.
La falta de coincidencia entre la persona que verifica el hecho imponible (la ganancia presunta) y el obligado al pago (que realiza las erogaciones), impone la conclusión de que en verdad se trata de un supuesto de responsabilidad fiscal por deuda ajena.
El art, 40 de la LIG crea un impuesto a la renta presunta que obtiene el beneficiario oculto de las erogaciones.
La ley para resguardar la debida percepción del tributo pone en cabeza de quien realiza el pago la obligación -en carácter de responsable sustituto- de pagar el impuesto.

APLICACIÓN DEL REGIMEN PENAL TRIBUTARIO AL IMPUESTO A LAS SND.
El autor debe ser el obligado tributario. El artículo 6 de la ley 11.683 establece que los responsables sustitutos son responsables por deuda ajena.
Debe destacarse que si bien el impuesto se encuentra estructurado sobre la base de una presunción jurídica, esa presunción no se traslada al ámbito de lo penal.
La ley parte de la base que las erogaciones que carecen de respaldo documental benefician a una persona oculta, presunción esta que da lugar a que se imponga la tasa máxima correspondiente al impuesto a la renta.
La presunción legal es la que genera la obligación de tributar.
Cuando existe la obligación de ingresar el impuesto a las salidas no documentadas -producto de la verificación de los presupuestos que marca la ley- ninguna otra presunción legal entra en consideración.
Se debe distinguir el acto de nacimiento de la obligación -que se rige por las disposiciones de las leyes 11.683 y 20.268-, de la ulterior conducta de evadir esas obligaciones, que es lo que atrapa la ley 24.769.
El responsable sustituto puede impugnar la determinación del impuesto a las salidas no documentadas.
Pero lo que indudablemente no puede hacer, a riesgo de incurrir en la infracción penal que prevé el artículo 1 de la ley 24.769 (hoy ley 27.430), es evadir el pago de la obligación tributaria que le viene impuesta conforme la normativa legal aplicable.
Resulta claro que el obligado al pago del impuesto a las salidas no documentadas puede llevar adelante conductas con idoneidad típica, dirigidas a sustraerse de cumplir con su obligación tributaria.
Esa conducta puede adoptar diversas formas, entre las que claramente se incluye la de integrar en la contabilidad de una empresa documentación apócrifa, mediante la cual pretenda aparentarse que las respectivas erogaciones tienen respaldo documental, cuando en verdad ello no es así.
La conducta de "evadir" que integra el núcleo del tipo penal claramente es un hecho propio de la persona a la que se dirige la imputación, y no del tercero desconocido beneficiario de la erogación.
El que realiza la erogación es el obligado a ingresar el impuesto a las SND en su calidad de sustituto, y es él quien materializa un comportamiento ardidoso o engañoso dirigido a disimular su calidad de obligado, la existencia de la deuda que debe satisfacer, o su verdadero monto.
Ninguna duda puede caber en torno a que el dolo es propio de quien realiza la conducta prohibida -que, no es otro que el obligado-, y no del tercero oculto.

"*En la Ciudad de Buenos Aires, a los 28 días del mes de noviembre de dos mil doce, se reúnen los miembros de la Sala Tercera de la Cámara Federal de Casación Penal, doctores Eduardo R. Riggi, Liliana E. Catucci y Mariano H. Borinsky, bajo la presidencia del primero de los nombrados, asistidos por el Prosecretario de Cámara, doctor Walter D. Magnone, con el objeto de dictar sentencia en la* **causa n° 16.090** *del registro de esta Sala, caratulada* **"Santos, Pedro José Javier s/ recurso de casación"**. *Representa al Ministerio Público el señor Fiscal General doctor Raúl Omar Pleé, interviene en carácter de querellante la Administración Federal de Ingresos Públicos bajo la representación de los doctores María Teresa Blandino y Mauricio Sebastián Britapaja y el patrocinio letrado del doctor Ezequiel Damián Acevedo Agustinho, y ejerce la defensa de Pedro José Javier Santos los doctores Carlos Lowy y Ricardo Gabilondo.*

Efectuado el sorteo para que los señores jueces emitan su voto, resultó que debía observarse el siguiente orden: doctor Eduardo Rafael Riggi, doctora Liliana E. Catucci y doctor Mariano H. Borinsky.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

El señor juez* doctor Eduardo Rafael Riggi *dijo:

PRIMERO:

1.- Llega la causa a conocimiento de esta Alzada a raíz del recurso de casación interpuesto por la parte querellante a fs. 226/234, contra la resolución de fs. 216/222 vta., dictada por la ***Cámara Federal de Apelaciones de Comodoro Rivadavia****, en cuanto resolvió "III)* ***Revocar parcialmente*** *el auto de fs. 171/176 venido en apelación, en cuanto dicta* ***el procesamiento sin prisión preventiva de Pedro José Javier Santos en orden al delito de evasión simple y agravada respecto al impuesto a las ganancias en concepto de salidas no documentadas período fiscal 2005 y 2006*** *(arts. 1 y 2, inc. a), ley 24.769)* (HOY LEY 27.430)*, y sobreseer al nombrado del hecho delictuoso atribuido, con la aclaración que el proceso no afecta el buen nombre y honor del que gozare (art. 336, inc. 4° e in fine, C.P.P.N.)".*
(..)
SEGUNDO:

1.- En forma previa a ingresar en el tratamiento de los agravios que plantea la parte recurrente, conviene tener presente que -conforme surge del auto de procesamiento que en fotocopia obra glosada fs. 171/176- el señor juez de la causa tuvo por acreditado "que la contribuyente VIAC S.A., evadió mediante documentación apócrifa tributos al Fisco Nacional (Impuesto a las Ganancias ejercicio anual 2005 $..., ejercicio anual 2006 $..., Impuesto Valor Agregado ejercicio anual 2005 $..., ejercicio anual 2006 $ ..., e Impuesto a las Ganancias salidas no documentadas ejercicio anual 2005 $ ... y ejercicio 2006 $...). Que para ello la contribuyente declaró operaciones de compras ficticias a los fines de disminuir su base imponible, ingresando un impuesto menor, mediante la utilización de documentos apócrifos para respaldar sus operaciones, a los efectos de ocultar su real voluntad de defraudar al Fisco..."

*En ese marco, **la Cámara a quo escindió del objeto procesal de la presente causa los hechos relativos a la evasión del impuesto a las salidas no documentadas**, por considerar que "la transferencia de la deuda fiscal del receptor del pago al autor de la erogación, opera al solo efecto de la íntegra percepción de la renta, pero no traslada a este último la incriminación de la ley 24.769, pues en este caso, el pagador sería penalizado por el hecho de otro".*
Se sostuvo también en la sentencia en crisis que una presunción legal "no puede utilizarse para fundar la aplicación de una pena", y se citaron precedentes emanados de un Juzgado Nacional en lo Penal Económico y de la Sala B de la Cámara de Apelaciones de ese fuero.
*2.- A tenor de lo expuesto, claro resulta que en el marco de la presente causa **no se discute la existencia de los hechos que se imputan a Pedro José Javier Santos**, sino de lo que **se trata es de establecer si el instituto de las salidas no documentadas es pasible de ser alcanzado por el sistema represivo que establece la ley 24.769**.*

*3.- En el estudio de esa cuestión ha de recordarse en primer lugar que el **artículo 37 de la ley 20.628 -ley de impuesto a las ganancias-*** (HOY ART. 40 LIG) *establece que "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 TREINTA Y CINCO POR CIENTO (35 %) que se considerará definitivo."; en tanto el **artículo 38 del mismo texto legal*** (HOY ART,. 41 LIG) *dispone que "No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos: a) Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes. b) Cuando la Dirección General Impositiva presuma que los pagos -por su monto, etc.- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario."*

*Por su parte, el **Decreto 1344/98 -reglamentario** de la citada ley 20.628- dispone en su **artículo 55*** (HOY ART. 106) *que "Las erogaciones efectuadas por el contribuyente no serán computables en su balance impositivo, cuando se carezca de los respectivos comprobantes o se presuma que no han tenido por finalidad obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.*

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 37 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, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos.

Tampoco corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el artículo 37 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.

El impuesto a que se alude en este artículo, será ingresado dentro de los plazos que establezca la citada Administración Federal."

*Como se aprecia, el instituto de las salidas no documentadas genera, en lo que aquí concierne, **una obligación a cargo de aquellos contribuyentes del impuesto a las ganancias cuyos patrimonios presenten erogaciones que no encuentran respaldo documental** adecuado. En esa coyuntura, el importe correspondiente a tales erogaciones se encontrará sujeto a una tasa del 35 %, **siendo precisamente la conducta vinculada a la evasión de ese gravamen** -es decir, **el calculado sobre los montos de dinero que salieron de la empresa aunque carecen de respaldo documental** válido- la que ha sido objeto del temperamento desincriminante adoptado por el a quo.*

4.- El thema decidendum, entonces, nos impone analizar en profundidad el instituto de las salidas no documentadas, por las particulares aristas que presenta.

*En ese orden, **cabe recordar que no existe acuerdo doctrinario en punto a la naturaleza jurídica que reviste el mencionado gravamen** que se impone sobre aquellas erogaciones que no se encuentren debidamente respaldadas. La cuestión no es menor, pues el régimen penal tributario atrapa sólo comportamientos vinculados a la evasión de tributos, de modo que si se concluyera que otra es la naturaleza jurídica del gravamen que se impone mediante el artículo 37 de la ley 20.628, naturalmente la conducta de evadir el pago del importe correspondiente no podría constituir un ilícito penal en los términos de la ley 24.769.*

*En esa labor, observamos que **cierta doctrina y jurisprudencia acuerda a este instituto el carácter de una sanción** de carácter administrativo, que recae sobre el contribuyente que no cumple debidamente con su obligación de documentar en legal forma las erogaciones que realiza, afectando de esta manera el sistema de determinación del monto a tributar en concepto de impuesto a las ganancias.*

*En efecto, en el marco de la causa **"Radio Emisora Cultural SA c/DGI", la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal** 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 aquél que ha efectuado un gasto careciendo de la documentación correspondiente" (**sentencia del 04/08/1999**). Mediante ese fallo, el citado órgano jurisdiccional confirmó lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación, en el marco de ese mismo proceso.*

*Sin embargo, lo resuelto en esa ocasión por los tribunales mencionados fue objetado por la Dirección General Impositiva, mediante la interposición de un recurso ordinario de apelación ante la **Corte Suprema de Justicia de la Nación**. En ese contexto, el Alto Tribunal fijó como cuestión a ser resuelta, la concerniente a establecer "si la obligación de pago prevista por el art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias para los supuestos de salidas no documentadas es una sanción".*

*Para despejar la incógnita, se recordó la doctrina sentada a partir del caso **"Geigy" (rta. 15/10/69)**, ocasión en la que se analizó una norma análoga -el artículo 34 de la ley 11.682, cuyo texto es virtualmente reproducido, con leves variantes, por el artículo 37 de la ley 20.628-. En el citado precedente, el Alto Tribunal había sostenido que "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" (conf. Fallos 275:83, considerando 6°).*

Tales conceptos, sirvieron de base para afirmar "el derecho que pretende hacer valer el organismo estatal -sin perjuicio de la multa prevista por el art. 45 de la ley 11.683 (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 (art. 37 citado), **y no en una norma que persiga la represión de una conducta ilícita**.*" (conf. causa R. 445. XXXV. R.O. **"Radio Emisora Cultural S.A. (TF 15144-I) c/D.G.I.", rta. 9/11/00**, publicado en Fallos 323:3376; el resaltado nos pertenece).*

*Dicha doctrina, por lo demás, fue nuevamente ratificada por la **Corte Suprema de Justicia de la Nación** en el marco de la causa R. 746. XXXVII. R.O. **"Red Hotelera Iberoamericana S.A. (TF 14372 -I) c/ D.G.I" (sentencia del 26/8/03**, publicada en Fallos 326:2987), ocasión en la que - además- el Alto Tribunal dejó claramente establecido que en aquellos casos en que una erogación se encuentre respaldada por documentación apócrifa también cabe la aplicación del impuesto del artículo 37 de la ley 20.628.*

*5.- La conclusión en punto a que el gravamen que impone el artículo 37 de la ley de impuesto a las ganancias es de **naturaleza tributaria y no sancionatoria**, nos conduce ahora a estudiar el tipo de impuesto de que se trata. En ese orden, se presentan como alternativas la que indican que se trata de **un tributo que grava la renta del obligado al pago** - es decir, de una forma de manifestación del impuesto a las ganancias, regulado en la misma ley 20.628-, de un impuesto sui generis, o bien de **un supuesto de sustitución tributaria**, según el cual el obligado al pago sustituye a un tercero desconocido, siendo en relación a este último que se verifica el hecho imponible.*

*La primera de las posturas es comentada por **Giuliane Fonrouge y Susana Navarrine**, quienes recuerdan que la naturaleza jurídica del tributo se discutió "en las causas 'Geigy' y 'Bossart', modificando el Tribunal Fiscal el enfoque del problema: a su juicio no es un impuesto del contribuyente oculto, sino a cargo directo de la empresa pagadora, pero siempre como impuesto a la renta; de aquí su no deducibilidad en el balance impositivo". Continúan memorando que "la Cámara Federal, Sala I Contencioso- administrativo, al considerar el caso 'Geigy', compartió la apreciación del Tribunal Fiscal en el sentido de que el impuesto especial está a cargo directo de la empresa pagadora, que asume el carácter de contribuyente y no de retenedor" (conf. "Impuesto a las ganancias", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1980, pág. 367).*

Sin embargo, para los autores citados "el impuesto del artículo 37 es un gravamen sui generis, un tributo especial a cargo directo de la empresa que efectúa el gasto" (op. cit., pag. 368). Es decir, no se trata según esta explicación de un tributo vinculado con las ganancias obtenidas por el contribuyente, sino de un impuesto distinto, cuyo hecho imponible se relaciona con la circunstancia de haberse efectuado erogaciones carentes del debido respaldo documental.

*Por nuestra parte, **coincidimos con la postura que indica que, en verdad, nos encontramos frente a un supuesto de sustitución tributario**. Así, se ha dicho que "en cuanto a la naturaleza jurídica de este instituto, la doctrina señaló que se trata de un impuesto proporcional y real a la renta neta presunta que se atribuye al beneficiario oculto. La ley indica como sustituto tributario al pagador de la erogación quien desplaza así en la relación jurídica impositiva al verdadero contribuyente, esto es al beneficiario oculto o sustituido tributario." (conf. **Alfredo Julio Lamagrande**, "Ley de impuesto a las ganancias", Ed. La Ley, Buenos Aires, 2006, pág. 124). **Esta posición, además, es la que fuera adoptada por la Sala II de esta Cámara Federal de Casación Penal**, en la causa n° 7904 caratulada **"Iglesias, Saúl Osvaldo s/ rec. de casación" (reg. 11.874, del 21/5/2008)**.*

*Téngase en cuenta que el **responsable sustituto** es aquel sujeto totalmente ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria; y repárese en ese orden que lo que en definitiva estatuye la ley **es un impuesto a la renta que, por no poder ser regularmente aplicado a aquél que resulta beneficiario de las erogaciones realizadas por el contribuyente** (precisamente, por desconocerse en definitiva quién es ese sujeto, habida cuenta la inexistencias de constancias documentales que lo vinculen al hecho imponible), **debe ser afrontado por aquél que registra esas salidas no documentadas**. Sobre la figura del sustituto tributario, enseña Villegas que "es el sujeto pasivo que reemplaza ab initio al destinatario legal del tributo dentro de la relación jurídica sustancial tributaria. De tal manera, surge un solo vinculum iuris entre el fisco y el sustituto. Ajeno al acaecimiento del hecho imponible, el sustituto desplaza a aquel a quien está dirigido por ley el peso del tributo, pero que queda marginado de la relación jurídica tributaria sustantiva. Lo anterior significa que el sustituto no queda obligado 'junto a' dicho destinatario (como sucede en la responsabilidad solidaria), sino 'en lugar de'." (conf. **Villegas, Héctor Belisario** "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", Ed. Astrea, Buenos Aires, 2007, pág. 335).*

Claramente, la falta de coincidencia entre la persona en relación a la que se verifica el hecho imponible (en el caso, la ganancia presunta derivada de haber recibido los importes correspondientes a las salidas no documentadas) y el obligado al pago (es decir, el sujeto que realiza las erogaciones), ***impone la conclusión de que en verdad se trata de un supuesto de responsabilidad fiscal por deuda ajena****.*

6.- Recapitulando todo cuanto hasta aquí se ha desarrollado, podemos decir que el artículo 37 de la ley 20.628 instituye ***un impuesto a la renta presunta*** ***que obtiene aquél que es beneficiario de erogaciones*** *que se efectúan en su favor, aunque sin un adecuado respaldo documental,* ***razón por la cual la ley*** *-en resguardo de la debida percepción del tributo-* ***pone en cabeza de aquél que efectúa la erogación no documentada la obligación -en carácter de responsable sustituto- de pagar el impuesto****.*

Sobre esa base, ***ha de analizarse si la conducta de evadir el pago de ese impuesto puede constituir el delito previsto en el artículo 1° de la ley 24.769****.*
En esa tarea, no apreciamos que las particularidades que pudiera presentar el régimen de las salidas no documentadas contemplado en el artículo 37 de la ley 20.628 puedan tener incidencia alguna que impida el perfeccionamiento de las conductas que prevé el régimen penal tributario.

Muy por el contrario, encontramos que ***la totalidad de los requisitos que reclama el artículo 1° de la mencionada ley 24.769 son pasibles de ser satisfechos*** *en casos como el que ahora se analiza, al tiempo que no apreciamos que las objeciones que enuncia el a quo para concluir en el sentido expuesto posean la entidad que se les asigna.*

En primer lugar, entonces, téngase en cuenta que el ***artículo 1° de la ley penal tributaria*** *reprime con pena al "el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos ($ 100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año" (la transcripción se corresponde con el texto legal vigente al momento de los hechos).*

El análisis sistematizado del dispositivo legal, permite apreciar que se trata de un delito especial propio, en el que ***el autor debe reunir una particular característica impuesta por la ley: ser el obligado tributario****. Ello nos conduce a recordar lo dispuesto por el* ***artículo 6 de la ley 11.683****, que regula la situación de los responsables del cumplimiento de deudas ajenas, y cuyo segundo párrafo establece que* ***"están obligados a pagar el tributo al Fisco los responsables sustitutos****, en la forma y oportunidad en que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación". Como se aprecia, la calidad de obligado que reclama el artículo 1° de la ley 24.769 para poder considerarse a un determinado sujeto como autor del ilícito penal viene dada, en el caso de los responsables sustitutos, por la citada norma legal, que inequívocamente le atribuye a los responsables sustitutos ese carácter en la relación tributaria.*

Tampoco podría -a tenor de todo lo ya desarrollado y en particular, a los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la materia- objetarse seriamente la naturaleza de tributo que tiene el gravamen impuesto por el artículo 37 de la ley 20.268. Debe, no obstante, ***destacarse aquí, que si bien el impuesto se encuentra estructurado sobre la base de una presunción*** ***jurídica, dicha presunción no se traslada al ámbito de lo penal****. En efecto, como ya hemos explicado, la ley parte de la base que* ***las erogaciones que carecen de respaldo documental suficiente benefician a una persona oculta****,* ***presunción esta que da lugar a que se imponga la tasa máxima correspondiente al impuesto a la renta****. Es decir,* ***la presunción legal es la que genera la obligación de tributar****; mas luego, cuando existe ya esa obligación de integrar el impuesto nacida de la verificación de los presupuestos que la ley marca,* ***ninguna otra presunción legal entra en consideración****. De modo que se debe en esto distinguir el acto de nacimiento de la obligación -que se rige por las disposiciones de las leyes 11.683 y 20.268-, de la ulterior conducta de evadir esas obligaciones, que es lo que atrapa la ley 24.769. Y es que, como es bien sabido, el delito tributario no es equivalente ni encuentra su fundamento en la deuda tributaria. Lo que se conmina con pena no es la circunstancia que una persona mantenga una deuda con el organismo recaudador: ello resultaría violatorio de elementales derechos individuales (conf. esta Sala III, en causa n° 14.411 caratulada "Ruiz Moreno, Horacio Pedro y otros s/recurso de casación", reg. 1018, del 31/7/12). De modo que, en el contexto del impuesto a las salidas no documentadas, bien puede el contribuyente sustituto impugnar judicialmente la determinación de la deuda, o incluso demostrar que la situación en la que se encuentra se enmarca en los supuestos de excepción del artículo 38 de la ley 20.268. Pero* ***lo que indudablemente no puede hacer, a riesgo de incurrir en la infracción penal que prevé el artículo 1° de la ley 24.769, es evadir el pago de la obligación tributaria*** *que le viene impuesta conforme la normativa legal aplicable.*

Finalmente, en lo que hace al perfeccionamiento del tipo objetivo del delito en estudio, ***tampoco se aprecia la existencia de obstáculo alguno para considerar que el impuesto en cuestión es pasible de ser "evadido"****. La conducta de "evadir" fue definida como "la acción u omisión deliberada del contribuyente obligado, quien a través de determinados medios ardidosos o engañosos procura ocultar su real capacidad contributiva con el objeto preciso de evitar el pago íntegro de los tributos (...) que le corresponde efectivizar por ley en calidad de responsable por título propio o por deuda ajena." (conf. Carlos Chiara Díaz "Ley penal tributaria y previsional n° 24.769", Ed. Rubinzal y Culzoni, Santa Fe, 1997, pág. 250, citado por Andrés J. D'Alessio en "Código Penal de la Nación", Tomo III -Leyes Especiales Comentadas-, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2011, pág. 1403).*

En esos términos, ***claro resulta a nuestro juicio que el obligado al pago del impuesto a las salidas no documentadas puede llevar adelante conductas con idoneidad típica, dirigidas a sustraerse cumplir con su obligación tributaria****. Esa conducta puede lógicamente adoptar diversas formas,* ***entre las que claramente se incluye la de integrar en la contabilidad de una empresa documentación apócrifa****,* ***mediante la cual pretenda aparentarse que las respectivas erogaciones tienen respaldo documental****, cuando en verdad ello no es así.*

Sobre el particular, cabe aquí recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación -en ocasión de analizar el artículo 37 de la ley de Impuesto a las Ganancias- sostuvo 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" (causa R. 746. XXXVII. R.O. ***"Red Hotelera Iberoamericana S.A****. (TF 14372 -I) c/ D.G.I", ya citada).*

De ese modo, ***la conducta de "evadir" que integra el núcleo del tipo penal claramente es un hecho propio de la persona a la que se dirige la imputación, y no del tercero desconocido beneficiario de la erogación****.* ***El que realiza la erogación es, por imperio legal, el obligado a ingresar el correspondiente tributo en su calidad de sustituto, y es él quien materializa un comportamiento ardidoso o engañoso dirigido a disimular su calidad de obligado****, la existencia de la deuda que debe satisfacer, o su verdadero monto. Esta observación desbarata cualquier atisbo de responsabilidad objetiva, pues como ha quedado dicho, lo único que se reprocha al obligado es su acción dirigida a evadir el pago de su obligación tributaria.*

Va de suyo que en nuestra opinión, tampoco existen dificultades en torno a conceptualizar la concurrencia del elemento subjetivo que reclama la figura penal en estudio - dolo- en supuestos como el que nos ocupa. Y es que en el esquema reseñado y en la medida en que el autor del hecho obre finalmente dirigido hacia la consecución del resultado que reclama el tipo penal -la evasión del impuesto-, ***ninguna duda puede caber en torno a que el dolo es propio de quien realiza la conducta prohibida -que, insistimos, no es otro que el obligado-, y no del tercero oculto****.*

7.- Cabe destacar aquí, que la solución que en definitiva conceptuamos corresponde acordar al recurso de casación de la querella concuerda con la que sobre el particular adoptaran distintos tribunales a los que le ha tocado expedirse sobre la materia.

Así, ***la Sala II de esta Cámara Federal de Casación Penal*** *sostuvo -en el marco de un recurso en el que se debatía si los importes correspondientes a los impuestos a las ganancias y las salidas no documentadas deben sumarse y, de esa forma, establecerse si el monto total evadido supera la condición objetiva de punibilidad prevista en el artículo 1° de la ley 24-769- se dijo que "...****siendo las salidas no documentadas un tributo distinto al impuesto a las ganancias****, no corresponde sumar los dos montos evadidos, sino que antes bien, corresponde tratarlos como imputaciones diferentes, los cuales como se observa en el caso de autos, no superan -en función de su monto- la condición objetiva de punibilidad prevista en el art. 1 de la ley 24.769" (conf. causa n° 7904* ***"Iglesias, Saúl Osvaldo s/ rec. de casación", reg. n° 11.874, del 21/5/2008)****. En el mismo sentido, se expidió la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, en los autos n° 58.911 "Incidente de apelación contra la resolución de fs. 1458 a 1477 en causa N° 1479/03 (int. 29) caratulada "NN contribuyente Adanti Solazzi y Cia. S.A.C.I. y F. s/evasión tributaria simple" folio N° 172, orden N° 22.359 (reg. 328/09, del 30/4/09).*

Por su parte, ***la Sala I*** *ha señalado que "si bien es cierto que como señalan los recurrentes, en casos como el presente puede darse que exista una correlación en la evasión de ambos impuestos, pues puede suceder que al momento de presentarse la declaración jurada del impuesto a las ganancias se pretenda reducir la base imponible por aplicación de deducciones correspondientes a supuestas salidas no documentadas; ello no permite descartar que se trate de dos hechos escindibles entre sí al tratarse de dos hechos imponibles distintos y, por ende, también el plazo de la prescripción de la acción de ambos es diferente. Ya que si los imputados pretendieron utilizar 'facturas apócrifas' para deducir gastos improcedentes, respecto al impuesto a las ganancias su consumación es al momento de la presentación de la declaración jurada; mientras que respecto del impuesto a las salidas no documentadas, se consumó al vencimiento del plazo para la declaración y el ingreso del monto correspondiente a la última erogación carente de respaldo documental producida en aquel ejercicio fiscal que se omitió declarar" (causa n° 13.182, caratulada* ***"Fontana, Gonzalo s/ recurso de casación", reg. 17.340, del 2/3/11)****. Como se aprecia, en este caso se debatía la vigencia de la acción penal en un caso de evasión de los impuestos a las ganancias y a las salidas no documentadas, admitiéndose en ese marco el carácter delictual que presenta la evasión del segundo de los tributos mencionados.*

También la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico sostuvo "Asimismo, por el pronunciamiento del Reg. N° 610/07, del 26 de septiembre de 2.007, se estableció: '...en función de la naturaleza tributaria que revisten las Salidas No Documentadas, la evasión de aquel tributo puede dar lugar a una investigación por infracción al Régimen Penal Tributario (ley N° 24.769); por estas razones, **corresponde desestimar el agravio de la defensa relativo a que la evasión de los importes correspondientes al impuesto a las Salidas No Documentadas no pueden ser objeto de investigación penal***...' (confr. considerando 15° del pronunciamiento del Reg. N° 610/07; el resaltado es de la presente)." (conf. causa N° 57.949 caratulada "Incidente de excepción de falta de acción y nulidad de citación a indagatoria interpuesta por la defensa de Adolfo Nujimovich y Adolfo Blanco en la causa n° 5 caratulada "Roma Farmacia y Laboratorio S.A. sobre infracción ley 24.769- desprendimiento de la causa n° 1831/00 'Viazzo, Roberto Gustavo y otros sobre infracción ley 24.769'-", reg. 587/08, del 29/8/08). Cabe destacar que si bien en dicho precedente -y el que en él se cita- se consideró al instituto de las salidas no documentadas como un tributo impuesto a título propio a aquél que realiza tales erogaciones (es decir, no se consideró que se trate de un supuesto de sustitución tributaria), lo cierto es que dicha circunstancia en nada afecta el nudo de la cuestión que aquí se resuelve.*

8.- Finalmente, es oportuno recordar aquí los conceptos vertidos por la ***Corte Suprema de Justicia de la Nación*** *en el marco de la causa A. 910. XXXVII. "Administración Federal de Ingresos Públicos c/* ***Intercorp S.R.L. s/ ejecución fiscal****" (rta. 15/6/10), ocasión en la que el Alto Tribunal recordó que "el cumplimiento de las funciones del Estado, que es deber suyo atender, origina 'gastos', cuya provisión expresamente se contempla en el art. 4° de la Constitución Nacional. En este sentido, la importancia de la renta pública para la existencia de la Nación ya fue advertida por Alexander Hamilton al sostener que 'El dinero está considerado, con razón, como principio vital del cuerpo político, y como tal sostiene su vida y movimiento y lo capacita para cumplir sus funciones más esenciales. Por consiguiente, una facultad perfecta de allegarse con normalidad y suficiencia los fondos necesarios, hasta donde los recursos de la comunidad lo permitan, debe ser considerada como un elemento componente indispensable en toda Constitución' (confr. Hamilton, Alexander; Madison, James; Jay, John; 'El federalista' XXX, Fondo de Cultura Económica, México, 1994, pág. 119). La relevancia de la cuestión tampoco escapó a Juan Bautista Alberdi para quien 'el Tesoro y el gobierno son dos hechos correlativos que se suponen mutuamente. El país que no puede costear su gobierno, no puede existir como Nación independiente, porque no es más el gobierno que el ejercicio de su soberanía por sí mismo. No poder costear su gobierno, es exactamente no tener medios de ejercer su soberanía; es decir, no poder existir independiente, no poder ser libre. Todo país que proclama su independencia a la faz de las naciones, y asume el ejercicio de su propia soberanía, admite la*

condición de estos hechos, que es tener un gobierno costeado por él, y tenerlo a todo trance, es decir, sin limitación de medios para costearlo y sostenerlo; por la razón arriba dicha, de que el gobierno es la condición que hace existir el doble hecho de la independencia nacional y el ejercicio de la soberanía delegada en sus poderes públicos. Desconocer este deber, es hollar el juramento de ser independientes y libres, es abdicar la libertad y entregar el gobierno del país al extranjero, o a cualquiera que tenga dinero para costearlo. Tasar, limitar de un modo irrevocable la extensión de los sacrificios exigidos por el interés bien entendido de la independencia nacional, es aproximarse de aquel extremo vergonzoso' (confr. 'Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853', en 'Organización de la Confederación Argentina', El Ateneo, Madrid, 1913, pág. 211)."

Fue precisamente en ese entendimiento, que el Superior sostuvo que "uno de los peores males que el país soporta es el gravísimo perjuicio social causado por la ilegítima afectación del régimen de los ingresos públicos que proviene de la evasión o bien de la extensa demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y que, en la medida en que su competencia lo autorice, los jueces tienen el deber de contribuir a la aminoración de esos dañosos factores y comprender que son disvaliosas las soluciones que involuntariamente los favorecen (Fallos: 313:1420 y sus citas). Y, por ello, ha recalcado que los magistrados deben examinar con particular estrictez la adopción de medidas que pudieran afectar el erario público pues la percepción de las rentas del Tesoro -en tiempo y modo dispuestos legalmente- es condición indispensable para el regular funcionamiento del Estado (Fallos: 327:5521; 328:3720; 330:2186; entre muchos otros)."

Esa directriz que viene impuesta por la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ciertamente nos impone el deber de examinar la normativa vinculada a la política criminal esbozada por el legislador para la protección de la renta pública de forma tal de favorecer - dentro del marco constitucional estricto- la finalidad perseguida, extremo que también nos persuade del acierto de la solución que hemos de proponer en este acuerdo.

En síntesis, formalizando nuestra posición sobre la cuestión debatida, ***somos de la opinión que corresponde hacer lugar al recurso de casación deducido****, sin costas, casar la decisión recurrida dejándola sin efecto en cuanto al sobreseimiento que allí se dispone, y ordenar que se continúe la sustanciación de la presente causa de conformidad con la doctrina que fluye del presente pronunciamiento (artículo 456 inciso 1°, 470, 530 y 531 del Código Procesal Penal de la Nación).*

La señora jueza **doctora Liliana E. Catucci** ***dijo:***

Que ***adhiero a la solución propuesta por el distinguido colega que me precede en la votación****.*

Es que el tributo en cuestión, legislado en el marco del impuesto a las ganancias -artículo 37 de la ley 20.628-, opera con entidad propia y de manera independiente y, genera una obligación fiscal distinta, y no comprendido en él, y causada por una salida dineraria no documentada, tal como se determina en la norma citada y en su decreto reglamentario -1344/98-
.
Tal es mi voto.

El señor juez **doctor Mariano Hernán Borinsky** ***dijo:***

Que por ***compartir sustancialmente los argumentos brindados en su voto por mi distinguida colega doctora Liliana E. Catucci****, expido el mío en idéntico sentido.*

En mérito a la votación que antecede, el Tribunal RESUELVE:
I) HACER LUGAR al recurso de casación deducido, sin costas, II) CASAR ***la decisión recurrida dejándola sin efecto en cuanto al sobreseimiento*** *que allí se dispone, y III) ORDENAR que se continúe la sustanciación de la presente causa de conformidad con la doctrina que fluye del presente pronunciamiento (artículo 456 inciso 1°, 470, 530 y 531 del Código Procesal Penal de la Nación).*
Regístrese, hágase saber y remítanse las actuaciones, sirviendo la presente de muy atenta nota de envío.

Fdo: Dres. Eduardo R. Riggi - Liliana E. Catucci - Mariano H. Borinsky".

Santos Pedro Javier José Cam. Fed. Comodoro Rivadavia del 09.04.2012

El Juzgado Federal de Rawson dictó el procesamiento.
En principio hay sobrados indicios de que las facturas son apócrifas.
La Cámara Federal de Comodoro Rivadavia confirmó el procesamiento en materia de IVA.
La Cámara Federal de Comodoro Rivadavia confirmó el procesamiento en materia de Impuesto a las ganancias.
La Cámara Federal de Comodoro Rivadavia dictó el sobreseimiento en materia de impuesto a las SND.
El impuesto a las SND es un hecho imponible presunto, cuya finalidad es gravar en cabeza de quien efectuó el gasto lo que se presume renta para el beneficiario del pago, y a quien, por la carencia de la documentación, no podría localizarse, para efectivizar su responsabilidad fiscal.
El impuesto a las SND tiene el carácter de impuesto a la ganancia neta presunta obtenida por el beneficiario oculto.
La transferencia de la deuda fiscal del receptor del pago al autor de la erogación, opera al solo efecto de la íntegra percepción de la renta, pero no traslada la incriminación de la ley 24.769, porque el pagador sería penalizado por el hecho de otro.
Al partir la obligación tributaria de una presunción legal, la existencia de ganancia gravada en cabeza del beneficiario oculto, perseguir penalmente su incumplimiento implicaría la violación de principios propios del Estado del Derecho, como la seguridad jurídica, la personalidad de la pena y el principio de culpabilidad.
Si bien la presunción legal tornaría exigible el tributo, no habilitaría a perseguir penalmente la omisión del pago del mismo y, naturalmente, imposibilitaría la sanción en materia penal.
Se hace mención a las conclusiones de las VI Jornadas de Derecho Penal Tributario de la AAEF de octubre de 2011.

La Cámara coincide con Bertazza, en el entendimiento que el responsable penal es el tercero y el contribuyente, en su caso podrá tener eventualmente la responsabilidad como partícipe.
La imputación de evasión del tributo previsto en el art. 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias no resulta viable, toda vez que se parte de una presunción legal para su exigencia.
La conducta sancionable penalmente no es el no ingreso del impuesto a las salidas no documentadas, sino el deducir en el balance impositivo gastos o erogaciones inexistentes o deficientemente documentadas.

"*La constitución del tribunal con el fin de dar a conocer en la causa nº P-166/11, caratulada "**SANTOS Pedro José Javier y CHAILE Mercedes Carol -directivos "VIAC S.A.**- s/infracción ley 24.769"* (HOY LEY 27.430)*, en trámite ante el Juzgado Federal de Primera Instancia de Rawson, el veredicto y los fundamentos de la audiencia celebrada el día 14/02/12.*

Y CONSIDERANDO:

*I.- a) Que a fs. 171/176 el a quo, en lo que aquí interesa, **dictó el procesamiento de Pedro José Javier Santos** en orden al delito de evasión simple de tributos (IVA periodo fiscal 2005 y 2006, Impuestos a las Ganancias periodo fiscal 2005 y 2006, e **Impuesto a las Ganancias en concepto de Salidas no Documentadas periodo fiscal 2005**) y evasión agravada (**Impuesto a las Ganancias en concepto de Salidas no Documentadas periodo fiscal 2006** (arts. 1 y 2, inc. a, ley 24.769) y el embargo de sus bienes por la suma de $ 500.000 (arts. 306, 308, 310 y 518, párrafo 1º, C.P.P.N.), decisión que los defensores de confianza del nombrado apelaron a fs. 187/193, concediéndose el recurso a fs. 194.*
(..)
*III.- Que en las presentes actuaciones se investiga la presunta maniobra desplegada por los integrantes de la firma "VIAC S.A.", a través de **utilización de facturas apócrifas** con la finalidad de disminuir los montos que en concepto de impuestos (Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado) debían ingresar al fisco nacional.*

El ente recaudador determinó la pretensión fiscal correspondiente al impuesto a las ganancias por los periodos fiscales 2005 y 2006, en las sumas de $ 801.943,22 y $ 646.143,29 respectivamente; impuesto al valor agregado (IVA) por los periodos fiscales 2005 y 2006, en las sumas de $ 477.034,33 y $ 411.748,60; e impuesto a las salidas no documentadas (SND) por los mismos periodos descriptos, en las sumas de $ 721.013,97 y $ 1.019.850,44, determinaciones que no se encuentran firmes, atento a que han sido recurridas ante el Tribunal Fiscal de la Nación, en los términos del art. 76, inc. b, ley 11.683.
(..)
V.- Sentado lo expuesto, corresponde ingresar al estudio de los restantes agravios planteados por la defensa.

Liminarmente cabe recordar que la etapa por la que atraviesa el proceso, a la luz de lo previsto por el art. 306 del C.P.P.N., no requiere una certidumbre apodíctica sobre la existencia del hecho delictuoso, ni sobre la efectiva culpabilidad de los procesados, sino sólo la corroboración de elementos de convicción suficientes que permitan sustentar la imputación penal sobre la base de una sumaria cognitio.

En efecto, analizadas y valoradas las constancias obrantes en autos, consideramos que existen en la causa elementos de convicción bastante como para mantener el auto de mérito decretado respecto del encartado.

*Al respecto, **son varios los indicios recopilados respecto a la falsedad de las facturas** presentadas como justificación de los gastos deducidos de las ganancias de la sociedad, lo que **permite advertir prima facie la realización por parte de los responsables de la firma de maniobras ardidosas o engañosas tendientes a evadir**.*

En lo referente a las operaciones realizadas con proveedores inexistentes, las que aparentemente se encontrarían amparadas con comprobantes falsos, no puede ignorarse lo que da cuenta la propia investigación administrativa respecto al hallazgo de múltiples facturas apócrifas en lo que hace a su contenido (cfme anexos vinculados a proveedores inexistentes).

*Que como resultado de dicha fiscalización se ha observado que **gran parte de las facturas cuestionadas presentan irregularidades de distinta índole**: los proveedores están incluidos en la Base E-APOC como "Usinas Duplicadoras de Facturas" o "Sin capacidad Económica y/o Financiera"; no poseen personal en relación de dependencia declarado; alguno de ellos no poseen bienes registrables; uno de ellos fue imposible localizarlo en el domicilio fiscal y en los alternativos denunciados y no presentó DD.JJ.; varios presentan incompatibilidades entre los conceptos facturados y la actividad económica o comercial declarada; los cheques librados como medio de pago de los importes consignados fueron cobrados -luego de varios endosos- por personas ajenas a los presuntos responsables de los proveedores, y en otro de los casos el cheque fue emitido al portador y cobrado por una empleada en relación de dependencia de la firma investigada (proveedor MACE S.R.L.); etc.*

*Que por lo demás, tampoco surge de autos que la contribuyente haya logrado desvirtuar las impugnaciones formuladas por el organismo recaudador, atento a que **no ha demostrado la autenticidad de las operaciones cuya existencia fuera cuestionada; incluso** a pesar que durante el procedimiento de determinación de oficio -a petición suya- y ante la existencia de hechos controvertidos se dispuso la apertura a prueba de las actuaciones, **no compareciendo los proveedores cuestionados a las audiencias testimoniales** fijadas (fs. 267/270, 271/273, 307/308, 317/318 y 327 361 del cpo. administrativo del Impuesto a las Ganancias nº 2).*

*Que a los efectos de probar la existencia de dichos proveedores y la autenticidad de tales operaciones, contrariamente a lo afirmado por la defensa, **es a la contribuyente a quien le compete o quien tiene la carga de aportar datos adicionales** (domicilios reales, acreditar fehacientemente el circuito de pagos, datos personales de los responsables de las firmas, nombre de la persona encargada de las cobranzas, etc.)*

Que en consecuencia, de las constancias de la causa se desprende que ***las operaciones cuestionadas por el ente fiscalizador serían inexistentes o por lo menos de dudosa existencia****, y por ende no pueden ser computadas como gastos deducibles para la determinación del impuesto a las ganancias de los periodos fiscales 2005 y 2006.*

Que ello así, habida cuenta que la primera condición para deducir un gasto es la prueba de haberlo incurrido. Por lo tanto, si ***varios de los proveedores circularizados negaron haber mantenido relaciones comerciales con la sociedad inspeccionada*** *(vgr. proveedor Jean Claude Caucigh y Cerro Negro S.H.), y otro (Dardo Nelson Contreras) luego de ser localizado manifestó ser empleado -no declarado- de Carlos Castro Blanco y Carlos Manuel Castro Blanco integrantes de "Cerro Negro S.H.", ignorando que estaba inscripto ante el organismo recaudador y negando haber emitido comprobante alguno, siendo de ocupación o profesión "alambrador" de campos (ver acta de 144/147vta.), tales gastos no serán computables como deducciones.*

Por lo tanto, ***con relación a las facturas apócrifas se encuentra acreditado el proceder engañoso o malicioso de la contribuyente****, toda vez que la utilización o computó de las mismas tuvo como única finalidad la de disminuir la base imponible y generar crédito fiscal a su favor, y así no ingresar los citados impuestos -Ganancias e Iva- en su justa medida.*

En general, la intención final de la utilización de facturas apócrifas es deducir gastos del balance impositivo.

VI.- Que contrariamente a lo sostenido por la defensa, ***cabe confirmar el procesamiento de Pedro José Javier Santos en el carácter de presidente de la sociedad****, toda vez que en el ejercicio de sus funciones presidenciales no puede haber estado ajeno al manejo comercial, económico y tributario de la firma, máxime si se tiene en cuenta que se trataría de una empresa de carácter familiar -integrada por el nombrado y su cónyuge Mercedes Carol Chaile como directora-.*

Sumado a que, conforme se desprende del legajo de VIAC S.A. remitido por la Inspección General de Justicia, el Ingeniero Santos fue designado por la Asamblea General Ordinaria como presidente del ente ideal durante los ejercicios fiscales 2005 y 2006, objeto de investigación en autos (ver legajo de copias certificadas que corren por cuerda).

Por otra parte, la etapa en que se debe discutir, con el grado de certeza definitiva, la cuestión referente a la responsabilidad personal del nombrado es la del debate oral. La presente es una estimación provisional de la responsabilidad que le cupo.

TRATAMIENTO DEL IMPUESTO A LAS SND

VII.- Que en lo que respecta a la imputación por ***Salidas No Documentadas****, motivo de agravio de la defensa,* ***corresponde analizar si estas resultan susceptibles de persecución penal en los términos de la ley 24.769****.*

Con el fin de dar respuesta al agravio del recurrente, corresponde en primer lugar efectuar una breve reseña de las normas legales y reglamentarias en juego y de la naturaleza jurídica de este instituto.

Recordemos que el ***art. 37 de la ley 20.628*** (HOY ART. 40 LIG) *establece que: "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 (35%) que se considerará definitiva"(tasa establecida por la ley 25.063, Título III, art. 4º, inciso k).*

Por su parte, el art. 55 del decreto reglamentario de la ley (HOY ART. 106 DEL D.R. DE LA LIG) *(dec. 1344/98) fija que: "Las erogaciones efectuadas por el contribuyente no serán computables en su balance impositivo, cuando se carezca de los respectivos comprobantes o se presuma que no han tenido por finalidad obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.*

Cuando las circunstancias del caso evidencian que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto del balance impositivo, sin perjuicio del impuesto, a que hace referencia el artículo 37 de la ley, que recae sobre tales atribuciones.

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, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos.

Tampoco corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el artículo 37 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.

El impuesto a que se alude en este artículo será ingresado dentro de los plazos que establezca la citada Administración Federal.

A su vez desde el punto de vista de la normativa interna cabe tener en cuenta el ***Dictamen Nº 90/94 (DAL)*** *emanado del organismo recaudador que expresa que: "Si las pretendidas compras no existieron y la documentación de cobertura es falsa, la salida debe especificarse como no documentada, debiendo procederse de conformidad con el artículo que se cita (37), el cual, reiterando, fija una presunción legal para el caso en que el responsable no acredite fehacientemente qué compro con el dinero egresado. Sin prueba en contario es considerado legalmente ganancia o dividendo."*

NATURALEZA JURIDICA DEL IMPUESTO A LAS SND

Ahora bien, descripto el marco legal debemos referirnos a la ***naturaleza jurídica de las salidas no documentadas****, ya que de ello depende básicamente* ***el alcance de las mismas en la esfera penal****.*

Tanto en el ámbito de la doctrina como en el de la jurisprudencia se ha debatido mucho sobre la naturaleza jurídica de las salidas no documentadas. Las variadas posiciones existentes se pueden diferenciar entre las que las consideran ***como otro hecho imponible del impuesto a las ganancias****,* ***como un tributo independiente*** *o* ***como una sanción****.*

Al respecto, ***nuestro máximo tribunal reconoció la naturaleza tributaria*** *de esta figura, al resolver que: "lo que persigue el gravamen de que se trata es de imponer una taza 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 257:83, consid. 6º) (Fallos 323:3376,* ***"Radio Emisora Cultural S.A."****)*

En ese sentido, se expidió nuevamente la Corte en el caso ***"Red Hotelera Iberoamericana S.A."*** *donde sostuvo: "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…Que, por lo demás, la doctrina del precedente de fallos 323:3376 lleva a descartar que el art. 37 de la ley de Impuesto a las Ganancias revista el carácter de una norma sancionatoria, como parece haberlo entendido el Tribunal Fiscal"*

Si bien los citados fallos despejan las dudas en relación a la naturaleza jurídica de las salidas no documentadas, ***subsisten las discrepancias en cuanto a si el sujeto pasivo de la obligación tributaria lo es por deuda propia o en calidad de sustituto****, así como también,* ***si este tributo puede ser evadido****.*

La calidad en la que el obligado debe abonar el tributo dependerá de ***si se considera a las salidas no documentadas como un hecho imponible presunto*** *-esto es, un* ***impuesto a la ganancia presunta del beneficiario oculto****- o* ***un hecho imponible que capta una manifestación de la riqueza de quien realiza la erogación****.*

Nos inclinamos por la postura que lo considera un hecho imponible presunto*, reconociendo como finalidad de dicha norma* ***gravar en cabeza de quien efectuó el gasto lo que se presume renta para el beneficiario del pago****, y a quien, por la carencia de la documentación, no podría localizarse, para efectivizar su responsabilidad fiscal.*

De esta manera, aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazándolo de la relación jurídica tributaria (cfme. Villegas, Héctor B. "Cursos de finanzas, Derecho Financiero y Tributario", 2002, Ed. Astrea, p. 329).

Por ende, establecida la naturaleza de las salidas no documentadas y su ***carácter de impuesto a la ganancia neta presunta obtenida por el beneficiario oculto****,* ***analizaremos si la omisión del mismo puede ser objeto de persecución penal****.*

Sin perjuicio de que consideramos que la exigibilidad del tributo por salidas no documentadas procede en sede administrativa, consideramos que dicho planteo no puede prosperar en el proceso penal.

Por ello, ***juzgamos improcedente la imputación penal realizada a Santos por la supuesta evasión del tributo por salidas no documentadas****.* ***La transferencia de la deuda fiscal del receptor del pago al autor de la erogación, opera al solo efecto de la íntegra percepción de la renta,*** ***pero no traslada a este último la incriminación de la ley 24.769****, pues en ese caso,* ***el pagador sería penalizado por el hecho de otro****, no individualizado correctamente o incluso anónimo.*

Al partir dicha obligación tributaria de una presunción legal, cual es la existencia de ganancia gravada en cabeza del beneficiario oculto, perseguir penalmente su incumplimiento implicaría la violación de principios propios del Estado del Derecho, como la seguridad jurídica, la personalidad de la pena y el principio de culpabilidad*.*

En tal sentido, la doctrina y la jurisprudencia coinciden en afirmar que nunca una presunción legalmente creada o utilizada por el juez administrativo al solo efecto de preservar la integridad de la renta pública, puede utilizarse para fundar la aplicación de una pena.

Por ello, ***si bien esta presunción legal tornaría exigible el tributo en sede administrativa, no habilitaría a perseguir penalmente la omisión del pago del mismo*** *y, naturalmente, imposibilitaría la sanción en materia penal, puesto que la finalidad del procedimiento penal es, la búsqueda de la verdad histórica.*

En este sentido, Viola expresó que siendo que la suma que abona el autor de la erogación no deriva de los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que el legislador pretendió gravar al establecer el tributo en relación a una determinada actividad, puede afirmarse que no existe deuda originada en la real capacidad contributiva del sujeto que pueda ser objeto de evasión (Viola, José "El valor de las presunciones tributarias en la génesis del proceso penal tributario", publicado en Régimen Penal Tributario, Errepar, noviembre 2006).

En el mismo orden de ideas, y tal como lo trae a colación la defensa, el Juzgado Nacional en lo Penal Económico Nº 3 expresó que: "aquél traslado de responsabilidad de un sujeto a otro, perfectamente comprensible dentro del ámbito administrativo, no puede ni debe ser utilizado en la esfera penal… La presunción del art. 37 de la ley de ganancias tan útil en materia tributaria, se desvanece en cuanto se coloca en contraposición con la defensa de los derechos de un imputado penal, ya que existen una gran cantidad de garantías de rango legal y constitucional acordadas a tales personas, las cuales se omiten de aplicar si se coloca como cabeza de una imputación penal, una presunción legal basada en que si el tercero no responde por sus obligaciones, entonces debe responder otra persona a su nombre, pero

con carácter personal. Se dejarían de lado muchos años de evolución de la ciencia penal, sus principios y garantías… Por otra parte, no se pretende a través de esta resolución, cercenar la facultad de determinación administrativa, ni de recaudación y persecución administrativa de las salidas no documentadas. Ellas han de mantenerse incólumes, aunque alejadas de la esfera penal y restringidas al ámbito administrativo, donde deberán desarrollarse con todo su esplendor" (causa nº 1831/2000, caratulada "N.N. s/ inf. ley 24.769", 24/02/05).

Criterio este sostenido también, en un primer momento, por la Sala B de la Cámara Nac. en lo Penal Económico, en la causa "Vildex S.A.": al afirmar que "…con relación al impuesto a las 'salidas no documentadas', en principio, no podría configurarse la defraudación fiscal. En efecto, el acto voluntario consistente en no documentar la erogación no debería originar un resultado opuesto al derecho, porque tiene la virtud de dar nacimiento a una obligación fiscal de pagar, que sería, por un 'hecho imponible presunto'. Llevaría, por lo tanto, a un resultado jurídico (causa "S.A. Cía. Azucarera Tucumana", del Trib. Fiscal Nac. 30/12/75, Fallos 1º Nominación, 164). Es que las 'salidas no documentadas' a las que se hace referencia por el art. 37 de la ley de impuesto a las ganancias -ley 20.268- no son susceptibles de persecución penal, porque si fuera penal no sería una obligación de cumplimiento automático, sino que requeriría de un procedimiento por el que se permita la defensa en juicio del imputado, lo que no está previsto legalmente" (15/5/98) (Impuestos 1998, págs 1979/1986).

*En igual sentido **las VI Jordanas de Derecho Penal Tributario organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF)** concluyeron respecto de dicho instituto que: "…no se debe aplicar sanciones penales por el impuesto a las salidas no documentadas, las sanciones penales deben aplicarse por la incorrecta deducción del gasto en el impuesto a las ganancias y por el incorrecto computo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado, pero no por la falta de ingreso a las salidas no documentadas…"; "…se estaría aplicando una sanción penal en función de una presunción creada por el legislador para garantizarse el ingreso del impuesto del perceptor oculto de la renta y el hecho de que su calculo sea cierto no le quita el carácter de impuesto presunto…"; "…se estaría aplicando una sanción penal por un hecho imponible ajeno, cuyo titular es el perceptor oculto de la renta, el pago de la renta no exterioriza capacidad contributiva en cabeza del sustituto, la capacidad contributiva es del perceptor oculto de la renta…" y "…se estaría trasladando el dolo del perceptor oculto de la renta en cabeza del sustituto…" (Buenos Aires, octubre 2011).*

*En similar posición se ubica **Bertazza**, para quien se trata de una "ficción legal" que acuerda el carácter de responsable sustituto al contribuyente y por ende, obligado al ingreso del impuesto correspondiente al beneficiario. Y para quien esta ficción legal deviene inaplicable en materia penal, pues debe probarse la maniobra dolosa que, obviamente no puede quedar en una mera conjetura enunciada por el legislador. Por ello, entiende que **el responsable penal es el tercero y el contribuyente, en su caso podrá tener eventualmente la responsabilidad como partícipe**, en algún grado, de dicho ilícito (Bertazza, Humberto J., "Las facturas falsas e inexistentes como medio para la configuración de Ilícitos Tributarios" disponible en: http://www.aaef.org.ar)*

Coincidentemente, Horacio Romero Villanueva manifiesta al comentar un fallo de la Cámara Nac. en lo Penal Económico que "La presunción de la Ley de Ganancias basada en que si el tercero no responde por sus obligaciones, entonces, debe responder otra persona a su nombre, tan útil en materia tributaria, se diluye con el carácter personal de la responsabilidad penal… En efecto, no se puede trasladar el dolo de un tercero y hacerlo pesar en la propia cabeza de otro contribuyente… Desde esta perspectiva no sería viable una imputación de evasión del impuesto a la salida no documentada puesto que se parte de una base de presunción ficticia, ya que el hecho imponible se estructura en derredor del impuesto es la existencia de una erogación sobre la cual no puede establecerse en forma fehaciente y concreta el beneficiario ("La justicia adopta un criterio que amplía la condena por evasión" artículo publicado por Infobae Profesional).

*Siendo así, **concluimos que la imputación de evasión del tributo previsto en el art. 37 de la Ley de Impuesto a las Ganancias no resulta viable, toda vez que se parte de una presunción legal para su exigencia. La conducta sancionable penalmente no es el no ingreso en su oportunidad del monto del impuesto a las salidas no documentadas, sino el deducir en el balance impositivo gastos o erogaciones inexistentes o deficientemente documentadas**, conducta que ya es objeto de investigación en las presentes.*
(..)
Por lo expuesto, el Tribunal

RESUELVE:

I) NO HACER lugar a la nulidad por falta de fundamentos del auto de fs. 171/176, opuesta por los defensores particulares del imputado Pedro José Javier SANTOS.

II) CONFIRMAR parcialmente el auto de fs. 171/176 venido en apelación, en cuanto dicta el procesamiento sin prisión preventiva de Pedro José Javier SANTOS en orden al delito de evasión simple de tributos (IVA periodo fiscal 2005 y 2006 e Impuestos a las Ganancias periodo fiscal 2005 y 2006) (art. 1º, ley 24.769).

*III) **REVOCAR parcialmente el auto de fs. 171/176 venido en apelación, en cuanto dicta el procesamiento sin prisión preventiva de Pedro José Javier SANTOS en orden al delito de evasión simple y agravada respecto al Impuesto a las Ganancias en concepto de Salidas no Documentadas periodo fiscal 2005 y 2006**) (arts. 1º y 2, inc. a), ley 24.769), y **SOBRESEER al nombrado del hecho delictuoso atribuido**, con la aclaración que el proceso no afecta el buen nombre y honor del que gozare (art. 336, inc. 4º e in fine, C.P.P.N.)*".

Las conclusiones de las VI Jornadas de Derecho Penal Tributario organizadas por la AAEF en octubre de 2011

En las **VI Jornadas de Derecho Penal Tributario** organizadas por la AAEF en octubre de 2011 se concluyó que:

"*1) El impuesto a las salidas no documentadas no se ingresa por declaración jurada, aún luego del dictado de la resolución general 893, sino que por volante de pago.* (hoy si se ingresa por declaración jurada).

2) No se debe aplicar sanciones penales por el impuesto a las salidas no documentadas, las sanciones penales deben aplicarse por la incorrecta deducción del gasto en el impuesto a las ganancias y por el incorrecto computo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado, pero no por la falta de ingreso del impuesto a las salidas no documentadas.

3) Se estaría aplicando una sanción penal por un impuesto que es deducible en el impuesto a las ganancias.

4) Se estaría aplicando una sanción penal en función de una presunción creada por el legislador para garantizarse el ingreso del impuesto del perceptor oculto de la renta y el hecho de que su cálculo sea cierto no le quita el carácter de impuesto presunto.

5) Se estaría aplicando una sanción penal por un hecho imponible ajeno, cuyo titular es el perceptor oculto de la renta, el pago de la renta no exterioriza capacidad contributiva en cabeza del sustituto, la capacidad contributiva es del perceptor oculto de la renta.

6) Se estaría trasladando el dolo del perceptor oculto de la renta en cabeza del sustituto".

Para no ser reiterativo respecto de la improcedencia de la aplicación de sanciones penales respecto del impuesto a las salidas no documentadas me remito al relato de las VI Jornadas de Derecho Penal Tributario[1]. Así como al trabajo presentado en el ciclo de debate sobre el régimen penal tributario[2].

Algunas reflexiones y conclusiones

Algunas reflexiones

Dos requisitos fundamentales para no caer en el instituto de las salidas no documentadas:

- IDENTIFICACION DEL BENEFICIARIO.
- DEMOSTRACION DE LA CAUSA DE LA EROGACION.

Nota CON papel membrete:
- Nombre y Apellido
- Dirección
- Nº de DNI
- Descripción de la operación.

ES SUFICIENTE ???????.

El instituto de las salidas no documentadas

EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS.

PREGUNTAS ??????

Es un nuevo impuesto del 35% sobre los pagos no documentados.
- El pago de una erogación representa capacidad contributiva.

Es un nuevo impuesto del 35% sobre los ingresos brutos no documentados del perceptor oculto.
- El ingreso representa capacidad contributiva. El 35% es confiscatorio.

Es el impuesto a las ganancias de quien realiza la erogación.

Es el impuesto a las ganancias del perceptor oculto de la renta.

Un camino de una vía

Un camino desde el DERECHO TRIBUTARIO al DERECHO PENAL.

VERDAD REAL. VERDAD MATERIAL. ELEMENTO OBJETIVO.
- Hecho Imponible.
- Base Imponible.
- Imputación de esa base imponible.

Capacidad contributiva.

Luego analizo el elemento subjetivo. NUNCA ANTES.

SIN HECHO IMPONIBLE REAL MATERIAL. NO HAY HECHO PUNIBLE.

---

[1] Oscar A. Fernández, relato de la VI Jornadas de Derecho Penal Tributario organizadas por la AAEF en octubre 2011.

[2] Oscar A. Fernández, Ciclo de debate sobre el régimen penal tributario, Observatorio de Derecho Penal Tributario, Facultad de Derecho, UBA 06/07/2022.

Si se puede determinar la obligación tributaria PRESUMIDA.

PERO NO SE PUEDE APLICAR SANCIONES PENALES.

El sujeto pasible de sanciones penales

En el régimen penal tributario es AUTOR el OBLIGADO.
El Responsable sustituto es Responsable por deuda ajena.
Por lo tanto es OBLIGADO.

Volvamos al art. 40 de la LIG s/la Ley 27.430

"en sustitución del impuesto que corresponda al beneficiario desconocido u oculto".

EL HECHO IMPONIBLE LO GENERA EL PERCEPTOR OCULTO DE LA RENTA

ESE HECHO IMPONIBLE ES IMPUESTO A LAS GANANCIAS

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA RENTA

Precio de venta
Menos costo computable
Menos gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la renta.
Igual GNSI
Por alícuota del 25%, 30% o 35%.

Volvamos al art. 40 de la LIG s/la Ley 27.430

"que se considerará definitivo".

EL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS ES DEFINITIVO ?????

De ser definitivo no se le puede reclamar el impuesto a las ganancias al perceptor oculto de la renta.

No es definitivo. Reconocido por el propio fisco en el Acta Nº 27 EDI del 25/10/2018.

Que se le debe reclamar el perceptor oculto de la renta ????

El 35% de lo cobrado ?????

NO Se le debe reclamar el impuesto a las ganancias.

Por lo tanto el Impuesto a las salidas no documentadas, ingresado por el responsable sustituto, es el impuesto a las ganancias del perceptor oculto de la renta, determinado en forma presunta.

IMPUESTO A LOS INGRESOS BRUTOS DEL 35%.

Volvamos al art. 40 de la LIG s/la Ley 27.430

"A los efectos de la determinación de ese impuesto, el hecho imponible se considerará perfeccionado en la fecha en que se realice la erogación".

HECHO IMPONIBLE INSTANTANEO PRESUNTO.

NACIMIENTO DEL HECHO IMPONIBLE. EN EL MOMENTO DEL PAGO.

EL HECHO DE QUE EL IMPUESTO A LAS SND SE CALCULE EN FORMA CIERTA. (35% sobre el pago de la erogación).

NO ALTERA EL HECHO DE QUE LA DETERMINACION SEA CLARAMENTE PRESUNTA.

EL PAGO DE LA EROGACIÓN NO GENERA NINGUN HECHO IMPONIBLE.

EL PAGO DE LA EROGACIÓN NO REPRESENTA NINGUNA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA RENTA.

Elemento objetivo.

Con el ingreso del impuesto a las salidas no documentadas, en materia de impuesto a la renta NUNCA se llegó a la verdad real a la verdad material.

El hecho imponible renta NUNCA es el 35% del importe pagado por el responsable sustituto y por ende cobrado por el perceptor oculto de la renta.

El importe pagado incluye:
EL DEBITO FISCAL DEL IVA

PERCEPCIONES IMPOSITIVAS.

El importe pagado no admite:
- NINGUNA DEDUCCION.

Elemento subjetivo.

El perceptor oculto de la renta claramente actuó con dolo.

Se puede sancionar al responsable sustituto por el dolo del perceptor oculto de la renta ?????

EL RESPONSABLE SUSTITUTO PUEDE ACTUAR CON DOLO

El régimen penal tributario (Ley 27.430 Art. 1) tipifica el dolo POR ACCION o POR OMISION

El DOLO por ACCION podría quedar tipificado por el computo improcedente de un gasto.

Esa CONDUCTA nada tiene que ver con el impuesto a las salidas no documentadas.

Esa ACCION está claramente relacionada con la DDJJ de impuesto a las ganancias del responsable sustituto pero en ese caso en su carácter de contribuyente responsable por deuda propia.

OJO cuando se presenta la DDJJ del impuesto a las salidas no documentadas.
Esa DDJJ puede ser dolosa, ardidosa.

Elemento subjetivo.

EL RESPONSABLE SUSTITUTO PUEDE ACTUAR CON DOLO

El régimen penal tributario (Ley 27.430 Art. 1) tipifica el dolo POR ACCION o POR OMISION

El DOLO por OMISION podría quedar tipificado por la falta de presentación de la DDJJ del impuesto a las salidas no documentadas.

Debería tratarse de una ocultación maliciosa que si tenga que ver con el impuesto a las salidas no documentadas.

En principio NO es el caso de una efectiva prestación de servicio.

OJO PELIGRO CUIDADO

El traslado de ganando de CHACABUCO a JUNIN fue FACTURADO por la señorita de la salita de tres del jardín de infantes los Gladiolos de Chacabuco.
Quien ha declarado en el Fuero Federal. ES A SABIENDAS ¿???

También podría existir connivencia con el perceptor oculto de la renta. Por ejemplo en el caso del pago de cohecho. ES A SABIENDAS ¿???

Conclusiones

No se debe aplicar sanciones penales por el impuesto a las salidas no documentadas.

Las sanciones penales deben aplicarse:

- Por la incorrecta deducción del gasto en el impuesto a las ganancias.

- Por el incorrecto computo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado.

Se estaría aplicando una sanción penal en función de una presunción.

El hecho de que su cálculo sea cierto no le quita el carácter de impuesto presunto.

Se estaría aplicando una sanción penal por un hecho imponible ajeno, cuyo titular es el perceptor oculto de la renta.

El pago de la renta no exterioriza capacidad contributiva en cabeza del responsable sustituto, la capacidad contributiva es del perceptor oculto de la renta.

Se está trasladando el dolo del perceptor oculto de la renta en cabeza del responsable sustituto.

Se estaría aplicando una sanción penal por un impuesto que es deducible en el impuesto a las ganancias.

==========

Jurisprudencia sobre la posibilidad de pagar el impuesto a las salidas no documentadas por compensación

PC ARTS ARGENTINA SA CNACAF SAL I DEL 13.03.2020

PAGO DEL IMPUESTO A LAS SALIDAS NO DOCUMENTAS POR COMPENSACION

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.", "Ecadat 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).
(EN MATERIA DE ACTUALIZACIONES SE DEBE TENER EN CUENTA EL ART. 93 DE LA LIG Y EL ART. 39 DE LA LEY 24.073)

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 perdidas**.

Observaciones:

Si bien el tema podría resultar controvertido en nuestra opinión se debe tomar como valor locativo exclusivamente el correspondiente al período en el cual el inmueble fue efectivamente utilizado para recreo o veraneo.

Pero por aplicación de los art. 23 y 83 de la LIG, se puede deducir los gastos de todo el período fiscal, obviamente no pudiendo generar un quebranto, los gastos se computan hasta el límite de la ganancia presunta.

El fisco se ha expedido en el Grupo de enlace AFIP – CPCECABA en la reunión del 27.05.2009, la misma se analiza al final acápite del presente capítulo.

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 arroja una ganancia o una perdida.

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 MATENIMIENTO

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 estadías 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 identificatorio 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 solicito 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 identificatorio 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****, entendiendo 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 transcripta 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 al quilado, 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 entena 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 trasmisión 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 Nº 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 ESPECIALES 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?

Habrá 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)*, entendiendo 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, fiduciantes, 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 llego 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% SOBRE DIVIDENDOS Y UTILIDADES) así como el del inciso b) del primer párrafo de su artículo 73 (ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES de sujetos del exterior),

No resultará aplicable 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%)**.

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 a la escala progresiva del 25% al 35% los dividendos y utilidades tributan al 7%.

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, fiduciantes 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, fiduciante 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 perceptor- 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

<u>PRIMER LIMITE</u> 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.

<u>SEGUNDO LIMITE</u> 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 perceptor** (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.

<u>TERCER LIMITE</u> 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, fiduciantes 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.

Observación:

En una figura similar para el caso sujetos que no sean socios o accionistas en relación con el instituto de disposición de fondos a favor de terceros el **art. 169 5º párrafo del D.R. de la LIG** establece que:

"*Los porcentajes 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**. 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*".

RECORDEMOS EL ART. 76 INCISO B) DE LA LIG

"***Art. 76 -** Toda **disposición de** fondos o **bienes efectuada a favor de terceros** por parte de los sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 53, 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:*
(..)
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 y al veinte por ciento (20%) anual del valor corriente en plaza respecto del resto de los bienes".

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, fiduciantes o beneficiarios de los sujetos comprendidos en el artículo 73 (SOCIEDADES DE APITAL) **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, fiduciantes 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) **compren** a sus titulares, propietarios, **socios, accionistas**, cuotapartistas, fiduciantes 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, fiduciantes 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, fiduciantes 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, fiduciantes 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, fiduciantes 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 accesoria a la principal exenta (la venta de las acciones).

La CNACAF confirmo la sentencia del TFN.

La CSJN, revocó la sentencia de la CNACAF y por lo tanto convalido 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 no gravada o exenta.

"*1°) 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).*

*2°) 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 imponibles 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$n 6.000.000 a su esposo Sr. Demetrio Elíades y m$n 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$n 500.000 corresponden a la seña recibida por venta a Trufles SRL de los locales 7 y 8 (unificados) que cobró y retuvo el Sr. Demetrio Elíades*** *a fines de octubre o principios de noviembre del año 1966;* ***m$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 verificatorio, 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 concluyo que la operación estaba gravada por impuesto a las 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 CUARTA CATEGORIA.

INDICE

Rentas de cuarta categoría

Aclaración respecto del impuesto cedular de los artículos 101.1 a 101.5 de la LIG

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

Calderón Carlos Héctor CSJN del 28.02.2023

Calderón Carlos Héctor CFSS Sala II del 12.06.2017

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)

Consulta vinculante Nº 95/2021 del 22.12.2021

García Gustavo Hernán CNACAF Sala IV de 02:2024.

Jurisprudencia

Mouratian Lucía Mónica CNACAF Sala V del 15.07.2021

Turconi Horacio Antonio CNACAF Sala V del 28.06.2017

De Freitas Antonio Joaquin CNACAF Sala IV del 08.03.2016

Cano Juan Carlos CNACAF Sala IV del 29.10.2020

Iaquinta José CNACAF Sala III del 29.12.2016

Bielicki Myriam Judith Cámara Nacional del Trabajo Sala VIII del 20.11.2020

Cavilla Daniel Luis Cámara Nacional del Trabajo Sala II del 05.09.2018

De Carli Marcelo Alberto Cámara Nacional del Trabajo Sala VIII del 04.09.012

Bevilacqua Norberto Luís Cámara Nacional del Trabajo Sala I del 27.04.2010

Opción de compra de acciones

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

GANANCIAS DE LA CUARTA CATEGORIA. IMPUESTO A LOS INGRESOS PERSONALES. TRABAJO EN RELACION DE DEPENDENCIA

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 JUDICILA 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 equiparará 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 imponibles 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".

La **CSJN** en el fallo **Calderón Carlos Héctor** del 28.02.2023 (por el art. 280 CPCCN) dejó firme el fallo de la **Cámara Federal de Seguridad Social Sala II** del 12.06.2017 donde:
-Se decretó la inconstitucionalidad del art. 82 inciso c) de la LIG.
-Se sostuvo que la jubilación no es una ganancia.
-Se entiende que se trata de una doble imposición de carácter confiscatorio.
-Y que no se configura el hecho imponible.

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 Nº 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 Nº 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*".

CONSULTA VINCULANTE Nº 95/2021 DEL 22.12.2021

Consulta vinculante Nº 95/2021 del 22.12.2021
Sujeto que se jubila
Tratamiento de las vacaciones no gozadas
Tratamiento de la indemnización por clientela

"*I. Se consultó el tratamiento aplicable en el Impuesto a las Ganancias a las sumas que, en concepto de vacaciones no gozadas con incidencia en el sueldo anual complementario (SAC) y en el SAC proporcional e indemnización por clientela, percibió producto de la liquidación final practicada por la empresa pagadora con motivo de su desvinculación laboral por acogimiento a los beneficios jubilatorios y que fueran pasibles de la retención del gravamen en el marco de la Resolución General N° 4003-E (AFIP), sus modificatorias y complementarias.*

II. Se concluyó que:

*a) **El concepto vacaciones no gozadas** halla su causa en el propio vínculo laboral establecido hasta el mismo momento del distracto, por lo que las sumas percibidas por tal rubro –con incidencia en el sueldo anual complementario (SAC) y en el SAC proporcional- **representa una remuneración no habitual, alcanzada por el Impuesto a las Ganancias** de conformidad con el inc. b) del Artículo 82 de la Ley que lo rige y, por ende, **sujeta a retención** de acuerdo con el régimen establecido por la Resolución General (AFIP) N° 4003-E sus modificatorias y complementarias.*

*b) **La indemnización por clientela encuentra fundamento en el trabajo personal que durante el tiempo de su vinculación con la empresa el viajante de comercio ha efectuado con sus clientes**, lo que ha posibilitado mantener y aún ampliar una cartera en beneficio de su empleador, por ello la suma a que se refiere el Artículo 14 de la Ley N° 14.546, **se va devengando durante el tiempo en que la empresa obtiene los servicios del viajante**, aún cuando su fecha de pago se encuentre aplazada hasta el momento de la desvinculación laboral, hallándose su causa en el propio vínculo laboral a partir del primer año de antigüedad y establecido hasta el mismo momento del distracto, **por lo que resulta alcanzada por el Impuesto a las Ganancias** al encuadrar en la norma aludida en el apartado precedente*".

García Gustavo Hernán CNACAF Sala IV de 02:2024.

El Juez de primera instancia hizo lugar a la repetición.
Desvinculación laboral.
Subgerente General Adscripto.
Remuneración superior a 15 SMVM.
Retención de impuesto a las ganancias por $ 3.869.835.
No resulta de aplicación la doctrina de la CSJN en "De Lorenzo", "Cuevas" y "Negri" luego de la reforma de la ley 27.430.
Los subgerentes, por su nivel jerárquico y el alcance de sus responsabilidades, no se encontrarían comprendidos dentro del carácter de "ejecutivo" o "directivo" al que alude el art. 82 de la LIG.
La Cámara confirma la sentencia de primera instancia y hace lugar a la repetición.

Art. 82 segundo párrafo de la LIG.

EMPLEADOS CON CARGOS DIRECTIVOS Y EJECUTIVOS

MONTOS POR DESVINCULACION LABORAL

QUE EXCEDAN LOS MONTOS DE LA INDEMNIZACION LABORAL

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.

Art. 180 del D.R. de la LIG.

Quedan comprendidas en las previsiones del **segundo párrafo del artículo 82 de la ley**, 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:

REQUISITOS CONCURRENTES

DEFINICION DE CARGOS DIRECTIVOS Y EJECUTIVOS

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

REMUNERACION MAYOR A 15 SMVM

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**.

"*El señor juez de Cámara **Jorge Eduardo Morán** dijo:*

1°*) Que, por sentencia del 02.10.23, **el señor juez de primera instancia hizo lugar a la demanda de repetición** promovida contra la Administración Federal de Ingresos Públicos ("AFIP") y, en consecuencia, dejó sin efecto la resolución (DV R1II) 53/22 y **ordenó el reintegro de la suma de $3.869.835,20, detraída en concepto de Impuesto a las Ganancias** ("IG") con motivo en la **desvinculación laboral** del actor de la empresa Industrial and Commercial Bank of China ("ICBC"), acaecida el 15.03.19.*
(..)

2°) *Que, para decidir en el sentido indicado, en primer lugar, precisó que* ***el pleito no podía ser dirimido a la luz de la doctrina*** *emanada de los pronunciamientos* ***"De Lorenzo"*** *(Fallos: 209:347),* ***"Cuevas"*** *(Fallos: 333:2193) y N.204.XLVIII.* ***"Negri****, Fernando Horario c/ EN-AFIP-DGI" (sentencia del 15.07.14) ya que las circunstancias del caso,* ***a raíz del dictado de la ley 27.430****, diferían sustancialmente de los citados precedentes.*

Aclarado ello, y luego de efectuar una reseña de la normativa aplicable y los debates parlamentarios que la precedieron, indicó que en la especie no se encontraba discutido que el accionante, al tiempo de su desvinculación, ***percibía una remuneración superior a quince veces el Salario Mínimo Vital y Móvil ("SMVM")*** *entonces vigente (cfr. resolución CNEPySMVM n° 01/19); de modo que se encontraba configurada la condición objetiva establecida por el ordenamiento legal (cfr. art. 8°, inc. b, del decreto 976/18; en concordancia con el art. 79, segundo párrafo, de la LIG). No obstante, distinto era el escenario respecto de la condición subjetiva, toda vez que el cargo revestido por el Sr. García al tiempo de su desvinculación —****Subgerente General Adscripto****— no encuadraba dentro de la categoría de "directivo" o "ejecutivo" a la que alude el ordenamiento en crisis (cfr. art. 8°, inc.* ***a,*** *del decreto 976/18).*

Explicó que del organigrama acompañado en autos —el que, indicó, no fue controvertido por el demandado—, se desprendía que el accionante ***era un dependiente del área de Recursos Humanos*** *de la empresa, la cual se encontraba dirigida por un gerente medio, quien, a su turno, respondía a un gerente general, y este último al director de la entidad.*
(..)
En definitiva, concluyó en que las posiciones subgerenciales no se encontraban subsumidas bajo del presupuesto de hecho subjetivo del inc. a, del art. 8°, del decreto 976/18 (concordante con el art. 79, segundo párrafo, de la LIG); y, por tanto, no se encontraba configurado el hecho imponible.
(..)
6°) Que, a fin de analizar los agravios traídos a conocimiento de este Tribunal, corresponde efectuar, preliminarmente, una reseña de las actuaciones administrativas, incorporadas mediante DEO 6841897, del 23.08.22. De allí surge que:

(i) ***El 28.06.19****, el Sr. García presentó, en los términos del art. 81 de la ley 11.683, reclamo administrativo de repetición ante la Agencia n° 1 (DV R1II) de la AFIP con el objeto de* ***obtener la restitución de la suma de $3.869.835,20*** *detraídas en concepto de IG —cuarta categoría de ganancias—,* ***con motivo en el distracto laboral*** *acordado con la empresa ICBC, mediante "Acta Especial que instrumenta el Acuerdo Conciliatorio" (en adelante, "el Acuerdo"), suscripta el 28.03.19, en los términos del art. 15 de la Ley de Contratos de Trabajo ("LCT") (fs. 1/8vta. de las actuaciones administrativas n° 18329-213- 2019).*

Del referido convenio transaccional, se desprende, en lo pertinente: (i) que a la fecha de su desvinculación, ***el actor se desempeñaba como "Subgerente General Adscripto"****; (ii) que su* ***remuneración bruta mensual alcanzaba la suma de $370.577,92****; (iii) que el empleador abonaría —sin reconocer hechos ni derecho alguno y al sólo efecto conciliatorio—* ***la suma de $20.775.286 con motivo del distracto****, denominada "Monto Transaccional Total Bruto"; (iv) que* ***sobre el excedente de la indemnización por antigüedad calculada conforme el precedente "Vizzotti" (Fallos: 327:3677) se le practicaría retención en concepto de IG****, por aplicación de lo dispuesto por la ley 27.430, el decreto 976/18 y la RG (AFIP) 4003-E; y (v) que el Sr. García se reservaría el derecho de repetir el impuesto retenido exclusivamente contra el Fisco, de considerarlo pertinente (fs. 11/13vta. de las actuaciones administrativas n° 18329-213-2019).*

En esos términos, y conforme surge del Anexo II del Acuerdo, la firma empleadora ***abonó la suma de $9.718.614 correspondientes al concepto "Acuerdo SECLO Indemnización" (exento de IG)*** *y* ***$11.056.672 por "Acuerdo SECLO Gratificación" (v. fs. 15); importe último sobre el que se practicó la retención del impuesto*** *correspondiente a la cuarta categoría de ganancias, por el total de $3.869.835 (v. recibo de fs. 16 de las actuaciones administrativas n° 18329-213-2019).*
(..)
7°) Que, establecida la plataforma fáctica, corresponde reparar en el plexo normativo involucrado en autos.

De forma previa a ingresar en su análisis, cabe aclarar que, tal como acertadamente indicó el a quo, ***el presente caso no puede ser analizado a la luz de la doctrina emanada de los precedentes "De Lorenzo", "Cuevas" y "Negri"****, op. ref. —y receptada por esta Sala en numerosas oportunidades—, en la medida en que* ***la presente contienda se dio inicio con posterioridad a la entrada en vigor de la ley 27.430*** *(B.O. 29.12.17); ordenamiento por el que se modificó, a partir de los periodos fiscales iniciados el 01°.01.18, la normativa aplicable en esta materia.*

Así, a través del art. 47 del ordenamiento citado, ***se incorporó un segundo párrafo*** *en el art. 79 de la LIG (t.o. en 1997 y sus modificaciones) —****actual art. 82*** *(t.o. 2019)—, por el que se estableció: "[s]in 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, a través del art. 8° del decreto 976/18 (B.O. 01°.11.18; incorporado ***actualmente en el art. 180 del DRLIG)****, se reglamentó el referido precepto y se dispuso: "quedan comprendidas en las previsiones del segundo párrafo del artículo 82 de la ley, 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: 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 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".*
(..)

8°) *Que, en la especie, no se encuentra controvertidos que las sumas retenidas han surgido con motivo en la extinción del vínculo laboral (i.e., "Acta Especial que instrumenta el Acuerdo Conciliatorio"); que han derivado del desempeño del Sr. García en una de las entidades a las que alude el ordenamiento (i.e., empresa privada); y que la remuneración bruta tomada como base de cálculo supera los umbrales normativos entonces vigentes (el SMVM vigente a la fecha de desvinculación era de $12.500; cfr. Resolución CNEPySMVM n° 01/19).*

Así, el meollo del asunto se ciñe, en definitiva, a dilucidar si el accionante cumplía, al momento de su desvinculación, con el cargo de "directivo" o "ejecutivo" al que remite el ordenamiento jurídico; ello, por cuanto la norma es clara en cuanto a la concurrencia de presupuestos del inc. a y b del art. 8°, op. cit., para el nacimiento del hecho imponible.

9°) *Que, sobre este último punto, el magistrado de grado sostuvo que* ***del organigrama acompañado se desprendía que el actor revestía un puesto subgerencial****, y que, como tal,* ***respondía a una cadena de autoridad y de mando*** *en la que* ***la ejecución de las decisiones estratégicas y de gobierno quedaba en cabeza de los gerentes y directores*** *de la empresa.*

En efecto, puntualizó que ***las posiciones subgerenciales responden a los gerentes****, quienes son, en rigor, los responsables de la toma de decisiones estratégicas, de planificación y supervisión dentro de un departamento; y quienes poseen un alto nivel de autoridad y responsabilidad. Y concluyó en que* ***los subgerentes****, por su nivel jerárquico y el alcance de sus responsabilidades,* ***no se encontrarían comprendidos dentro del carácter de "ejecutivo" o "directivo"*** *al que alude el ordenamiento.*

Ahora bien, el memorial —lejos de desvirtuar tales afirmaciones— se limitó a exponer (i) que no se encontraba acreditado el puesto subgerencial invocado, ya que el organigrama acompañado no resultaba pertinente a tales efectos; y (ii) que el reconocimiento de la procedencia de la retención surgía del Acta Acuerdo celebrada con el ICBC, de modo que se tornaba improcedente su ulterior impugnación por vía de repetición; argumentos que, anticipo, carecen de entidad suficiente para desvirtuar, de conformidad con lo dispuesto en el art. 265 del CPCCN, los términos del pronunciamiento apelado.

Ello es así, pues, en lo atinente al primer punto, más allá de la veracidad —o no— del referido organigrama, lo cierto es que el cargo de "subgerente" se desprendería de los restantes elementos de prueba incorporados; a saber, de la propia "Acta Especial que instrumenta el Acuerdo Conciliatorio" (v. pto. II, ap. ii y pto. VII, ap. iii, fs. 11/12 de las actuaciones administrativas n° 18329-213-2019); ***de los recibos de haberes incorporados donde se refleja que el actor se encontraba en la categoría "029 – Subgerente General Adscripto"*** *(fs. 14/vta. de las actuaciones administrativas n° 18329-213-2019; y presentación titulada "DOCUMENTACION RECIBOS", incorporada digitalmente el 24.04.23); e, incluso, es reconocido por el Fisco en el acto administrativo de denegatoria del recurso de repetición [cfr. párr. 12 y 22 del considerando de la resolución (DV R1II) 53/22].*

Tampoco pueden tener favorable acogida sus restantes críticas sobre el reconocimiento de la procedencia del pago del tributo, ya que, sin perjuicio de que ***en el Acuerdo*** ***se dejó sentado que al Sr. García se le practicaría retención en concepto de IG por las sumas que excediesen la indemnización por antigüedad calculada conforme las pautas delineadas en el precedente "Vizzoti"*** *op. cit. y las establecidas en el decreto 976/18, no es menos cierto que se dispuso que "el requirente se reserva el derecho de repetir el impuesto retenido exclusivamente contra el Fisco, de considerarlo pertinente" (cfr. pto. VII, ap. iii, del "Acta Especial que instrumenta el Acuerdo Conciliatorio", fs. 12/vta. de las actuaciones administrativas n° 18329-213-2019).*

En definitiva, el memorial del Fisco Nacional no se hace cargo de desvirtuar las conclusiones centrales vertidas por el a quo, relativas a que el cargo subgerencial revestido por el actor, en función del nivel jerárquico y alcance de las responsabilidades inherentes a aquél, ***no se encontraría incluido dentro del presupuesto de hecho subjetivo al que alude el art. 8°, inc. a, del decreto 976/18; y, por tanto, no estaría alcanzado por el tributo*** *en crisis.* (HOY ART. 180 DEL D.R. DE LA LIG)

A tenor de lo expuesto, y atendiendo a las limitaciones de esta Alzada por los términos en que quedó trabada la relación procesal y por el alcance de los recursos concedidos que determinan el ámbito de su facultad decisoria (cfr. arg. CSJN, Fallos: 230:478; 231:222; 248:577; 268:323; 301:925; 338:552), corresponde —frente a la absoluta insuficiencia de los agravios expuestos por el organismo demandado en este punto— confirmar lo decidido por el a quo en este punto.
(..)
En función de lo expuesto, ***VOTO por****: Rechazar los recursos interpuestos y* ***confirmar el pronunciamiento apelado****, con costas por su orden (cfr. art. 68, segundo párrafo, del CPCCN).*

Los señores jueces de Cámara Marcelo Daniel Duffy y Rogelio W. Vincenti adhirieron al voto precedente.

En virtud del resultado que instruye el acuerdo que antecede, ***el Tribunal RESUELVE****: Rechazar los recursos interpuestos y* ***confirmar el pronunciamiento apelado****, con costas por su orden (cfr. art. 68, segundo párrafo, del CPCCN)*".

JURISPRUDENCIA

En relación con el **punto 3) de la Circular 4/2021** (B.O.18.10.2021), es decir respectos de (vacaciones no gozadas, sueldo anual complementario, bonificaciones convencionales, indemnización por preaviso, sueldos atrasados, entre otros), que para la circular se encuentran alcanzadas por el impuesto a las ganancias y sometidas al régimen de retención tipificado en la R.G. 4.003 (AFIP), nos encontramos con jurisprudencia controvertida:

Mouratian Lucía Mónica CNACAF Sala V del 15.07.2021

Indemnización preaviso y SAC Indemnización preaviso
Vacaciones no gozadas y SAC vacaciones no gozadas

El TFN hizo lugar a la repetición por las retenciones de impuesto a las ganancias

La CNACAF revoca la sentencia del TFN y rechaza la repetición

Gravado por impuesto a las ganancias

Se remite a los fallos de la CNACAF Turconi Horacio Antonio y De Freitas Antonio Joaquín

Turconi Horacio Antonio CNACAF Sala V del 28.06.2017

La Jueza de primera instancia hizo lugar a la repetición por:
-Gratificación por cese laboral
-Sueldo de mes de preaviso y el correspondiente Sueldo Anual Complementario (SAC)

La Jueza de primera instancia no hizo lugar a la repetición por:
-Indemnización mes de preaviso y el Sueldo Anual Complementario proporcional
-Vacaciones no gozadas y el correspondiente SAC
-Integración del mes en curso y el Sueldo Anual Complementario proporcional
-Remuneración variable.

La CNACAF admite parcialmente el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional, y ordenar, que al momento de efectuar la liquidación de las sumas reconocidas en la sentencia, se excluyan las sumas correspondientes a los rubros Preaviso y el Sueldo Anual Complementario

De Freitas Antonio Joaquin CNACAF Sala IV del 08.03.2016

Despido sin justa causa
Se practicó retención de impuesto a las ganancias sobre:
-·Vacaciones no gozadas y SAC s/ vacaciones no gozadas
-·Preaviso y SAC s/ preaviso
-·Sueldo mes de despido y SAC
-·Integración mes en curso y SAC s/ integración
-·Remuneración Variable

La jueza de Federal de primera instancia hizo lugar a la repetición por:
-Sueldo de mes de preaviso y SAC

La jueza de Federal de primera instancia rechazó repetición por:
-Indemnización sustitutiva de preaviso y SAC
-Vacaciones no gozadas, SAC sobre vacaciones no gozadas
-Integración mes en curso, SAC sobre integración
-Remuneración variable.

La CNACAF confirma la sentencia de primera instancia

Cano Juan Carlos CNACAF Sala IV del 29.10.2020

El TFN hizo lugar a la repetición

La CNACAF revoca la sentencia del TFN y rechaza la repetición

La indemnización por preaviso y su SAC y las vacaciones no gozadas y su SAC, se encuentran alcanzados por el Impuesto a las Ganancias, porque resultan de la fuente productiva vinculada con la relación laboral.

Iaquinta José CNACAF Sala III del 29.12.2016

La Jueza de primera instancia hizo lugar a la demanda y ordenó devolver las retenciones de impuesto a las ganancias.

La CNACAF confirma la sentencia de primera instancia y hace lugar a la repetición

La gratificación extraordinaria por cese laboral no está gravada por impuesto a las ganancias

Bielicki Myriam Judith Cámara Nacional del Trabajo Sala VIII del 20.11.2020

En primera instancia se rechazó la demanda.

La Cámara Nacional del Trabajo revoca la sentencia de primera instancia y hace lugar a la demanda.

Carecen de periodicidad que implique la permanencia de la fuente y por lo tanto no están gravados por impuesto a las ganancias:

-Preaviso y SAC sobre preaviso
-Integración del mes y su SAC

-Indemnización por vacaciones no gozadas y su SAC

Cavilla Daniel Luis Cámara Nacional del Trabajo Sala II del 05.09.2018

En primera instancia se hace lugar a la demanda

La Cámara Nacional del Trabajo confirma la sentencia de primera instancia

La Gratificación extraordinaria abonada en ocasión de la extinción por mutuo acuerdo no está gravada por impuesto a las ganancias.

De Carli Marcelo Alberto Cámara Nacional del Trabajo Sala VIII del 04.09.012

El juez de primera instancia no hizo lugar a la demanda

La Cámara Nacional del Trabajo revoca la sentencia de primera instancia.

Carecen de la periodicidad que implique la permanencia de la fuente y por lo tanto no están gravados por impuesto a las ganancias:

-Preaviso y el SAC sobre el preaviso
-Integración del mes y su SAC
-Indemnización por vacaciones no gozadas y su SAC

Bevilacqua Norberto Luís Cámara Nacional del Trabajo Sala I del 27.04.2010

El Juez de Primera instancia hace lugar a la demanda

La Cámara Nacional del Trabajo revoca la sentencia de primera instancia y rechaza la demanda

En el caso de despido las vacaciones no gozadas están gravadas por impuesto a las ganancias.

Mouratian Lucía Mónica CNACAF Sala V del 15.07.2021

Indemnización preaviso
SAC Indemnización preaviso
Vacaciones no gozadas
SAC vacaciones no gozadas

El TFN hizo lugar a la repetición por las retenciones de impuesto a las ganancias

La CNACAF revoca la sentencia del TFN y rechaza la repetición

Gravado por impuesto a las ganancias

Se remite a los fallos de la CNACAF Turconi Horacio Antonio y De Freitas Antonio Joaquín

"*I.-Que por decisorio del 5/7/2019, **el Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar**, con costas, **a la repetición** intentada por la parte actora, con más los intereses calculados desde la fecha de interposición del reclamo administrativo, y ordenó a la AFIP-DGI que en el plazo de 30 días practique la reliquidación correspondiente.-*

*II.-Que el 17/9/2019 apeló el Fisco Nacional y en la misma fecha presentó la reliquidación que le fuera ordenada. El 8/10/2019 la AFIP-DGI desistió parcialmente de su recurso de apelación en lo que se refiere a la repetición solicitada sobre las sumas liquidadas bajo los conceptos "Bonificación Gross y Adicional Grossing up", lo mantuvo en cuanto a los rubros **"Indemnización preaviso"**, **"SAC indemnización preaviso"**, **"vacaciones no gozadas"** y **"SAC sobre vacaciones no gozadas"** y expresó agravios sobre la procedencia del tributo respecto de dichos conceptos, como así también respecto de los intereses y las costas. El 16/10/2019 el Tribunal Fiscal de la Nación tuvo presente el desistimiento formulado por la representación fiscal. El 7/11/2019 la parte actora contestó el traslado de la liquidación practicada por el Fisco Nacional y manifestó que no tenía objeciones que realizar. El 23/12/2019 el Tribunal Fiscal de la Nación aprobó la liquidación practicada por el Fisco Nacional. El 13/3/2020 la parte actora contestó los agravios de su contraria, el 23/3/2021 se recibieron las actuaciones en papel en esta Sala y el 29/4/2021 se llamaron autos a sentencia.-*

III.-Que para decidir como lo hizo y en lo que se refiere estrictamente a los rubros que constituyen materia de agravios ante esta Alzada, el Tribunal Fiscal de la Nación invocó el precedente de ese organismo jurisdiccional en la causa "Cano, Juan Carlos", del 18/2/2019, en el que se expuso que "dado que la causa de los conceptos indemnizatorios en cuestión (vacaciones no gozadas, SAC por vacaciones no gozadas, preaviso y SAC por preaviso) no es la relación laboral sino su cese, entiendo que la misma no cumple con los requisitos de permanencia y habilitación de la fuente, razón por la cual corresponde considerar como no gravados aquellos conceptos recibidos por el actor en concepto de indemnización por la extinción de la relación laboral de conformidad con lo previsto por el art. 245 de la ley de contrato de trabajo" (del voto de la Dra. Laura Guzmán).-

IV.-Que el Fisco Nacional se agravia por entender que los rubros antes señalados (vacaciones no gozadas, SAC por vacaciones no gozadas, preaviso y SAC por preaviso) se encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias y cita jurisprudencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en defensa de su postura.-

INDEMNIZACION POR PREAVISO
SAC POR PREAVISO

SE REMITE AL FALLO TURCONI HORACIO ANTONIO

GRAVADO POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS

*V.-Que al respecto, y en lo que se refiere específicamente a los conceptos **"Indemnización por preaviso"** y **"SAC por preaviso", cabe remitirse en honor a la brevedad a lo decidido por esta Sala el 28/6/2017 en la causa "Turconi, Horacio Antonio** c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva", expte. nro. 53248/2015, en cuanto **ordenó que se excluyan las sumas correspondientes a aquellos rubros de la repetición solicitada por la parte actora, con fundamento en lo establecido en el artículo 20, inciso i)*** (HOY ART. 26 DE LA LIG) *de la ley 20.628 (t.o. 1997), en tanto establece expresamente que **"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, excepto los originados en la muerte o incapacidad del asegurado" (conf. considerando III del voto del Dr. Jorge Alemany).-*

VACACIONES NO GOZADAS
SAC POR VACACIONES NO GOZADAS

SE REMITE AL FALLO DE FREITAS ANTONIO JOAQUIN

GRAVADO POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS

*Por otra parte, en lo relativo a los conceptos **"Vacaciones no gozadas"** y **"SAC por vacaciones no gozadas"**, corresponde remitirse a lo resuelto por la Sala IV de esta Cámara el 8/3/2016 en la causa nro. 13647/2013, **"De Freitas, Antonio Joaquín** c/ EN - AFIP - Período Fiscal 2011 y otro s/ Dirección General Impositiva", en cuanto sostuvo que aquellos rubros **"no fueron percibidos como consecuencia directa de la ruptura de la relación laboral...sino que, por el contrario, constituyen un fruto derivado de una fuente productiva que tiene plena vinculación con la relación laboral**. Máxime, si se tiene en consideración que tales sumas 'se originan como consecuencia del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, constituyendo un concepto que deviene de la mencionada relación laboral, específicamente al momento de su finalización' y que 'lo abonado en concepto de sueldo anual complementario, reviste para el empleado que cesa en su actividad una ganancia que ha derivado de su trabajo personal, resultando en virtud de lo normado en el artículo 79, inciso b) de la ley del impuesto alcanzado por el mismo y sujeto a retención en su carácter de remuneración no habitual' (Dictamen No 47/99 (DI ATEC) elaborado por la Subdirección General de Legal y Técnica Impositiva el 30/06/99)" (conf. considerando 10 del voto del Dr. Marcelo Duffy).-*

SE REVOCA LA SENTENCIA DEL TFN

SE RECHAZA LA REPTECION POR LAS RETENCIONES DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

*En atención a lo expuesto, **corresponde hacer lugar a los agravios del Fisco Nacional y revocar la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación** en cuanto había hecho lugar a la **repetición respecto de las retenciones de impuesto a las ganancias practicadas sobre los conceptos <u>vacaciones no gozadas</u>, <u>SAC por vacaciones no gozadas</u>, <u>preaviso</u> y <u>SAC por preaviso</u>**.-*
(..)
*En atención al desarrollo que antecede, **SE RESUELVE: 1) Hacer lugar al recurso del Fisco Nacional en cuanto a la cuestión de fondo se refiere y revocar parcialmente la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación** en los términos del **<u>considerando V de esta sentencia</u>**, debiéndose practicar nueva liquidación. 2) Rechazar el agravio referido a la tasa de interés aplicable a las sumas cuya repetición prosperó y confirmar en este punto la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación. 3) Imponer las costas de ambas instancias en el orden causado en atención a la forma en que se decide y a la existencia de vencimientos parciales y mutuos (arts. 68, segundo párrafo y 71 del CPCCN).-*"

<u>Turconi Horacio Antonio CNACAF Sala V del 28.06.2017</u>

La Jueza de primera instancia hizo lugar a la repetición por:
-Gratificación por cese laboral
-Sueldo de mes de preaviso y el correspondiente Sueldo Anual Complementario (SAC)

La Jueza de primera instancia no hizo lugar a la repetición por:
-Indemnización mes de preaviso y el Sueldo Anual Complementario proporcional
-Vacaciones no gozadas y el correspondiente SAC
-Integración del mes en curso y el Sueldo Anual Complementario proporcional
-Remuneración variable.

La CNACAF admite parcialmente el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional, y ordenar, que al momento de efectuar la liquidación de las sumas reconocidas en la sentencia, se excluyan las sumas correspondientes a los rubros Preaviso y el Sueldo Anual Complementario

"*En Buenos Aires, Capital Federal de la República Argentina, a los 28 días del mes de junio de dos mil diecisiete, reunidos en Acuerdo los Señores Jueces de **la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**, para resolver los recursos de apelación interpuestos en la causa "TURCONI, HORACIO*

ANTONIO c/ EN-AFIP-DGI s/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA", el Tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver:

¿se ajusta a derecho la sentencia apelada?

El Juez de Cámara, Jorge F. Alemany dijo:

I.- Que, por medio de la sentencia de fs. 81/82vta. y su aclaratoria de fs. 85, ***la Juez de primera instancia hizo lugar parcialmente a la demanda de repetición*** *interpuesta por el señor Horacio Antonio Turconi contra el Estado Nacional - Administración Federal de Ingresos Públicos, y ordenó el reintegro de la suma de 165.678,646 pesos ingresada en concepto de Impuesto a las Ganancias, con motivo del pago de la indemnización por el cese de su relación laboral con el Banco Francés que tuvo lugar el 19 de noviembre de 2010. Impuso las costas por su orden.*

Como fundamento, señaló que el objeto del Impuesto a las Ganancias para los sujetos personas físicas incluye la noción de habitualidad, de conformidad a la definición del primer párrafo del art. 2, de la ley 20.628; en consecuencia, ***no toda suma percibida como consecuencia del cese de la relación laboral se encuentra alcanzada por el impuesto****,* ***no por tratarse de un supuesto de exención****, que alcanza a la indemnización por despido y antigüedad, en los términos del artículo 20, inciso i), de la ley (*HOY ART. 26 DE LA LIG)*;* ***sino de exclusión en razón de que no es posible considerarla como una ganancia imponible****.*

SE REMITE AL FALLO DE LA CSJN NEGRI

En tal sentido, y de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Negri, Fernando Horacio c/E.N. - AFIP DGI", del 14 de julio de 2014, relativa a la gravabilidad del retiro voluntario percibido por el actor, destacó que correspondía la repetición por las sumas retenidas sobre los ingresos derivados de la ***"gratificación por cese laboral"****, el* ***sueldo de mes de preaviso*** *y* ***el correspondiente Sueldo Anual Complementario (SAC)****, debido a que todas ellas* ***carecen de la periodicidad y la permanencia de la fuente****, necesarias para quedar sujeta al Impuesto a las Ganancias. Sin embargo, sostuvo que* ***la repetición no resultaba procedente*** *respecto de la* ***indemnización correspondiente al mes de preaviso y el Sueldo Anual Complementario proporcional****, debido a que la exención prevista en el art. 20, inciso i)* (HOY ART. 26 DE LA LIG) *de* ***la ley de Impuesto a las Ganancias los excluye expresamente, y la constitucionalidad de este precepto no había sido cuestionada****. Afirmó que* ***tampoco correspondía admitir la repetición*** *sobre los rubros* ***"vacaciones no gozadas"*** *(art. 156 LCT) y* ***el correspondiente SAC****;* ***"integración del mes en curso"*** *y el* ***Sueldo Anual Complementario proporcional****, y el de* ***"remuneración variable"*** *en razón del carácter remunerativo de dichas sumas ya que pueden ser subsumidas en el inciso b) del artículo 79* (HOY ART. 82 DE LA LIG) *de la ley del impuesto.*
(..)
AGRAVIOS DEL FISCO NACIONAL

II.- Que contra esa sentencia, el Fisco Nacional apeló y expresó agravios a fs. 92/93vta., los que fueron replicados por la parte actora a fs. 97/99.

Sostiene que, en la sentencia apelada, ***"existe una incongruencia entre lo resuelto por la magistrada en el considerando III en cuanto a la no gravabilidad del concepto ´sueldo mes de preaviso y el correspondiente SAC´; y posteriormente en el considerando IV, cuando al remitirse al artículo 20 inciso I) de la Ley*** (HOY AR. 26 DE LA LIG) ***del tributo señaló que los rubros ´preaviso y su correspondiente SAC´, se encuentran gravados por el impuesto****. Afirma que, el concepto "preaviso" se encuentra alcanzado por el tributo, pues está expresamente excluido de la exención prevista en el artículo 20, inciso i) de la ley del Impuesto a las Ganancias. En consecuencia, solicita que se revoque la sentencia apelada con respecto de las consideraciones enunciadas en el Considerando III, determinando que los conceptos "preaviso y su correspondiente SAC" están encuentran alcanzados por el impuesto a las ganancias y no corresponde la repetición.*

SENTENCIA DE LA CNACAF

SE REMITE AL FALLO "DE FREITAS A. J." DE LA CNACAF

III.- Que, al respecto, ***cabe señalar que asiste la razón al Fisco Nacional****, pues por un lado, en la sentencia apelada se señaló que "Al dictar sentencia en la causa* ***"De Freitas, A. J. c/E.N. -AFIP", el 12/8/2015, confirmada por la Sala IV el 8/3/2016****; sostuve que en razón de la doctrina fijada por el Alto Tribunal en los precedentes citados, las sumas percibidas por el actor al cese de su relación laboral, en concepto de* ***sueldo de mes de preaviso y el correspondiente SAC; no se encuentran gravadas por el impuesto a las ganancias****, por lo que correspondía admitir la repetición solicitada". Sin embargo, en el considerando siguiente, se señaló que "...no resulta procedente la repetición solicitada en concepto de indemnización sustitutiva de preaviso y el SAC correspondiente, de conformidad a lo dispuesto por el art. 20, inc. i) de la LIG* (HOY ART. 26 DE LA LIG) *que la excluye expresamente; norma cuya constitucionalidad no ha sido atacada por el contribuyente" (la cursiva no se encuentra en el original).*

En tal sentido, tal como señaló el Fisco Nacional en sus agravios, y el contribuyente no controvirtió en su réplica de fs. 97/99, lo establecido en el artículo 20, inciso i) de la ley 20.628 (HOY ART. 26 DE LA LIG)*, vigente al tiempo de los hechos (t.o. 1997), se establece expresamente que, "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, excepto los originados en la muerte o incapacidad del asegurado".*

Sin perjuicio de ello, cabe señalar que si bien resulta clara la contradicción expuesta entre los considerandos III y IV y la parte resolutiva de la sentencia apelada, el Fisco Nacional no indicó concretamente si la retención del Impuesto a las Ganancias se produjo sobre los rubros "preaviso" y el Sueldo Anual Complementario correspondiente. Al respecto, cabe

destacar que de la liquidación final agregada a fs. 18, y de la declaración jurada presentada por el empleador de la parte actora que actuó como agente de retención, agregada a fs. 19, no es posible determinar si efectivamente se detrajo suma alguna de esos rubros en concepto de Impuesto a las Ganancias.

En tales condiciones, ***corresponde, admitir parcialmente el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional****, y* ***ordenar, que al momento de efectuar la liquidación de las sumas reconocidas en la sentencia, se excluyan las sumas correspondientes a los rubros "preaviso" y el Sueldo Anual Complementario****, de conformidad con lo establecido en el artículo 20, inciso i) de la ley 20.628* (HOY ART. 26 DE LA LIG)*. Las costas se imponen en el orden causado, en atención a la complejidad de la cuestión debatida (art. 68, segunda parte, del CPCCN). ASI VOTO.-*

Los señores Jueces de Cámara, doctores Pablo Gallegos Fedriani y Guillermo F. Treacy*, adhieren al voto que antecede.-*

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, ***SE RESUELVE: 1) Admitir parcialmente el recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional****, y ordenar, que al momento de efectuar la liquidación de las sumas reconocidas en la sentencia,* ***se excluyan las sumas correspondientes a los rubros "preaviso" y el Sueldo Anual Complementario****, de conformidad con los términos expuestos en el último párrafo del considerando III del voto del Dr. Alemany. 2) Imponer las costas de esta instancia en el orden causado, en atención a la complejidad de la cuestión debatida (art. 68, del CPCCN).-*"

<u>De Freitas Antonio Joaquin CNACAF Sala IV del 08.03.2016</u>

Despido sin justa causa
Se practicó retención de impuesto a las ganancias sobre:
-·Vacaciones no gozadas
-·SAC s/ vacaciones no gozadas
-·Preaviso
-·SAC s/ preaviso
-·Sueldo mes de despido
-·SAC
-·Integración mes en curso
-·SAC s/ integración
-·Remuneración Variable

La jueza de Federal de primera instancia hizo lugar a la repetición por:
-Sueldo de mes de preaviso y SAC

La jueza de Federal de primera instancia rechazó repetición por:
-Indemnización sustitutiva de preaviso y SAC
-Vacaciones no gozadas, SAC sobre vacaciones no gozadas
-Integración mes en curso, SAC sobre integración
-Remuneración variable.

La CNACAF confirma la sentencia de primera instancia

"*En Buenos Aires, a 8 de marzo de 2016, reunidos en acuerdo los señores jueces de la* ***Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo*** *Federal, a efectos de conocer del recurso de apelación interpuesto en los autos "DE FREITAS ANTONIO JOAQUIN c/ EN - AFIP - PERIODO FISCAL 2011 Y OTRO s/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA", contra la sentencia de fs. 92/94vta., el Tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver:*

¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada?

El señor juez de Cámara Marcelo Daniel Duffy dijo:

1º) Que ***Antonio Joaquín de Freitas promovió demanda de repetición contra el Fisco Nacional*** *(Administración Federal de Ingresos Públicos), en los términos del art. 81 de la ley 11.683, por la suma de $...,* ***ingresada en concepto de impuesto a las ganancias, que fue retenida por su ex empleador en virtud de la liquidación de la indemnización por despido sin causa*** *que se le efectuó oportunamente. Todo ello, con más sus intereses, costos y costas.*

SENTENCIA DE LA JUEZA FEDERAL DE PRIMERA INSTANCIA

HIZO LUGAR A LA REPETICION RESPECTO DEL SUELDO DE MES DE PREAVISO Y SAC

2º) Que, por sentencia de fs. 92/94vta., ***la señora jueza federal subrogante de primera instancia hizo lugar parcialmente a la demanda*** *por las sumas de $... y de $..., correspondientes a los conceptos* ***sueldo de mes de preaviso y SAC****, con más sus intereses desde el 28/09/11 y hasta su efectivo pago.*

RECHAZO LA REPETICION RESPECTO DE LA INDEMNIZACION SUSTITUTIVA DE PREAVISO Y SAC

RECHAZO LA REPETICION RESPECTO DE VACACIONES NO GOZADAS Y SAC SOBRE VACACIONES NO GOZADAS

RECHAZO LA REPETICION RESPECTO DE LA INTEGRACION MES EN CURSO Y SAC

RECHAZO LA REPETICION RESPECTO DE LA REMUNERACION VARIABLE

Por otro lado, ***rechazó la repetición respecto de los rubros indemnización sustitutiva de preaviso y el sueldo anual complementario*** *correspondiente, como así también respecto de los conceptos* ***vacaciones no gozadas, SAC sobre vacaciones no gozadas****,* ***integración mes en curso, SAC sobre integración y remuneración variable****.*

SE TRATA DE UN DESPIDO SIN CAUSA

Para así resolver, precisó que el actor ***había concluido su relación laboral con su empleadora por despido sin causa****, en los términos del art. 245 de la ley de Contrato de Trabajo, que generaba el derecho a una indemnización tarifada, exenta del impuesto a las ganancias, de conformidad con lo establecido en el art. 20, inc. i, de la ley 20.628.*

Indicó que de las actuaciones administrativas surgía que:

** La liquidación final practicada el 20/01/11, obrante a fs. 10/vta., detallaba en dos columnas los rubros sujetos y exentos del Impuesto a las Ganancias. Entre estos últimos figuraban los conceptos de "vacaciones no gozadas y SAC sobre vacaciones no gozadas; indemnización por antigüedad, integración mes en curso y el SAC correspondiente, preaviso y SAC sobre preaviso; por un total de $ ..."*

Asimismo, señaló que los rubros sujetos al Impuesto a las Ganancias eran: "suma remun. Dec. 1295/05, dec. 2005/04, art. 6; sueldo, mes incompleto baja; remuneración variable y SAC, por un total de $ ..." (v. fs. 93).

** La AFIP había calculado que la retención alcanzaba la suma de $ ..., considerando exentos $ ..., percibidos en concepto de indemnización por antigüedad, y como ganancia bruta $ ..., que comprendía a la suma remun. Dec. 1295/05; dec. 2005/04, art. 6º; sueldo del mes, rem. Variable, SAC, vacaciones no gozadas y SAC correspondiente; integración mes en curso y SAC sobre integración; preaviso y SAC sobre preaviso*

** La resolución 001/2014 (DV NRR1) había desestimado la acción de repetición interpuesta por el actor el 28/09/11 por la retención que le efectuó oportunamente su empleadora por un total de $ ..., "poniendo de resalto que los conceptos sobre los que se realizó la retención son producto derivado de una fuente productiva, que supone la periodicidad real o potencial del mismo, por lo cual la renta se ubica dentro del objeto del impuesto, en virtud de la dispuesto por el art. 1 de la LIG" (v. fs. 93vta.).*

Sentado lo anterior, recordó que el objeto del impuesto a las ganancias incluía la noción de habitualidad. Por ello, entendió que "no toda suma percibida como consecuencia del fin de la relación laboral se encuentra alcanzada por el impuesto, no por tratarse de un supuesto de exención ... sino de exclusión por no quedar comprendida dentro del concepto de ganancia imponible" (v. fs. cit.).

SE REMITE A LOS FALLOS DE LA CSJN DE LORENZO, CUEVAS Y NEGRI

Indicó que ese criterio era el que emanaba de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Señaló que en el precedente "Negri" -al que proyectó lo establecido en "De Lorenzo" y "Cuevas"-, el máximo Tribunal había considerado que "la suma otorgada en concepto de '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. 1º, de la LIG" (v. fs. 93vta./94).

CONCEPTOS NO GRAVADOS

En razón de la doctrina sentada por el Alto Tribunal en los fallos citados, el a quo ***concluyó en que las sumas que el actor había percibido al cese de su relación laboral en concepto de sueldo de mes de preaviso y SAC correspondiente, no se encontraban gravadas*** *por el referido impuesto, por lo que correspondía admitir la repetición intentada sobre tales cargos.*

Ello así, pues estimó que ***dichos rubros eran consecuencia directa del despido*** *y, por tanto, carecían de la periodicidad y permanencia exigidas en el art. 2º de la ley 20.628.*

CONCEPTOS GRAVADOS

Por otro lado, sostuvo que ***no resultaba procedente el reclamo intentado respecto de la indemnización sustitutiva de preaviso y el sueldo anual complementario*** *correspondiente, de conformidad con lo dispuesto por el art. 20, inc. i,* (HOY ART. 26 DE LA LIG) *de la ley de impuesto a las ganancias que la excluía expresamente, cuya constitucionalidad no había sido atacada.*

Por último, ***respecto de los restantes rubros reclamados, entendió que tampoco procedía la repetición, "en razón del carácter remunerativo de dichas sumas****, por lo que encuadran en el inc. b) del art. 79* (HOY ART. 82 DE LA LIG) *de la LIG" (v. fs. 94).*
(..)
SENTENCIA DE LA CNACAF

5º) Que de la compulsa de las piezas obrantes en autos surge que el Sr. Antonio Joaquín de Freitas promovió una ***acción de repetición*** *en los términos del art. 81 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modific.), solicitando la restitución de la suma de pesos ... ($ ...), con más los intereses pertinentes hasta la fecha de su efectivo pago. Fundó su reclamo en que* ***sufrió retenciones en exceso con relación al impuesto a las ganancias*** *en la declaración jurada por el período fiscal 2011, practicadas por quien fue su empleador, el BBVA Banco Francés S.A. (v. fs. 24/30).*

*Indicó que **el impuesto ingresado** al Fisco Nacional **correspondía a los conceptos de la liquidación final por despido sin causa** que efectuó oportunamente su ex contratante. Señaló que **los rubros sobre los cuales se había practicado la retención** del referido impuesto fueron:*

-·Vacaciones no gozadas: $ ...
-·SAC s/ vacaciones no gozadas: $ ...
-·Preaviso: $ ...
-·SAC s/ preaviso: $ ...
-·Sueldo mes de despido: $ ...
-·SAC: $ ...
-·Integración mes en curso: $ ...
-·SAC s/ integración: $ ...
-·Remuneración Variable: $ ...

Aclaró que en la referida liquidación y en el mismo recibo se le había abonado la indemnización compuesta por los rubros ut supra detallados por la suma de $ ..., los cuales, una vez descontadas las deducciones impositivas declaradas, habían arrojado el monto neto sujeto al tributo de $ ... Cuestionó que sobre ese importe el BBVA Banco Francés S.A. le haya practicado la retención del impuesto a las ganancias por un total de $ ..., cuando -a su juicio- no correspondía realizar percepción alguna, por lo que solicita su devolución.

*Mediante resolución nº 001/2014 (DV NRR1) de fecha 31/01/2014, dictada por el Jefe (int.) de **la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte** de la AFIP - DGI, se **rechazó el pedido formulado por el contribuyente** (v. fs. 40/47).*

*Contra dicho acto administrativo, el Sr. de Freitas **interpuso demanda de repetición** en los términos del art. 81 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.) (v. fs. 2/8vta.).*

6º) Que, como se desprende del relato que antecede, para resolver la controversia suscitada entre las partes y responder los agravios del apelante, debe en primer lugar precisarse el supuesto fáctico del asunto, para determinar si en autos las sumas abonadas por el ex empleador a favor del contribuyente, al producirse el distracto laboral, se encuentran o no alcanzadas por el impuesto a las ganancias.

*Conforme surge de las piezas obrantes en autos, en el sub examine, como consecuencia del cese de la relación de trabajo con BBVA Banco Francés S.A., que se efectuó en los términos del **art. 245 de la Ley de Contrato de Trabajo**, se le practicó al actor la liquidación final compuesta por distintos conceptos. Por un lado, la "indemnización por antigüedad" prevista en el referido art. 245 y, por el otro, una serie de rubros sobre los que el ex-empleador, en su calidad de agente de retención, le aplicó las deducciones correspondientes al impuesto a las ganancias. Del confronte del expte. administrativo (v. fs. 18/19), se desprende que los conceptos sobre los que se practicaron las correspondientes retenciones fueron: suma remun. Dec. 1295/05, Decreto 2005/04 art. 6º, sueldo del mes, remuneración variable, SAC, vacaciones no gozadas, SAC sobre vacaciones no gozadas, integración mes en curso, SAC sobre integración, preaviso y SAC sobre preaviso.*

Finalmente, la a quo consideró, en base a la doctrina fijada por el Alto Tribunal en "Negri", "De Lorenzo" y "Cuevas", que las sumas percibidas por el actor al finalizar su vínculo laboral en concepto de "sueldo de mes de preaviso" y el correspondiente SAC no se encontraban gravadas por el impuesto a las ganancias. Ello así, por cuanto consideró que tales rubros eran consecuencia directa del despido y carecían de la periodicidad y permanencia exigidos por el art. 2º, primer párrafo, de la citada ley.

7º) Que ello sentado, vale reiterar que la cuestión se limita entonces a decidir si las sumas abonadas por el BBVA Banco Francés S.A. a favor del Sr. Antonio Joaquín de Freitas al producirse el distracto laboral -a excepción de aquellas excluidas por la jueza de la anterior instancia-, se encuentran o no alcanzadas por el impuesto a las ganancias; y por lo tanto, si fueron bien o mal computadas en la base de la retención del tributo ingresado al Fisco.

ANALISIS DE LA CNACAF

Art. 1 DE LA LIG

*8º) Que, en este orden de ideas, cabe recordar que el **art. 1º de la ley 20.628** establece que "Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley...".*

Art. 2 DE LA LIG

*A su vez, el **art. 2º** de la citada norma determina 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...".*

Art. 26 INCISO I) DE LA LIG

*Por otro lado, el **artículo 20, inc. i**, prevé que están exentas del gravamen, en cuanto aquí importa, "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 y las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido" (inciso 'i').*

9º) Que, sentado lo anterior, corresponde analizar el tratamiento fiscal aplicable a las sumas que no responden a los conceptos que ya han sido excluidos de la gravabilidad en el referido impuesto, tanto por la demandada como por la jueza de la anterior instancia.

APLICACIÓN DEL ART. 26 INCISO I) DE LA LIG

NO ESTAN EXENTAS LAS INDENIZACIONES POR FALTA DE PREAVISO EN EL DESPIDO

Previo a ello, en cuanto a los rubros ***"indemnización sustitutiva de preaviso" y SAC*** *correspondiente,* ***cabe tener presente -tal como lo hizo la a quo- lo dispuesto por el artículo 20, inc. i, últ. Párrafo)*** HOY ART. 26 DE LA LIG), *de la ley aquí discutida. En este sentido,* ***la norma expresamente prevé que no están exentas las jubilaciones, ni las remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad y las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido****.*

Teniendo en cuenta que del confronte de la demanda y del memorial de agravios ***no se desprende que el actor hubiera impugnado oportunamente el citado artículo*** *ni que haya formulado crítica válida contra lo resuelto en la instancia de origen respecto de tales ítems, corresponde sin más confirmar lo decidido al respecto por el pronunciamiento apelado.*

NO RESULTA DE APLICACIÓN LOS FALLOS DE LA CSJN DE LORENZO Y CUEVAS

10) Que, en lo que respecta al resto de los conceptos cuestionados en autos, sin perjuicio de lo argüido por el recurrente relativo a la inaplicabilidad del impuesto a las ganancias por no encuadrar los mencionados rubros en los requisitos del art. 2º de la ley del gravamen, no se puede soslayar que los argumentos expuestos por el recurrente, en los que enfatizó lo resuelto por la Corte Suprema en dos pronunciamientos que entiende aplicables al caso, resultan insuficientes para modificar lo decidido en la instancia de origen.

Ello, por cuanto si bien en tales precedentes se discutía la gravabilidad con el impuesto a las ganancias de la indemnización por despido por razones de maternidad ("De Lorenzo") y por razones de tutela sindical ("Cuevas"), ***sus conclusiones -en oposición a lo que pretende el apelante- no resultan aplicables al caso*** *sub examine,* ***habida cuenta que aquellos conceptos indemnizatorios sobre los que el Alto Tribunal debió resolver no resultan semejantes a los que se discuten en este pleito****, en razón de que los montos identificados como* ***"suma remun. Dec. 1295/05"****;* ***"Decreto 2005/04 art. 6º"****;* ***"sueldo del mes"****;* ***"remuneración variable"****;* ***"SAC"****;* ***"vacaciones no gozadas; "SAC sobre vacaciones no gozadas"****;* ***"integración mes en curso"*** *y* ***"SAC sobre integración"*** ***no fueron percibidos como consecuencia directa de la ruptura de la relación laboral*** *-como lo argumenta el demandante- sino que,* ***por el contrario, constituyen un fruto derivado de una fuente productiva que tiene plena vinculación con la relación laboral****. Máxime, si se tiene en consideración que tales sumas "se originan como consecuencia del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, constituyendo un concepto que deviene de la mencionada relación laboral, específicamente al momento de su finalización" y que "lo abonado en concepto de sueldo anual complementario, reviste para el empleado que cesa en su actividad una ganancia que ha derivado de su trabajo personal, resultando en virtud de lo normado en el artículo 79, inciso b)* (HOY ART. 82 DE LA LIG) *de la ley del impuesto alcanzado por el mismo y sujeto a retención en su carácter de remuneración no habitual" (Dictamen Nº 47/99 (DI ATEC) elaborado por la Subdirección General de Legal y Técnica Impositiva el 30/06/99).*

NO RESULTA DE APLICACIÓN EL FALLO DE LA CSJN NEGRI

11) Que, en lo relativo al rubro identificado por la ex-empleadora como ***"remuneración variable"*** *(cfr. liquidación final obrante a fs. 14) y por el actor como "remuneración variable/gratificación", cabe señalar que, sin perjuicio de los argumentos desarrollados en el memorial de agravios referidos a que tal concepto "en la práctica funcionó como una gratificación voluntaria ... ya que no integraba el salario..." (v. fs. 106) -manifestación sobre la que estructuró su crítica el apelante-, lo cierto es que del confronte de los elementos probatorios arrimados a la causa* ***no se desprende que el importe en cuestión haya sido abonado como una "gratificación" ni que fuera "consecuencia directa de la desaparición de la fuente productora de renta gravada*** *para el trabajador", en los términos de la Corte Federal en la causa "Negri", a la que el agraviante remite en sucesivos pasajes de su planteo apelatorio.*
(..)
Por ello, ***VOTO por: Rechazar el recurso interpuesto y confirmar la sentencia apelada****; con costas (art. 68 del CPCCN).*

Los señores jueces de Cámara Rogelio W. Vincenti y Jorge Eduardo Morán *adhirieron al voto precedente.*

En atención al resultado que informa el Acuerdo que antecede, ***SE RESUELVE: Rechazar el recurso interpuesto y confirmar la sentencia apelada****; con costas (art. 68 del CPCCN)*".

Cano Juan Carlos CNACAF Sala IV del 29.10.2020

El TFN hizo lugar a la repetición

La CNACAF revoca la sentencia del TFN y rechaza la repetición

La indemnización por preaviso y su SAC y las vacaciones no gozadas y su SAC, se encuentran alcanzados por el Impuesto a las Ganancias, porque resultan de la fuente productiva vinculada con la relación laboral.

"*1°) Que, conforme surge de los presentes autos, a fs. 13/20 la actora interpuso recurso ante el Tribunal Fiscal por denegatoria tácita de repetición, en los términos del art. 81 de la ley 11.683, a fin de obtener la devolución de la suma de $159.794, que le fue retenida en concepto de Impuesto a las Ganancias, período 2005.*

El Sr. Cano trabajó casi veinte años en la empresa Red Link SA y lo despidieron en los términos del art. 245 de la ley de Contrato de Trabajo.

Con motivo de dicho despido, se le entregó la liquidación final y se le retuvo la suma de $159.794 en concepto de Impuesto a las Ganancias.

Sostuvo que dicha retención resultó improcedente en virtud de que este concepto está exento del referido impuesto.

EL TFN HIZO LUGAR A LA REPETICION

2°) Que, a fs. 118/21 ***el Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar a la repetición****, con costas, e intereses, calculados desde la fecha de interposición del reclamo administrativo, a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el BCRA por aplicación del plenario "Dalmine Siderca SAIC" del 27/12/93.*

Para así decidir efectuó las siguientes consideraciones:

a) El Fisco no discute que la indemnización por antigüedad debe quedar al margen del cálculo de la retención en concepto de Impuesto a las Ganancias calculada por la empresa, pero sostiene que existen otros rubros incluidos en la liquidación final y sobre los cuales se calculó la retención, que no se encuentran exentos del impuesto, por lo que concluyó que no correspondía hacer lugar a la repetición formulada.

b) De la información brindada por la empresa a fs. 92, se infería que el total percibido en concepto de indemnización por despido era de $436.347, suma compuesta por la indemnización por antigüedad prevista en el art. 245 de la ley de contrato de trabajo, más los adicionales estipulados por el art. 16 de la ley 25.561, conforme surgía del recibo de liquidación final acompañado a fs. 7 y del acuerdo de desvinculación obrante a fs. 69. La empresa consideró alcanzada por el impuesto a la suma de $327.171 por superar el tope del convenio.

c) Resultaba erróneo el accionar de la empresa al considerar sólo una parte de la indemnización por antigüedad exenta del gravamen ya que era evidente que las sumas percibidas por el actor en los términos del art. 16 de la ley 25.561, que incrementaban la indemnización por despido sin causa justificada eran consecuencia directa de la ruptura de la relación laboral, razón por la cual sólo podía concluirse que no debieron incluirse en el cálculo de la retención cuestionada.

d) Ello así, el monto total reconocido al actor en concepto de indemnización por despido de $436.347 debió quedar al margen de la imposición, y por ende, correspondía hacer lugar a la devolución de la retención calculada sobre el rubro indemnización por antigüedad que surgía de la contestación del oficio de fs. 92.

e) Teniendo en cuenta la doctrina emanada de los fallos "De Lorenzo Amalia c/ DGI" del 17 de junio de 2009 y "Cueva" (Fallos 333:2193), a cuyos fundamentos cabía remitirse en razón de la brevedad, dado que la causa de los conceptos indemnizatorios en cuestión (vacaciones no gozadas, SAC por vacaciones no gozadas, preaviso y SAC por preaviso) no eran por la relación laboral sino por su cese, cabía concluir que no cumplían con los requisitos de permanencia y habilitación en la fuente y en consecuencia no estaban gravados.

f) Por tales razones, correspondía hacer lugar a la repetición solicitada, con costas, con más los intereses calculados desde la fecha de interposición del reclamo administrativo (art. 179 de la ley 11.683), liquidados a la tasa pasiva publicada mensualmente por el BCRA (plenario "Dálmine Siderca").

3°) Que, contra dicha resolución apeló el Fisco y expresó agravios a fs. 132/9, contestado a fs. 153/4.

El ente fiscal manifestó que desistía del recurso en cuanto se hizo lugar a la repetición solicitada sobre las sumas liquidadas bajo los conceptos "indemnización por antigüedad ley 25561" y "gratificación por cese", y lo mantenía en cuanto hizo lugar a los rubros vacaciones no gozadas, SAC sobre vacaciones no gozadas, indemnización sustitutiva de preaviso y SAC sobre preaviso y en cuanto se aplicó el plenario "Dálmine Siderca" para liquidar los intereses.

Afirmó, en relación con los precitados rubros que se encontraban comprendidos dentro de la ley del tributo, constituyéndose como conceptos gravados en los términos de su art. 20. Citó jurisprudencia a favor de su postura.

En cuanto a los intereses, sostuvo que resultan de aplicación al caso los previstos por la Resoluciones del Ministerio de Economía, dictadas en uso de las facultades conferidas por los arts. 37 y 52 de la ley 11.683.

SENTENCIA DE LA CNACAF

4°) Que ello sentado, vale reiterar que la cuestión se limita entonces a decidir si las sumas abonadas por Red Link SA al Sr. Cano, al producirse el distracto laboral -a excepción de aquellas por la que el Fisco desistió-, se encuentran o no alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias; y por lo tanto, si fueron bien o mal computadas en la base de la retención del tributo ingresado al Fisco.

5°) Que, en este orden de ideas, cabe recordar que el art. 1° de la ley 20.628 establece que "Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley...".

A su vez, el art. 2° de la citada norma determina 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...".

Por otro lado, el artículo 20, inc. i, (HOY ART. 26 INCISO I) DE LA LIG) *prevé que están exentas del gravamen, en cuanto aquí importa, "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 y las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido" (inciso 'i').*

LA INDEMNIZACION SUSTITUTIVA DE PREAVISO Y SU SAC ESTA GRAVADA POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS

*6°) Que, en cuanto a los rubros **"indemnización sustitutiva de preaviso" y SAC** correspondiente, cabe tener presente lo dispuesto por el artículo 20, inc. i, últ. párrafo, de la ley aquí discutida. En este sentido, la norma expresamente prevé que no están exentas las jubilaciones, ni las remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad y las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido.*

*Teniendo en cuenta ello, **corresponde revocar lo resuelto por el Tribunal Fiscal en cuanto consideró no alcanzados** los precitados rubros.*

LAS VACACIONES NO GOZADAS Y SU SAC ESTA GRAVADO POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS

*7°) Que, en lo que respecta al resto de los conceptos cuestionados en autos, (**vacaciones no gozadas y SAC** correspondiente), cabe señalar que **no fueron percibidos como consecuencia directa de la ruptura de la relación laboral**, tal como lo consideró el Tribunal Fiscal, sino que, por el contrario, **constituyen un fruto derivado de una fuente productiva que tiene plena vinculación con la relación laboral**. Máxime, si se tiene en consideración que tales sumas "se originan como consecuencia del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, constituyendo un concepto que deviene de la mencionada relación laboral, específicamente al momento de su finalización" y que "lo abonado en concepto de sueldo anual complementario, reviste para el empleado que cesa en su actividad una ganancia que ha derivado de su trabajo personal, resultando en virtud de lo normado en el artículo 79, inciso b)* (HOY ART. 82 DE LA LIG) *de la ley del impuesto alcanzado por el mismo y sujeto a retención en su carácter de remuneración no habitual" (**Dictamen N° 47/99** (DI 47/99(DI ATEC) elaborado por la Subdirección General de Legal y Técnica Impositiva del 30/6/99). (de conformidad con lo resuelto por este Tribunal en la causa **"De Freitas Antonio Joaquín** /EN AFIP, período fiscal 2011 y otro" s/ Dirección General Impositiva" del 8 de marzo de 2016.*

*Por las razones expuestas **corresponde hacer lugar a los agravios del Fisco en cuanto a que los rubros indemnización por preaviso y SAC correspondiente y vacaciones no gozadas y SAC correspondiente, se encuentran alcanzados por el Impuesto a las Ganancias**.*

8°) Que, por último, toda vez que la actora no ha cuestionado la constitucionalidad de las resoluciones de la Secretaría de Hacienda que fijan las tasas de interés (v. contestación de agravios de fs. 153/4), cabe hacer lugar al agravio sobre la tasa que corresponde aplicar a la devolución de autos. Ello, sin perjuicio de la posición del Tribunal sobre este punto coincidente con el criterio de las restantes salas de esta Cámara.

*Por todas las razones expuestas **SE RESUELVE: 1) hacer lugar a los agravios del Fisco y revocar lo resuelto por el Tribunal Fiscal en cuanto dispuso la repetición respecto de los conceptos indemnización por falta de preaviso y SAC correspondiente e indemnización por vacaciones no gozadas y SAC correspondiente** y en cuanto a la tasa de interés fijada respecto de las sumas por las que procede la repetición, de conformidad con lo dispuesto en el considerando 8°). Con costas por su orden en atención a la naturaleza de la cuestión (art. 68, segunda parte del CPCCN)*".

<u>Iaquinta José CNACAF Sala III del 29.12.2016</u>

La Jueza de primera instancia hizo lugar a la demanda y ordenó devolver las retenciones de impuesto a las ganancias.

La CNACAF confirma la sentencia de primera instancia y hace lugar a la repetición

La gratificación extraordinaria por cese laboral no está gravada por impuesto a las ganancias

"*En Buenos Aires, a los 29 días del mes de diciembre del año dos mil dieciséis, reunidos en Acuerdo los Señores Jueces de la **Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**, para resolver el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de primera instancia dictada en los autos caratulados "Iaquinta, José c/ EN AFIP DGI s/ Dirección General Impositiva", expediente nro. 31346/2014, y planteado al efecto como tema a decidir si se ajusta a derecho el fallo apelado, **el Señor Juez de Cámara, Dr. Carlos Manuel Grecco, dice:***

*I- Por sentencia que obra a fs. 140/142vta. **la señora Juez de primera instancia hizo lugar a la demanda deducida por el señor José Iaquinta y, en consecuencia, condenó al Fisco Nacional a devolver al actor la suma de $197.981,98 en concepto de Impuesto a las Ganancias (periodo fiscal 2009)**, más intereses (art. 179 de la ley 11683) desde su ingreso y hasta que la sentencia quede firme. Las costas se impusieron a la vencida.*

GRATIFICACION EXTRAORDINARIA POR CESE LABORAL

El importe cuya devolución reclama el actor corresponde al saldo a favor que surge de la declaración jurada del periodo fiscal 2009, menos el importe utilizado para compensar otras obligaciones, y se origina en la retención efectuada por su empleadora al momento de su desvinculación laboral, por la que percibió una indemnización en los términos del art. 241

*de la ley 20744 y por la que se fijó una **gratificación extraordinaria por cese laboral**, en los términos del art. 7 "in fine" de la ley 24241 (cfr. fs. 3).*

LA GRATIFICACION EXTRAORDINARIA POR CESE LABORAL CARECE DE LA PERIODICIDAD Y PERMANENCIA DE LA FUENTE NECESARIAS PARA ESTAR GRAVADA POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS

*Para decidir en el sentido indicado, la sentenciante tuvo en cuenta que, según doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, **la gratificación por cese laboral carece de la periocidad y permanencia de la fuente necesaria para quedar sujeta al Impuesto a las Ganancias**, en los términos del art. 2, inc. 1, de la ley 20628, por ser consecuencia directa del cese de la relación laboral. Por ello, entendió que correspondía la devolución de la suma pretendida y sus intereses.*

II- El pronunciamiento ha suscitado la apelación del Fisco Nacional, cuyo recurso fue concedido libremente a fs. 145 y fundado a fs.153/157vta.; a fs. 159/162 la parte actora contestó agravios.

En esencia, el recurrente se queja porque no se han tenido en cuenta los antecedentes del caso; en particular, (1) que con fecha 14 de noviembre de 2013 el pedido de devolución del contribuyente fue suspendido en proporción al cálculo del ajuste provisoriamente determinado (que, en el caso, alcanzaría a la totalidad del monto solicitado) hasta que queden firmes las DDJJ resultantes del procedimiento de determinación de oficio y (2) que por Res. 72/2014 (DV CRR2), notificada el 16 de junio de 2014, se hizo saber al contribuyente que se había dado inicio al procedimiento de determinación de oficio por el Impuesto a las Ganancias, periodo 2009.

En función de ello, estima que no hay silencio ni ambigüedad en los términos del art 23, inc. c, de la ley 19549, sino que el pedido de devolución fue suspendido por resultar el contribuyente deudor del organismo recaudador. Añade que la indemnización prevista en el art. 241 de la ley de contrato de trabajo se encuentra gravada por el Impuesto a las Ganancias ya que no encuadra en el concepto de indemnización del art. 20, inc. i, de la ley del impuesto.

SENTENCIA DE LA CNACAF

III- De manera preliminar, es menester señalar que la cuestión de derecho que es objeto de este juicio consiste en determinar si se encuentra exenta del impuesto a las ganancias (en virtud de lo dispuesto en el art. 20, inc. i, de la ley del impuesto) la "gratificación extraordinaria", percibida por el actor en los términos del art. 241 de la ley 20744 y art. 7 de la ley 24241 como consecuencia de la extinción de la relación laboral.

SE REMITE A LOS FALLOS DE LA CSJN "NEGRI", "DE LORENZO" Y "CUEVAS"

*Al respecto, y como bien ha señalado la señora Juez en la sentencia, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido con fecha 15 de julio de 2014 en la causa nro. N.204.XLVIII, **"Negri, Fernando Horacio"**, en la que concluyó 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. 20, inc. 10, de la ley del mencionado tributo; ello es así, puesto que el pago de dicha suma está motivado por la extinción de la relación laboral y, además, porque el distracto de ese vínculo implica, para el trabajador, la desaparición de la fuente productora de rentas gravadas, por lo que resulta aplicable al caso el criterio establecido por la Corte al decidir las causas D.1148.XLII **"De Lorenzo, Amalia Beatriz** (TF 21.504 - 1) c/ DGI", sentencia del 17 de junio de 2009 y **"Cuevas"** (Fallos: 333:2193).*

IV- Sin embargo, ello no implica, automáticamente, la admisión de la pretensión consistente en la devolución de la suma reclamada, como fue decidido en la instancia anterior, sino que debe efectuarse en forma previa un análisis de lo actuado en sede administrativa.

Ello es así, en la medida en que la parte demandada se ha opuesto al progreso de la acción argumentando que, con carácter previo a resolver acerca de la devolución pretendida, debía quedar firme la declaración jurada resultante del procedimiento de determinación de oficio iniciado al contribuyente en el periodo e impuesto involucrados, suspendiéndose provisoriamente el pedido de devolución de fecha 27/10/2011 (v. fs. 76vta., punto III.2 de la contestación de demanda). Esta es, también, la queja principal que formula en sus agravios.

V- Para el examen de la apelación, se debe comenzar por señalar que el pedido de devolución presentado con fecha 12 de agosto de 2011 (v. F746, fs. 33/34 del cuerpo de las actuaciones administrativas individualizado como "presentación 12/8/2011" que, archivado, fue reiterado con fecha 27/10/2011, v. fs. 40/41 del expediente judicial) fue formulado en los términos del art. 29 de la ley 11683 (t.o.1998 y mod.) y Resolución General de la DGI nro. 2224 (mod. RG AFIP 2076).
De los antecedentes de la causa (v. reserva de fs. 87), a cuya foliatura se hará referencia en éste y los siguientes párrafos, surge -en lo que aquí importa- que a dicho pedido le sucedió una serie de requerimientos, el último de los cuales fue cumplido en 27/5/2013 y que, ante la falta de respuesta, fue iniciado un amparo por mora ante el Tribunal Fiscal de la Nación, cuya sentencia de fecha 1/10/2013 hizo lugar a la acción y ordenó a la AFIP que se expida en el término de diez días (v. copia de la sentencia en el cuerpo correspondiente de las actuaciones reservadas).

En virtud de ello, con fecha 4 de noviembre de 2013 le fue notificada al actor la decisión recaída en relación a su reclamo (comunicación F.8400/L nro. 072000201373784202 y 072000201373784302) donde fue puesto de resalto que "con fecha 24/7/2013 se emite en este área el informe de verificación donde se observan diferencias de considerable cuantía entre los importes por usted exteriorizados en su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias periodo fiscal 2009 y los que surgen como resultado de la revisión practicada, que prima-facie ameritarían ajustes que provocarían la extinción del saldo a su favor cuya devolución pretende e incluso generarían un impuesto a ingresar a favor del Fisco", señalando que para resolver resulta necesario impulsar el procedimiento de determinación de oficio por lo que "en consideración a (...) la cuantía de los importes involucrados que podrían generar la total extinción del importe cuya devolución se pretende, se dispone con carácter provisional la suspensión de su solicitud de devolución en proporción al cálculo del ajuste provisoriamente determinado que en este caso alcanza la totalidad del monto solicitado, hasta tanto quede/n firme/s la/s

declaración/es jurada/s involucrada/s resultante/s del procedimiento de determinación de oficio, cumplido lo cual se dictará la comunicación definitiva" (v. últimas piezas del cuerpo "amparo por mora" de los antecedentes administrativos).

Frente a ello, con fundamento en la ambigüedad de la resolución administrativa, el contribuyente dedujo demanda a fin de obtener una decisión definitiva en relación a su reclamo (cfr. fs. 5 del expediente judicial).

VI- En lo que concierne al procedimiento determinativo, es menester mencionar que del "cuerpo de actuaciones" se observa la orden de intervención nro. 882644, que fue notificada el 30/9/2013 (v. fs. 2/5) y dio lugar a la liquidación del impuesto "proforma" (v. fs. 21/22), cuyos ajustes fueron rechazados por el contribuyente a fs. 23 (en 11/11/2013). A fs. 52/69 obra el informe final de inspección, en el que fue examinado el pedido de devolución (punto A), en lo relativo a determinar si la gratificación por cese laboral se encontraba, o no, exenta del impuesto (punto B.1), concluyendo en que sólo lo estaba parcialmente (téngase presente que el fallo "Negri" aún no había sido dictado); asimismo, fueron observadas las siguientes deducciones (punto B.2): gastos en concepto de vestimenta e indumentaria ($1.548); amortización de una notebook ($2.249,50); intereses hipotecarios ($10.000); también fueron evaluadas las retenciones incluidas en la DDJJ, detrayéndose $681,75 (punto B.3) y las solicitudes de compensación (B.4), encontrándose inconsistencias por $277,62 y $660,48, estimando que debía informarse al área correspondiente para impugnar las compensaciones realizadas.

Por resolución nro. 72/14 del Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Centro de la AFIP-DGI se confirió vista al contribuyente del ajuste formulado y se ordenó instruir sumario por infracción al art. 46 de la ley 11683 (v. fs. 84/100, notif. 16/6/2014, v. fs. 102); el descargo fue presentado a fs. 112/118vta. con fecha 13/8/2014.

A fs. 124/127, el juez administrativo dispuso medidas para mejor proveer; entre ellas, verificar la aplicación al caso del precedente "Negri" de la Corte Suprema. La medida fue cumplida en 11/11/2014 según informe obrante a fs. 149/150 y, con fecha 30/11/2015 se dictó la Res. nro. 379/2015 (DV CRR2), cuya copia obra a fs. 229/257 de esta causa, en la que el organismo fiscal decidió dejar sin efecto el cargo formulado en concepto de gratificación especial por cese laboral, por aplicación del precedente "Negri", ya citado (v. fs. 243, último párrafo), aunque impugnó la DDJJ del Impuesto a las Ganancias, periodo 2009, presentada por el actor y determinó de oficio su obligación tributaria conforme liquidación consignada en el artículo tercero (fs. 256), que arroja un saldo a favor del contribuyente, para el periodo e impuesto en cuestión, de $212.312,38.

La decisión determinativa fue objeto de recurso de reconsideración, que fue denegado por Res. nro. 69/16 de la Dirección Regional Centro de la AFIP cuya copia obra a fs.188/198 de esta causa y que fue notificada con fecha 4/8/2016 según consta a fs. 199.

VII-Del relato efectuado es posible apreciar que la petición efectuada por el actor no constituyó un pedido de devolución en los términos del art. 29 de la ley de procedimiento tributario, sino de un reclamo de repetición (art. 81 de dicha norma), en la medida en que la AFIP-DGI no compartía el criterio del contribuyente de considerar exenta del Impuesto a las Ganancias a las sumas percibidas en concepto de "gratificación por cese laboral", por lo menos hasta que la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictara el fallo "Negri".

Al ser ello así, resulta que la demanda interpuesta lo ha sido en los términos del art. 81, segundo párrafo, y 82, inciso c), de la ley 11683, puesto que no puede considerarse que el organismo fiscal hubiera resuelto el pedido mediante la suspensión del trámite. En este punto, se impone señalar que, en definitiva, dicha suspensión importó en los hechos la denegatoria tácita de la devolución solicitada.

VIII- En el caso, se verifican los recaudos de admisibilidad de la acción de repetición, puesto que (1) de conformidad con la doctrina que emana del fallo del Alto Tribunal citado en el tercer considerando de la presente, ***el pago del Impuesto a las Ganancias sobre la gratificación extraordinaria por cese laboral fue efectuado sin causa****, ya que el concepto se encuentra exento en los términos del art. 20, inc. c), de la ley 20628 (t.o. 1997) y (2) fue interpuesto el correspondiente reclamo, sin obtener respuesta, configurándose, como fue puntualizado en el considerando anterior, un supuesto asimilable a una denegatoria tácita.*

Sin embargo, se debe establecer el monto por el cual prospera la acción. Es que el importe reclamado en la demanda, cuya devolución más intereses ordenara la señora Juez de grado, fue calculado en función de una DDJJ que fue impugnada por el Fisco y el impuesto por ese periodo determinado por la Res. 379/15.

En consecuencia, corresponde que, en la etapa de ejecución de sentencia, se practique la pertinente liquidación, a fin de que, teniendo en cuenta el Impuesto a las Ganancias determinado por la AFIP para el periodo 2009 (cfr. art. 3° y 4° de la Res. 379/15) y los importes retenidos por dicho tributo durante ese periodo (cfr. fs. 2vta., importe que coincide con el liquidado por el Fisco en la resolución determinativa), se devuelva al señor José Iaquinta el saldo a favor que resulte, previa detracción de las compensaciones que se hubieran efectuado de acuerdo a lo denunciado a fs. 3. El crédito así reconocido se regirá por lo establecido en el art. 22 de la ley 23982 y se le aplicará la tasa de interés establecida por el art. 179 de la ley 11683 y Resolución del Ministerio de Economía nro. 314/04 (según fue pedido en la demanda y admitido en su contestación, v. fs. 1, segundo párrafo del ap. II y fs. 84vta./85, punto III.3.iv).
(..)
Por las razones expuestas, ***voto por que se confirme parcialmente la sentencia apelada, admitiéndose la repetición*** *deducida por el señor José Iaquinta por la suma que resulte de la liquidación que deberá practicarse de acuerdo a las pautas establecidas en el tercer párrafo del octavo considerando de la presente, crédito que se regirá por lo establecido en el art. 22 de la ley 23982 y al que se le aplicará la tasa de interés establecida por el art. 179 de la ley 11683 y Res. del Ministerio de Economía nro. 314/04. Las costas de ambas instancias propongo que sean soportadas por la parte demandada.*

El Dr. Sergio Gustavo Fernández adhiere al voto precedente.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, ***SE RESUELVE: confirmar parcialmente la sentencia apelada, admitiéndose la repetición*** *deducida por el señor José Iaquinta por la suma que resulte de la liquidación que deberá practicarse de acuerdo a las pautas establecidas en el tercer párrafo del octavo considerando de la presente, crédito que se regirá por lo establecido en el art. 22 de la ley 23982 y al que se le aplicará la tasa de interés establecida por el art. 179 de la ley 11683 y Resolución del Ministerio de Economía nro. 314/04. Las costas de ambas instancias se imponen a la parte demandada*".

Bielicki Myriam Judith Cámara Nacional del Trabajo Sala VIII del 20.11.2020

En primera instancia se rechazó la demanda.

La Cámara Nacional del Trabajo revoca la sentencia de primera instancia y hace lugar a la demanda.

Carecen de periodicidad que implique la permanencia de la fuente y por lo tanto no están gravados por impuesto a las ganancias:

-Preaviso y SAC sobre preaviso
-Integración del mes y su SAC
-Indemnización por vacaciones no gozadas y su SAC

"***EL DOCTOR LUIS ALBERTO CATARDO DIJO:***

*I.-**La sentencia de primera instancia rechazó la demanda**. Viene apelada por la parte actora a tenor del memorial que luce a fs.111/114.*

*II.- **El recurso de la apelante, por mi intermedio, obtendrá favorable recepción**.*

*En efecto, **la actora cuestiona la retención indebida en concepto de "impuesto a las ganancias" realizada por la demandada sobre su liquidación final**, sin tener en cuenta lo normado por el artículo 20 inc.i) de la ley 20.628.* (HOY ART. 26 DE LA LIG)

*No es hecho controvertido, que la demandada abonó mediante depósito bancario a la actora, los **rubros salariales e indemnizatorios** correspondientes al egreso (ver fs. 37) y que mediante un convenio privado de partes se contemplaron diferencias correspondientes a los **rubros indemnización por antigüedad**, **bono anual e indemnización por vacaciones no gozadas** en el que se dejó constancia de las cargas impositivas pertinentes (v. fs. 38). En los términos del reclamo, cuestiona la actora que se haya retenido con motivo del impuesto en cuestión sobre el total de lo abonado la suma total de $ 149.455,30, sin tener en cuenta lo normado por la citada normativa.*

El presente caso presenta aristas singulares por cuanto si bien mediante un acuerdo se pactó una suma determinada, lo cierto es que ambas partes estuvieron de acuerdo que la misma sufriría un descuento en concepto de impuesto a las ganancias. Obviamente que ello incidiría en la suma neta final a percibir por la actora y esto no le era desconocido, razón por la cual carece de sustento su pretensión de percibir el total convenido, sin descuento.

Sin perjuicio de ello, para determinar si la accionada dio cabal cumplimiento al pago convenido, debe analizarse si el descuento aplicado fue correcto, procedimiento que, entiendo, es susceptible de llevarse a cabo mediante la designación de un experto contable a designarse en la etapa que contempla el art. 132 de la L.O.

SE REMITE A LOS FALOS DE LA CSJN "DE LORENZO" Y "CUEVAS"

*Ahora bien, cabe señalar que la cuestión a resolver guarda sustancial analogía con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con fecha 30.11.2010, en la causa **"Cuevas, Luis Miguel** c. AFIP-DGI s/ contencioso administrativo", con remisión a la doctrina por ella establecida en el precedente D.1148.XLII **"De Lorenzo, Amalia Beatriz** c. DGI" (sent. del 17.06.2009).*

*En lo que aquí interesa, memoro que el Alto Tribunal en el caso **"De Lorenzo"** expuso como fundamento favorable al andamiento del reclamo, que la indemnización laboral -en aquel caso se trató de un despido por causa de embarazo- se encuentra exenta conforme lo dispuesto en el artículo 20 inc. i) de la Ley de Impuesto a las Ganancias n° 20.628, que exime a las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despido y las que se reciben en forma de capital o renta por causa de muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad, asimilando el concepto al previsto como exento en forma expresa por la ley.*

No obstante, el artículo 2° de la Ley citada establece: "A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aún 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" (texto según Ley 25.414, vigente al momento de la retención del impuesto).

Al interpretar una disposición similar contenida en el artículo 1° de la Ley 11.682, el Máximo 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, sostuvo la Corte, 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).

*Al dictaminar en el precedente **"De Lorenzo"**, la señora Procuradora Fiscal entendió que tales 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 ley 20.628, ya transcripto).*

*Siguiendo estos lineamientos y advirtiendo que la actora admitió en el acuerdo de fs. 38 haber acordado que los conceptos diferencias en la **indemnización por antigüedad**, **bono anual** e **indemnización por vacaciones no gozadas** estaban sujetos a la retención por impuesto a las ganancias (de hecho la calificación de "bruta" así permite concluir), lo que se debe discernir es si los demás conceptos cuyo pago se convino deberían ser objeto también de esa retención.*

CARECEN DE PERIOCIDAD QUE IMPLIQUE LA PERMANENCIA DE LA FUENTE:

-PREAVISO y SAC SOBRE PREAVISO
-INTEGRACION DEL MES Y SU SAC
-INDEMNIZACION POR VACACIONES NO GOZADAS Y SU SAC

*En el caso, y por así establecerlo la Ley de Impuesto a las Ganancias, **es claro que la indemnización** del artículo 245 de la L.C.T. **no puede ser objeto de retención alguna**. Pero, **además, en virtud del criterio antes expuesto del Máximo Tribunal** de la República, **carecen del carácter de "periodicidad que implique la permanencia de la fuente"**, dadas sus naturalezas indemnizatorias, **las sumas imputables a preaviso, S.A.C. sobre preaviso, integración del mes y su S.A.C. proporcional, e indemnización por vacaciones no gozadas, con más el S.A.C. proporcional**, pues los ingresos indemnizatorios no persisten ni son susceptibles de persistir.*

Es dable destacar que la alusión en el acuerdo, sin mayores precisiones, a retenciones en concepto de impuesto a las ganancias, imponía a la empleadora actuar con la prudencia del caso, en torno a la averiguación de la verdadera naturaleza de las sumas a pagar y su alcance conforme a la Ley 20.628 y, a lo sumo, diferir la cuestión a un pronunciamiento judicial, mas no a efectuar retenciones en función de particulares interpretaciones de la norma que, como se viera, carecen en absoluto de respaldo (cfr. esta Sala, causa n° 30.987/2008, autos "Ecclesia, Miguel Ángel y otros c. Acindar I.A.A.S.A.S.A. s/ Diferencias de salarios", "DE CARLI, Alberto Marcelo c. TELECOM ARGENTINA S.A. s/ Ejecución de Créditos Laborales", sentencia 39067 del 04.09. 2012).

*A los fines de su determinación, en el momento procesal oportuno **el perito contador deberá proceder a determinar el impuesto a las ganancias que debió tributar**, siguiendo el procedimiento establecido por la AFIP en la Resolución 2437/08 **y restarlo de la suma retenida por tal concepto por la accionada en el momento de efectuar el pago**.*

***La diferencia, es el importe que deberá abonar la parte demandada**, con más sus intereses, hasta el efectivo pago, desde la fecha de su exigibilidad, según las tasas de la CNAT Actas 2601/2630/2658.*

III.- Atento la solución propiciada y lo dispuesto en el artículo 279 del C.P.C.C.N., cabe dejar sin efecto lo resuelto sobre costas y honorarios y diferir toda resolución al respecto hasta el momento en que se encuentre definitivamente establecida la suma a percibir por la accionante.

*IV.-Por todo lo expuesto, propongo: **se revoque la sentencia apelada** y se condene a la demandada a abonar a la actora el importe que en base a lo aquí resuelto, determine con precisión el experto contable a designarse en la etapa que contempla el art. 132 de la L.O., que llevará intereses a las tasas fijadas y desde la exigibilidad del crédito, hasta la fecha del efectivo pago, conforme a lo establecido en el presente pronunciamiento; dejar sin efecto lo resuelto en origen sobre costas y honorarios; y diferir toda decisión al respecto hasta el momento en que se encuentre definitivamente establecida la suma a percibir por la accionante.*

EL DOCTOR VICTOR ARTURO PESINO DIJO:

Que, por análogos fundamentos, adhiere al voto que antecede.

*Por ello, **el TRIBUNAL RESUELVE**:*

*I.-**Revocar la sentencia apelada** y condenar a la demandada a abonar a la actora el importe que en base a lo aquí resuelto, determine con precisión el experto contable a designarse en la etapa que contempla el artículo 132 de la L.O., que llevará intereses a las tasas fijadas y desde la exigibilidad del crédito, hasta la fecha del efectivo pago, conforme a lo establecido en el presente pronunciamiento.*"

Cavilla Daniel Luis Cámara Nacional del Trabajo Sala II del 05.09.2018

En primera instancia se hace lugar a la demanda

La Cámara Nacional del Trabajo confirma la sentencia de primera instancia

La Gratificación extraordinaria abonada en ocasión de la extinción por mutuo acuerdo no está gravada por impuesto a las ganancias.

"***El Dr. Miguel Ángel Maza dijo**:*

*I) Contra **la sentencia de primera instancia** de fs. 151/52, dictada por la Dra. Laura Castagnino, que **receptó íntegramente la pretensión actoral**, se alza la entidad accionada y la AFIP, quien fuera citada como tercero, a tenor de los memoriales de fs. 153/57 y 159/64, respectivamente, replicados por el pretensor a fs. 166/72 y 173/75.*

*II) Se queja Diners Club Argentina S.R.L., en primer término, de que **la magistrada a quo la condenara a reintegrarle al señor Cavilla** -quien se desempeñara a sus órdenes el 9/3/1981 y el 31/12/2013-, **los $344.979,32 que retuviera en concepto de impuesto a las ganancias** de las sumas que le abonara luego de celebrado el acuerdo extintivo en los términos del art. 241 de la LCT, y, además, que dispusiera que dicho importe devengará intereses. Cuestiona la demandada, también, el progreso de la sanción del art. 80 de la LCT, la forma en que fueran impuestas las costas del proceso, y el monto de los honorarios regulados en favor de los abogados de la parte actora, pues lo entiende elevado.*

La AFIP objeta, a su turno, la cuantía de los accesorios del capital de condena fijada en la sentencia en crisis, que la señora jueza de grado señalara que el pronunciamiento apelado le era oponible, y la manera en que se impusieron las costas del proceso.

Trataré seguidamente ambos recursos.

ART. 26 INCISO I) DE LA LIG

III) El art. 20 inc. i de la ley 20.628 (HOY ART. 26 DE LA LIG) *establece que están exentas del pago del impuesto a las ganancias "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", y que "no están exentas las jubilaciones, pensiones, retiros, subsidios, ni las remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad y las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido".*

GRATIFICACION EXTRAORDINARIA

SE REMITE AL FALLO DE LA CSJN NEGRI

*La controversia que se suscitara en torno a si el pago de una **gratificación extraordinaria** al momento de celebrarse un acuerdo de extinción de conformidad con lo normado por el art. 241 de la ley 20.744 debía ser considerada un "retiro voluntario" y, por tanto, sujeta al pago del impuesto a las ganancias; o si, por el contrario, era un concepto asociado a la extinción del vínculo laborativo y, así, exento de tal gravamen, fue zanjada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación mediante la sentencia del 15/7/2014 dictada in re **"Negri, Fernando Horacio** c/ EN - AFIP DGI" (N. 204. XLVIII), en la cual el Alto Tribunal reiterara el criterio establecido al decidir en las causas "De Lorenzo, Amalia Beatriz (TF 21.504 - I) c/ DGI" (D. 1148. XLII. REX) y "Cuevas, Luis Miguel c/ AFIP DGI s/ contencioso" (333:2193).*

***Concluyó la Corte Federal**, en dicho precedente, que "resulta claro que el pago de [la gratificación por cese] 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"; y que, en tales condiciones, carecía de la periodicidad y de la permanencia de la fuente necesarias para quedar sujeta al gravamen, en los términos del art. 2 de la ley del impuesto a las ganancias.*

Si bien la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación no es vinculante, sí existe un deber moral para los jueces inferiores de conformar sus decisiones a lo que la Corte tiene decidido en casos análogos, sin perjuicio, claro está, de la potestad con la que cuentan los magistrados de apreciar con su criterio propio esa resoluciones y apartarse de ellas cuando, a su juicio, no sean conformes a los preceptos claros del derecho (Fallos 25:368).

*Empero, más allá de eso, la realidad es que comparto las conclusiones y la solución brindada por el Máximo Tribunal del país. Ello es así, básicamente, porque, desde mi perspectiva, **la gratificación extraordinaria por cese abonada luego de finalizada la relación laboral** mediante un acuerdo de extinción celebrado en los términos del art. 241 de la LCT, **no es asimilable al retiro voluntario** al que hace alusión el inc. i) in fine del art. 20 de la ley 20.628, **sino a la indemnización por antigüedad**, incluso cuando su monto sea superior.*

Reiteradamente la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que "las normas impositivas, incluso las que establecen beneficios de carácter fiscal [y exenciones], no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admita, sino de manera tal que su propósito se cumpla conforme los principios de una razonable y discreta interpretación" (Fallos 328:3381, 338:1156, entre muchos otros), y en miras del "fin con el que han sido dictadas" (Fallos 329:2975). Y, a mi modo de ver, equiparar una gratificación por cese, en la que el trabajador -como lo señalara la Corte- pierde su fuente de ingreso, con un plan de retiro voluntario -muchas veces similar a una jubilación anticipada; y de ahí su inclusión en la última oración del inc. i del art. 20 de la ley 20.628, que reza: "no están exentas las jubilaciones, pensiones, retiros..."- implica una interpretación restrictiva del texto legal que, de acuerdo a lo expuesto, es inadmisible.

No quiero dejar de señalar, aquí, que, desde mi perspectiva, también este fue el alcance que el señor Cavilla y quien fuera su empleadora le otorgaron a la gratificación por cese que pactaron, en tanto, al momento de suscribir el acuerdo resolutivo el 23/12/2013 (ver copia simple glosada a fs. 34/41), se refirieron a la suma a abonar por Diners Club Argentina S.R.L. como "indemnización" (ver cláusula cuarta) y dejaron expresa constancia de que "si se produjera en el futuro el reingreso (...) a "Diners", (...) el monto de la indemnización indicada en el punto cuarto [sería considerado] como indemnización por antigüedad (...) a los efectos de lo establecido en el artículo 255 de la Ley de Contrato de Trabajo" (ver cláusula sexta).

Antes de finalizar, en razón de lo alegado en la crítica agrego algunas consideraciones.

En primer lugar, que la interpretación judicial de la legislación vigente debe necesariamente producirse después de los hechos a los cuáles resulta aplicable, pues, de lo contrario, se entraría en el terreno de la predicción; por este motivo, lo expuesto por la recurrente en torno a que el decisorio de grado "aplica una nueva interpretación judicial de manera retroactiva a un hecho que sucedió antes", es inatendible.

Por otro lado, en segundo lugar, el hecho de que en la citada causa ***"Negri, Fernando Horacio*** *c/ EN - AFIP DGI" de la Corte Suprema de Justicia no se haya condenado al empleador sino al organismo recaudador a devolver lo retenido al trabajador en concepto de impuesto a las ganancias, en nada altera la doctrina allí sentada por el Alto Tribunal; además, en todo caso, en la causa "Tibaudin Aguer, Osvaldo Pedro c/ Merck Sharp & Dohme (Argentina) Inc. s/ diferencia de indemnización" del 26/12/2017, fue la propia Corte Federal la que declaró aplicable la mencionada jurisprudencia a aquellos supuestos donde el dependiente no acciona contra la AFIP sino contra su contraparte en el vínculo laborativo.*

Tercero, que la interpretación del art. 20 inc. i) de la ley 20.628 que, en su momento, efectuara el servicio jurídico de la Administración Federal de Ingresos Públicos mediante el ***Dictamen nº. 72/2002****, si bien pudo haber influido en el accionar de Diners Club Argentina S.R.L., no es vinculante ni obligatorio para el magistrado, y, además, en la actualidad, tras el dictado de la* ***Circular AFIP 4/2016*** *-norma interna de la administración, por cierto- que en su parte dispositiva establece que "el pago realizado en concepto de gratificación por cese laboral por mutuo acuerdo -normado en el art. 241 de la Ley de Contrato de Trabajo- no se encuentra alcanzado por el impuesto a las ganancias", es absolutamente irrelevante.*

Y, por último, diré que ninguna trascendencia tiene en el sub examine el hecho de que el actor, en el convenio resolutivo, aceptara percibir "la suma bruta total y única de (...) $1.955.580,81" (ver cláusula cuarta), ni que, como asevera la quejosa (fs. 154), "reconoci[era] que nada más tenía que reclamar"; pues, por un lado, la aplicación de gravámenes y sus exenciones no está sujeta a la voluntad de los involucrados -ni, por tanto, son disponibles por las partes-, y, además, porque el señor Cavilla y Diners Club Argentina S.R.L. no suscribieron un acuerdo transaccional susceptible de homologación en los términos del art. 15 de la LCT, sino un convenio en base a lo normado por el art. 241 de la ley 20.744 -como es evidente a esta altura- que de modo alguno cercena el derecho del dependiente a reclamar conceptos derivados de la relación laboral habida o, como en el caso, de su extinción (art. 12 de la ley 20.744) -ello, claro está, a excepción de las indemnizaciones previstas en los arts. 232, 233 y 245 de la LCT-.

NO SE DEBIA RETENER IMPUESTO A LAS GANANCIAS SOBRE LA GRATIFICACION EXTRAORDINARIA

A influjo de todas estas consideraciones, y dado que, a mi juicio, ***no debió la entidad accionada haber retenido sumas en concepto de impuesto a las ganancias de la gratificación extraordinaria*** *que le abonara al señor Cavilla luego de extinguido el vínculo el 31/12/2013 en los términos del art. 241 de la LCT, propongo confirmar lo resuelto en origen en torno a la restitución de tales importes, y rechazar el primer agravio de la parte demandada.*

IV) Observo, por otro lado, que, como bien lo apuntara la Dra. Castagnino, la ex empleadora no respondió la epistolar en la que el señor Cavilla le exigiera la entrega de los certificados de trabajo (ver misiva del 20/8/2014, autenticada por el Correo Argentino a fs. 146/47), y que no intentó entregarle a quien fuera su dependiente dichos instrumentos, tampoco, en la audiencia celebrada en sede administrativa ante el SECLO (fs. 2).

Por ello, toda vez que se encuentra cumplidos en la lid los presupuestos necesarios para su viabilidad -intimación fehaciente con los recaudos del art. 3 del decreto 146/01, y falta de entrega de los certificados de trabajo-, y sin dejar de señalar que la puesta a disposición de los referidos documentos una vez interpuesta la demanda no suple en modo alguno el incumplimiento anterior, voto por confirmar la sentencia en crisis en lo que respecto a la viabilidad de la sanción prevista en el art. 80 de la LCT.

V) En otro orden de ideas, se agravia la entidad citada como tercero de que la señora jueza a quo dispusiera que lo resuelto en torno a la restitución de las sumas retenidas en concepto de impuesto a las ganancias le es oponible. Señala, puntualmente, que la sentencia de grado "violenta el principio de congruencia al fallar extra petita".

Dispone el art. 96 del CPCCN, en su segundo párrafo, que "en todos los supuestos, después de la intervención del tercero, o de su citación, en su caso, la sentencia lo alcanzará como a los litigantes principales", es decir, en forma íntegra. No significa ello que el tercero pueda ser condenado, pues, al no haber sido así solicitado por el accionante, se violaría el principio de congruencia (arts. 34, inc. 4, y 163, inc. 6 del CPCCN); sino -remarco- que el pronunciamiento le es plenamente oponible y, por tanto, que lo decidido en la sentencia que concluye el pleito en el que intervino hace cosa juzgada a su respecto.

La Administración Federal de Ingresos Públicos, a mi modo de ver, confunde en su queja esta imposibilidad jurídica de condenar a quien fue citado como tercero, con el concepto de "oponibilidad" de la cosa juzgada, que no significa otra cosa que, en el eventual juicio de repetición que articule en su contra la ex empleadora del señor Cavilla, no pueda volver a discutirse que fue injustificado que Diners Club Argentina S.R.L. retuviera sumas en concepto de impuesto a las ganancias de la gratificación por egreso que le abonara a su dependiente, y, en definitiva, que corresponde su íntegra -es decir, con intereses- devolución. Auspicio, de este modo, rechazar la crítica que formula la AFIP respecto de la oponibilidad de la sentencia definitiva recaída en la lid.

VI) Tampoco las quejas que efectúan Diners Club Argentina S.R.L. en torno a la procedencia de los intereses sobre las sumas a restituir, y la AFIP -citada como tercero- respecto de la cuantía de los accesorios determinada en la sede anterior, tendrán favorable acogida en mi propuesta.

Lo cierto es que, a mi entender, la ex empleadora del señor Cavilla retuvo sumas en concepto del impuesto a las ganancias sin sustento legal y, por tanto, en forma injustificada, y, consecuentemente, se encuentra en mora con el actor desde la fecha en que omitió abonarle los importes que, posteriormente, ingresó a la AFIP. No encuentro razón alguna, por ello, para eximirla del pago de accesorios respecto de esta porción del capital diferido a condena en la sede anterior (arts. 622 del Código Civil derogado, y 768 del Código Civil y Comercial), y no altera mi solución que lo que alega en su memorial recursivo acerca de que actuó con estricto apego a la ley (fs. 156).

Por otro lado, en un caso de aristas similares al presente, "Etchcahar, Adrián Martín c/ Laboratorios Phoenix S.A.I.C.F. y otro s/ otros reclamos" (sent. def. nº. 110.119 del 8/3/2017 del registro de esta Sala) -que cita la ex empleadora en su crítica para sustentar su postura de que debe ser la AFIP la única condenada a reintegrarle las sumas retenidas en concepto de impuesto a las ganancias al pretensor, sin reparar en que en dichos actuados arribaba firme a Alzada la solución brindada al respecto en grado-, con voto de mi distinguido colega, el Dr. Miguel Ángel Pirolo -al que adherí-, se expidió este Tribunal respecto de la cuantía de los intereses que corresponde aplicar en el caso sub examine, y, así, dio respuesta negativa a la solicitud de la AFIP destinada a que se aplique la tasa prevista en la resolución 314/04 del Ministerio de Economía de la Nación.

Sostuvo el Dr. Pirolo, al respecto, que "la suma oportunamente retenida por el empleador y luego ingresada a las arcas del Estado, reconoce su fuente en un contrato de trabajo; y, pese su denominación ("gratificación extraordinaria"), resulta sustitutiva de los ingresos del trabajador derivados de la extinción de esa relación laboral, por lo que tienen naturaleza alimentaria y goza, como tal, de las garantías y principios protectorios relativos a los créditos laborales (conf. art. 14 bis de la CN y arts. 131 y 149 de la L.C.T.)"; y que "por ello, considerando que la normativa tuitiva apuntada, establece un sistema legal por el que se procura mantener la intangibilidad del crédito del trabajador, resulta inadmisible que una Resolución Ministerial, como la alegada por la recurrente, pudiera prevalecer por encima del criterio seguido por esta Cámara en Pleno a través de las Actas Nro. 2600/14, 2601/14 y 2630/16, en materia de intereses; toda vez que, de admitirse ello, se produciría una grave afectación a los principios básicos antes enunciados, amparados por el art. 14 bis de la Constitución Nacional y un serio perjuicio patrimonial para el trabajador impedido de percibir su crédito laboral en forma íntegra y oportuna".

Como lo dejé en claro al momento de votar en la mencionada causa "Etchcahar", comparto plenamente las consideraciones del Dr. Pirolo, que considero plenamente aplicables al sub lite, y, por ello, sugiero mantener lo resuelto en origen en torno a la cuantía de los intereses a aplicar a las sumas a restituir por la retención indebida del impuesto a las ganancias, con la sola aclaración de que aquellas y todo el capital diferido a condena devengará accesorios conforme lo dispuesto en origen hasta el 1/12/2017, fecha a partir de la cual el interés se regirá por la tasa activa efectiva anual vencida, cartera general diversa del Banco de la Nación Argentina, que, en el contexto actual, este Sala encuentra adecuada para punir la mora del deudor y compensar la pérdida de valor adquisitivo de la moneda a causa de la inflación que acecha la economía (Acta 2658 dela CNAT del 8/11/2017).
(..)

***Miguel Ángel Pirolo dijo**: Adhiero a las conclusiones del voto precedente por análogos fundamentos*

*Por lo que resulta del acuerdo que antecede, **el Tribunal RESUELVE: 1) Confirmar la sentencia apelada** en lo principal que se decide, con la sola aclaración de que el capital diferido a condena devengará los intereses fijados en grado hasta el 1/12/2017 y de ahí en adelante, y hasta su efectivo pago, la tasa prevista en el Acta 2.658 de la CNAT; 2) Modificar el pronunciamiento en crisis e imponer las costas del pleito en el orden causado; 3) Regular los honorarios de la representación letrada de la parte actora, los de los abogados de la demandada, y los de los letrados de la AFIP, por su actuación ante esta sede, en el ...% de lo que, en definitiva, les corresponda percibir por su actuación en la instancia anterior; 4) Hágase saber a los interesados, lo dispuesto por el art. 1 de la ley 26.856 y por la Acordada de la CSJN Nº. 15/2013, a sus efectos*".

<u>De Carli Marcelo Alberto Cámara Nacional del Trabajo Sala VIII del 04.09.012</u>

El juez de primera instancia no hizo lugar a la demanda

La Cámara Nacional del Trabajo revoca la sentencia de primera instancia.

Carecen de la periodicidad que implique la permanencia de la fuente y por lo tanto no están gravados por impuesto a las ganancias:

-Preaviso y el SAC sobre el preaviso
-Integración del mes y su SAC
-Indemnización por vacaciones no gozadas y su SAC

"*EL DR. VICTOR A. PESINO DIJO:*

I.- Contra la resolución del señor Juez a quo dictada a fs. 168/169, que hizo lugar a la excepción de pago total opuesta por la demandada, con costas, apela la parte actora sosteniendo su recurso a través del memorial de agravios que luce a fs. 171/177, que mereció réplica de la contraria a fs. 183/188. Por su parte, los letrados de la accionada, Doctores Gómez Iza y Lioi, por su propio derecho, recurren a fs. 180/vta., al considerar reducidos los honorarios que le fueran regulados.

II.- Cabe memorar que en la presente acción, el actor persigue el cobro íntegro de la obligación asumida por la demandada en el acuerdo de rescisión obrante a fs. 13/15. Mediante el mismo, la empresa Telecom Argentina S.A.C se comprometió a pagar las sumas de $ ....- por los conceptos indicados a fs. 14, más la de $ ....- imputable a gratificación extraordinaria bruta "sujeto a las retenciones y descuentos de ley por aportes de la seguridad social e impuesto a las ganancias".

La accionada sostiene haber cancelado la deuda pagando la suma neta de $ ....-, razón por la cual opuso defensa de pago total.

El pago es el cumplimiento de la prestación que hace el objeto de la obligación (art. 725, C.C.), a cuyo efecto, el deudor debe entregar al acreedor la misma cosa a cuya entrega se obligó (art. 740, C.C.).

El presente caso presenta aristas singulares por cuanto si bien se pactó una suma determinada, lo cierto es que ambas partes estuvieron de acuerdo que la misma sufriría descuentos en concepto de aportes obligatorios e impuesto a las ganancias. Obviamente que ello incidiría en la suma neta final a percibir por el actor y esto no le era desconocido, razón por la cual carece de sustento su pretensión de percibir el total convenido, sin descuentos.

Sin perjuicio de ello, para determinar si la accionada dio cabal cumplimiento al pago convenido, debe analizarse si los descuentos aplicados fueron correctos, procedimiento que, entiendo, es susceptible de llevarse a cabo en este juicio, en tanto el trámite impreso a las actuaciones y la medida para mejor proveer dispuesta en esta Alzada, satisfacen adecuadamente el derecho de defensa en juicio y porque, en definitiva, de lo que se trata es de resolver una cuestión de derecho.

SE REMITE A LOS FALLOS DE LA CSJN "DE LORENZO" Y "CUEVAS"

Ahora bien, cabe señalar que la cuestión a resolver guarda sustancial analogía con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con fecha 30.11.2010, en la causa ***"Cuevas, Luis Miguel*** *c. AFIP-DGI s/ contencioso administrativo", con remisión a la doctrina por ella establecida en el precedente D.1148.XLII* ***"De Lorenzo, Amalia Beatriz*** *c. DGI" (sent. del 17.06.2009).*

En lo que aquí interesa, memoro que el Alto Tribunal en el caso ***"De Lorenzo"*** *expuso como fundamento favorable al andamiento del reclamo, que la indemnización laboral –en aquel caso se trató de un despido por causa de embarazo- se encuentra exenta conforme lo dispuesto en el art. 20 inc. i) de la Ley de Impuesto a las Ganancias n° 20.628, que exime a las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despido y las que se reciben en forma de capital o renta por causa de muerte o incapacidad producida por accidente o enfermedad, asimilando el concepto al previsto como exento en forma expresa por la ley.*

No obstante, el art. 2° de la Ley citada establece: "A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aún 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" (texto según Ley 25.414, vigente al momento de la retención del impuesto).

Al interpretar una disposición similar contenida en el art. 1° de la Ley 11.682, el Máximo 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, sostuvo la Corte, 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).

Al dictaminar en el precedente ***"De Lorenzo"****, la señora Procuradora Fiscal entendió que tales 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 ley 20.628, ya transcripto).*

Siguiendo estos lineamientos y advirtiendo que el propio actor admitió en su recurso haber acordado que el ítem "Gratificación Bruta Extraordinaria" estaba sujeto a retención por impuesto a las ganancias (de hecho la calificación de "bruta" así permite concluir), lo que se debe discernir es si los demás conceptos cuyo pago se convino deberían ser objeto también de esa retención.

En el caso, y por así establecerlo la Ley de Impuesto a las Ganancias, ***es claro que la indemnización*** *del artículo 245 de la L.C.T.* ***no puede ser objeto de retención*** *alguna, aspecto éste resaltado por el perito contador a fs. 274 in fine y que echa por tierra lo alegado por la demandada en el punto 1.3. de fs. 262 vta., máxime cuando no se indicó cual sería la norma en que se sustentara semejante postura.*

CARECEN DE PERIOCIDAD QUE IMPLIQUE LA PERMANENCIA DE LA FUENTE:

-PREAVISO Y EL SAC SOBRE EL PREAVISO
-INTEGRACION DEL MES Y SU SAC
-INDEMNIZACION POR VACACIONES NO GOZADAS Y SU SCA

Pero, además, en virtud del criterio antes expuesto del Máximo Tribunal de la República, ***carecen del carácter de "periodicidad que implique la permanencia de la fuente"****, dadas sus naturalezas indemnizatorias, las sumas imputables a* ***preaviso****,* ***S.A.C. sobre preaviso****,* ***integración del mes y su S.A.C****. proporcional, e* ***indemnización por vacaciones no gozadas, con más el S.A.C****. proporcional, pues los ingresos indemnizatorios no persisten ni son susceptibles de persistir.*

Es dable destacar que la alusión en el acuerdo, sin mayores precisiones, a retenciones en concepto de impuesto a las ganancias, imponía a la empleadora actuar con la prudencia del caso, en torno a la averiguación de la verdadera naturaleza de las sumas a pagar y su alcance conforme a la Ley 20.628 y, a lo sumo, diferir la cuestión a un pronunciamiento judicial, mas no a efectuar retenciones en función de particulares interpretaciones de la norma que,

como se viera, carecen en absoluto de respaldo (cfr. esta Sala, causa n° 30.987/2008, autos "Ecclesia, Miguel Angel y otros c. Acindar I.A.A.S.A.S.A. s/ Diferencias de salarios").

De lo expuesto puede concluirse que si a la suma de $ ....- se le descuentan los importes que no pudieron ser objeto de retención, que ascienden a la cantidad de $ ....-, resta un saldo de $ ....- sobre los cuales sí debieron efectuarse las retenciones convenidas en el acuerdo rescisorio, lo cual permite advertir que existe un saldo impago en favor del demandante (implícitamente admitido a fs. 262 vta., 1.3.).

A los fines de su determinación, en el momento procesal oportuno ***el perito contador deberá proceder a determinar el impuesto a las ganancias que debió tributar*** *el saldo mencionado, siguiendo el procedimiento establecido por la AFIP en la Resolución 2437/08* ***y restarlo de la suma retenida*** *por tal concepto por la accionada en el momento de efectuar el pago, esto es la de $ ....-*

La diferencia, es el importe que deberá abonar la parte demandada*, con más sus intereses, hasta el efectivo pago, desde el 24 de agosto de 2009, según el promedio de la tasa activa para préstamos del Banco de la Nación Argentina (cfr. Acta C.N.A.T. n° 2357/02).*

Va de suyo que ello implica considerar válido y aplicable al acuerdo, el pago de $ ....- efectuado en su momento por la demandada mediante depósito en el Banco Standard Bank, tanto en virtud de su fecha, como por el procedimiento aplicado por la demandada para establecer la cantidad a cancelar, sin que aparezcan adecuadamente rebatidas las consideraciones que llevaran al a quo a excluir cualquier otra posible imputación, por otra parte no susceptible de consideración en este tipo de acciones.

III.- Atento la solución propiciada y lo dispuesto en el art. 279 del C.P.C.C.N., cabe dejar sin efecto lo resuelto sobre costas y honorarios y diferir toda resolución al respecto hasta el momento en que se encuentre definitivamente establecida la suma a percibir por el accionante, circunstancia que torna abstracto expedirse respecto del recurso .

En base a lo expresado, de prosperar mi voto, correspondería: a) ***revocar la sentencia apelada y condenar a la demandada a abonar al actor el importe que en base a lo aquí resuelto****, determine con precisión el experto contable a designarse en la etapa que contempla el art. 132 de la L.O., que llevará intereses a la tasa fijada por esta Cámara en su Resolución n° 8/02 del 30.05.2002 (cfr. Acta C.N.A.T. n° 2357/02); b) dejar sin efecto lo resuelto en origen sobre costas y honorarios (conf. art. 279 C.P.C.C.N.) y diferir toda decisión al respecto hasta el momento en que se encuentre definitivamente establecida la suma a percibir por el accionante.*

LA DRA. ESTELA M. FERREIROS DIJO:

VOTO EN DISIDENCIA

Disiento respetuosamente con la conclusión a la que ha arribado el Dr. Pesino *en cuanto determina qué rubros se encuentran exentos de retenciones por impuesto a las ganancias.*

En efecto, la redacción del inciso "i" del art. 20 de la Ley 20.628 es clara cuando establece que: "Están exentos del gravamen: …Las indemnizaciones por antigüedad en los casos de despidos…" y no lo es menos cuando, en el párrafo siguiente, expresamente señala que: "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…".

Por lo tanto, entiendo que ***no corresponde incluir en tal exención****, aún cuando poseen naturaleza indemnizatoria* ***las sumas imputables a preaviso, SAC sobre preaviso, integración del mes y su SAC proporcional e indemnización por vacaciones no gozadas con la incidencia del SAC****, exención que, reitero, sólo alcanza a la indemnización por antigüedad prevista en el art. 245 de la Ley de Contrato de Trabajo.*

Teniendo en cuenta lo expuesto, sobre el monto total reconocido al actor mediante el acuerdo rescisorio de fs. 13/15 vta. el Sr. Perito contador deberá determinar el impuesto a las ganancias que de que debió haber sido retenido por la ex empleadora, con arreglo a la norma legal citada. A la vez, deberá explicitar claramente el saldo que queda a favor del actor.

Ese saldo, con más los intereses pertinentes, deberá ser depositado por la demandada a los efectos de que pueda ser cobrado por el actor como parte del capital adeudado.

En relación a las costas y honorarios, adhiero a lo propuesto por el Dr. Pesino en tanto cabe diferir toda resolución al respecto, hasta la oportunidad en que se encuentre definitivamente establecido el monto a percibir por el actor.

EL DR. JULIO VILELA DIJO:

Que adhiero al voto del Dr. Pesino*, toda vez que he de ceñirme al criterio que expone el Alto Tribunal en los fallos* ***"De Lorenzo, Amelia Beatriz*** *c/DGI" (Sentencia del 17/6/2009, Fallos D. 1148 XLII) y* ***"Cuevas, Luis Miguel*** *c. AFIP-DGI" (Sentencia del 30/11/2010, Fallos C. 1676 XLIV), a través de los dictámenes de la Procuración General a los que se remite en sendos pronunciamientos, que transitan en lo sustancial por los alcances del art. 2 ap. 1) de la Ley 20.628, en el sentido de considerar ganancias a "los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación". El dictamen emitido en los autos "De Lorenzo" recordó que la Corte Suprema, al interpretar el art. 1° de la ley 11.682 –normativa que regulaba este tributo-, señaló que "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…". Esta característica revela que existe una fuente permanente de ganancia con una subsistencia en el tiempo. Ello no se verifica respecto de la indemnización sustitutiva del preaviso omitido, la integración del mes del*

despido y las vacaciones proporcionales –en los tres casos, incluyendo la incidencia del SAC sobre cada rubro-, puesto que estos conceptos se devengan con motivo del cese –además de la indemnización por despido, tema que no se encuentra en divergencia en los votos que anteceden-.

***Lo expuesto implica un nuevo estudio de la cuestión respecto de lo que resolviera al votar en la causa "Bevilacqua, Luis Alberto** c/ Bausch & Lomb S.A." (SD 85.876 del 27/4/2010, del registro de esta Sala I), **por lo que reitero que adhiero al voto del Dr. Pesino**.*

*Por ello, el **TRIBUNAL RESUELVE:***

*a) **Revocar la sentencia apelada** y condenar a la demandada a abonar al actor el importe que en base a lo aquí resuelto, determine con precisión el experto contable a designarse en la etapa que contempla el art. 132 de la L.O., que llevará intereses a la tasa fijada por esta Cámara en su Resolución n° 8/02 del 30.05.2002 (cfr. Acta C.N.A.T. n° 2357/02) desde el 24 de agosto de 2009 y hasta el efectivo pago*".

Bevilacqua Norberto Luís Cámara Nacional del Trabajo Sala I del 27.04.2010

El Juez de Primera instancia hace lugar a la demanda

La Cámara Nacional del Trabajo revoca la sentencia de primera instancia y rechaza la demanda

En el caso de despido las vacaciones no gozadas están gravadas por impuesto a las ganancias.

"***El Doctor Vilela dijo**:*

I)- Contra la sentencia de fs.368/382 apelan ambas partes, presentando sus memoriales: la actora a fs.383/384 y la demandada a fs.389/396.

II)- La parte actora se queja porque se desestimó su pretensión de que se exima del pago del impuesto a las ganancias a los importes reclamados en concepto de indemnización sustitutiva del preaviso omitido y las vacaciones no gozadas. Su representante letrado apela los honorarios que le fueran regulados por estimarlos bajos.

*La demandada se agravia porque se declaró la procedencia del reclamo de diferencias en la liquidación de la **indemnización por antigüedad**, **sustitutiva del preaviso omitido**, **las vacaciones no gozadas**, el **incremento indemnizatorio** previsto en el art.16 de la ley 25.561 (modif. por el art.4 de la ley 25.972), **el SAC** proporcional y **la integración del mes del despido**. Argumenta el recurrente que la remuneración que pretende el actor sea utilizada como base de los cálculos indemnizatorios contiene un rubro que no reúne los requisitos contemplados en el art.245 de la LCT -la licencia por vacaciones-. Se queja también porque la sentenciante de grado ordenó que ese mismo salario sea tomado para calcular los restantes rubros -preaviso, vacaciones y SAC proporcional-, y porque se declaró la inconstitucionalidad del art.4 de la ley 25.561.*

III)- No obstante el orden en el que fueran introducidos los recursos, corresponde comenzar por el tratamiento de los agravios vertidos por la parte demandada.

*A los fines de una mayor claridad expositiva, conviene rememorar que el actor se desempeñó a las órdenes de la demandada en calidad de jefe de investigación -"supervisor comercial y de servicios profesionales"-, hasta que el 15 de mayo de 2007 **fue despedido sin invocación de causa**. Percibió su liquidación final, mas demanda las diferencias que a su criterio se originarían en haber calculado los rubros objeto de condena conforme a una remuneración de $9.725, cuando alega que debió haberse tomado el salario del mes de abril de 2007, que ascendiera a $11.621,97.- (ver fs.9/10). La demandada, luego de agregar los recibos de haberes y de pago de la liquidación final (todos ellos reconocidos por el actor a fs.99), explicó en el responde (especialmente a fs.89/90) que la mejor remuneración normal y habitual percibida por el apelante fue la del mes de abril de 2007 ($9.724,69), y que aquella que pretende -la que surge del certificado de trabajo entregado al ex dependiente- se conformó con el pago de un importe en concepto de licencia por vacaciones ($1.897,28, ver recibo a fs.56).*
(..)
ART. 26 INCISO I) DE LA LIG)

IV)- El actor se queja por el descuento practicado por la empleadora en ocasión de abonarle la liquidación final, en concepto de retención del impuesto a las ganancias. Sabido es que el art. 20, inc. i) de la ley 20.628 (HOY ART. 26 INCISO I) DE LA LIG) *incluye dentro de las exenciones al pago del impuesto a las ganancias las ".indemnizaciones por antigüedad en los casos de despido.", entre otras. El accionante pretende que este concepto se extienda a las indemnizaciones sustitutivas del preaviso omitido, y las vacaciones no gozadas. Con respecto a la primera, la norma expresamente prevé que "No están exentas las jubilaciones., ni las remuneraciones que se continúen percibiendo durante las licencias o ausencias por enfermedad y las indemnizaciones por falta de preaviso en el despido.".*

LAS VACACIONES NO GOZADAS

ESTAN GRAVADAS POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS

*En orden a las **"vacaciones no gozadas",** es dable señalar que, respecto de la interpretación de las exenciones, se ha dicho que ""...no se puede aplicar la exención, por ser una excepción, por analogía, a los casos no previstos, y por dos razones" la primera porque el principio de reserva de ley no sólo tiene un aspecto positivo sino también otro negativo - no hay exención sin ley que la determine- y la segunda porque la excepción que implica la exención, por un principio elemental de hermenéutica, "confirma la regla en los casos no exceptuados" (Jarach, Dino, "Curso superior de derecho*

tributario", p. 205, Ed. CIMA, citado por Fernández, Luis Omar, "Tratamiento impositivo de algunas indemnizaciones laborales", Publicado en: IMP 2003-3, 3-DT 2003-B, 1349). En idéntico sentido, el Alto Tribunal ha señalado que las exenciones deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia lógica de las leyes que las establecen y que fuera de esos casos corresponde la interpretación estricta de las normas (CS, "Manitta José y otros c. Provincia de Mendoza", Fallos 283-61). En este contexto, no podemos soslayar que ***el trabajo en relación de dependencia constituye una fuente generadora de renta personal, que se encuentra gravada por el tributo*** *al que nos estamos refiriendo,* ***puesto que cuando la renta deriva de una fuente habilitada por el ordenamiento, nos hallamos frente a un hecho imponible*** *que, en el caso del* ***importe abonado en concepto de vacaciones proporcionales no gozadas, no se encuentra contemplado en ninguna excepción y, por ende, no está exento del tributo****.*

ART. 26 INCISO I) DE LA LIG

El art.20 inc.i de la ley 20.628 (HOY ART. 26 DE LA LIG) *no deja espacio para una interpretación extensiva; por el contrario, se extrae de su texto que la exención que contempla la norma comprende, dentro de los rubros objeto del presente reclamo, únicamente la indemnización por antigüedad (en igual sentido, CNAT, Sala V, "Gentile, Héctor Á. c/Telecom Personal SA", sentencia del 23/7/2008).*

En mérito a lo expuesto, propongo desestimar el recurso interpuesto por la parte actora.
(..)
VI)- En definitiva, de prosperar mi voto, correspondería: a)- ***Revocar la sentencia y rechazar la demanda*** *interpuesta, por improcedente; b)- Dejar sin efecto lo resuelto en materia de costas y honorarios (art.279, CPCCN), y adoptar nuevo pronunciamiento, por ambas instancias, en la forma dispuesta en el : considerando V.*

Miguel Ángel Pirolo dijo*: Que adhiere a las conclusiones del voto que antecede por análogos fundamentos.*

A mérito de lo que resulta del precedente acuerdo,

SE RESUELVE:

a)- Revocar la sentencia y rechazar la demanda *interpuesta, por improcedente;"*

==========

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. 177 primer párrafo del D.R. de la LIG.

A los efectos de lo establecido en el tercer párrafo del artículo 82 de la LIG, debe entenderse por compensaciones en especie, todas aquellas prestaciones a las que hace referencia el anteúltimo párrafo del artículo 82 de la LIG (BENEFICIOS SOCIALES) y las que bajo cualquier denominación, como ser alimentos, etcétera, fueren susceptibles de ser estimadas en dinero.

==========

DEDUCCION POR GASTOS DE MOVILIDAD Y VIATICOS. PERSONAL DOCENTE. ADICIONAL POR MATERIAL DIDACTICO

Art. 82 cuarto párrafo de la LIG (MODIFICADO POR LEY 27.617 (B.O.21.04.2021)

La ley 27.743 (B.O.08.07.2024), deroga las deducciones que estaban tipificadas en los párrafos cuarto a octavo del art. 82 de la LIG a partir del año fiscal 2024.

Observación:

En la 4º edición del manual de impuesto a las ganancias se puede consultar el tratamiento de las deducciones ahora derogada.

==========

TODOS LOS PAGOS RECIBIDOS POR LOS EMPLEADOS INTEGRAN LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 82 cuarto, quinto y sexto párrafo (INCORPORADOS POR LA LEY 27.743 B.O.08.07.2024) con vigencia para periodos fiscales iniciados a partir del 01.01.2024.

Art. 82 cuarto párrafo de la LIG

TODOS LOS PAGOS RECIBIDOS POR EL EMPLEADO INTEGRAN LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Respecto de los contribuyentes alcanzados por los **incisos a) y b) del art. 82 de la LIG** (EMPLEADOS EN RELACION DE DEPENDENCIA), **todo pago recibido por cualquier concepto** relacionado con su trabajo personal en relación de dependencia (sea pagado por su empleador o por un tercero) y/o con los demás conceptos abarcados en dichos incisos **integrará la base imponible del impuesto a las ganancias**.

NO RESULTAN DE APLICACIÓN LAS EXENCIONES, DESGRAVACIONES, ETC., CONTENIDAS EN OTRAS LEYES

SE MANTIENE VIGENTE LA LEY 26.176 (PERSONAL PETROLERO – PERSONAL DE POZO)

No serán aplicables las disposiciones contenidas en ningún tipo de leyes –generales, especiales o estatutarias, **excepto las contenidas en** esta ley y en **la ley 26.176** (PERSONAL PETROLEREO – PERSONAL DE POZO)–, decretos, convenios colectivos de trabajo o cualquier otra convención o norma, sean emitidas por el Estado (incluyendo el Poder Ejecutivo, Legislativo, Judicial o Ministerio Público) nacional, provincial, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o municipal, entes descentralizados y/o cualquier otro sujeto, **mediante las cuales esté establecido o se establezca en el futuro, directa o indirectamente, la exención, desgravación, exclusión, reducción o la deducción, total o parcial, de materia imponible del impuesto a las ganancias**, de los importes percibidos por los contribuyentes comprendidos en los **incisos a) y b) del artículo 82 de la LIG** (EMPLEADOS EN RELACION DE DEPENDENCIA), sean éstos recibidos por cualquier concepto incluyendo, sin limitación, **gastos de representación, viáticos, viandas, movilidad, bonificación especial, protocolo, riesgo profesional, coeficiente técnico, dedicación especial o funcional, responsabilidad jerárquica o funcional, desarraigo, bono por productividad, horas extras o por cualquier otro concepto**, cualquiera fuera la denominación asignada o que se le asigne.

Art. 82 quinto párrafo de la LIG

LOS BENEFICIOS SOCIALES ESTAN GRAVADOS POR EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Los distintos conceptos que bajo la denominación de **beneficios (sociales o de cualquier otra naturaleza)** y/o **vales de combustibles o por cualquier otro concepto**, **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 no revistan carácter remuneratorio** a los fines de los aportes y contribuciones al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) o regímenes provinciales o municipales análogos.

Art. 82 sexto párrafo de la LIG

NO ESTA GRAVADO POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS LA ROPA DE TRABAJO Y LOS CURSOS DE CAPACITACION

Exclúyese de lo dispuesto en el párrafo anterior a la provisión de **ropa de trabajo** o de cualquier otro elemento vinculado con la indumentaria y con el equipamiento del trabajador **para uso exclusivo en el lugar de trabajo** y al otorgamiento o **pago de cursos de capacitación o especialización** en la medida en que estos **resulten indispensables para el desempeño y desarrollo de la carrera del empleado** o dependiente dentro de la empresa.

Art. 181.1 del D.R. de la LIG (REMUNERACIONES)

SE MANTIENE LA EXENCION DE LA LEY 19.640 PARA LOS EMPLEADOS DE TIERRA DEL FUEGO

A los fines de lo dispuesto en el artículo 82 de la LIG, quedan alcanzados por sus disposiciones las sumas que se abonen en el marco de lo allí previsto, **con excepción** de los ingresos comprendidos en los **incisos a) y b) del artículo 82 de la LIG** (EMPLEADOS EN RELACION DE DEPENDENCIA) que perciban los **sujetos alcanzados por la Ley 19.640** (TIERRA DEL FUEGO).

PERSONAL CIVIL Y MILITAR QUE PRESTA SERVICIOS EN LA ANTARTIDA

Las sumas que revistan la naturaleza de adicional remunerativo para el personal civil y militar por prestaciones de servicio en la ANTÁRTIDA ARGENTINA quedan exceptuadas de lo dispuesto en los párrafos cuarto y siguientes del artículo 82 de la LIG, toda vez que **se consideran comprendidas en las deducciones a las que alude el inciso e) del artículo 86 de la LIG** (GASTOS DE MOVILIDAD Y VIATICOS).

SE MANTIENE LA DEDUCCION DEL EX PERSONAL DOMESTICO Y HOY PERSONAL DE CASAS PARTICULARES

La deducción a la que se refiere el **artículo 16 de la Ley 26.063** no queda comprendida en las previsiones del cuarto párrafo del artículo 82 de la LIG.

PERSONAL PETROLERO. LEY 27.176. PERSONAL DE POZO

Art. 82 de la ley 27.743

Para los períodos fiscales que se inicien a partir del 01.01.2024 se establece que los beneficios consagrados en el **artículo 1 de la ley 26.176** únicamente aplican al **personal petrolero**, comúnmente denominados **"personal de pozo"**,

amparado en la Convención Colectiva de Trabajo ("CCT") 396/2004, homologada por Resolución 90 de la Subsecretaría de Relaciones Laborales del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social del 15 de diciembre de 2004 y en el Acta Acuerdo de fecha 10 de marzo de 2005, homologada por Resolución 78 de la Secretaría de Trabajo del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social 78 del 01 de abril de 2005 y en el Acta Acuerdo de fecha 15 de junio de 2006, homologada por Resolución 474 de la Secretaría de Trabajo del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social del 4 de agosto de 2006, así como en las demás Convenciones Colectivas de Trabajo y Actas Acuerdos que se hayan celebrado con posterioridad.

LOS BENEFICIOS NO SE APLICAN PARA EL PERSONAL DIRECTIVO, EJECUTIVO Y GERENCIAL

Los beneficios no resultarán aplicables a partir de los períodos fiscales señalados en el párrafo anterior **para el personal directivo, ejecutivo y gerencial** que desarrolla tareas en empresas petroleras amparadas o no por Convenios Colectivos de Trabajo, ni a ningún otro personal -cualquiera fuese su puesto o categoría- que no encuadre como "personal de pozo".

Esos beneficios que no fueron usufructuados en períodos fiscales anteriores a la entrada en vigencia de esta norma no serán reintegrados por el Estado nacional.

DEFINICION DE PERSONAL DE POZO

Se entenderá por "personal de pozo" a los efectos del primer párrafo del presente artículo a aquél que se desempeñe habitual y directamente en las siguientes actividades:

a) En la exploración petrolífera o gasífera llevada a cabo en campaña; y

b) En tareas desempeñadas en boca de pozo y afectadas a la perforación, terminación, mantenimiento y reparación de pozos petrolíferos o gasíferos.

El Poder Ejecutivo nacional dictará las normas reglamentarias que sean necesarias y la Administración Federal de Ingresos Públicos será la autoridad de aplicación en la materia.

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".

Art. 7 del decreto 652 (B.O.22.07.2024)

DEFINICION DE PERSONAL DE POZO

A los fines de lo dispuesto en el **artículo 82 de la Ley 27.743**, entiéndese como "personal de pozo" a todo el personal que se desempeñe habitual y directamente en las siguientes actividades:

a) En la exploración petrolífera o gasífera llevada a cabo en campaña y

b) En tareas desempeñadas en boca de pozo y afectadas a la perforación, terminación, mantenimiento, reparación, intervención, producción, servicios de operaciones especiales y servicios de ecología y medioambiente en los pozos petrolíferos o gasíferos.

También quedan incluidos dentro del concepto de "personal de pozo", toda vez que se trata de trabajadores afectados a tareas que resultan inescindibles a las actividades mencionadas en el párrafo precedente, aquellos que desarrollan:

(i) La operación y mantenimiento de instalaciones que sean necesarias para la producción de hidrocarburos y

(ii) Labores que fueran necesarias para la exploración y producción de hidrocarburos.

EL PERSONAL ADMINISTRATIVO NO ES PERSONAL DE POZO

En ningún caso el personal administrativo califica como "personal de pozo" y tampoco deberá considerarse a todo otro personal -cualquiera fuera su puesto o categoría- que no encuadre como "personal de pozo".

DEFINICION DE PERSONAL DIRECTIVO, EJECUTIVO Y GERENCIAL

La excepción contenida en el segundo párrafo del artículo 82 de la ley 27.743 relativa al personal directivo, ejecutivos y gerencial comprende a quienes ocupen o desempeñen en empresas públicas o privadas 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.

==========

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**.

==========

ELIMINACION DE EXENCIONES PARA EMPLEADOS EN RELACION DE DEPENDENCIA

Art. 110 de la LIG

El art. 110 de la LIG, elimina exenciones para las rentas de cuarta categoría (RENTAS DEL TRABAJO).

La ley 27.743 (B.O.08.07.2024), deroga el art. 110 de la LIG a partir del año fiscal 2024.

Observación:

En la 4º edición del manual de impuesto a las ganancias se puede consultar el art. 110 de la LIG ahora derogado.

El art. 82 cuarto párrafo de la LIG (S/ley 27.743 B.O.08.07.2024) establece que:

Respecto de los contribuyentes alcanzados por los **incisos a) y b) del art. 82 de la LIG** (EMPLEADOS EN RELACION DE DEPENDENCIA), todo pago recibido por cualquier concepto relacionado con su trabajo personal en relación de dependencia (sea pagado por su empleador o por un tercero) y/o con los demás conceptos abarcados en dichos incisos integrará la base imponible del impuesto de esta ley.

No serán aplicables las disposiciones contenidas en ningún tipo de leyes –generales, especiales o estatutarias, **excepto las contenidas en esta ley y sus modificaciones y la ley 26.176** (PERSONAL PETROLERO – PERSONAL DE POZO)–, decretos, convenios colectivos de trabajo o cualquier otra convención o norma, sean emitidas por el Estado (incluyendo el Poder Ejecutivo, Legislativo, Judicial o Ministerio Público) nacional, provincial, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o municipal, entes descentralizados y/o cualquier otro sujeto, **mediante las cuales esté establecido o se establezca en el futuro, directa o indirectamente, la exención, desgravación, exclusión, reducción o la deducción, total o parcial, de materia imponible** del impuesto a las ganancias, de los importes percibidos por los contribuyentes comprendidos en los **incisos a) y b) del artículo 82** (EMPLEADOS EN RELACION DE DEPENDENCIA), sean éstos recibidos por cualquier concepto incluyendo, sin limitación, **gastos de representación**, **viáticos**, **viandas**, **movilidad**, **bonificación especial**, **protocolo**, **riesgo profesional**, **coeficiente técnico**, **dedicación especial o funcional**, **responsabilidad jerárquica o funcional**, **desarraigo**, **bono por productividad**, **horas extras** o por **cualquier otro concepto**, cualquiera fuera la denominación asignada o que se le asigne.

==========

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

La ley 27.743 (B.O.08.07.2024), deroga el art. 111 de la LIG a partir del año fiscal 2024.

Observación:

En la 4º edición del manual de impuesto a las ganancias se puede consultar el art. 111 de la LIG ahora derogado.

El art. 82 quinto párrafo de la LIG (S/ley 27.743 B.O.08.07.2024) establece que:

Los distintos conceptos que bajo la denominación de **beneficios (sociales** o de cualquier otra naturaleza) y/o **vales de combustibles** o por cualquier otro concepto, **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 no revistan carácter remuneratorio** a los fines de los aportes y contribuciones al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) o regímenes provinciales o municipales análogos.

==========

INSTITUTO DE VENTA Y REEMPLAZO Y DESUSO. SU APLICACIÓN EN LAS RENTAS DE CUARTA CATEGORIA

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

CALDERON CARLOS HECTOR CSJN DEL 28.02.2023

CALDERON CARLOS HECTOR CFSS Sala II DEL 12.06.2017

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 transcriptas 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 empresaria*** *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 empresaria"****.*

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****.*

9°) 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 complemente 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 previsiona***l".

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

"*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 controvirtió 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

2°) 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

*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*".

CALDERON CARLOS HECTOR CSJN DEL 28.02.2023

CALDERON CARLOS HECTOR CAMARA FEDERAL DE SEGURIDAD SOCIAL SALA II DEL 12.06.2017

JUBILACIONES

INCONSTITUCIONALIDAD DEL ART. 79 INCISO C) DE LA LIG (HOY ART. 82 ICISO C) DE LA LIG)

Calderón Carlos Héctor CSJN del 28.02.2023

"*Que la cuestión planteada por la recurrente sobre la declaración de inconstitucionalidad del art. 25 de la ley 24.241 que se suscita en la presente causa resulta sustancialmente análoga a la resuelta por el Tribunal en el precedente "Gualtieri, Alberto" (Fallos: 340:411), a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitir, en lo pertinente, por razones de brevedad.*

***Que los restantes planteos de la demandada son inadmisibles (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación)**.*

Por ello, se declara parcialmente procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada con el alcance que surge del fallo "Gualtieri", antes citado. Costas por su orden (art. 21 de la ley 24.463). Notifíquese y devuélvase".

Calderón Carlos Héctor Cámara Federal de Seguridad Social Sala II del 12.06.2017

INCONSTITUCIONALIDAD DEL ART. 82 INCISO C)

LA JUBILACION NO ES UNA GANANCIA

DOBLE IMPOSICION DE CARÁCTER CONFISCATORIO

NO SE CONFIGURA EL HECHO IMPONIBLE

"***LA DOCTORA NORMA CARMEN DORADO DIJO**:*

Llegan las presentes actuaciones a conocimiento de esta Sala en virtud del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la resolución de fs. 189/190 y su réplica de fs.200/207.

Se agravia la demandada por la liquidación que aprueba la juez de grado en cuanto declara la inconstitucionalidad de los arts. 9 y 25 de la Ley 24241 y art. 9 inc. 2) y 3) de la Ley 24463. Pide la aplicación del precedente "Villanustre" y cuestiona que no se resolvió la procedencia del impuesto a las ganancias sobre las sumas retroactivas adeudadas al actor. Se agravia de la imposición de las costas y la regulación de honorarios.

La actora**, a su turno, **solicita al tribunal que declare inconstitucional el art. 79 inc. "c" de la ley 20.628 (HOY ART. 82 INCISO C) DE LA LIG) ***de impuesto a las ganancias**, reiterando su impugnación contra esta norma que introdujo en el escrito de inicio de ejecución de sentencia (v. fs. 162 vta), y reiteró a fs. 185 vta/187 y 204 vta/206.*
(..)
INCONSTITUCIONALIDAD DEL ART. 82 INCISO C) DE LA LIG (JUBILACIONES)

En cuanto al planteo de inconstitucionalidad que introduce la actora respecto del art. 79 inc. "c" y normas concordantes, de la ley 20.628 de Impuesto a las Ganancias, el mismo se introdujo inicialmente en el escrito en el que inicia la etapa de ejecución de sentencia y contestado por la ANSeS al momento en que opuso excepciones. La juez de grado omite su tratamiento al resolver, y la accionante vuelve a reiterar su solicitud en la contestación de agravios ante esta Alzada. Por ello, en el marco del art.278 CPCCN, voy a considerar su tratamiento bajo el análisis de la integralidad de los haberes previsionales, -principio que se encuentra protegido en el art.14 bis de nuestra Constitución Nacional-, como cuestión fundamental de resguardo jurídico.

La accionante sostiene que la jubilación no es una ganancia, sino el débito que tiene la sociedad hacia el jubilado que fue protagonista del progreso económico y social en su ámbito y en su época y cita jurisprudencia respaldatoria de sus dichos.

Recientemente me expedí sobre un planteo similar en los autos Nº 17.477/2012, caratulados "Calderale, Leonardo Gualberto C/ ANSES S/ Reajustes Varios" (Sentencia de fecha 16 de mayo de 2017), declarando la inconstitucionalidad del artículo 79 inc. "C" de la ley 20.628 (HOY ART. 82 INCISO C) DE LA LIG). *Allí sostuve que es el Juez quien debe velar por el cumplimiento del mandato constitucional, **protegiendo la cuantía de los haberes previsionales de cualquier quita o disminución que resulte confiscatoria**. Cuando exista una norma que se contraponga con tal claro principio debe ser revisada y desestimada.*
(..)
*En este orden de ideas, y teniendo presente la gravedad institucional que conlleva la declaración de inconstitucionalidad de una norma, corresponde dejar sentado que de las constancias de la causa y de la liquidación aprobada se desprende que **el haber del actor por su cuantía resulta pasible de la aplicación del impuesto a las ganancias**.*

*La posible afectación de diversos principios constitucionales **como consecuencia de una quita confiscatoria o muy significativa sobre el haber de una persona en situación de pasividad** (en el caso, en concepto de impuesto a las ganancias), le impone al Juez de la Seguridad Social el deber constitucional y legal de velar por su intangibilidad (C.N.*

art. 14 bis: "El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter integral e irrenunciable."), en el marco de su competencia por razón de la materia que le asigna expresamente la ley (v. CPCCN, art. 5, primer párrafo, citado).

LA JUBILACION NO ES UNA RENTA

Si los beneficios previsionales están protegidos por la garantía de integridad, proporcionalidad y sustitutividad, resulta contradictorio que sean gravados por el propio Estado con un impuesto *y/o quita, ya que es el mismo Estado quien resulta responsable de velar por la vigencia y efectividad de estos principios constitucionales (C.N. art. 14 bis).* ***La naturaleza jurídica de las prestaciones previsionales como contraprestación por el sufrimiento de una contingencia, no se asemeja ni puede equipararse con una renta o rendimiento derivada de una actividad con fines de lucro****.*

LA JUBILACION NO ES UNA GANANCIA

DOBLE IMPOSICION DE CARÁCTER CONFISCATORIO

En consonancia con lo expuesto, la ***Cámara Federal de Paraná en autos "Cuesta Jorge Antonio c/ AFIP s / Acción de Inconstitucionalidad"****, puntualizó en idéntico sentido, lo siguiente: "...****el beneficio jubilatorio no es ganancia en los términos de la ley tributaria****, sino un débito social que se cumple reintegrando aportes efectuados al sistema previsional. En consecuencia, al considerar la jubilación como un reintegro o débito social,* ***aplicar el impuesto sobre los aportes efectuados en vida activa y repetir la tributación sobre los mismos aportes al devolverlos en forma de beneficio previsional, produce agravio a diversas garantías constitucionales al afectar la naturaleza integral del beneficio y el derecho de propiedad como consecuencia de una doble imposición y el carácter confiscatorio de la reducción"*** *(...) "Resulta contrario a los principios constitucionales de integralidad del haber previsional -insiste el tribunal federal- su reducción por vías impositivas..."*

Por lo expuesto, ***corresponde declarar la inconstitucionalidad del art.79 inc c) de la Ley 20.628*** (HOY ART. 82 INCISO C) DE LA LIG) *(Dec.649/97) y del art.115 de la Ley 24.241 para el caso de autos.*

Respecto de la retención sobre las sumas retroactivas ya me he expedido en innumerables votos declarándolas exentas de tributar impuesto a las ganancias*.*

Por las razones expuestas, propongo lo siguiente: 1) Confirmar parcialmente la sentencia recurrida; 2) ***Declarar la inconstitucionalidad del art. 79 inc. c) de la ley 20.628*** (HOY ART. 82 INCISO C) DE LA LIG) *(Decreto 649/97) y del art.115 de la Ley 24.241; 3)* ***Declarar exentas del impuesto a las ganancias las sumas retroactivas que se reconocieren en favor del titular****; 4) Confirmar la sentencia en lo demás que decide y es materia de agravios; 5) Costas de alzada a la vencida (art. 68 CPCCN) 6) Regular los honorarios de la representación letrada de la parte actora por las tareas desarrolladas en esta instancia en el ... % de la cantidad que le corresponda por su actuación en primera instancia (conf. art. 14 de la ley 21.839); 7) Devolver las presentes actuaciones al juzgado de origen a sus efectos.*

EL DOCTOR LUIS RENE HERRERO DIJO:
(..)
La actora, a su turno, ***solicita al tribunal que declare inconstitucional el art. 79 inc. "c" de la ley 20.628*** (HOY ART. 82 INCISO C) DE LA LIG) ***de impuesto a las ganancias****, reiterando su impugnación contra esta norma al promover la demanda de ejecución (v. fs. 162 vta), la cual fue mantenida a fs. 181 y 204.*
(..)
El tribunal se expidió sobre el planteo formulado por la parte actora en los autos Nº 17.477/2012, caratulado ***"Calderale, Leonardo Gualberto C/ ANSES S/ Reajustes Varios" (Sentencia de fecha 16 de mayo de 2017), declarando la inconstitucionalidad del artículo 79 inc.. "C" de la ley 20.628*** (HOY ART. 82 INCISO C) DE LA LIG)*. En dicha ocasión, puntualice lo siguiente:*

Que la fuente más encumbrada del derecho positivo -La Constitución Nacional- en su artículo 14 bis prescribe en forma expresa que el Estado otorgará los beneficios de la Seguridad Social con carácter de integrales e irrenunciables.

Directivas supremas categóricas que obligan a los jueces de la seguridad social a velar por la inmutabilidad e integridad de tales derechos, fulminando toda norma o acto del Estado o de los particulares que en forma actual o inminente los lesione, restrinja, altere o amenace con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta (CN, art. 43).

Coherentes con estas prescripciones, ***el Tribunal Cimero ha destacado*** *lo siguiente: "Esta Corte ha sostenido, desde sus orígenes, que las jubilaciones y pensiones no constituyen una gracia o un favor concedido por el Estado, sino que son consecuencia de la remuneración que sus titulares percibían como contraprestación laboral y con referencia a la cual efectuaron sus aportes y como débito de la comunidad por dichos servicios, por lo que una vez acordadas configuran derechos incorporados al patrimonio y ninguna ley posterior podría abrogarlos más allá de lo razonable, pues encuentran como valla infranqueable expresas garantías de orden constitucional (Fallos: 289:430; 292:447; 293:26, 94; 294:83; 310:991; 311:530; causa M.709.XXII "Martiré, Eduardo F. c/ Poder Judicial de la Nación s/ ordinario" del 4 de marzo de 1993 y causa H.57.XXV "Hernández, Raúl Oscar c/ Provincia de Buenos Aires - Instituto de Previsión Social" del 22 de septiembre de 1994; C. 278. XXVIII 49 "Chocobar, Sixto Celestino c/ Caja Nacional de Previsión para el Personal del Estado y Servicios Públicos s/ reajustes por movilidad", disidencia de los señores ministros doctores don Augusto Cesar Belluscio, don Enrique Santiago Petracchi y don Gustavo A. Bossert).*

El ministro Carlos S. Fayt *ratificó de modo enfático esta doctrina en su recordada disidencia del fallo "Chocobar, Sixto Celestino", ocasión en la que señaló lo siguiente: "Esta Corte ha sostenido, desde sus orígenes, que la jubilación otorgada configura un derecho adquirido y ha rechazado enfáticamente las disposiciones que pudieran alterarla, modificarla o herirla sustancialmente, pero ha admitido en forma paralela la validez de disposiciones legales que introducían para el*

futuro quitas en los haberes por razones de interés general, siempre que dichas normas no fueran confiscatorias o arbitrariamente desproporcionadas."(Fallos: 158:127; 179:394; 234:717; 258:14; 300:616; 303:1155).

El aludido carácter integral que le atribuye la Constitución Nacional a las prestaciones de la seguridad social, indica que la protección que otorga a sus titulares debe ser acorde con sus necesidades económicas, sociales y asistenciales. Tal es el propósito que procura el art. 25 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, cuando prescribe lo siguiente: "Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial, la alimentación, vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios (...)."

*En torno a esta cualidad primaria que distingue a las prestaciones de la seguridad social, **la Corte Suprema de Justicia de la Nación**, también ha puntualizado en la causa "Sánchez, María del Carmen c/ANSeS s/reajustes varios", lo siguiente: "Que la necesidad de mantener una proporción justa y razonable entre el haber de pasividad y la situación de los activos, es consecuencia del carácter integral que reconoce la Ley Suprema a todos los beneficios de la seguridad social y de la íntima vinculación que guardan las prestaciones aseguradas al trabajador, con aquellas de naturaleza previsional, que son financiadas primordialmente con los aportes efectuados durante el servicio. Los derechos a una retribución justa y a un salario mínimo vital y móvil dirigidos a garantizar alimentación y vivienda, educación, asistencia sanitaria y, en definitiva, una vida digna, encuentran su correlato en las jubilaciones y pensiones móviles que deben ser garantizadas a los trabajadores cuando entran en pasividad. Cualquier situación que impidiera el goce efectivo de los beneficios de la seguridad social, tal como han sido creados por el legislador siguiendo el mandato constitucional, ya sea disminuyéndolos o aniquilándolos, tornaría irrisoria la cláusula constitucional y vacíos de contenidos los principio que ella consagra." (Sentencia del 17 de mayo de 2005, Considerando N° 5)*

*El ejercicio de la jurisdicción protectora que le compete al Fuero de la Seguridad Social exige -como lo ha destacado el Alto Tribunal de la Nación-: "...una consideración particularmente cuidadosa a fin de que, en los hechos **no se afecten los caracteres de "integrales" e "irrenunciables" de los beneficios de la seguridad social, ya que el objeto de éstos es la cobertura de los riesgos de "subsistencia" y "ancianidad"**, momentos en la vida en los que la ayuda se hace más necesaria. Sus titulares -concluye el Tribunal Cimero- son ciudadanos y habitantes que al concluir su vida laboral supeditan su sustento, en principio absolutamente, a la efectiva percepción de las prestaciones que por mandato constitucional le corresponde" (CSJN, "Rolón Zappa, Victor Francisco s/ Queja", sentencia del 25/08/88, Considerando 4°).*

*En el supuesto de autos, **el haber previsional del actor se ve disminuido por varios topes y descuentos por el impuesto a las ganancias** que tacha de inconstitucional, los cuales afectarían los aludidos principios de proporcionalidad y sustitutividad que resguardan la integridad de su haber previsional por mandato constitucional.*
(..)
LA JUBILACION NO ES UNA GANANCIA

***Resultaría a todas luces contradictorio reconocer que los beneficios previsionales están protegidos por la garantía de integridad, proporcionalidad y sustitutividad**, que consagra la Ley Suprema **y a la vez tipificarlos como una renta, enriquecimiento, rendimiento o ganancia gravada por el propio Estado** que es el máximo responsable de velar por la vigencia y efectividad de estos principios constitucionales (C.N. art. 14 bis).*

*Por lo mismo, **deviene irrazonable y carente de toda lógica jurídica, asimilar o equiparar las prestaciones de la seguridad social a rendimientos, rentas, enriquecimientos, etc. obtenidas como derivación de alguna actividad con fines de lucro de carácter empresarial, mercantil o de negocios productores de renta**, que la ley tipifica con lujo de detalles en su articulado.*

La persona con status de jubilado, en el supuesto que durante su desempeño como trabajador activo su salario hubiere superado el mínimo no imponible que contempla la ley vigente, debió haber sufragado este impuesto en la categoría prevista en el art. 79 de la ley 20.628 (HOY ART. 82 DE LA LIG)*, que tipifica como ganancia: "el trabajo personal ejecutado en relación de dependencia."*

DOBLE IMPOSICION. ENRIQUECIMIENTO ILICITO

*De ello podría inferirse que **el aporte en concepto de impuesto a las ganancias que grava a los jubilados, sería percibido por el Estado en dos oportunidades con respecto a la misma persona, lo cual podría configurar una <u>doble imposición</u> y a la vez un <u>enriquecimiento ilícito</u>** para éste, **si se repara en el hecho que, como derivación del principio de solidaridad que rige en esta materia: " ... las jubilaciones y pensiones [como se señaló más arriba] no constituyen una gracia o un favor concedido por el Estado, sino que son consecuencia de la remuneración que percibían como contraprestación laboral y con referencia a la cual efectuaron sus aportes** [y el tributo establecido en la ley 20.628] y como débito de la comunidad por dichos servicios," (Fallos: 293:26; 294:83 entre muchos otros)*

LA JUBILACION NO ES UNA GANANCIA

*Infiérase de lo anterior que **sería a todas luces un contrasentido y una flagrante injusticia que el jubilado estuviera exento de tributar el impuesto a las ganancias como trabajador y obligado a sufragarlo como jubilado**, cuando se halla en total estado de pasividad, **sin desarrollar ninguna actividad lucrativa de carácter laboral o mercantil, sin percibir un salario por parte de un empleador y <u>sin obtener rendimientos, rentas o enriquecimientos de ninguna clase</u>, derivados de la realización a título oneroso de cualquier acto o actividad lucrativa**, como sucede en los distintos supuestos que individualiza la ley 20.628.*
(..)
NO SE CONFIGURA EL HECHO IMPONIBLE

*En el supuesto de autos, conforme surge de los expresado precedentemente, la norma impugnada -**en el caso de los jubilados o pensionados alcanzados por ella- no individualiza ni determina con precisión el hecho imponible***

***sobre el cual estos contribuyentes deberían tributar**, con lo cual se violaría de manera flagrante el referido principio de legalidad en materia tributaria.*

El "hecho imponible" fue definido por Héctor Belisario Villegas: "como el acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal" (v. "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", 9 a. ed. actualizada, Ed. ASTREA, 2005, pág. 348).

Pues bien, la ley 20.628 incluye en este impuesto a las jubilaciones y pensiones a partir del mínimo no imponible (base de cálculo del impuesto), que periódicamente es modificado por el Poder Ejecutivo Nacional, alterando las bandas sobre las cuales se empieza a tributar Ganancias y su metodología de cálculo (Recientemente ley 27346).

Para el tributarista Héctor Belisario Villegas, las "ganancias" (reitero, todo "rendimiento, renta, enriquecimiento, susceptible de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación": art. 2 de la ley 20.628), son aquellos beneficios que son efectivamente "realizados", es decir que están excluidos en el concepto de "ganancias" los "incrementos de valor de los bienes" (op. cit. pág. 712).

El trabajador dependiente, podría percibir una remuneración que por su cuantía podría ser alcanzada por las escalas o bandas fijadas por el poder de policía tributario; dicha remuneración -que es la contraprestación que recibe el trabajador por la "actividad lícita que presta a favor de quien tiene la facultad de dirigirla" (LCT art. 4°)- sería el resultado o la "ganancia realizada" por él mismo, y obviamente el "hecho imponible" que tipificaría la hipótesis normativa, más allá de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la norma que así lo prescribe, cuestión sobre la que no emito opinión por ser ajena a esta causa.

LA JUBILACION NO ES UNA GANANCIA

***En el supuesto de las jubilaciones, pensiones o retiros, por el contrario, no se configura este requisito insustituible del concepto legal de "ganancia", pues ningún miembro del sector "pasivo" presta servicios, u obtiene rentas, enriquecimientos o rendimientos merced a una actividad "realizada"** por él "intuitu personae"*

NO SE CONFIGURA EL HECHO IMPONIBLE

***No se advierte** en el supuesto de autos -reitero- **ningún "hecho imponible" de naturaleza legal en el que se sustente la obligación tributaria del actor**, y como bien destaca Villegas: "El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria." (op. cit. pág. 348).*
Este extremo no carecería de trascendencia jurídica, pues le faltaría al "hecho imponible" lo que la doctrina considera su "aspecto material", esto es, "la descripción abstracta del hecho que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que se halla. Es el núcleo del hecho imponible, y es tanta su importancia que algunos confunden este aspecto con el propio hecho imponible." (v. Villegas, Héctor Belisario, op. cit. pág.353).

Las falencias apuntadas se agravan sobremanera frente a las normas de orden público -o ius cogens- que tutelan con marcado énfasis la integridad de las prestaciones de la seguridad social (y los dos pilares fundamentales en los que se asienta: el principio de sustitutividad y el de proporcionalidad), en procura de resguardar las condiciones de vida digna de las personas vulnerables que las perciben.

No resultaría difícil adherir a este juicio de valor, si se reparara en la certera reflexión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que devela el centro de simetría de masa del orden jurídico en su conjunto, y especialmente de la jurisdicción protectora que ejerzo por mandato constitucional, a saber:

"El HOMBRE como eje y centro de todo el sistema jurídico y en tanto fin en sí mismo -más allá de su naturaleza trascendental- su persona es inviolable y constituye valor funda-mental con respecto al cual los restantes valores tienen simple carácter instrumental." CSJN, "Cam-podónico de Beviacqua, Ana Carina c/ Ministerio de Salud y Acción Social. Secretaría de Programas de Salud y Banco de Droga Neoplásicas", Sentencia del 24 de octubre de 2000. Fallos 323: 3229).

LA JUBILACION NO ES UNA GANANCIA

DOBLE IMPOSICION DE CARÁCTER CONFISCATORIO

*En fecha reciente, la **Cámara Federal de Paraná en autos "Cuesta Jorge Antonio c/ AFIP s / Acción de Inconstitucionalidad"**, puntualizó en idéntico sentido, lo siguiente: "...**el beneficio jubilatorio no es ganancia** **en los términos de la ley tributaria, sino un débito social que se cumple reintegrando aportes efectuados al sistema previsional**. En consecuencia, **al considerar la jubilación como un reintegro o débito social, aplicar el impuesto sobre los aportes efectuados en vida activa y repetir la tributación sobre los mismos aportes al devolverlos en forma de beneficio previsional, produce agravio a diversas garantías constitucionales al afectar la naturaleza integral del beneficio y el derecho de propiedad como consecuencia de una **doble imposición** y el **carácter confiscatorio** de la reducción"** (...) "Resulta contrario a los principios constitucionales de integralidad del haber previsional -insiste el Tribunal Federal- su reducción por vías impositivas, ciertamente, toda vez que al haberse abonado dicho impuesto al encontrarse en actividad, existe una evidente doble imposición". Los magistrados firmantes del fallo, destacaron también que **la jubilación no es una ganancia** **y por lo tanto no puede ser pasible de ninguna imposición tributaria**, porque de lo contrario se estaría desnaturalizando el sentido de la misma.*

La ley se ha esmerado en tutelar las prestaciones del régimen jubilatorio a través de normas como el art. 14 de la Ley 24.241, que preservan su intangibilidad frente a cualquier factor exógeno que las pudiera alterar. Lo mismo sucede con la jurisprudencia que ha velado en forma constante por su integridad, resguardándolas de todo acto, hecho o normas

hostiles a su finalidad protectora a través de innumerables fallos que preservaron su inviolabilidad (v. Sentencia: "Sánchez María del Carmen", "Badaro Adolfo Valentín", entre muchos otros).

El recordado constitucionalista Germán Bidart Campos, al comentar un fallo del registro de esta Sala en la causa "Ciampagna, Rodolfo Nicolás c/ ANSeS s/ Reajustes Varios" (sentencia del 11 de abril de 1995), señaló, al respecto, lo siguiente: "Cuando las leyes se sublevan contra los principios cardinales del orden de valores constitucional, el último baluarte se instala en el control judicial de constitucionalidad, para cuyo funcionamiento hace falta un Poder Judicial independiente, imparcial, objetivo, e idóneo en su composición humana" (v."El orden socioeconómico en la Constitución", Editorial EDIAR, Buenos Aires, año 1999, página 370).

Tampoco correspondería discriminar al jubilado que ha realizado mayores aportes durante su vida activa como consecuencia de haber percibido salarios más altos en comparación con el promedio vigente (y gozado, por tal motivo, de un estándar de vida acorde a dichos ingresos, el cual debería mantener en su condición de jubilado, por aplicación del principio de sustitutividad que procura esta equivalencia en el nivel de vida del trabajador que se jubila).

El Alto Tribunal de la Nación, en línea con esta exhortación, ha puntualizado -mutatis mutandi- lo siguiente: "La política de otorgar incrementos sólo a los haberes más bajos trae como consecuencia el achatamiento de la escala de prestaciones y provoca que quienes contribuyeron al sistema en forma proporcional a sus mayores ingresos se acerquen cada vez más al beneficio mínimo, poniendo en igualdad de condiciones a los que han efectuado aportes diferentes y quitándoles el derecho a cobrar de acuerdo con su esfuerzo contributivo." (B. 675. XLI. R.O. "Badaro, Adolfo Valentín c/ ANSeS s/ reajustes varios", sentencia del 8 de agosto de 2006).

SE HACE REFERENCIA A LOS FALLOS DE LA CSJN "DE LORENZO" Y "NEGRI"

En consonancia con la solución que postulo en este voto en cuanto al haber mensual jubilatorio del actor respecto de las diferencias no prescriptas acogidas en la sentencia ***corresponde también declarar exentas del impuesto a las ganancias por idénticas razones****. (id. CSJN,* ***"Negri, Fernando Horacio*** *c/EN AFIP DGI s/dirección general impositiva" N.204.XLVIII. REX, sent* ***del 15/07/2014****, id. Fallos 333:2193 y* ***"De Lorenzo, Amalia B." del 17/06/2009****)..."*

Por lo hasta aquí expuesto y con los argumentos que anteceden, ***adhiero a la solución propuesta por la Dra. Dorado de declarar la inconstitucionalidad del art. 79 inc. c de la ley 20.628*** (HOY ART. 82 INCISO C) DE LA LIG) *(Decreto 649/97) y por idénticos fundamentos también se declara la inconstitucionalidad del art. 115 de la Ley 24.241. (v. Fallos: 331: 1620; 330: 2241; 329: 3211, entre muchos otros) .*

A mérito de lo que resulta del precedente acuerdo, el ***TRIBUNAL RESUELVE****: 1) Confirmar parcialmente la sentencia recurrida; 2)* ***Declarar la inconstitucionalidad del art. 79 inc. c) de la ley 20.628*** (HOY ART. 82 INCISO C) DE LA LIG) *(Decreto 649/97) y del art.115 de la Ley 24.241; 3)* ***Declarar exentas del impuesto a las ganancias las sumas retroactivas que se reconocieren en favor del titular****; 4) Confirmar la sentencia en lo demás que decide y es materia de agravios; 5) Costas de alzada a la vencida (art. 68 CPCCN) 6) Regular los honorarios de la representación letrada de la parte actora por las tareas desarrolladas en esta instancia en el ... % de la cantidad que le corresponda por su actuación en primera instancia (conf. art. 14 de la ley 21.839); 7) Devolver las presentes actuaciones al juzgado de origen a sus efectos*".

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 realizo la opción de compra de acciones de "Coca Cola". La discusión era si la refería 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 l****a 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 realizo la opción de compra de acciones de "Coca Cola". La discusión era si la refería 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 Nº 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 dónde 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, ***encuadró 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 decreto1344/98* (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 aquélla 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 especificas, 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 Manuek ALMIRÓN, dudas o suspicacias que lo hubieran determinado a dudar del juicio emitido por aqué**l. 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 confirmo 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. COMPAÑIA 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 Nº ... 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 Nº 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 Nº 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 Nº 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 Nº ...(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 Nº ...".

*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 12. IMPUESTOS CEDULARES.

INDICE

Impuestos cedulares

Intereses de fuente argentina

Intereses gravados a la alícuota del 5%

Intereses gravados a la alícuota del 15%

Acta Nº 33 EDI Con Instituciones profesionales del 06/11/2019.

Plazos fijos UVA

Plazos fijos intereses pagados en millas

Rescate de cuotaparte de fondos comunes de inversión en distintas monedas

Beneficiarios del exterior

Intereses de fuente extranjera

Diferimiento de intereses de titulos públicos y de obligaciones negociables

Acta Nº 29 EDI Con Instituciones profesionales del 11/03/2019.

Acta Nº 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 Nº 30 EDI Con Instituciones profesionales del 02/05/2019.

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

Acta Nº 29 EDI Con Instituciones profesionales del 11/03/2019.

Suscrición 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

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

Imputación de los dividendos

Dividendos no computables

Dividendos y utilidades de fuente extranjera

R.G. 4.478 (B.O.09.05.2019)
Retención sobre dividendos y utilidades

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 retencion 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 imuebles afectados a una explotación unipersonal

Vigencia

Aclaraciones del decreto reglamentario de la LIG

Momento a partir del cual se configura la adquisición

Adquisición de inmuebles

Adquisición de boletos sobre inmuebles

Herencias o donaciones

Obras em construcción al 1 de enero de 2018. (I.T.I.)

Boleto de compraventa y 75% del precio pagado antes del 1 de enero de 2018 (I.T.I.)

Inmuebles. Rentas de fuente argentina

Cuando no se pueda determinar el valor de adquisición del inmueble

Inmuebles ubicados en el exterior

Personal humanas residentes del exterior

Retención del impuesto

Comprador y vendedor no residentes

Presunción del art. 52 de la LIG.

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

R.G. 4.190 (B.O.12.01.2018). No corresponde aplicar la retencion 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. 4.488 (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 **fuente 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. **Fuente 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 **fuente 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, cuotapartes 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, cuotapartes 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 Nº 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.° 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%***".

ACTA Nº 33 EDI CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DEL 06/11/2019.

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 arrojara 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 Nº 29 EDI CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DE FECHA 11/03/2019.

"*IMPUESTO CEDULAR*

8. Impuesto a las Ganancias.

El artículo 95 del decreto N.° 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 Nº 31 EDI CON INSTITUCIONES PROFESIONALES DE FECHA 04/07/2019.

"*5. RENTA FINANCIERA*

Conforme lo establecido por el art. 95 del Decreto N.° 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 ú 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 Nº 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.

==========

DIVIDENTOS 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 imposión.

R.G. 4.478 (B.O.09.05.2019)
RETENCION SOBRE DIVIDENDOS Y UTILIDADES

1 – RETENCION SOBRE DIVIDENDOS Y UTILIDADES (ART. 1)

A los fines de la determinación e ingreso de las retenciones de impuesto a las ganancias que se practiquen **sobre los dividendos y utilidades** asimilables -a que se refieren los artículos 49 y 50, de la LIG- que se paguen o sean puestos a disposición de **personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país y de los beneficiarios del exterior**, conforme lo previsto en el artículo 97 de la LIG se observarán las disposiciones de esta resolución general.

2 – SUJETOS OBLIGADOS A PRACTICAR LA RETENCION (ART.2)

LA SOCIEDAD DEBE ACTUAR COMO AGENTE DE RETENCION

Deberán actuar como agentes de retención las entidades pagadoras de los referidos dividendos y utilidades asimilables.

Las sociedades gerentes y/o depositarias de los fondos comunes de inversión comprendidos en el primer párrafo del artículo 1 de la ley 24.083, serán las encargadas de retener el impuesto en el momento del rescate y/o pago o distribución de las utilidades, cuando el monto de dicho rescate y/o pago o distribución estuviera integrado por los dividendos y utilidades comprendidos en la presente.

3 – DETERMINACION DEL IMPORTE A RETENER (ART.3)

RETENCION DEL 7%

El importe a retener se determinará aplicando la alícuota del siete por ciento (7%), sobre los dividendos y utilidades mencionados en el artículo 1, generados en los períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2018, inclusive.

4 – INGRESO DE LAS RETENCIONES (ART.4)

SUJETOS RESIDENTES DEL PAIS. SICORE (R.G. 2.233)

Cuando los beneficiarios de las rentas sometidas a retención **sean sujetos residentes en el país**, las retenciones respectivas deberán informarse e ingresarse observando los procedimientos, plazos y demás condiciones establecidos para el Sistema de Control de Retenciones (SICORE), R.G. 2.233, utilizando los siguientes códigos:

CÓDIGO		DESCRIPCIÓN OPERACIÓN
IMPUESTO	**RÉGIMEN**	

217	60	Dividendos y utilidades asimilables. Art. 97 de la ley. Alícuota 7%

BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR. SIRE (R.G. 3.726)

De tratarse de retenciones practicadas a beneficiarios del exterior, su ingreso se efectuará en la forma, plazo y demás condiciones, previstos para el Sistema Integral de Retenciones Electrónicas (SIRE), R.G. 3.726, a cuyo efecto se utilizarán los siguientes códigos:

CÓDIGO		DESCRIPCIÓN OPERACIÓN
IMPUESTO	**RÉGIMEN**	
218	62	Dividendos y utilidades asimilables. Art. 97 de la ley. Beneficiarios del Exterior. Alícuota 7%

5 – SALDO A FAVOR DEL AGENTE DE RETENCION POR DEVOLUCION DE RETENCIONES (ART. 5)

Los saldos que pudieran resultar a favor de los agentes de retención por las sumas retenidas en exceso y reintegradas a los beneficiarios, en virtud de lo dispuesto por el artículo 122 del D.R. de la LIG, estarán sujetos a lo previsto en el art. 6 de la R.G. 2.233 y en el art. 6 de la R.G. 3.726.

6 – IMPOSIBILIDAD DE RETENCION (ART.6)

En los casos en que exista imposibilidad de retener, el importe de la retención que hubiera correspondido practicar **deberá ser ingresado por la entidad pagadora** en los términos dispuestos por el artículo 4, sin perjuicio de su derecho a exigir el reintegro por parte de los beneficiarios de las rentas.

7 – INSCRIPCION DEL AGENTE DE RETENCION (ART.7)

Los sujetos obligados que no revistieran el carácter de agentes de retención y/o percepción, en virtud de otros regímenes instrumentados por la AFIP, deberán solicitar la inscripción en tal carácter, de acuerdo con lo previsto en la R.G. 10, y en el art. 4 de la R.G. 2.811.

8 – CARÁCTER DE LA RETENCION SUFRIDA (ART. 8)

El importe de la retención tendrá para los responsables inscriptos en el impuesto a las ganancias el **carácter de impuesto ingresado** y en tal concepto será computado en la declaración jurada del período fiscal correspondiente.

BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR Y PERSONAS HUMANAS DEL PAIS NO INSCRIPTAS

Respecto de los beneficiarios del exterior y de las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país que no se encuentren inscriptas en el aludido impuesto, la retención tendrá el **carácter de pago único y definitivo**.

9 – COMPENSACION Y DEVOLUCION DE RETENCIONES (ART.9)

Las solicitudes de compensación o devolución -según corresponda- de los saldos a favor que pudieran generarse por aplicación de lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 124 del D.R. de la LIG, deberán efectuarse conforme lo previsto en la R.G. 1.658 (COMPENSACION) y en la R.G. 2.224 (DEVOLUCION).

A tales fines, los beneficiarios deberán haber cumplido previamente con la obligación de determinación anual del impuesto a las ganancias en las condiciones, plazos y formas establecidas en la R.G. 975.

10 – IMPUESTO DE IGUALACION (ART.10)

El ingreso de las retenciones que corresponda practicar en los términos del art. 74 de la LIG (IMPUESTO DE IGUALACION – HOY DEROGADO), por tratarse de dividendos y utilidades atribuibles a ganancias devengadas en ejercicios fiscales iniciados hasta el 31 de diciembre de 2017, deberán realizarse de acuerdo con los procedimientos que -para cada caso- se establecen a continuación:

a) En el caso de sujetos residentes en el país: según la R.G. 2.233, utilizando el siguiente código:

Código		Descripción operación
Impuesto	**Régimen**	
217	046	Dividendos o distribución de utilidades superiores a la ganancia impositiva (artículo 74).

b) De tratarse de beneficiarios del exterior: conforme la R.G. 3726, a cuyo efecto se utilizará el código:

Código		Descripción operación
Impuesto	**Régimen**	

218	047	Dividendos o distribución de utilidades superiores a la ganancia impositiva (artículo 74).

Cuando exista imposibilidad de retener por parte del agente pagador, deberá cumplimentarse lo dispuesto por el artículo 6.

11 – RETENCIONES PRACTICADAS CON ANTERIORIDAD AL DICTADO DE LA PRESENTE R.G. 4.478 (ART.11)

Las retenciones sobre dividendos y utilidades asimilables que hubieran sido practicadas con anterioridad a la vigencia de la presente y resulten alcanzadas por el artículo 97 de la LIG por ser atribuibles a ganancias devengadas en ejercicios fiscales iniciados a partir del 1 de enero de 2018, podrán informarse e ingresarse hasta las fechas de vencimiento previstas para la presentación de la **declaración jurada e ingreso del saldo resultante que operan en el mes de junio de 2019**, del Sistema de Control de Retenciones (SICORE) y Sistema Integral de Retenciones Electrónicas (SIRE), de acuerdo con los procedimientos establecidos en el primer y segundo párrafos del artículo 4, según corresponda, **informándolas en el período mayo de 2019**, **consignando como fecha de retención el 31 de mayo de 2019** y utilizando el respectivo código.

12 – SE DEROGA LA R.G. 3.674 (ART.12)

Se deja sin efecto la R.G. 3.674, sin perjuicio de su aplicación a los hechos y situaciones acaecidos durante su vigencia.

==========

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 encentran 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

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 integraran 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 (R.G. 4.227), 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.

Observación:

La AFIP con el dictado de la **R.G. 4.227 (B.O.12.04.2018)** – art. 5 a art. 9 – establece el regimen de retención a practicarle al vendedor residente del exterior.

En tal orden de ideas el **art. 6 de la R.G. 4.227** establece que:

LA RETENCION DEBE SER PRACTICADA POR EL COMPRADOR

"*Art. 6 -* *La retención y/o el ingreso del impuesto estará a cargo de los sujetos que -para cada caso- se indican a continuación:*

COMPRADOR RESIDENTE DEL PAIS

a) ***El adquirente de los valores, cuando este sea un sujeto residente en el país*** *y no se den los supuestos previstos en los incisos b) y c) siguientes.*

b) En el caso de Letras del Banco Central de la República Argentina (LEBAC) y demás valores colocados por oferta pública con autorización de la Comisión Nacional de Valores, excepto los indicados en el inciso c), en la medida que la ganancia por su enajenación no se encuentre exenta del gravamen: la entidad que ejerce la función de custodia de los valores, quien retendrá el importe respectivo en virtud de la información disponible y/o la suministrada por el agente de liquidación y compensación interviniente en la adquisición o transferencia de los mismos.

En el supuesto que la entidad que ejerce la custodia de los valores no intervenga en el pago relacionado con la operación respectiva, la retención del impuesto deberá efectuarse conforme a lo mencionado en el inciso a) precedente, excepto que se tratara de un adquirente del exterior en cuyo caso se aplica el inciso d) del presente artículo.

c) De tratarse de cuotapartes de fondos comunes de inversión: la sociedad depositaria o el Agente de Colocación y Distribución Integral (ACDI) de existir, quien retendrá el importe respectivo de acuerdo con la información disponible y/o suministrada por la sociedad gerente.

COMPRADOR RESIDENTE DEL EXTERIOR

d) ***Cuando el adquirente de los referidos bienes sea un sujeto residente en el exterior****, el ingreso del impuesto estará a cargo del representante legal domiciliado en el país del beneficiario del exterior.*

De no poseer un representante en el país, dicho ingreso lo efectuará el propio beneficiario, mediante transferencia bancaria internacional conforme lo dispuesto por el inciso b) del artículo 9"**.**

A modo de ejemplo:

Venta de acciones de una empresa argentina (no exentas) cuanto tanto el vendedor como el comprador son sujetos no residentes.

CALCULO DE LA RETENCION

El **art. 7 de la R.G. 4.227** establece que:

"*Art. 7 -* *El importe a retener se determinará aplicando sobre el noventa por ciento (90%) de las sumas pagadas por la adquisición de los valores o, en su caso, sobre la ganancia neta real determinada conforme lo previsto en el segundo párrafo del artículo 93 de la ley del gravamen (HOY ART. 104 DE LA LIG), las alícuotas que -según el inc. del art. 5 en que se encuentren comprendidos los valores- se indican a continuación:*

a) Inciso a) del artículo 5: cinco por ciento (5%).

b) Incisos b) y c) del artículo 5: quince por ciento (15%)".

Recordemos lo establecido en el art. 5 de la R.G. 4.227:

"*Art. 5 -* *A efectos de la determinación e ingreso de la retención del impuesto a las ganancias con carácter de pago único y definitivo respecto de la enajenación de los valores que a continuación se detallan -conforme lo dispuesto por el cuarto art. sin número incorporado a continuación del art. 90 de la ley del gravamen (HOY ART. 98 DE LA LIG)- efectuada por beneficiarios del exterior, se observarán las disposiciones del presente título:*

a) Letras del Banco Central de la República Argentina (LEBAC), obligaciones negociables, títulos de deuda, cuotapartes de fondos comunes de inversión comprendidos en el primer párrafo del artículo 1 de la ley 24083 (FCI ABIERTOS) *y sus modificaciones y cuotapartes de renta de fondos comunes de inversión comprendidos en el segundo párrafo de dicho artículo* (FCI CERRADOS)*, monedas digitales, así como cualquier otra clase de título o bono y demás valores, emitidos en moneda nacional sin cláusula de ajuste.*

b) Letras del Banco Central de la República Argentina (LEBAC), obligaciones negociables, títulos de deuda, cuotapartes de fondos comunes de inversión comprendidos en el primer párrafo del artículo 1 de la ley 24083 (FCI ABIERTOS) *y sus modificaciones y cuotapartes de renta de fondos comunes de inversión comprendidos en el segundo párrafo de dicho artículo* (FCI CERRADOS)*, monedas digitales, así como cualquier otra clase de título o bono y demás valores, en moneda nacional con cláusula de ajuste o en moneda extranjera.*

c) Acciones que coticen en bolsas o mercados de valores autorizados por la Comisión Nacional de Valores que no cumplen los requisitos a que hace referencia el inciso w) del artículo 20 de la ley del gravamen (HOY ART. 26 INCISO U) DE LA LIG) *o que no cotizan en las referidas bolsas o mercados de valores, así como cuotas y participaciones sociales -incluidas las cuotapartes de condominio de fondos comunes de inversión a que se refiere el segundo párr. del art. 1 de la L. 24083 y sus modif.-* (FCI CERRADOS)*, y certificados de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares, incluida la enajenación indirecta de dichos valores en los términos del artículo sin número incorporado a continuación de artículo 13 de la ley del gravamen* (HOY ART. 15 DE LA LIG)".

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 cumplimenten 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 retencion 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 categoria (EXPLOTACION UNIPERSONAL) están gravados por impuesto a las ganancias a la escala progesiva 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).

EL I.T.I. FUE DEROGADO POR LA LEY 27.743

El Art. 67 de la ley 27.743 (B.O.08.07.2024) DEROGA EL I.T.I.

"*TÍTULO IV*

Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas

*Artículo 67.- **Derógase el título VII (artículos 7° a 18) de la ley 23.905 a partir de la publicación en el Boletín Oficial** de la presente ley*".

ACLARACIONES DEL DECRETO REGLAMENTARIO DE LA LEY DE IIMPUESTO A LAS GANANCIAS

Art. 254 del D.R. de la LIG

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. 255 del D.R. de la LIG

MOMENTO A PARTIR DEL CUAL SE CONFIGURA LA ADQUISICION

Se considerará configurada la adquisición a la que hace referencia el inciso a) del artículo 86 de la ley 27430 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.) - EL I.T.I. FUE DEROGADO POR LA LEY 27.743 B.O.08.07.2024

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 en los términos del Título VII de la ley 23905, por el (I.T.I.) **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 COMPRAVENTA Y 75% DEL PRECIO PAGADO ANTES DEL 1 DE ENERO DE 2018 (I.T.I.) -EL I.T.I. FUE DEROGADO POR LA LEY 27.743 B.O.08.07.2024

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. (EL I.T.I. FUE DEROGADO POR LA LEY 27.743 B.O.08.07.2024)

La AFIP establecerá la forma y los plazos en los que se acreditará la configuración de los supuestos previstos precedentemente.

Art. 256 del D.R. de la LIG

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. 257 del D.R. de la LIG

CUANDO NO SE PUEDA DETERMINAR EL VALOR DE ADQUISICION DEL INMUEBLE

En caso de no poder determinarse el valor de adquisición del inmueble, **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 o 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

ESTA GRAVADO POR EL ART. 94 TERCER PARRAFO DE LA LIG

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. 258 del D.R. de la LIG

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 LIG**, pudiendo computarse, a efectos de lo dispuesto en el último párrafo de ese artículo, **solo aquellos gastos realizados en el país**.

RETENCION DEL IMPUESTO

En los supuestos a que se hace referencia en el párrafo anterior, **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 en el país** o **de los responsables contemplados en el artículo 26 del Título VI de la ley 23966** (RESPONSABLE SUSTITUTO) de impuesto sobre los bienes personales.

Art. 259 del D.R. de la LIG

REGLAMENTACION DE LA AFIP

Se faculta a la AFIP para establecer la forma, el plazo y las condiciones para el ingreso del impuesto correspondiente a las operaciones alcanzadas por los artículos 254 a 258 del D.R. de la LIG.

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 respeto 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.° 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 contario, **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 2°, 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 retencion 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 cedular 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 Nº 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. 4.488 (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) N**o 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 parrafo 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.

==========

IMPUESTO CEDULAR SOBRE MAYORES INGRESOS DE CUARTA CATEGORIA (SUELDOS JUBILACIONES Y PENSIONES)

La ley 27.725 (B.O.06.10.2023).

El art. 75 de la ley 27.743 (B.O.08.07.2024), deroga el impuesto cedular sobre mayores ingresos de cuarta categoría tipificado en los art. 101.1 a art. 101.5 de la LIG a partir del año fiscal 2024.

Observación:

En la 4º edición del manual de impuesto a las ganancias se puede consultar el impuesto cedular ahora derogado.

Art. 83 de la ley 27.743

EMPLEADOS JUBILADOS Y PENSIONADOS

COMPUTO DE UNA DEDUCCION ESPECIAL EN EL AÑO 2024

PRODUCTO DE LA DEROGACION DEL IMPUESTO CEDULAR QUE ESTUVO VIGENTE ENTRE EL 01.01.2024 Y EL 30.06.2024

PARA EVITAR RETENCIONES RETROACTIVAS DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS DURANTE EL PRIMER SEMESTRE DEL 2024

Cuando la aplicación de las normas contenidas en este título V referidas a las rentas comprendidas en los **incisos a), b) y c) del artículo 82** (EMPLEADOS JUBILADOS Y PENSIONADOS) de la ley del Impuesto a las Ganancias (incluido lo establecido en el capítulo III del título IV de la Ley del Impuesto a las Ganancias, que se deroga a través del artículo 75 de la presente ley), produzca un incremento de la obligación fiscal sobre las rentas percibidas desde el 01 de enero de 2024 y hasta el último día del mes inmediato anterior a la entrada en vigencia del presente título V (30.06.2024), ambas fechas inclusive, **podrá computarse una deducción especial equivalente al incremento de la ganancia neta sujeta a impuesto que se genere en dicho lapso como consecuencia de lo dispuesto por este título V**. (PRODUCTO DE LA DEROGACION DEL IMPUESTO CEDULAR QUE ESTUVO VIGENTE ENTRE EL 01.01.2024 Y EL 30.06.2024).

Art. 8 del decreto 652 (B.O.22.07.2024)

INGRESOS PERCIBIDOS ENTRE EL 01.01.2024 Y EL 30.06.2024

A los fines de cumplimentar lo dispuesto en el artículo 83 de la Ley 27.743, el agente de retención deberá determinar el impuesto correspondiente al período que comprende los ingresos percibidos entre el 01 de enero de 2024 y los devengados hasta el último día del mes inmediato anterior a la entrada en vigencia del Título V de la Ley 27.743 (30.06.2024), ambas fechas inclusive, considerando las modificaciones implementadas por los Capítulos I y III del Título V de la Ley 27.743.

COMPUTO DE LAS RETENCIONES DEL PRIMER SEMESTRE

COMPUTO DE UNA DEDUCCION ESPECIAL PARA QUE LA GNSO SEA IGUAL A “CERO”

Contra el importe así obtenido se computará como pago a cuenta, en primer término, el gravamen retenido durante ese lapso y, en segundo lugar, una deducción especial por un monto que será igual al importe que -una vez computado el pago a cuenta- determine que la diferencia de impuesto a ingresar en dicho período, con motivo de las modificaciones referidas, sea igual a CERO (0).

El pago a cuenta y la deducción especial deberán computarse en las liquidaciones mensuales del impuesto del año fiscal 2024 que efectúen los agentes de retención según indique la AFIP, y cualquier ajuste posterior (de ingreso o deducción a considerar en el período indicado en el párrafo precedente, de conformidad con la normativa vigente en esas fechas) que ocasione una modificación en el monto de aquellas **se computará en oportunidad de la liquidación anual** que realice el agente de retención.

Cuando el cómputo del pago a cuenta al que alude el primer párrafo de este artículo arroje una suma retenida en exceso no deberá adicionarse la deducción especial y la devolución de aquella suma se llevará a cabo en los términos y condiciones que indique la AFIP.

==========